

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA
ESCUELA DE POSTGRADO
DOCTORADO EN DERECHO



**IMPLICANCIAS JURÍDICAS DEL COMERCIO
ELECTRÓNICO EN LA TRIBUTACIÓN PERUANA - 2007**

**Tesis presentada por el Magíster:
JAIME MANUEL ROMERO FLORES
Para optar el Grado Académico de
Doctor en Derecho**

**AREQUIPA - PERÚ
2007**



**A mis padres.
A mis hermanos.**

“La problemática del comercio electrónico es vasta y hay mucho que 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 ...”

Alfredo Gildemeister

ÍNDICE

IMPLICANCIAS JURÍDICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA TRIBUTACIÓN PERUANA - 2007

DEDICATORIA	2
EPÍGRAFE	3
ÍNDICE	4
RESUMEN	8
ABSTRACT	12
INTRODUCCIÓN	16
CAPÍTULO I:	
ASPECTOS JURÍDICOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	19
1. INTERNET	19
1.1. Reseña Histórica.	19
1.2. Definición.	20
2. COMERCIO ELECTRÓNICO	21
2.1. Definición de Comercio Electrónico.	21
2.2. Características del Comercio Electrónico.	23
2.3. Clasificación del Comercio Electrónico.	25
2.4. Categorías del Comercio Electrónico.	27
2.5. Comercio electrónico y Contratación Electrónica.	28
3. ASPECTOS JURÍDICOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:	29
3.1. Infracciones en los Derechos Intelectuales.	29
3.2. Implicancias Tributarias.	30
3.3. Relaciones Contractuales.	31
3.4. Seguridad Jurídica por Internet.	32
3.5. Delitos Informáticos.	35
3.6. Solución de Conflictos.	35
4. CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA	36
4.1. Caracteres Jurídicos de los Contratos Electrónicos.	36
4.2. Contratación Electrónica: Contratos entre ausentes o entre presentes?	38
4.3. Contratación Electrónica por Internet mediante correo electrónico (Off line).	41
4.4. Contratación Electrónica por Internet mediante Página Web (On line).	44
4.5. Contratación Informática y contratación electrónica.	49
5. COMERCIO ELECTRÓNICO: REGULACIÓN NORMATIVA GLOBAL, SECTORIAL O AUTORREGULACIÓN?	50

CAPÍTULO II:		
LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO		53
1.	ASPECTOS GENÉRICOS	53
2.	TRATAMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	56
2.1.	En el Comercio Electrónico Indirecto.	56
2.2.	En el Comercio Electrónico Directo.	56
3.	PRINCIPIOS GENERALES QUE DEBEN INSPIRAR LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	57
4.	LA TRIBUTACIÓN DIRECTA Y SU PROBLEMÁTICA CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO POR INTERNET	59
4.1.	Impuesto a la Renta: Calificación de las rentas obtenidas.	62
4.2.	Criterios de Vinculación del Impuesto a la Renta y sus reglas de imputación.	66
4.3.	Problemática del Establecimiento Permanente.	68
5.	LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA Y SU PROBLEMÁTICA CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO POR INTERNET	73
5.1.	Supuestos de aplicación en el IVA.	74
5.2.	Naturaleza de la operación gravada.	75
5.3.	Lugar de nacimiento de la Obligación Tributaria.	76
5.4.	El IVA y el principio de neutralidad.	77
CAPÍTULO III:		
IMPLICANCIAS JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO		79
1.	LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU APLICACIÓN AL COMERCIO ELECTRÓNICO	79
2.	LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV) Y SU APLICACIÓN AL COMERCIO ELECTRÓNICO	90
2.1.	Venta en el país de bienes muebles.	91
2.2.	Prestación o utilización de servicios en el país.	94
2.3.	Importación de bienes.	96
3.	CASOS PRÁCTICOS	96
4.	PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y COMERCIO ELECTRONICO	100
5.	POLÍTICA FISCAL Y ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL SURGIMIENTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	106
6.	LA SUNAT Y EL GOBIERNO ELECTRÓNICO	108
6.1.	SUNAT Operaciones en Línea – SOL.	108
6.2.	Programa de Declaración Telemática – PDT.	110
7.	PROPUESTAS PARA LA ELABORACIÓN DE UN MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE AL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL PERÚ	111

CAPÍTULO IV:		
TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL COMERCIO ELECTRONICO EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES		114
1. GENERALIDADES		115
2. ANÁLISIS DE LA DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES		117
2.1. Ámbito de Aplicación.		117
2.2. Jurisdicción Tributaria.		118
2.3. Naturaleza de las Rentas Andinas.		120
2.4. Interpretación y Aplicación.		121
2.5. Regulación específica.		121
2.6. Procedimientos y Fiscalización.		127
3. ALGUNAS PRECISIONES SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA COMUNIDAD ANDINA		129
CAPÍTULO V:		
ENFOQUE TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA		131
1. INSTITUCIONES INTERNACIONALES		131
1.1. Informe del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América - Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce.		131
1.2. Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE): Condiciones marco para la Tributación y reglas básicas.		132
1.3. Marco para el Comercio Electrónico Global de los Estados Unidos - Framework for Global Electronic Commerce.		135
1.4. Internet Tax Freedom Act – Estados Unidos.		136
1.5. Unión Europea.		137
1.6. Área de Libre Comercio de las Américas – ALCA.		140
1.7. Organización Mundial del Comercio – OMC.		141
2. LEGISLACION COMPARADA		142
2.1. Estados Unidos.		142
2.2. Canadá.		144
2.3. México.		145
2.4. Argentina.		147
2.5. Chile.		149
2.6. España.		149
2.7. Alemania.		151

CONCLUSIONES	152
SUGERENCIAS	155
PROPUESTA LEGAL	158
REFLEXIÓN FINAL	161
BIBLIOGRAFÍA	162
HEMEROGRAFÍA	164
INFORMATOGRAFÍA	166
ANEXOS:	170
ANEXO I: Proyecto de Investigación	171
ANEXO II: Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones	195
ANEXO III: Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones	204
ANEXO IV: Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE	219
ANEXO V: Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional en América Latina y Páginas Web de las Principales Administraciones Tributarias en el Mundo	238

RESUMEN

El desarrollo del comercio electrónico representa para el Derecho Tributario nuevos retos y oportunidades. Las transacciones comerciales que se realizan a través de Internet está creciendo cada vez más, las mismas que vienen acompañadas de la difícil determinación de la legislación aplicable, la difícil localización de las operaciones comerciales y el problema que genera calificar el tipo de operación que se efectúa, a esto sumado que las transacciones son realizadas sin tener un establecimiento físico (a través de una página o sitio Web), en un ámbito mundial donde existe la posibilidad de realizar transacciones con sujetos de diferentes países, es lo que está generando según los criterios de imposición la dificultad de determinar a que país le corresponde gravar dichas operaciones. Puede que un país adopte un criterio distinto a otro, lo cual ocasionaría que una misma operación sea gravada varias veces (múltiple imposición) o puede suceder lo contrario, es decir que una determinada transacción no se gravada por ningún país (nula imposición).

Ante esta situación, ha surgido la preocupación por el posible crecimiento de la elusión y evasión tributaria, sobre todo cuando esta figura afecta tanto a los impuestos directos (sobre la renta y el patrimonio) como también los de carácter indirecto (sobre el consumo) y el problema en que se encuentran las Administraciones Tributarias para controlar este tipo de transacciones.

En el presente trabajo se pretende dar una visión amplia respecto a la tributación del comercio electrónico, si es necesaria la creación de nuevos impuestos o adecuar los ya existentes al comercio electrónico o si el actual ordenamiento jurídico, tal y como está diseñado, puede gravar adecuadamente los hechos imponible que se generan o si es necesario crear un régimen tributario especial que regule las implicancias fiscales de estas operaciones, sin crear distorsiones en el mercado ni establecer regímenes que resulten discriminatorios para los agentes económicos.

Para ello es necesario distinguir en primer término las dos formas de comercio electrónico, el directo (On line) del indirecto (Off line). El primero de ellos se produce cuando la operación es realizada íntegramente a través de Internet, esto es, tanto la solicitud de los bienes o del servicio como el pago y la remisión o prestación de éstos se efectúa en línea, es decir directamente a través del medio electrónico. Por ejemplo aquí encontramos los bienes y servicios inmateriales, como software, música, videos e información, el cual tanto la negociación como la entrega se realiza exclusivamente utilizando la red, sin necesidad de enviar la información o el producto a través de los canales tradicionales de distribución, como las empresas courier o servicios de mensajería. A diferencia del Comercio electrónico indirecto, en el cual sólo la solicitud del servicio o del bien es efectuada a través de la red. La prestación del servicio o la entrega del bien adquirido es realizada fuera de Internet, aquí Internet no es mas que un medio de

comunicación; como sería el caso de la compra de una computadora, de discos compactos, de libros, etcétera. Los objetos comprados deben luego ser transportados al lugar físico que se señaló en la operación. Los bienes comercializados necesitan ser enviados a través de canales tradicionales de distribución como los servicios postales o servicios de mensajería.

En este tipo de comercio electrónico no existe mayor problema, por cuanto al realizarse la entrega en tiempo real y en contacto directo con el cliente o usuario del servicio, no genera dificultades en cuanto a la determinación de la jurisdicción competente o en cuanto al pago de impuesto, se entiende que si proviene de otra jurisdicción a tenido que seguir el curso de ingreso del bien o producto a territorio peruano con los respectivos controles como el aduanero y que ha tenido que pagarse los tributos a los que estuviesen afectos.

El problema que se genera a nivel internacional respecto al comercio electrónico es la que se realiza de manera directa, aquella cuya operación o el acuerdo así como también el cumplimiento de ese acuerdo o contrato se realiza a través de Internet, en donde no existe una entrega por medio de terceros sino que se hace directamente por intermedio de la red. La desmaterialización de estos bienes a través de la digitalización ha creado una nueva realidad, una realidad virtual en donde los conceptos tradicionales se han visto afectados generando incertidumbre en cuanto a su aplicación por los inconvenientes que se han creado como determinar a que jurisdicción le corresponde gravar las operaciones de comercio electrónico, el establecimiento permanente, la localización del hecho imponible y otros.

En el ámbito internacional son muchas las instituciones internacionales, es decir, organismos supranacionales, tratados o convenios que están tratando de encontrar una solución a la problemática generada por la tributación del comercio electrónico, como la Unión Europea, la Organización para la Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE), el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América y otros, los cuales han dado ya principios rectores en los cuales debe regularse el aspecto tributario del comercio electrónico.

En nuestro país, si bien es cierto en materia de comercio electrónico aún no existen normas específicas que regulen estrictamente el aspecto tributario, sin embargo las normas previstas en la Ley del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas en cierta forma se adecuan su aplicación al ámbito del Comercio Electrónico.

En materia del Impuesto a la Renta, los principales problemas que se han generado al respecto, es sobre la calificación de las rentas que se obtienen, si se considera como regalías o como rentas empresariales obtenidas por la prestación de un servicio digital o venta de un bien o cesión temporal de algún derecho, de allí la importancia de distinguir cada una de las operaciones sin dejar de lado su verdadera naturaleza. El hecho de realizar una operación a través de formatos digitalizados no implica que vaya a tener un tratamiento diferente. De allí

que sería conveniente la inclusión en la Ley del Impuesto a la Renta dentro del concepto de renta de fuente peruana la obtenida por productos digitales. Otro inconveniente generado es sobre la aplicación de los criterios de vinculación a efectos de determinar a que país le corresponde gravar dichas operaciones y las consiguientes repercusiones fiscales que de ello se pueden derivar, sin embargo debe tenerse presente y no ser descartado de plano el criterio de vinculación en función de la residencia y de la fuente, los mismos que deben ser revisados y de ser necesario readaptarlos para el comercio electrónico, conjuntamente con el concepto de establecimiento permanente. Tal vez sería necesaria la creación de nuevos criterios que en cierta forma determine de manera más precisa a que país le correspondería gravar estas operaciones, sin transgredir el principio de neutralidad, es decir que el tratamiento tributario debe ser igual para el comercio que se realiza de manera tradicional con el electrónico.

Uno de los temas también discutidos es sobre el concepto de establecimiento permanente, la polémica radica en considerar a un servidor como un establecimiento permanente. La OCDE ha llegado a la conclusión que esta posición es la correcta, a pesar que diversos países tienen un enfoque contrario, sin embargo, es necesario precisar que Internet es un medio electrónico que carece de una ubicación física, en tal sentido al momento que establecer un tratamiento tributario para este tipo de operaciones es necesario tener en cuenta esta característica respecto de la ubicación, motivo por el cual se debe buscar criterios que se adapten sistemáticamente, prescindiendo del criterio de la ubicación física, para dar lugar a instalaciones o lugares netamente virtuales.

En materia del Impuesto al Valor Agregado, los principales problemas que generan las operaciones de comercio electrónico, están vinculados a la determinación del lugar en que se produjo la venta, así como el lugar de prestación o utilización del servicio, es decir determinar el lugar de nacimiento de la obligación tributaria, ello es importante ya que luego de establecer claramente estos supuestos es posible precisar con mayor facilidad al país que le correspondería imponer su potestad tributaria en materia de imposición al consumo. Otro aspecto relevante es sobre los mecanismos para la exigencia del pago de Impuesto, si bien en el comercio electrónico las operaciones se realizan digitalmente no existe prueba documental o digital que sustente la base imponible sobre el cual aplicar el impuesto o sustentar crédito fiscal; es por ello que el tema del comprobante de pago electrónico o telemático constituye un aspecto importante que debe ser regulado urgentemente, así como también incluir en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo dentro de la definición de bienes muebles lo de transferencia de productos digitales.

En cuanto a la normativa de la Comunidad Andina de Naciones, aun no existe ninguna regulación que trate concretamente este tema, sin embargo se tiene la Decisión 578 que regula las operaciones comerciales que se realizan entre los Países Miembros, la finalidad es la de evitar la doble tributación en lo que se refiere al impuesto sobre las rentas o al patrimonio. Esta

normativa Andina ha sido dada para su aplicación al campo del comercio tradicional y no al que se realiza a través de medios electrónicos. Sin embargo, en cierto modo resulta aplicable a éstas operaciones, sobre todo los principios regulados para cada una de las circunstancias previstas en su misma normativa, constituyendo ya una herramienta supranacional muy importante en la planeación fiscal en las operaciones económicas desarrolladas a nivel Comunitario.

Finalmente, en el caso que se tengan que efectuar reformas o modificaciones normativas éstas se deben realizar teniendo en cuenta los siguientes principios, como la Neutralidad, es decir que no debe haber diferencia en cuanto a la tributación a aplicar entre el comercio tradicional con el comercio electrónico. El principio de Eficiencia, en cuanto a que los costos tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes deben ser mínimos. La Certeza y Simplicidad en las normas tributarias que se adopten para que estas sean claras y de fácil comprensión para poder prever anticipadamente las consecuencias tributarias que podrían generarse. El principio de Efectividad y Justicia, es decir, la imposición debe efectuarse en base a la naturaleza de las operaciones que se realizan, tratando de evitar la doble imposición o la no imposición, así como reducir las posibilidades de evasión o fraude. Y el principio de Flexibilidad para que los regimenes tributarios que se adopten sean capaces de adaptarse a los avances tecnológicos, con flexibilidad y dinamismo.



ABSTRACT

The increase of the electronic commerce represents for the Tributary Law, new challenges and opportunities. The commercial transactions that are carried out through Internet are growing more and more, this come accompanied of the difficult determination of the applicable legislation, the difficult localization of the commercial operations and the problem that it generates to qualify the type of operation that is made; to this added that the transactions are carried out without having an establishment, (through one web site), with a world environment with the possibility to carry transactions with person of different countries, then the difficulty exists to determine to that country corresponds to burden this operations according to the approaches of imposition. Its possible that a country adopts an approach different to other, to causing that oneself operation is burdened several times (multiple imposition) or the opposite can happen, that a certain transaction you burdened not by any country (null imposition).

Before this situation, this has increased the problem for the possible growth of the tax evasion, mainly when this figure affects so much to the direct taxes (on the rent and the patrimony) as well as of the indirect taxes (on the consumption) and the problem in that the Tributary Administrations are to control this type of the transactions.

The present work tries to give a clear vision about the International Taxation of the Electronic Commerce, if it is necessary the creation new taxes or to already adapt those existent to the electronic commerce or if the current legislation, just as it is created, it can burden the taxable facts that are generated appropriately or if it is necessary to create a special taxation system that regulates the fiscal problems of these operations, without to create distortions in the market neither to establish treatment that are discriminatory for the economic agents.

For it is necessary to distinguish in first term the two forms of the electronic commerce, the electronic commerce direct (On line) of the electronic commerce indirect one (Off line). The first is produced when the operation is carried out entirely through Internet, this is, so much the request of the goods or of the service like the payment and the remission or benefit gives these it is made on line, that is to say directly through the electronic means. For example here we find the immaterial goods and services, as software, music, videos and information, which as much the negotiation as the delivery are carried out using the net exclusively, without necessity to send the information or the product through the channels traditions of distribution, as the companies or service courier. Contrary to the indirect electronic commerce, in which only the request of the service is make through the internet. Here Internet is only a mass media; like for example the purchase of a computer, or compact disks, or books, etc. The bought objects then should be transported to the place that was bough in the operation. The marketed goods need to

be correspondents through traditional channels of distribution like the postal services or services couriers.

In this type of the electronic commerce doesn't exist problem, since when being carried out the delivery in real time and in direct bonding with the user o costumer, it doesn't generate difficulties for the determination of the competent jurisdiction or to the payment of the tax, if it comes of another jurisdiction that to follow the course entrance of the product to Peruvian territory with the respective controls as the customs officer and that It has been paid the respective tributes to those that affections.

The problem that is generated at grade international about the electronic commerce is electronic commerce direct, whose operation or the agreement as well as the execution of the agreement or contract is carried out through Internet where a delivery doesn't exist by means of third but rather it is made directly through the net. The digitization has created a new reality, a virtual reality where the traditional concepts have been affected generating uncertainty as for its application for the inconveniences that have been created as to determine to that jurisdiction corresponds him to burden the operations of the electronic commerce, the permanent establishment, the localization of the taxable fact and others.

In the international environment, they are many the international institutions, that is to say, supranational organisms, treaties or international agreements that this trying gives to find a solution to the problem generated by the taxation of the electronic commerce, as the European Union, the Organization for the Cooperation for the Economic Development (OECD), the Department of the Treasure of the United States of America and other, which have already given principles rectoros in which the tributary aspect should be regulated for he electronic commerce.

In our country, about the electronic commerce doesn't exist specific law to regulate the tributary aspect strictly, however the given laws on the tax on the rents and General tax to the sales in certain form they are adapted their application to the environment of the Electronic commerce.

About the tax on the rents, the main problems that have been generated in this respect, it is on the qualification of the rents that are obtained, if it is considered as bonuses or like managerial rents obtained by the benefit give a digital service or sale gives a well or temporary surrender gives some law, give the importance to distinguish each one of the operations without leaving side its true nature. The fact gives to carry out an operation through digitized formats it doesn't imply that it will have a different treatment. It would be convenient the inclusion in the laws on the tax on the rents inside the concept of Peruvian source rents the obtained for digital products. Another generated inconvenience is on the application of the approaches to determine to that country corresponds him to burden this operations and the rising fiscal repercussions that they

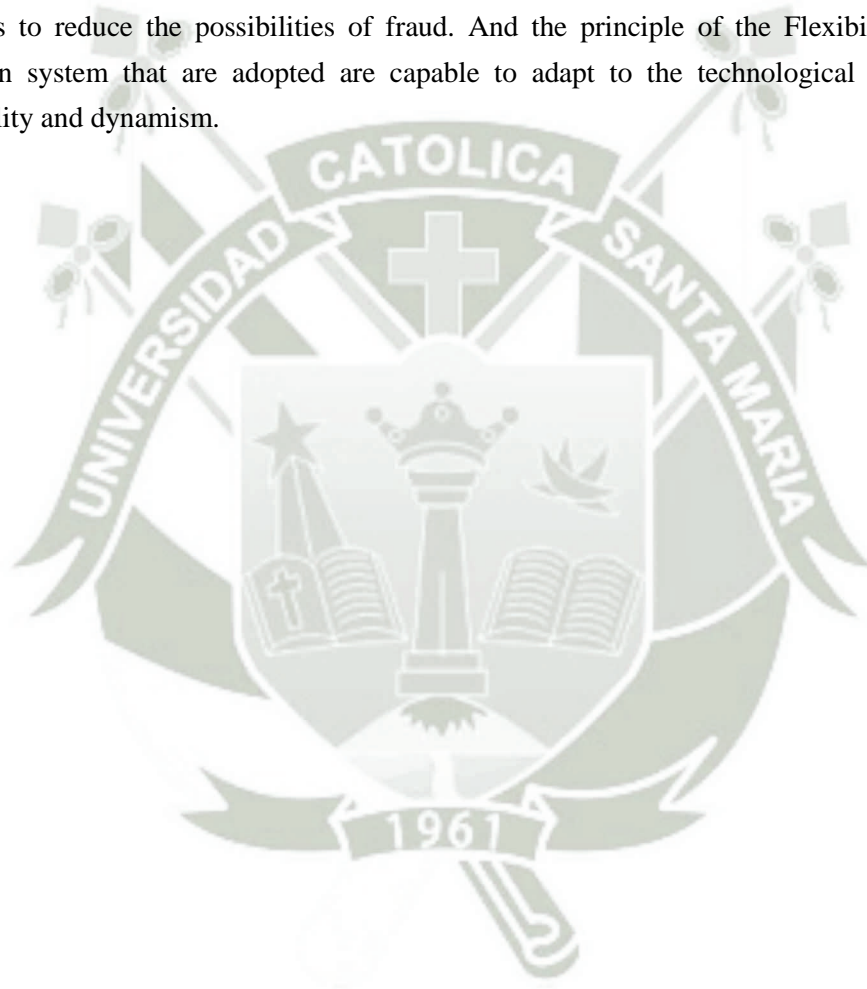
can be derived, however is necessary have presents and not to be discarded the approach in function of the residence and of the source, the same ones that should be revised and give to be necessary to readapt them for the electronic commerce, jointly with the concept of permanent establishment. Perhaps serious convenient the creation new approaches that it determines in certain form the way specifies to that country would correspond him to burden these operations, without transgressing the principle of the neutrality, that is to say that the tributary treatment should be same for the trade that is carried out traditional with the electronic commerce.

One the topics discussed it is on the concept of permanent establishment; the polemic resides in considering to a servant like a permanent establishment. The OECD has reached the conclusion that this position is the correct one, considering that many countries have a contrary focus, however, it is necessary to specify that Internet is a half electronic doesn't have a physical or real location, in this case the moment that to establish a tributary treatment for this type of operations is necessary to have in it counts this characteristic regarding the location, reason for which should be looked for approaches that adapt systematically, doing without the approach of the physical location, to give place highly to places virtual.

About the General Tax to the sales, the main problems that generate the operations of electronic commerce, they are tied to the determination of the place in the fact that the sale is made, as well as the place gives benefit or use the service, that is to say to determine the place of birth of the tax liability, that which its determination is important since after establishing these suppositions clearly it is possible to specify with more easiness to the country that would correspond him to impose its tributary imperium as regards imposition to the consumption. Another excellent aspect is on the mechanisms for the demand of the payment of the Tax, although in the electronic commerce the operations are carried out digitally documental or digital test that sustains the tax base on the one doesn't exist which to apply the tax or to sustain fiscal credit; for such a reason the electronic invoice or telematic billing constitutes an important aspect that should be regulated urgently, as well as to include in the Law General tax to the sales and Selective Tax to the Consumption inside the definition of sale and chattels, the transfer of digital products.

As for the normative of the Andean Community of the Nations, not yet any regulation that tries exists in this respect, however one has the Decision 578 that it regulates the commercial operations that are carried out among the Countries Members, the purpose it is to avoid the double taxation in what refers to the tax on the rents or to the patrimony. This normative Andean it has been given for their application to the field of the traditional trade and no to which is carried out through electronic means. However, in certain way it is applicable to the operations electronic, mainly the regulated principles for each one gives the circumstances foreseen in their same one normative, already constituting a very important supranational tool in the fiscal gliding in the Community at grade developed economic operations.

Finally, in the case that they are had to make reformatations or normative modifications are they should be carried out having in it counts the following principles, as the Neutrality, that is to say that it should not have differs as for the tribute to apply among the traditional trade with the electronic commerce. The principle of Efficiency as for that the cost so much for the Tributary Administrations as for the taxpayers they should be minimum. The principles of Certainty and Simplicity in the tributary laws that they are adopted clear and easy understood to be able to foresee the tributary consequences that could be generated in advance. The principle of the Effectiveness and justice, that is to say, the imposition should be made based on the nature of the operations that are carried out, trying to avoid the double imposition or the no imposition, as well as to reduce the possibilities of fraud. And the principle of the Flexibility so that the taxation system that are adopted are capable to adapt to the technological advances, with flexibility and dynamism.



INTRODUCCIÓN

Internet está adquiriendo mucha importancia para el desarrollo del comercio y la producción, permitiendo la realización y concreción de múltiples negocios de trascendental relevancia, tanto para el sector público como para el sector privado. Asimismo, a través de esta red se puede realizar operaciones económicas de la más diversa índole sin contar con un establecimiento físico y hasta la entrega de los bienes o la prestación de servicios que antes se realizaban en presencia física, ahora pueden ser transmitidos o prestados a través del formato digitalizado por la misma red.

La globalización que hace algunos años parecía un gran reto del futuro, se ha convertido hoy en una realidad presente. Las tecnologías de la información, en especial la amplia difusión de Internet, constituyen, el actor social y económico que nos está suministrando nuevas formas de realizar actos, lo cual está originando que las más diversas disciplinas del conocimiento se estén modificando sustancialmente, una de ellas es la influencia que está ejerciendo en el Derecho. Y que ha conllevado a que este no quede rezagado antes estos cambios evidentes, sino que por el contrario, se adapte permanentemente ante estos avances.

Las redes mundiales de información, como Internet no conoce fronteras. Ofrece un nuevo mercado que define la economía digital. Los productores, proveedores de bienes y de servicios y usuarios logran tener acceso a la transmisión mundial de la información y esparcimiento en forma sencilla y económica, sean con fines comerciales o sociales. En la práctica, las empresas están comenzando a usar Internet como un nuevo canal de ventas, sustituyendo las visitas personales, correo y teléfono por pedidos electrónicos. Nace entonces el comercio electrónico, como una alternativa de reducción de costos y una herramienta fundamental en el desempeño empresarial.

Es necesario diferenciar dos tipos de operaciones comerciales como formas de comercio electrónico, el directo del indirecto. Las operaciones directas, son aquellas en las que la negociación se realiza mediante el uso de Internet pero el cumplimiento del acuerdo sigue una circulación material de los bienes por las vías tradicionales. Generalmente son los acuerdos o contratos que se celebran a través del correo electrónico o página Web, en el cual los acuerdos se adoptan a través de medios electrónicos pero el cumplimiento del contrato se realiza a través de los canales tradicionales de distribución, como los servicios de mensajería, distribución y traslado. Y las operaciones indirectas, por el contrario, son aquellas en las que el producto circula digitalizado por la red. Son aquellos que se realizan simultáneamente entre el oferente y el aceptante en forma interactiva a través de una página o sitio Web, son instantáneos a diferencia de los Indirectos que duran un periodo de tiempo más largo.

Para el Derecho Tributario, el comercio electrónico ha creado el planteamiento de nuevos retos y dificultades. Las transacciones u operaciones comerciales y económicas que se realizan a través de Internet esta creciendo cada día, las mismas que vienen acompañadas de la difícil determinación de la legislación aplicable, la difícil localización de las actividades comerciales y el problema que genera calificar el tipo de operación que se efectúa, a esto sumado que las operaciones que se realizan son de índole internacional en la que intervienen dos o mas países a la vez, hace difícil la determinación del Estado al que le corresponde gravar estas operaciones.

Ante esta situación, ha surgido la preocupación por el posible crecimiento de la elusión y fraude fiscales, sobre todo cuando esta figura afecta tanto a los impuestos directos (sobre la renta y el patrimonio) como también los de carácter indirecto (sobre el consumo) y el problema en que se encuentran las Administraciones Tributarias para controlar este tipo de transacciones y establecer una regulación pertinente que sea capaz de captar la recaudación correspondiente a las más diversas manifestaciones de riqueza generadas por las operaciones de comercio electrónico.

Asimismo, la gran interrogante que surge es si se crean nuevos impuestos o adecuar los ya existentes, si el actual ordenamiento legal, tal y como está diseñado, puede gravar adecuadamente los hechos imposables que se generan o si es necesario crear un régimen tributario especial que regule las implicancias fiscales de estas operaciones, sin crear distorsiones en el mercado ni establecer regímenes que resulten discriminatorios para los agentes económicos.

Dentro de esta estructura comercial, resulta importante cuestionarse respecto de las posibilidades con que contarán las Administraciones Tributarias para intervenir con un adecuado control fiscal, que permita aplicar la carga impositiva que legalmente le corresponda a dichas operaciones, las que se verán incididas por impuestos tales como el impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, sobretodo en aquellos casos donde, por lo menos en apariencia, el vendedor no mantiene presencia física o un nexo suficiente que lo vincule con una determinada jurisdicción, que pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Estos son los cuestionamientos que trae consigo la era digital en cuanto a materia fiscal. De esta forma, es que actualmente Internet, y en especial el Comercio Electrónico realizado a través de ésta, implican una serie de dificultades en materia tributaria que no han sido materia aún de ningún pronunciamiento definitivo por parte de quienes vienen estudiando éste fenómeno. Es así que existen una serie de organizaciones privadas, gubernamentales, entidades supranacionales y en general, todo un grupo de investigadores, que vienen afrontando el reto de solucionar el tema tributario de Internet y el comercio electrónico.

En ese sentido, en el Capítulo I se pretende abordar el tema del comercio electrónico desde una perspectiva jurídica, el cual se inicia con el desarrollo de lo que es Internet, para luego tratar el comercio electrónico desde sus dos formas de darse, el directo como el indirecto, sus características, las categorías que se dan y desarrollar luego algunos aspectos jurídicos en torno al comercio electrónico y su vinculación con la contratación electrónica e informática.

En el capítulo II, se analiza los principales problemas surgidos desde el punto de vista tributario para gravar las operaciones de comercio electrónico, se hace referencia a los principios generales básicos que deben inspirar la tributación del Comercio Electrónico a nivel internacional así como la problemática generada desde el punto de vista de la tributación directa del Impuesto a la Renta como la indirecta en el caso del Impuesto al valor Agregado.

En el capítulo III, se analiza las implicancias jurídicas en el Derecho Tributario Peruano, examinando la ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas y como se adapta en ciertos aspectos en cuanto a su aplicación en las operaciones de comercio electrónico.

En el capítulo IV se examina lo regulado por la Comunidad Andina de Naciones, debido a que constituye el marco supranacional en la que el Perú es parte. Se analiza la Decisión 578, tratando de aplicar a la problemática generada por el comercio electrónico.

Y finalmente en el capítulo V se desarrolla el enfoque tributario que sobre el comercio electrónico da la legislación comparada y los organismos internacionales sobre la problemática tributaria del comercio electrónico, haciendo referencia a la regulación que determinados países vienen dando en esta materia y a las dificultades que tienen para gravar una determinada operación que se realiza a través de los medios electrónicos.

CAPÍTULO I

ASPECTOS JURÍDICOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En los últimos años el avance de la tecnología ha generado grandes progresos en todos los ámbitos. Las comunicaciones son las de mayor desarrollo, especialmente Internet; que actualmente está influyendo en todos los aspectos de nuestras vidas, ya sea en la forma de buscar información, de comprar y vender bienes, de ofrecer servicios, etc.

Sin embargo, estos beneficios no es solo a favor de las personas sino también de las empresas, que han encontrado una nueva forma de hacer negocios ofreciendo sus productos o prestando sus servicios a millones de clientes que se encuentran dispersos a través del mundo unidos por una red llamada Internet.

En este capítulo se pretende abordar el tema del comercio electrónico, desde una perspectiva jurídica, se va iniciar desarrollando que es Internet, para luego tratar el comercio electrónico desde sus dos formas de darse: el directo como el indirecto y desarrollar luego algunos aspectos jurídicos en torno al comercio electrónico y la contratación electrónica, ésta última como una forma de comercio electrónico.

1. INTERNET:

1.1. RESEÑA HISTÓRICA:

No tendría sentido referirse al Comercio Electrónico, sin hacer especial referencia a lo que es INTERNET. Históricamente Internet tiene su origen por los años cincuenta, cuando el Ministerio de Defensa de los Estados Unidos de América inició un programa de investigación destinado a desarrollar técnicas y tecnologías que permitiesen intercambiar de manera transparente paquetes de información entre diferentes redes de computadoras. La Agencia creada para esa finalidad fue la Agencia de Proyectos Avanzados de Investigación - ARPA,¹ que tenía como objetivo mejorar el uso de las comunicaciones entre ordenadores de aplicaciones militares.

Posteriormente, fue desarrollándose progresivamente hasta su utilización en el campo universitario, allá por el año 1969. Durante el período de 1974 a 1981 se produce su expansión

¹ El proyecto encargado de diseñar esos protocolos de comunicación se llamó "Internetting Project", del cual de éste proyecto de investigación proviene el nombre del popular sistema de redes llamado INTERNET.

comercial, lográndose estandarizar las comunicaciones entre computadoras con la aparición de un nuevo servicio, la WWW (World Wide Web, o red mundial), cuando un grupo de investigadores en Ginebra, Suiza, idearon un método a través del cual empleando la tecnología de Internet enlazaban documentos científicos provenientes de diferentes computadoras, a los que podían integrarse recursos multimedia (texto, gráficos, música, entre otros). Lo más importante de esta WWW es su alto nivel de accesibilidad, que se traduce en los escasos conocimientos de informática que exige de sus usuarios.²

En 1982 se generó la versión moderna de lo que es actualmente; hasta llegar a nuestra época en el cual su crecimiento es espectacular y continúa su expansión cada vez más eficiente y sofisticada.

1.2. DEFINICIÓN:

Resulta complejo lograr una definición de Internet, debido a los múltiples mecanismos y factores que contiene; sin embargo existen muchas definiciones al respecto.

Para Emilio del Peso Navarro, Internet o red de redes: *“Es un conjunto de redes acopladas unas a otras mediante un sencillo protocolo que en ningún caso busca la seguridad en la red sino mas bien la interoperabilidad, que los que accedían a la misma se pudiesen entender sin depender del tipo de red al que estuviesen enganchados”*.³

Según esta definición, Internet viene a ser un red publica de datos e información compuesta por un conjunto enorme de ordenadores y redes intercomunicadas a nivel mundial, que ha sido creada con la finalidad de conectar diferentes plataformas de hardware y software⁴ en una sola red, que supera las barreras de las naciones y países y que constituye el instrumento que ha liberalizado los intercambios de la información.

Una definición mas compleja es la que nos da Hernán Torres Álvarez: *“Internet es un sistema de comunicación compuesto por un conjunto de computadoras - servidores. Estas se encuentran interconectadas e interactúan dentro de un medio llamado red, mediante el empleo de un protocolo común, al cual tienen acceso otras computadoras llamadas usuarios. Ofrece una serie de aplicaciones que permiten a los usuarios comunicarse y tener acceso a todo tipo de información”*.⁵

² CAMPITELLI, ADRIÁN Y ROSSO, CÉSAR LUIS, *Comercio Electrónico*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.monografias.com/trabajos12/monogrr/monogrr2.shtml>

³ DEL PESO NAVARRO, EMILIO, *La Protección de Datos y la Privacidad en Internet*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico”, Pág. 66.

⁴ Se debe conceptuar como hardware todo aquello que, físicamente, forme parte del equipo de la computadora o PC, considerando como tal, también, a los equipos de comunicaciones u otros elementos auxiliares para el funcionamiento del sistema que se va a implementar. Software es el soporte lógico que hace que funcione una computadora, incluye a los programas, drivers, archivos, etc.

⁵ TORRES ÁLVAREZ, HERNÁN, *El sistema de seguridad jurídica en el comercio electrónico*, Pág. 36.

Esta definición describe en cierta forma dos aspectos importantes, en primer lugar como esta configurada Internet, es decir un conjunto de ordenadores claramente diferenciados y localizados que reconocen y utilizan un mismo lenguaje de tal manera que asegure la comunicación entre ellos mediante los denominados protocolos de Internet; y en segundo lugar precisa cual es la finalidad que tiene, como un medio de comunicación que permite el acceso y el intercambio de todo tipo de información.

En ese sentido, Internet es un importante canal de información y un medio por el cual se pueden realizar negocios jurídicos válidos, caracterizándose porque: a) No existe control de ninguna empresa, por lo que pueden acceder nuevas empresas; b) Existe flexibilidad y rapidez de cambio, la información expuesta puede ser modificada rápidamente y llegar a los clientes y compradores de la misma forma, y c) Reducción de costos, tiempo y espacio a diferencia de los negocios tradicionales.⁶

2. COMERCIO ELECTRÓNICO:

2.1. DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO:

Primeramente, partamos de la idea de lo que significa en términos generales la palabra comercio. Pues según Cabanellas, considera que comercio: *“Es toda negociación o actividad que busca la obtención de ganancia o lucro en la venta, permuta o compra de mercaderías”*⁷.

Este es un concepto amplio que abarca incluso al comercio electrónico, ya que la finalidad de todo comercio es la que está implícita en la definición de Cabanellas, siendo la única diferencia del comercio tradicional con el electrónico la forma como se lleva a cabo la negociación y el cumplimiento de las obligaciones, como lo vamos a ver a continuación.

Con relación al Comercio Electrónico, existen muchas acepciones y formas de definirlo; sin embargo, en un sentido amplio comercio electrónico vendría a ser *“Cualquier forma de transacción comercial en la que las partes interactúan electrónicamente en lugar de por intercambio o contacto físico directo”*⁸. Cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transferencia de datos o de bienes o servicios que se producen en las redes de comunicación, utilizando medios electrónicos, viene a constituir el comercio electrónico, sin que exista la interrelación física o contacto directo entre ambas partes contratantes.

⁶ ZUMARAN, SANDRO, *La Contratación Electrónica*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ipce.org.pe/contraelec.html>

⁷ CABANELLAS, GUILLERMO, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Pág. 211.

⁸ Extraído de Internet de la siguiente dirección electrónica: www.Cordislu/esprit/ac/ecomint.htm. Es necesario precisar que ésta definición se encuentra en diferentes paginas Web o Web side, sin llegar a determinarse realmente quien es el verdadero autor.

Tanto en la forma tradicional como la que se realiza electrónicamente, el comercio viene a ser el intercambio de bienes o la prestación de servicios por una contraprestación económica. La diferencia entre ambas radica en el medio en que se realiza. Por lo cual, la característica particular de comercio electrónico es que ésta se realiza por medios electrónicos.

*“El comercio electrónico abarca cualquier negocio jurídico dirigido a un ámbito económico, que se realiza a través de una sistema electrónico, informático o telemático”.*⁹ Esta es una afirmación genérica, pero hace especial referencia al medio en que se produce el comercio electrónico.

Se considera Comercio Electrónico al *“conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella”.*¹⁰ Esta definición es amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúen electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física. Establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y postventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos, son algunas de las formas de negociar electrónicamente.¹¹

El Comercio electrónico no solo comprende la compra y la venta electrónica de bienes o prestación de servicios, sino que incorpora otras actividades posteriores o anteriores a la venta como marketing, publicidad, trámites ante autoridades de control, interacción con clientes o proveedores, prestación de servicios post ventas, colaboración entre empresas, etc. Abarca todos los aspectos que se producen en el mercado por vías electrónicas (Internet), es decir cualquier transacción que se realiza mediante una interacción electrónica o la transmisión de datos sobre redes de comunicación. Sin embargo, esta nueva forma de contacto entre proveedores de servicios y bienes por una parte, y por otra de consumidores, hace que las normas legales tradicionales no sean del todo aplicables a esta forma de comercio, o siendo aplicables no regulan ciertos aspectos que deben ser considerados al momento de hablar de comercio electrónico. En ese sentido nos encontramos ante una herramienta poderosa, reciente en su implantación generalizada, la cual utiliza mecanismos de fácil manipulación como es Internet, barata, manejable desde cualquier punto de conexión a la red telefónica, incluida la móvil y prácticamente independiente de las distancias. Estas características la configuran como un marco ideal para conseguir la generalización del comercio y evitar en alto grado la intermediación entre otros beneficios.

⁹ VÁSQUEZ GARCÍA, RAMÓN JOSÉ, *Tecnología Digital y Formalización Contractual*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico", Pág. 99.

¹⁰ CAMPITELLI, ADRIÁN Y ROSSO, CÉSAR LUIS, *Comercio Electrónico*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.monografias.com/trabajos12/monogr/monogr2.shtml>.

¹¹ Según Jay Tenenbaum, Presidente y Director Ejecutivo de CommerceNet, el comercio electrónico se puede definir como: "Un modelo que permite a las empresas intercambiar, de forma electrónica, información y servicios esenciales para sus negocios y que no involucra necesariamente transacciones monetarias"

Componentes del Comercio Electrónico

AGENTE (1)	PRODUCTO (2)	PROCESO (3)
Proveedores Usuarios Intermediarios	Bienes y servicios intercambiables	Interacción electrónica entre agentes

El principio de comercio electrónico es: intercambio de productos o servicios (2) en una base electrónica (1) con interacciones electrónicas (3).

En conclusión, el comercio electrónico es cualquier forma de transacción comercial o financiera que se realiza por medios electrónicos ya sea que la operación se ejecute íntegramente a través de estos medios o solo parte de ella. Es decir si el cumplimiento de la obligación por ambas partes se realiza utilizando total o parcialmente los canales tradicionales de distribución y pago, incluyendo los diferentes tipos de bienes y servicios que puedan ser factibles de intercambiar.

2.2. CARACTERÍSTICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:

Resulta indispensable determinar la importancia del ciberespacio¹² en relación con la evolución del comercio electrónico. No es sino, por medio de las redes computacionales, que el comercio electrónico ha logrado surgir hasta alcanzar niveles considerables en la economía mundial. Más aún, las facilidades que se crean en una era digital en la cual todo se convierte en 1's y 0's, permiten que la información fluya de una manera veloz, lo cual no podría presentarse sin la existencia de la red. Es por ello que las redes privadas y las públicas, son de esencial consideración en nuestros días.

Algunos autores han delimitado cuales son las características del comercio electrónico, y aquí podemos observar la importancia que se le otorga a las operaciones realizadas digitalmente:¹³

2.2.1. **Las operaciones se realizan por vía electrónica o digital:** Aunque no podemos limitar la utilización del concepto del comercio electrónico a Internet, es definitivamente la llegada de la “red” la que nos hace profundizar en la importancia de éste tipo de comercio. El fax y los otros medios electrónicos, no proporcionan la facilidad que el mundo virtual de Internet ofrece. Sin embargo ninguna legislación debe obviar la utilización de estos otros medios, pues también muchas operaciones comerciales se

¹² El ciberespacio, es el espacio electrónico creado por un sistema de redes computacionales, el cual puede ser utilizado por los individuos para su exploración. Este término, tiene su origen en una novela de ciencia-ficción del autor William Gibson llamada “Neuromancer”, la cual define al ciberespacio de una futura red computacional, como una “alucinación colectiva”. Como podemos notar, la noción del ciberespacio surge, en referencia a un mundo utópico e irreal, el cual el autor probablemente no imaginó que llegara a existir. Nos encontramos ante un mundo basado en redes de computadoras, por las cuales fluye constantemente información, textos, sonidos y en sí, datos que se transmiten en pocos segundos y que eliminan las barreras geográficas y jurídicas existentes en el mundo real.

¹³ PALAZZI, PABLO Y PEÑA, JULIÁN, *Comercio electrónico y MERCOSUR*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: www.derecho.org/redi.

realizan de esta manera, sin que exista una clara regulación al respecto. Pero sí es necesario, que por cada distinto medio de comunicación, se tomen en cuenta sus características técnicas individuales, y así podrá ofrecerse un panorama más seguro para la evolución del comercio electrónico.

- 2.2.2. **Se prescinde del lugar donde se encuentran las partes:** La utilización de medios electrónicos en las comunicaciones con fines comerciales, se realiza con los sujetos en lugares distintos, tanto a nivel nacional como internacional. Al encontrarnos con sujetos en distintas localizaciones geográficas, surge el problema de cuál jurisdicción será la apropiada para regular la transacción comercial, y cual la legislación competente en caso de controversia o conflicto.
- 2.2.3. **No quedan registros en papel:** Estamos cambiando de una economía de papel a una digital, en donde los documentos serán seguros aunque no se encuentren impresos (seguridad documental informática o microforma digital). Nos encontramos en un período en el que los contratos digitales reemplazan a los contratos en papel, con la consiguiente consecuencia de reducciones de costos y mayor eficiencia en las empresas.
- 2.2.4. **La importación del bien no pasa por Aduanas (en el comercio electrónico directo):** Para comprender esto, es necesario saber que el comercio electrónico directo es aquel en el cual se envían los productos directamente por Internet. Aunque no siempre se produce esto, pues los productos muchas veces deben ser enviados “materialmente”, por sus características individuales, por lo que no podemos decir que esta característica sea generalizada en el comercio electrónico. Sin embargo si representa un nuevo e importante medio transaccional, que genera enormes conflictos a los Estados, los mismos que se ven imposibilitados para ejercer un control efectivo y lícito a estas operaciones, lo cual se encuentra fuera de toda jurisdicción y posibilidad de control de los Estados individualmente.
- 2.2.5. **Se reducen drásticamente los intermediarios:** Es importante notar, que las empresas productoras de bienes o de ofrecimiento de servicios, pueden excluir la utilización de los intermediarios que anteriormente eran necesarios para la distribución del producto. Sin embargo, es Internet, el ámbito en el cual cambia la perspectiva tradicional en cuanto a la necesidad de los intermediarios. Las empresas pueden ofrecer directamente sus productos o servicios, y los tradicionales distribuidores desaparecen. Pero, no debemos obviar que nacen nuevos intermediarios (reintermediación), que ofrecen seguridad y confianza en las transacciones (como las Autoridades Certificadoras para la utilización de la firma digital).
- 2.2.6. **Se efectivizan más rápidamente las transacciones (compresión del ciclo transaccional):** La distancia entre las partes, no influye en la velocidad en la cual las

comunicaciones son enviadas y recibidas. Se crea un entorno en que el tiempo se reduce drásticamente y el comercio encuentra un nuevo espacio para expandirse. En muchos casos, ya no existe diferencia entre el comercio nacional y el internacional. Los Estados ven un nuevo panorama en el cual se les dificulta aplicar su normativa. Una transacción, se realiza igual entre sujetos de un mismo país, que entre individuos en distintas regiones mundiales.

2.3. CLASIFICACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:

El comercio electrónico se puede dar de dos formas: “comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto”,¹⁴ dependiendo del modo como se da o como es el cumplimiento de las obligaciones que se generan al momento de concretarse la operación o transacción.

2.3.1. Comercio electrónico directo:

Se produce cuando la operación es realizada íntegramente a través de Internet, esto es, tanto la solicitud de servicio o de bienes como el pago y la remisión de los bienes o la prestación de los servicios es efectuada en línea. Generalmente el comercio electrónico directo se refiere a bienes y servicios inmateriales o intangibles, como software, música, videos e información, donde tanto la negociación como la entrega de estos productos se realizan exclusivamente utilizando la red, sin necesidad de enviar la información o el producto a través de los canales tradicionales de distribución.

2.3.2. Comercio electrónico indirecto:

Es cuando sólo la solicitud del servicio o del bien es efectuada a través de la red. La prestación del servicio o la entrega del bien adquirido es realizada fuera de Internet, aquí Internet no es más que un medio de comunicación; como sería el caso de la compra de una computadora, de discos compactos, de libros, etcétera. Los objetos comprados deben luego ser transportados al lugar físico que se señaló en la operación. Los bienes comercializados necesitan ser enviados a través de canales tradicionales de distribución, por ejemplo: envío postal o servicios de mensajería.

En el primero tanto la solicitud como el cumplimiento de las obligaciones entre las partes se realiza por medios electrónicos, mientras que en el segundo únicamente la solicitud se realiza por medios electrónicos y el cumplimiento de lo acordado se realiza fuera de la red. En el primer caso se produce cuando el objeto del contrato está representado por la misma información o cualquier bien inmaterial que tenga un valor económico, por ejemplo: un software, el envío de una imagen, consulta a una determinada base de datos, etc. Pero el valor

¹⁴ MAGLIONA MARKOVICHT, CLAUDIO PAUL, *Marco jurídico de la contratación electrónica con especial referencia al comercio electrónico*, Puede ser revisado en Internet en: http://www.ulpiano.com/bol7_bonardell.pdf

económico representado por el dinero o los valores mobiliarios puede desplazarse por procedimientos electrónicos.

Generalmente, el comercio electrónico¹⁵ suele asociarse con Internet, pero existen otras formas de comercio electrónico como puede ser la televisión digital, que en este momento está desarrollando sus propias formas de comercio electrónico mediante la incorporación de una segunda ranura para el acceso al pago mediante tarjetas y del desarrollo de programas virtuales como puede ser el carrito de la compra virtual y otras formas que en un futuro pudieran constituir también canales importantes de comercio electrónico.¹⁶

Si hacemos una comparación con el comercio tradicional, se puede observar que este último se caracteriza por la participación de un gran número de intermediarios que hacen posible que los bienes y servicios lleguen desde el productor hasta el consumidor. El sistema se construye de relaciones bilaterales, el productor solo mantiene contactos con sus proveedores y con la empresa responsable de importar sus productos en el territorio extranjero. Antes de llegar a su destino final, los bienes son manejados, transportados y almacenados múltiples veces. Los flujos de bienes y servicios monetarios también atraviesan diversas etapas, mientras que la información misma es fraccionada, perdiendo calidad y utilidad.

En el comercio electrónico directo, los bienes y servicios son digitalizables y constituyen el caso más extremo de comercio electrónico ya que el productor puede llegar a su producto directamente al consumidor prescindiendo de cualquier forma de intermediación. Los bienes y servicios viajan a través de la red, de un lugar a otro del planeta, atravesando fronteras y jurisdicciones sin que sus movimientos puedan ser percibidos, registrados o controlados. Aquí, el productor y el consumidor establecen canales de comunicación abiertos, fluyendo la información en ambas direcciones.

En el caso del comercio electrónico indirecto, los bienes como no son digitalizables, permite una forma más eficiente de comercio. Mediante alianzas estratégicas y el intercambio fluido de información, distintas empresas pueden actuar como si fueran una sola, optimizando el uso de recursos. No se trata de un intento de eliminar todo tipo de intermediación, sino de prescindir de aquellos que no agregan valor. Los servicios de logística de las operaciones pueden ser prestados tanto por una sola empresa como por un grupo que actúa eficientemente de forma coordinada.

¹⁵ Hay un sector en la doctrina que considera que el comercio electrónico no solo se da a través de Internet, sino que utilizan otros elementos como el teléfono, fax y la televisión, por ello, si se tiene en cuenta el verdadero sentido de lo que es comercio electrónico y teniendo en cuenta su naturaleza y surgimiento, se debe considerar dentro del comercio electrónico a todas las transacciones que se realicen a través de medios electrónicos o informáticos, en ese sentido no se estaría excluyendo a los elementos mencionados anteriormente.

¹⁶ SORIANO ATIENZA, FAUSTINO JOSÉ, *Comercio Electrónico y Grandes Superficies*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico", Pág. 91.

2.4. CATEGORÍAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:

Existen diversas categorías del comercio electrónico, pero la que a continuación se presenta es la categorización más importante, pues según los agentes implicados¹⁷, puede subdividirse hasta en cinco categorías diferentes, que son:

2.4.1. Empresa – Empresa: (En Inglés: Business to Business o B2B).-

Esta categoría está referida a las relaciones entre empresas ya sean productores con sus proveedores ordenando materiales o recopilando información de otras empresas que quieren compartir su información. Las empresas pueden intervenir como usuarias, compradoras o vendedoras, o como proveedoras de herramientas o de servicios, por ejemplo: instituciones financieras, proveedores de servicios de Internet, etc. A esta categoría se le vaticina un desarrollo notable y las mejores previsiones, de tal manera que para los próximos años se le atribuye el mayor porcentaje de todo el comercio electrónico augurando aumentos importantes de productividad, con la consiguiente mejora de precios finales de oferta y consiguiente control de la información.¹⁸

2.4.2. Empresa – Consumidor: (En inglés: Business to Consumer o B2C).-

Aquí se da lo que es la venta electrónica que es una de las aplicaciones más difundidas del comercio electrónico. Esta categoría ha tenido gran aceptación y se ha ampliado gracias al WWW, ya que existen diversos centros comerciales en Internet ofreciendo toda clase de bienes de consumo, que van desde bebidas hasta computadoras. En esta categoría se incluyen todos aquellos sitios Web (empresas) que venden cualquier tipo de producto al público en general, como por ejemplo, amazon.com.

2.4.3. Empresa – Estado: (En inglés: Business to Administration o B2A):

En esta categoría se dan las relaciones que las empresas pueden tener con las entidades públicas ya sea para realizar pagos de impuestos o tasas o simplemente recabar información. Se puede decir que por el momento esta categoría está en sus inicios pero conforme se empiece a hacer uso de sus propias operaciones para dar auge al Comercio Electrónico, está alcanzará su mayor potencial. Aquí las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo.

¹⁷ Como su nombre lo indica, estas categorías constituyen la interacción de dos agentes como se precisa para cada una de ellas, ya sea estado, empresa o consumidor, la combinación de cada una de ellas.

¹⁸ SORIANO ATIENZA, FAUSTINO JOSÉ, *Comercio Electrónico y Grandes Superficies*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico", Pág. 92.

2.4.4. Consumidor – Estado: (En inglés: Consumer to Administration o C2A):

Es la categoría donde interactúan las entidades públicas con el público en general ya sea para realizar pagos de pensiones, orientación en tributos, realizar la presentación de las declaraciones juradas, obtener asistencia informativa y otros servicios.

2.4.5. Consumidor – Consumidor: (En inglés: Consumers to Consumers o C2C):

Algunos autores consideran que sería factible que los consumidores realicen también operaciones entre sí, en este caso daría lugar al Consumers to Consumers, como por ejemplo los remates que se producen en línea entre dos personas naturales.

2.5. COMERCIO ELECTRÓNICO Y CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA:

En la doctrina existe confusión en muchos autores sobre el comercio electrónico y la contratación electrónica, algunos consideran que el comercio electrónico comprende la contratación electrónica, sin embargo otro sector de la doctrina considera intrínsecamente lo contrario.

Por ello es importante delimitar y establecer las diferencias que existen entre ambos términos, es decir quien comprende a quien, para así tener una idea clara y evitar en el futuro confundir dichos conceptos.

Como ya lo precisamos, en un sentido amplio **Comercio electrónico** vendría a ser cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transferencia de bienes y servicios que se producen en las redes de comunicación y que se realizan electrónicamente sin tener contacto directo; comprendiendo no sólo la compra y la venta electrónica de bienes o la prestación de servicios, sino que incorpora otras actividades posteriores o anteriores a la venta como marketing, publicidad, trámites ante autoridades de control, interacción con clientes o proveedores, prestación de servicios post ventas, colaboración entre las empresas, etc. Abarca todos los aspectos que se producen en el mercado por vías electrónicas. Comprende cualquier transacción que se realiza mediante una interacción electrónica o la transmisión de datos sobre redes de comunicación.

En cambio la **contratación electrónica** como lo define Davara Rodríguez “es aquella que se realiza mediante la utilización de algún elemento electrónico cuando este tiene o puede tener, una incidencia real y directa sobre la formación de la voluntad o el desarrollo o interpretación futura del acuerdo”¹⁹ en esta forma de interactuar el contacto presencial entre las partes

¹⁹ DAVARRA RODRÍGUEZ, MIGUEL ÁNGEL, *Manual de Derecho Informático*, Pág. 165.

desaparece, surgiendo una interacción electrónica que se realiza a través del Internet o cualquier otro medio electrónico.

A diferencia del comercio electrónico, la contratación esta referida específicamente al acuerdo de voluntad que pueda surgir por los medios electrónicos ya sea para crear, modificar o extinguir actos jurídicos. El comercio electrónico es mucho mas amplio comprende la contratación electrónica y todas las formas de transacciones electrónicas incluida publicidad, marketing, servicios de colaboración, ventas, etc.

Al igual que en cualquier otra área del desarrollo humano, en Internet todas o al menos la gran mayoría de las actividades, se realizan a través de la ejecución y/o celebración de actos y/o contratos. La diferencia en Internet es que si estos actos y contratos tienen por objeto la contratación de servicios y/o la compra de bienes y otros que no sean contratos, entonces, generalmente estaremos frente al denominado comercio electrónico, mientras que si los contratos son ejecutados y celebrados electrónicamente por ello se estaría hablando de contratación electrónica, que no sería sino una forma de comercio electrónico por que el comercio electrónico es mucho mas amplio, no es solamente acuerdos electrónicos, es la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de comunicaciones.

3. ASPECTOS JURÍDICOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:

La utilización de Internet dentro del comercio electrónico trae una serie de implicancias en el campo del derecho, a continuación se va a precisar y desarrollar de manera genérica los principales problemas que genera:

3.1. INFRACCIONES EN LOS DERECHOS INTELECTUALES:

Uno de los problemas legales que más trascendencia tiene es la reproducción ilegal de programas y producción de obras en general, por ejemplo de música, imágenes, archivos de texto, programas de software informático y otros, es común en nuestro país la piratería de estos productos.

Sin embargo, no es sólo ésto, en este ámbito existen una serie de conflictos respecto a los nombres de dominio en Internet con las Marcas registradas.

Se ha recurrido a la creación del llamado “Sistemas de Nombre de Dominio”²⁰ que permite asignar y usar universalmente nombres unívocos para referirse a los equipos conectados a la red.

²⁰ Como primeramente las direcciones se graficaban a través de números y eso resultaba un poco difícil de recordar, es que aparecieron los nombres de dominio que "nacieron como un sistema creado por la University of Souther California, USC" que pusieron en esas direcciones numéricas para que fueran más fáciles de memorizar. Así surgen las estructuras de los nombres de dominio con las iniciales http "hyper text

Cada computadora o servidor conectado a Internet es identificado por un número único llamado Dirección de protocolo de Internet (IP Adress).

Para facilitar su uso, el Sistema de Nombre de Dominio IP (Donaim Name System, DNS) asigna un nombre único a los números IP. Este nombre que consiste en una serie de caracteres es lo que se conoce como nombre de dominio. Por ejemplo, si se desea ingresar a una página Web, solo bastará digitar el nombre de dominio para que se traduzca al correspondiente IP y permita conectar el sitio Web de esta empresa directamente con nuestra computadora.

Un nombre de dominio presenta una estructura del tipo siguiente: <http://www.empresa.com.pe>; si se desea ingresar a dicha página Web, solo bastará teclear esta dirección para que el Sistema de Nombres de Dominio traduzca esta dirección al correspondiente IP (126.45.141.13 por ejemplo) y permita conectar el sitio Web de esta empresa directamente con nuestra computadora.

Por otro lado, las marcas constituyen el signo a través del cual se distingue un determinado producto o servicio a nivel mundial, a diferencia de los nombres de dominio que viene a ser la identificación a través de un nombre para acceder a una determinada página web.

El sistema de nombre de dominio es característico de Internet ya que no se da en ningún otro sistema. El problema que se da es que cada empresa o persona tiene registrada una determinada marca tradicionalmente en las Oficinas Nacionales competentes, lo cual debería coincidir con el nombre de dominio en Internet para su identificación; sin embargo en la práctica se está generando controversias en el sentido que para registrar un nombre de dominio no se toma en cuenta si se tiene registrado o no una determinada marca. El problema radica en que los nombres de dominio son concedidos bajo el sistema de “first come, first served”, basta que un nombre exactamente igual al solicitado no se encuentre asignado para que pueda ser obtenido por cualquier persona.

Conflictos de diversa índole pueden suscitarse entre los nombres de dominio y las marcas, si bien es cierto, las marcas son protegidas bajo la normatividad de la propiedad industrial, en Internet son comunes los casos de registro de nombres de dominio por personas con ánimo de lucro frente a terceros con denominaciones sociales similares que en virtud de ello estén interesadas en adquirir dicho nombre de dominio por una suma de dinero determinada.

3.2. IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS:

En el campo del Derecho Tributario se ha creado el planteamiento de nuevos desafíos y problemas. Las transacciones u operaciones comerciales y económicas que se realizan a través

transfer protocol" que es el protocolo utilizado por world wide web para comunicarse entre los distintos sistemas que se encuentran conectados a la red (por eso el nombre de dominio tienen los elementos <http://www>).

de Internet esta creciendo cada día, las mismas que vienen acompañadas de la difícil determinación de los agentes que participan (anonimato), la difícil localización de las actividades comerciales y el problema que genera calificar el tipo de operación que se efectúa. Ante esta situación, ha surgido la preocupación de los estados por el posible crecimiento de la elusión y fraude fiscales, sobre todo cuando esta figura afecta tanto a los impuestos directos (sobre la renta y el patrimonio) como también los de carácter indirecto (sobre el consumo) y el problema en que se encuentran las Administraciones Tributarias para controlar este tipo de transacciones comerciales electrónicas, tema que será desarrollado ampliamente en los siguientes capítulos.

3.3. RELACIONES CONTRACTUALES:

Hablar de relaciones contractuales por Internet es referirse a la Contratación Electrónica, sin embargo para analizar este tema es necesario hacerlo desde las dos formas de contratación electrónica que se da actualmente:

3.3.1. Contratación electrónica por Internet mediante correo electrónico (Off line):

La contratación vía Internet mediante correo electrónico se da cuando dos o más sujetos acuerdan utilizar el correo electrónico para la negociación, y que el contrato se perfecciona de esta manera. La utilización de correo electrónico en los mensajes o comunicaciones implica un cierto retraso y falta de inmediatez. Aunque se disminuye el tiempo en relación con los envíos de mensajes por carta, no podemos considerar que se elimine este lapso temporal de tal forma que la operación se asimile a una compraventa entre presentes. En el Perú, en cuanto a los contratos en Internet por correo electrónico, se aplica la presunción de que el oferente haya recibido el acuse de recibo por parte del aceptante, por lo que las comunicaciones se consideran realizadas cuando el destinatario las lee, lo cual se prueba mediante **acuse de recibo** dependiendo de las características de cada contrato individual.

3.3.2. Contratación electrónica por Internet mediante pagina web (On line):

Son los acuerdos que se producen entre el consumidor y un sitio Web de manera **interactiva**, pues, en el curso de la transacción, el consumidor debe indicar si ha leído y aceptado las cláusulas que allí se establecen, para perfeccionar la relación contractual, y someterse a los términos que en la página se detallan. Son instantáneos a diferencia de los off line que duran un período de tiempo mas largo (se incluyen también los que se realizan a través de salones de chat o chat room).

Para ser gráficos y que no quede duda alguna de lo antes dicho, pongámonos en el ejemplo siguiente: nos encontramos frente a la computadora navegando por Internet, y decidimos entrar a una tienda virtual y adquirir un producto, en el momento en que determinamos el bien que

vamos adquirir y admitamos el precio propuesto, seguido de darle un click al recuadro que dice acepto, estamos llevando a cabo una transacción electrónica, que como hemos señalado, no es más que una compraventa. De haber hecho click en el recuadro que dice acepto surgen obligaciones tanto para el vendedor, que es la tienda virtual que hemos visitado, como para el comprador que somos nosotros. La principal obligación de la tienda virtual será transferirnos la propiedad del bien adquirido vía Internet o de haberlo pactado el envío satisfactorio del bien a nuestro domicilio, asumiendo la tienda el riesgo del bien hasta la entrega. De otro lado tenemos nosotros como compradores la obligación del pago del precio.

Ante todo esto, creemos que se hace necesaria una regulación internacional del tema de los contratos on line. No puede existir seguridad jurídica en las transacciones que no encuentran una protección adecuada en la ley. Los problemas jurisdiccionales que pueden surgir de la existencia de estos contratos, aumenta con las facilidades que brinda Internet para realizar contrataciones internacionales. Por ello es impensable considerar una evolución mayor de la contratación electrónica en países en vías de desarrollo, sin la creación de una normativa clara que proteja los intereses de toda la comunidad de naciones. Si no se regula el tema a nivel internacional, pronto veremos como serán solamente los criterios de las naciones desarrolladas los que imperen en la regulación, lo cual, es lógico no favorece a nadie más que a esos mismos países.

3.4. SEGURIDAD JURÍDICA POR INTERNET:

Es de vital importancia que todas las transacciones que se realicen a través de medios electrónicos cuenten con las debidas medidas de seguridad tanto técnicas o informáticas como jurídicas o legales, para evitar que terceras personas que son ajenas a esta relación electrónica, intercepten las operaciones que se realizan por medios electrónicos, u análogos y puedan causar graves daños y perjuicios a quienes en esa oportunidad se encuentren desprevenidos o simplemente no tienen el conocimiento necesario para realizar una buena transacción electrónica.

Este mismo entorno que presenta muchas oportunidades para la humanidad es frecuentado por sujetos capaces de ingresar violentamente a los Centros de Cómputo, rompiendo o alterando los sistemas de seguridad para navegar, copiar, alterar o robar información confidencial de bases de datos y las redes en general; son los llamados Hacker, Crakers, Phreakers, etc.; por eso se dice que “El ciberespacio, lejos de ser un campo de juego para marginados y tecnoperversos, constituye un entorno que tiene el potencial para transformar nuestra vida futura. Las condiciones en que los ciudadanos tendrán acceso a él y a los servicios públicos y privados que ofrecerá, los modos en que se administran las redes y se organizará el comercio y la libertad de

expresión, en que se protegerá o no la vida privada y la propiedad intelectual, ejercerán una influencia decisiva en nuestra civilización”²¹

Dentro de esta perspectiva es importante resaltar que el comercio electrónico viene cambiando muchas de nuestras costumbres en el ámbito de la transferencia de bienes y servicios, las modalidades de oferta, la aceptación, los sistemas de pagos, las transacciones en línea, etc.; que hacen indispensable la adopción de medidas de seguridad, para que esta nueva forma de negociar se realice de una manera eficiente.

Con relación a la seguridad jurídica ya tenemos un avance y está en la Ley de Firmas y Certificados Digitales. El reconocimiento legal de la Firma Digital a través de la Ley Nro. 27269²² y su Reglamento el D.S. 019-2002-IUS²³, constituye requisito esencial para el desarrollo del comercio electrónico en nuestro país, porque gracias a ella será mas fácil realizar transacciones electrónicas a través de la Web por que aporta seguridad y compromiso en las relaciones.

La firma digital esta muy relacionada con la criptografía y la seguridad de datos. El sistema de firma digital permite identificar de forma fiable el emisor de una comunicación y además asegura la integridad del documento o comunicación que se haya firmado.

El Artículo 1° de la Ley de Firmas y Certificados Digitales, Ley Nro 27269, define la Firma Electrónica como “cualquier símbolo basado en medios electrónicos utilizado o adoptado por una parte con la intención precisa de vincularse o autenticar un documento cumpliendo todas o algunas de las funciones características de una firma manuscrita”.

Esta firma presenta un nivel de seguridad jurídica particularmente débil ya que su falsificación aparece tremendamente sencilla, la autenticidad de los documentos no puede ser garantizada, por consiguiente, el usuario tendrá que preferir para sus transacciones en línea el uso de un sistema de firma digital.

El Artículo 3° de la misma ley define la Firma Digital como “Aquella firma electrónica que utiliza una técnica de criptografía asimétrica, basada en el uso de un par de claves único, asociadas una clave privada y una clave pública relacionadas matemáticamente entre sí, de tal forma que las personas que conocen la clave pública no puedan derivar de ella la clave privada”

Varios problemas se plantean en cuanto a la fiabilidad de estas operaciones como garantizar la autenticidad de la identidad de aquél que ha efectuado la operación o garantizar la integridad del documento, si este no ha sido modificado o falsificado durante su transmisión, una firma digital

²¹ ESPINOZA CÉSPEDES, JOSÉ FRANCISCO, *Aproximaciones para una propuesta legal en materia de medidas seguridad aplicable a la contratación electrónica en el Perú*, Artículo publicado en Internet en: <http://comunidad.derecho.org/congreso/ponencia6.html>.

²² Publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 28 de mayo del 2000.

²³ Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 18 de mayo del 2002.

ofrece todas las garantías.²⁴ La diferencia entre una firma digital y una firma electrónica es simplemente que a la segunda le falta alguno de los requisitos legales de la primera. Así la firma digital a diferencia de la firma electrónica, permite realizar en Internet numerosas operaciones como intercambiar correos y documentos en tiempo real, efectuar compras en línea con tarjeta de crédito, concluir contratos electrónicos o informáticos, etc., con mayor seguridad que la firma electrónica.

En síntesis, la Ley de Firmas y Certificados digitales establece los siguientes principios:

- **Se reconoce la equivalencia legal de la firma digital a la firma tradicional**, pues todos los actos y contratos celebrados por medios electrónicos firmados electrónicamente son válidos. De esta manera estos actos y contratos se reputan como escritos, de la misma manera que si lo fueran en soporte papel. La equivalencia también está presente al momento de definir la admisibilidad como prueba en juicio y el valor probatorio de los documentos electrónicos, donde se les sujeta, en el caso de aquellos firmados electrónicamente y certificados por Autoridades de Certificación, al mismo régimen de los instrumentos escritos en soporte papel.
- **La norma es tecnológicamente neutral**, sin que tenga especificaciones técnicas que impliquen la utilización de tecnologías determinadas, beneficiando a algunos fabricantes sobre otros. El principio de neutralidad tecnológica es fundamental ya que impide que la ley pierda vigencia práctica frente a las innovaciones tecnológicas futuras.²⁵
- **Se reconoce la libertad contractual de las partes que pueden adoptar un determinado sistema de acreditación o firma**. Se trata de casos en los que las partes acuerdan en un contrato reconocer como válido un sistema de firma determinada (por ejemplo, acuerdos de usuarios de una determinada tarjeta de crédito, intranets, bancos, etc.).
- **Se basa en el principio de la no discriminación**, en la que no resta validez a una firma, un acto o registro por el solo hecho de constar en medios electrónicos y en la **convergencia o compatibilidad** de las prácticas de la contratación electrónica con las prácticas del comercio electrónico en general.
- **Se acepta certificados digitales emitidos por entidades extranjeras**.
- **Se define una entidad pública que regula el mercado, en la ley se denomina Autoridad Administrativa competente que es el INDECOPI**.
- **El sistema de regulación es flexible y no restrictivo**.

²⁴ IASONI, MARIE, *Comercio Electrónico, Aspectos Legales: Un desafío para el Derecho Peruano*, Pág. 123.

²⁵ Actualmente la tecnología más utilizada a nivel mundial es la firma digital con encriptación asimétrica, que utiliza el sistema de claves públicas y privadas. Sin embargo, también existen tecnologías, de base biométricas, que mediante escaneo de la huella digital o del iris del ojo o incluso digitalizando la voz, podrían en el futuro ser las tecnologías dominantes de identificación electrónica. En consecuencia, el principio de neutralidad tecnológica de la regulación supone no regular explícitamente el uso de ciertas tecnologías determinadas, sino que regular sus efectos. De esta manera, si cambia la tecnología, en la medida en que sean equivalentes funcionales de las técnicas anteriores, sus efectos todavía quedarán sujetos a esta regulación.

3.5. DELITOS INFORMÁTICOS:

El desarrollo de las tecnologías informáticas como Internet ofrece un aspecto negativo: Ha abierto la puerta a conductas antisociales y delictivas. Los sistemas de computadoras ofrecen oportunidades nuevas y sumamente complicadas para infringir la ley y ha creado la posibilidad de cometer delitos de tipo tradicional en formas no tradicionales.

Como consecuencia de la falta de seguridad en la red es que se da diversas formas de delitos o faltas, en ese sentido es necesario precisar que el Derecho Penal cumple un papel importante dentro de este aspecto, pues corresponde a esta rama del Derecho prevenir el surgimiento de delitos o faltas como medio protector de la persona natural o jurídica y de la sociedad misma.

Si bien los delitos informáticos²⁶ incorporados al Código Penal a través de la Ley N° 27309²⁷ constituye un avance, se requiere aún más. Es necesaria la creación de nuevos tipos penales que sancionen fehacientemente las nuevas conductas delictivas que día a día están apareciendo, como el espionaje electrónico, la estafa electrónica, falsificación electrónica, fraude electrónico, delitos contra la propiedad intelectual por Internet, pornografía infantil, terrorismo electrónico, delitos contra la intimidad, libertad de expresión, acceso a la información en Internet, etc.

3.6. SOLUCIÓN DE CONFLICTOS:

Las diferentes circunstancias que rodean a estas relaciones contractuales, así como en especial la presencia de una parte débil en una de ellas, suponen una diferenciación en cuanto al régimen jurídico aplicable a las mismas e igualmente abre la posibilidad de la utilización de mecanismos distintos para la resolución de las controversias que pueden surgir en este ámbito.²⁸ Así, y tomando en consideración la escasa cuantía económica de las transacciones en las que participa una persona que adquiere un bien para un uso que puede considerarse ajeno a su actividad profesional, se justifica la solución de estos litigios mediante medios alternativos prácticos, eficaces y poco onerosos que permitan obtener una indemnización al consumidor.²⁹ No es de extrañar, en consecuencia, que en este concreto ámbito del comercio, la utilización de cláusulas de sumisión a unos determinados tribunales nacionales o a un órgano arbitral sea habitual.³⁰

²⁶ Se entiende por "delitos informáticos" a todas aquellas conductas ilícitas susceptibles de ser sancionadas por el Derecho penal, que hacen uso indebido de cualquier medio electrónico o informático. Por su parte, debe mencionarse que se han formulado diferentes denominaciones para indicar las conductas ilícitas en las que se usa a la computadora, tales como "delitos informáticos", "delitos electrónicos", "delitos relacionados con la computadora", "crímenes por computadora", delincuencia relacionada con el ordenador, etc".

²⁷ Publicada en el Diario "El Peruano" el 17 de junio del 2000.

²⁸ FERNÁNDEZ MASIA, ENRIQUE Y LENDA P., *Choice of Law in European Electronic Commerce Contracts*, En: "Revista Electrónica de Estudios Internacionales", Publicado en Internet en: <http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents>

²⁹ DE LA CUETARA MARTÍNEZ, J.M. Y ECHEVARRIA BARBERO, J.M., *Comercio electrónico: Requisitos legales para su desarrollo y Régimen Jurídico de Internet*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.ombuds.org/cyberweek2002/ODR_MirezePhillipe.doc.

³⁰ MONTEZUMA PANEZ, OSCAR ENRIQUE, *Aspectos Legales del Comercio Electrónico como línea de servicios*, Publicado en Internet en: <http://www.emprendo.com/Lacontratacionelec2.html>.

Las partes pueden recurrir a mecanismos de resolución alternativa para solucionar sus diferencias. Sería un pacto perfectamente válido y respetado por la legislación siempre y cuando no contravenga alguna norma imperativa contenida en leyes especiales o constituya alguna trasgresión a los límites generales impuestos por el interés social o público. No se puede recurrir al arbitraje o a la mediación si se ha configurado un delito por ejemplo.

En nuestra legislación se tendría que ir a un proceso conciliatorio previo a un litigio civil, excepto cuando el demandado domicilie en el extranjero. Actualmente, se ha dejado a la voluntad de las partes el ir o no a un proceso conciliatorio o arbitral. Pero ambas tienen efectos diferentes. En caso de llegar a un acuerdo en conciliación este tiene validez como si fuera un contrato, es decir se puede demandar judicialmente el cumplimiento del mismo. Para los procesos de arbitraje la decisión arbitral a la que se llegue es de cumplimiento obligatorio para las partes. Son excepcionales los casos en que se puede recurrir a una impugnación de la decisión.

4. CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA:

La posibilidad de la contratación celebrada a través de medios electrónicos en el Perú se encuentra satisfecha por la legislación sustantiva civil y con la modificación realizada en el Art. 141°³¹ y 1374°³² y adición del 141°-A al Código Civil,³³ mediante la Ley N° 27291 “Ley que modifica el Código Civil permitiendo la utilización de los medios electrónicos para la comunicación de la manifestación de voluntad y la utilización de la firma electrónica”³⁴ que valga la redundancia, permite la utilización de medios electrónicos para la comunicación de la manifestación de la voluntad y la utilización de firma electrónica; así como la legislación especial sobre firma y certificados digitales que garantiza en primera y definitiva instancia la seguridad jurídica en redes abiertas como Internet.

4.1. CARACTERES JURÍDICOS DE LOS CONTRATOS ELECTRÓNICOS:

A continuación se analizará los caracteres jurídicos de los contratos electrónicos realizados por Internet:

³¹ Artículo 141° del Código Civil.- La manifestación de voluntad, puede ser expresa o tácita. Es expresa cuando se formula oralmente, por escrito o por cualquier otro medio directo. Es tácita, cuando la voluntad se infiere indubitadamente de una actitud o circunstancia de comportamiento que revelan su existencia.

No puede considerarse que existe manifestación tácita cuando la ley exige declaración expresa o cuando el agente formula reserva o declaración en contrario.

³² Artículo 1374° del Código Civil.- Conocimiento y contratación entre ausentes: La oferta, su revocación, la aceptación y cualquier otra declaración contractual dirigida a determinada persona se consideran conocidas en el momento en que llegan a la dirección del destinatario, a no ser que este pruebe haberse encontrado, sin su culpa, en la imposibilidad de conocerla.

Si se realiza a través de medios electrónicos, ópticos u otro análogo, se presumirá la recepción de la declaración contractual, cuando el remitente reciba el acuse de recibo.

³³ Artículo 141°-A del Código Civil.- Formalidad: En los casos en que la ley establezca que la manifestación de voluntad deba hacerse a través de alguna formalidad expresa o requiera de firma, ésta podrá ser generada o comunicada a través de medios electrónicos, ópticos o cualquier otro análogo.

Tratándose de instrumentos públicos, la autoridad competente deberá dejar constancia del medio empleado y conservar una versión íntegra para su ulterior consulta.

³⁴ Publicada en el Diario “El Peruano” el 24 de junio del 2000.

- **Son contratos típicos que se realizan mediante medios electrónicos.** Es necesario precisar que la contratación electrónica en general carece de regulación propia, ya que en nuestro país no está regido por una normatividad legal especial. Pero en términos generales este contrato se sujeta a los contratos tradicionales ya existentes y a las disposiciones generales establecidas en el Código Civil y es perfectamente válido en base a la modificatoria establecida por la Ley 27291 al Código Civil.
- **Pueden ser contrato principal,** pues puede no depender de otro contrato que le sea precedente, en ese sentido tendría "vida propia".
- **Puede ser oneroso,** pues cada una de las partes, podría sufrir un empobrecimiento, compensado por una ventaja. Además como sucede con otros contratos, esta onerosidad no significa necesariamente que exista equivalencia económica en las prestaciones y casi siempre existe un desequilibrio entre ambos.
- **Es consensual,** por aplicación de lo dispuesto en el artículo 1352° del Código Civil, es decir se perfecciona con el consentimiento de las partes a excepción de aquellos que además deben observar la forma señalada por ley bajo sanción de nulidad; ya que en los medios electrónicos no pueden celebrarse los contratos que el mismo Código dispone su realización de manera escrita, por escritura pública o cualquier otra formalidad establecida.
- **Es de prestaciones recíprocas,** lo cual depende de su onerosidad, ya que si fuese gratuito, sería unilateral, sin embargo los contratos electrónicos se caracterizan también por ser onerosos.
- **Puede ser plurilateral,** porque en él pueden intervenir dos o más partes.
- **El objeto debe de ser un bien,** sea este material o inmaterial, tangible o intangible o un servicio que tenga necesariamente un valor económico, con existencia real en el presente o que pueda existir, siempre que sean determinados o susceptibles de determinación o que no este prohibida por la ley.
- **Es un tipo de contratación entre ausentes en tiempo real,** debido a que el tiempo transcurrido entre la oferta y la aceptación puede llegar a ser muy reducido.
- **Es poco propicia para la fase previa o preparatoria del contrato,** por sus características de generalidad y rapidez en la transmisión del consentimiento. Puede decirse que la utilización de medios electrónicos de contratación lleva implícita, en muchas ocasiones, el propósito definitivo de obligarse.

- **Falta de documento escrito en papel**, sin embargo consta en un documento electrónico.
- **La inexistencia de relación directa entre los contratantes**, que dificulta la individualización de los sujetos intervinientes por lo que no es apto para contratos en que es relevante la persona contratante y que la oferta debe limitarse a bienes fungibles, perfectamente individualizables mediante descripción a distancia de su especie y calidad.

4.2. CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA: CONTRATOS ENTRE AUSENTES O ENTRE PRESENTES?:

El contrato electrónico es un contrato a distancia?. Se trata de un contrato celebrado entre personas físicamente presentes o entre ausentes?.

En las contrataciones por vía telefónica, la doctrina ha considerado separadamente el momento y el lugar de celebración. Con el uso del teléfono la comunicación es instantánea, por lo que se considera que es entre presentes. (con relación al tiempo). En cambio, con relación al lugar, como las personas están físicamente distantes, el contrato es regido por las normas relativas a la contratación entre ausentes. En este último caso hay una distancia geográfica que se traduce en un tiempo de comunicación jurídicamente relevante, pero el medio utilizado neutraliza la geografía, ya que la comunicación es instantánea.³⁵

En el contrato electrónico por Internet las relaciones son más complejas y diversas, por lo que debemos distinguir:

- 1) Cuando un contrato es celebrado entre presentes y ausentes.
- 2) Criterios de distribución del riesgo entre ausentes.
- 3) La aplicación de estos criterios en los contratos electrónicos.

En la doctrina Argentina, Lorenzetti señala tres criterios: ³⁶

- a) La presencia física de los contratantes: es decir, si las personas no están físicamente presentes se requiere un tiempo para que el contrato se perfeccione. Se lo califica como contrato a distancia o entre ausentes. Es la situación de la comunicación por fax o por carta o contratos electrónicos por correo electrónico. Respecto a la contratación electrónica, cuando hay diálogos interactivos que importan actos instantáneos, la celebración es entre presentes. Pero sigue siendo un contrato a distancia y consecuentemente también entre ausentes.

³⁵ CAMPITELLI, ADRIÁN Y ROSSO, CÉSAR LUIS, *Comercio Electrónico*, Publicado en Internet: <http://www.monografias.com/trabajos12/monogr/monogr2.shtml>

³⁶ *Ibid.*

- b) La distribución de riesgos: la contratación entre ausentes se caracteriza porque entre la oferta y la aceptación existe un tiempo relevante en cuanto a la posibilidad de ocurrencia de riesgos que hay que distribuir. Los riesgos son: muerte, incapacidad, quiebra o retractación. Esto se puede resolver en cada caso en particular; consignando las previsiones pertinentes en los contratos o por medio de una ley.
- c) El tiempo y el espacio como conceptos normativos: no se trata de averiguar si hay presencia física o ausencia entre los contratantes, sino de distribuir el riesgo como se haría en ausencia de costos de transacción, conforme a algún criterio legislativo razonable. Por ello el tiempo real y el espacio real son conceptos de base empírica que no pueden coincidir con el tiempo jurídico y el espacio jurídico, que son espacios normativos y no empíricos. Por ejemplo en la contratación electrónica, el sujeto que contrata con una computadora en viaje no está en un lugar real determinado, pero el lugar jurídico imputado es su dominio.

Moreno Quesada, clasifica a los contratos en las siguientes formas:³⁷

- **Contratos entre presentes**, los celebrados en forma instantánea o de formación sucesiva, siempre que el oferente concede a la otra parte, presente, un plazo de deliberación para aceptar.
- **Contratos entre ausentes**, aquellos celebrados por personas distantes, que puede ser a su vez de formación sucesiva cuando se utiliza la correspondencia epistolar o telegráfica y por correo electrónico (off line); o de formación instantánea como sucede en los casos de contratación por medio de teléfono, fax, o página Web (on line).

En conclusión los contratos electrónicos son contratos a distancia o entre ausentes que pueden ser de formación sucesiva como los contratos electrónicos por Internet vía correo electrónico y de formación instantánea como los contratos electrónicos por Internet vía sitio web.

“Existen diferentes teorías referidas al momento en que se perfecciona el contrato, las que sostienen lo siguiente:

- a) **Teoría de la emisión:** llamada también de la declaración, tiene su fundamento en que el contrato se perfecciona en el lugar y fecha en que se emitió la aceptación.
- b) **Teoría de la remisión:** llamada también de la expedición, que señala que para el perfeccionamiento del contrato, es necesario que la declaración de voluntad, aceptando, sea expedida al oferente, es decir el aceptante haya hecho todo lo posible para que éste llegue a su destino.

³⁷ RODRÍGUEZ VELARDE, JAVIER, *Contratación empresarial*, Pág. 45.

- c) **Teoría de la recepción;** Conforme a la misma, la aceptación no es definitiva hasta el momento en que la aceptación llegue al oferente, sea en su domicilio o establecimiento, entonces tiene lugar el perfeccionamiento del contrato.
- d) **Teoría de la cognición:** llamada del conocimiento o de la información, señala que el contrato queda perfeccionado en el momento que el oferente recibe la declaración de voluntad de aceptación y toma efectivo conocimiento de ella”.³⁸

Con relación al Derecho Peruano, si bien la contratación electrónica se caracteriza por la ausencia de las partes en la perfección del negocio, aunque no en términos absolutos, debido a que el tiempo transcurrido entre la oferta y la aceptación puede llegar a ser muy reducido lo que la hace mas parecida a una contratación entre presentes que entre ausentes, por lo que podemos llegar a decir que se trata de una contratación entre ausentes en tiempo real.

En el Derecho Argentino, se aplica la regla de la expedición: el contrato se perfecciona desde el momento en que el aceptante exterioriza su voluntad; acreditando el envío de un mensaje electrónico de aceptación. En el derecho comparado, se aplica la regla de la recepción: el contrato se perfecciona desde el momento en que el mensaje que contiene la aceptación ingresa al sistema informático del oferente, siendo indiferente el conocimiento efectivo que este pueda tener del mismo.³⁹ En el Perú es relativamente diferente como se vera a continuación.

Según el artículo 1373° del código civil, el contrato se perfecciona en el momento y el lugar que la aceptación es conocida por el oferente y según la modificación del artículo 1374° del mismo código, por la Ley N° 27291, si la aceptación se realiza a través de medios electrónicos, se presumirá la recepción de la misma cuando el remitente (aceptante) reciba el acuse de recibo; con lo cual debemos entender que el contrato electrónico se perfecciona en el momento que el aceptante de la oferta reciba acuse de recibo de su aceptación por parte del oferente.

Con lo cual el contrato electrónico se distancia de las teorías de los momentos por los que pasan las declaraciones de voluntad del oferente y el aceptante que conforman la contratación bajo comunicación no inmediata, esto debido principalmente a la reforma legislativa y por la naturaleza de los medios empleados, que asemejan la contratación electrónica a la contratación entre presentes, en la que la oferta y la aceptación se producen inmediatamente y en la contratación electrónica casi en tiempo real.

De no haberse realizado esta modificación al Libro VII del código civil, sobre fuentes de las obligaciones, hubiera sido muy trabajoso para el operador jurídico establecer bajo la teoría de la cognición o la de la recepción (de los artículos 1373° y 1374° primer párrafo respectivamente) el momento de perfeccionamiento del contrato electrónico. En ese sentido, con la modificación del artículo 1374°, el Código Civil ya no se centra en las teorías de la cognición o conocimiento y

³⁸ RODRÍGUEZ VELARDE, JAVIER, *Contratación empresarial*, Págs. 47-48.

³⁹ *IBID*, Págs. 47-48.

de la recepción, que básicamente se aplicaban para las comunicaciones no inmediatas vía correspondencia epistolar o cablegráfica, que inspiraban los artículos 1373° y 1374° del código civil respectivamente; sino que ahora el código dispone que opera la **presunción de recepción de la aceptación realizada por medios electrónicos cuando el aceptante reciba acuse de recibo de su aceptación por parte del oferente**, facilitando de esta manera el medio de prueba de la declaración de voluntad de aceptación del aceptante en la contratación electrónica, lo cual sin esta modificatoria hubiera seguido generando inseguridad jurídica respecto de este tipo de contratación disminuyendo la confiabilidad de los usuarios y consumidores en la contratación electrónica en general.

Cabe precisar que el tema del acuse de recibo esta referido exclusivamente a la contratación electrónica por Internet off line o por correo electrónico, situación que no se da en los contratos electrónicos por Internet on line o que se producen de manera interactiva.

4.3. CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA POR INTERNET MEDIANTE CORREO ELECTRÓNICO (OFF LINE):

4.3.1. La oferta y la aceptación en la contratación electrónica por Internet mediante correo electrónico (off line):

La oferta es una declaración de voluntad emitida por una persona y dirigida a otra u otras proponiendo la celebración de un determinado contrato y la aceptación es la declaración de voluntad que emite el destinatario de una oferta dando su conformidad a ella.⁴⁰

En la contratación electrónica tanto la oferta como la aceptación deben proponerse y celebrarse por medios electrónicos. Sin embargo basta que solo sea electrónica la aceptación para que el contrato sea electrónico, así no exista una oferta electrónica, como por ejemplo algún artículo ofertado por catálogo en formato papel pero adquirido a través del Internet.

No ocurre lo mismo en caso que solo la oferta sea electrónica, ya que se puede haber recibido la oferta vía correo electrónico pero celebrarse el contrato de compraventa en un documento escrito en formato papel. Respecto de la oferta entonces no tendríamos mayor inconveniente en establecer por que medio se realiza, siempre y cuando sea permitido por la ley.

En el caso de los contratos electrónicos no importa si la oferta se realiza a través de medios electrónicos, la aceptación tiene que realizarse por medios electrónicos para que la contratación sea electrónica, pero tratándose de la declaración contractual que debe darse para formar el

⁴⁰ ZUMARAN, SANDRO, *La Contratación Electrónica*, Disponible en Internet en: <http://www.ipce.org/contraelec.htm>.

consentimiento y así formar el contrato, debemos tener en cuenta que cualquier declaración de voluntad no es oferta, ésta debe cumplir con ciertos requisitos⁴¹:

- a) Debe ser **completa**, autosuficiente, es decir que debe tener todos los elementos del contrato propuesto (bien y precio determinados) para que con la simple aceptación del destinatario se forme el contrato, de lo contrario no coincidirá con la certidumbre que debe haber respecto de todas las estipulaciones del contrato como lo dispone el artículo 1359° del código civil.⁴²
- b) En la oferta debe haber **intencionalidad**, la declaración de voluntad debe contener la intención seria de parte del oferente de celebrar el contrato propuesto.
- c) La oferta debe ser **conocida** por el destinatario, es decir que llegue a conocimiento de la persona a quien está dirigida, entendiéndose conocida desde el momento de su recepción para efectos de la probanza de la misma que dispone el artículo 1374° del Código Civil. En el caso de los contratos electrónicos, con la modificación de dicho artículo se entenderá que si la oferta se realiza a través de medios electrónicos, se presumirá la recepción de la misma cuando el remitente reciba el acuse de recibo de la oferta realizada por el mismo, enviada por el destinatario de la oferta.

La forma de la oferta o su formalidad opera como requisito de validez sólo cuando la ley lo exija bajo sanción de nulidad, es decir en ofertas de contratos solemnes. Sobre la manifestación de la oferta ya hemos dicho que independientemente que se dé por medios electrónicos o no, el medio idóneo para determinar si estamos ante un contrato electrónico es la **aceptación**.

La aceptación es una declaración de voluntad emitida por el destinatario y dirigida al oferente mediante la cual aquél comunica a éste su conformidad con los términos de la oferta.

Para que el contrato sea electrónico, la forma de la aceptación ha de ser electrónica, siendo indispensable que reúna ciertos requisitos, al igual que la oferta, para su validez:

- a) Debe ser congruente con la oferta, el contenido de la aceptación debe coincidir por completo con el de la oferta para que pueda darse la declaración conjunta común del oferente y aceptante.
- b) Debe ser oportuna, debe ser hecha mientras la oferta se encuentre vigente, es decir a tiempo, debiendo ser recibida por el oferente durante el tiempo de vigencia de la oferta fijado por el oferente o por la ley, como lo dispone el artículo 1375° del código civil, y

⁴¹ Ibid.

⁴² Artículo 1359° del Código Civil.- Integralidad contractual: No hay contrato mientras las partes no estén conformes sobre todas sus estipulaciones aunque las discrepancia sea secundaria.

- c) Debe ser dirigida al oferente, no puede ser dirigida a otra persona que no sea el oferente, o sea a quien ha formulado la propuesta.

Al igual que la oferta, la aceptación debe contener la *intención* de contratar, en este caso la intención del aceptante de dar lugar con ella a la formación del contrato, y además debe guardar la *forma* requerida en la oferta según lo dispuesto por el artículo 1378° del código civil,⁴³ o la que imponen los contratos solemnes.

4.3.2. El consentimiento en los contratos electrónicos por Internet mediante correo electrónico (off line):

El artículo 1352° de nuestro Código Civil⁴⁴ dispone que los contratos se perfeccionan con el consentimiento de las partes, esto es para todos los contratos en general, con excepción de aquellos que deban observar la forma señalada por la ley bajo sanción de nulidad.

El consentimiento es la conformidad de la oferta y la aceptación y así lo dispone el artículo 1373° por el que se establece que el contrato queda perfeccionado en el momento y lugar en que la aceptación es conocida por el oferente. Ahora bien, el artículo 1374° del Código Civil nos dice acerca de las manifestaciones contractuales que “la oferta, su revocación, la aceptación y cualquier otra declaración contractual dirigida a determinada persona se consideran conocidas en el momento en que llegan a la dirección del destinatario, a no ser que éste pruebe haberse encontrado, sin su culpa en la imposibilidad de conocerla”.

Sin embargo tratándose de contratación electrónica las declaraciones contractuales no pueden considerarse conocidas cuando llegan a la dirección del destinatario, ya que la función que cumple la dirección del destinatario en la contratación prevista por este artículo es específicamente la de probar la posibilidad en la que se encuentra el destinatario de conocer, desde el momento de su recepción, las declaraciones contractuales que le envíe el remitente a su dirección.⁴⁵

Formación del consentimiento:

Uno de los problemas mas importantes de los contratos electrónicos es la formación de voluntad, para lo cual se ha de tener una información completa con carácter previo y después manifestar el consentimiento de manera cierta e indubitable. En ese sentido, en el caso de la

⁴³ Artículo 1378° del Código Civil.- Aceptación formal de la oferta: No tiene efectos la aceptación que se formule sin observarse la forma requerida por el oferente.

⁴⁴ Artículo 1352° del Código Civil.- Perfeccionamiento, principio de consensualidad: Los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, excepto aquellos que además, deben observar la forma señalada por la ley bajo sanción de nulidad.

⁴⁵ ZUMARAN, SANDRO, *La Contratación Electrónica*, Disponible en Internet en: <http://www.ipce.org/contraelec.htm>

contratación electrónica off line, gracias a la modificación del artículo 1374° del código civil, ya no resulta necesario que las declaraciones contractuales lleguen hasta la dirección del destinatario, solo basta que éste realice, a través de un medio electrónico, el acuse de recibo de dicha manifestación para que se considere conocida.

Acuse de Recibo:

El acuse de recibo en la contratación electrónica es automático y sólo basta que el destinatario accione dicho dispositivo en su sistema de correo para que todos los mensajes que lleguen remitan automáticamente un acuse de recibo cuando son abiertos, de tal manera que éste mecanismo automático permite al remitente de una declaración contractual saber el momento exacto en que el destinatario está tomando conocimiento de la declaración. Adicionalmente las partes podrán pactar el acuse de recibo a efectos que las mismas puedan optar por otros mecanismos de seguridad distintos a la firma electrónica.

El acuse de recibo es necesario e importante dentro de la contratación electrónica, pero es muy limitado, por cuanto su utilización solo va hacer posible dentro del campo del correo electrónico, sin embargo si uno quiere optar otra forma, no necesariamente los demás sistemas de contratación pueden garantizar esta forma de conocer la declaración. En ese sentido, si el legislador quiere regular este aspecto debe conllevar a una serie de supuestos distintos a lo que se denomina acuse de recibo. Si bien el tema de las distintas formas de acuse de recibo es superficial, se debería desarrollar una legislación especial que conforme al Art. 1373 sea factible.

4.4. LA CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA POR INTERNET MEDIANTE PAGINA WEB (ON LINE):

Actualmente no existe una ley específica que regule detalladamente la contratación electrónica on line, sin embargo todas las ofertas y compraventa que se realizan a través de Internet, están contempladas dentro del dispositivo del Decreto Legislativo N° 716 - Ley de Protección al consumidor. Este decreto legislativo no regula de manera concreta este tema, lo que hace es regular la ventas que se realizan en los establecimientos que están abiertos al público⁴⁶, sin precisar si la venta es a distancia o no, pero genéricamente no esta muy adaptado para regular los contratos electrónicos o las transacciones que realizan en la web.

Los contratos electrónicos, presenta una serie de factores que ponen en peligro la realización de éstos como la identificación de los contratantes, la información que se intercambia, las ofertas que se realizan, los medios de pagos, etc. Ante estos riesgos, varias legislaciones han

⁴⁶ Artículo 1° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 716, Ley de protección al Consumidor: "Están sujetas a la presente ley todas las personas naturales o jurídicas de derecho publico o privado, que se dediquen en establecimiento abiertos al publico o en forma habitual a la producción o comercialización de bienes o la prestación de servicios en el territorio nacional".

considerado que en el marco de una venta a distancia como es Internet, el consumidor debe de beneficiarse de una protección reforzada y de derechos particulares, como el acceso a una información previa reforzada, la confirmación de algunas informaciones esenciales por escrito o mediante cualquier otro soporte duradero, las garantías necesarias para el pago, el derecho de resolución, etc.⁴⁷

Al no existir un marco jurídico seguro que proteja y brinde la confianza necesaria en todas las etapas de la transacción electrónica, desde la oferta en línea hasta la ejecución del contrato, se analizará lo que prevee el decreto legislativo 716 en este aspecto.

4.4.1. Oferta en línea:

Se impone de manera general el respeto a las reglas con relación a los consumidores, este último a su vez tiene a su disposición de una serie de derechos que el vendedor tiene que respetar.

Obligación de información al consumidor:

Las obligaciones a las que el vendedor en línea debe estar sometido son las siguientes: Llevar a los consumidores de una información concreta y precisa sobre los productos y servicios que se ofrecen en la Web. El Art. 5-b del Decreto Legislativo 716 indica textualmente que “el consumidor tiene el derecho de recibir toda la información necesaria para tomar una decisión a realizar una elección adecuadamente informada en la adquisición de productos y servicios”. En este sentido, es una obligación que se le impone al vendedor a través de su página web, la cual debe dar a conocer toda la información pertinente para que el consumidor adopte una decisión adecuada con relación al producto o servicio que se ofrece, y no admita cualquier forma confusa o no muy clara de la información que no sea idéntica a lo que realmente es; sin embargo este artículo omite precisar la naturaleza de las informaciones que debe presentar, esto constituye una laguna importante que perjudica directamente a los intereses y la protección del consumidor.

Con relación a este aspecto, la Unión europea ha desarrollado un marco jurídico bastante amplio en el cual otorga protección a los consumidores. Así la Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo relativa a la protección a los consumidores en materia de contratos a distancia, establece que previamente a la celebración de cualquier contrato a distancia, el consumidor debe contar con la siguiente información: la identidad del proveedor, las características esenciales del bien o servicio, el precio correspondiente, incluido los impuestos, los gastos de entrega, las modalidades de pago, de entrega y el plazo de validez de la oferta.

⁴⁷ IASONI, MARIE, *Comercio Electrónico, aspectos legales: Un desafío para el Derecho Peruano*, Pág. 68.

El problema en Internet con la validez de la oferta esta directamente relacionado con la actualización constante de la página web donde se puede añadir o suprimir elementos que el comprador puede haber considerado esenciales en el momento de manifestar su aceptación y que luego no se encuentren vigentes en el momento de la ejecución del contrato.⁴⁸ De esta manera permite sensibilizar y responsabilizar de manera directa a los profesionales frente a la necesidad de presentar a sus clientes una información completa con relación a los productos o servicios que se ofrecen en línea. Solo una oferta en línea que reúna todas estas informaciones podrá ser considerada como una verdadera oferta que comprometa al usuario.⁴⁹

Condiciones generales de venta:

El consumidor tiene que conocer no solo todas las características del bien o servicio que se ofrecen en la red, sino también todas las condiciones o acuerdos que van a regir la compraventa. El decreto legislativo 716 no somete al vendedor presentar a los usuarios o clientes las condiciones generales de venta, sin embargo esto constituye consecuencia directa del derecho de información al consumidor, en efecto, el derecho de información reconocido al consumidor implica que este reciba todas las informaciones sobre las condiciones de la venta con anterioridad a la celebración del contrato.

La practica actual de los sitios de comercio electrónico es la de incorporar condiciones de contratación, presentándolas en la primera página del sitio web, por medio de un pequeño icono titulado “Condiciones generales de venta”. Corresponde al cliente pulsar sobre este icono, si desea tomar conocimiento de las condiciones de venta.⁵⁰ Aunque generalmente, el usuario, acepta el contrato sin haber leído estas condiciones generales de contratación. Por lo que se recomienda que antes de la aceptación del contrato se visualice obligatoriamente la pantalla correspondiente a estas cláusulas de contratación, para que el usuario tenga conocimiento y se pueda presumir que lo haya tenido.

“Dado que la empresa es la que elabora las condiciones generales y que es la mas fuerte en la relación contractual, es normal que utilice esas condiciones generales para beneficiarse al máximo dando lugar, normalmente, a la existencia de cláusulas abusivas”.⁵¹ Para Marie Iasoni, la cláusula abusiva es aquella en la que no habiendo sido explícitamente negociada entre las partes, causa en detrimento del consumidor un desequilibrio significativo entre los derechos y obligaciones de las partes que se derivan

⁴⁸ RICO CARRILLO, MARIALIANA, *La oferta y la aceptación en la contratación electrónica*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.alfa-redi.com>

⁴⁹ IASONI, MARIE, *Comercio Electrónico, aspectos legales: Un desafío para el Derecho Peruano*, Pág. 72.

⁵⁰ IASONI, MARIE, *Ob. Cit.*, Pág. 74.

⁵¹ BERCOTVITZ, ALBERTO Y BERCOTVITZ, RODRIGO, *Estudios Jurídicos sobre Protección de los Consumidores*, Pág. 39.

del contrato. Con respecto a esto, nuestro Código Civil en su artículo 1398⁵² restringe la prohibición de las siguientes cláusulas:

- Invalidez de las estipulaciones que establezcan exoneraciones o limitaciones de responsabilidad a favor de quien las ha redactado.
- Invalidez de estipulaciones que establezcan facultades unilaterales de rescisión o resolución del contrato.
- Invalidez de estipulaciones que establezca prohibiciones de oponer excepciones.
- Invalidez de estipulaciones que establezcan prohibiciones de prorrogar o renovar tácitamente el contrato.

Este artículo no brinda una completa protección al consumidor, contra las cláusulas abusivas, existen también otras que pueden perjudicar directamente a los intereses del consumidor peruano, se deben de considerar cláusulas abusivas, sobre todo las que tengan por objeto, autorizar al proveedor a modificar unilateralmente, sin motivos válidos especificados en el contrato, o estipular que el precio de las mercancías se determine en el momento de su entrega o la de otorgar al vendedor o al proveedor de servicios el derecho a aumentar los precios, sin que, en ambos casos, el consumidor tenga el derecho a rescindir el contrato si el precio final resultara superior al previamente convenido al celebrar el contrato.⁵³

Que sucedería si el consumidor peruano fuera víctima de un cláusula abusiva, no prevista por ley? Si creemos que las cláusulas abusivas no previstas por ley podrán ser revisadas por el juez, sobre la base de la buena fe, que debe presidir la contratación (Art. 1362° del Código Civil)⁵⁴. La redacción restringida del Artículo 1398° y la ausencia de disposiciones específicas sobre las cláusulas abusivas en el marco legal actual de la protección al consumidor, disminuyen fuertemente la posición del consumidor frente a los eventuales abusos del vendedor.

Si no existe una legislación que proteja fehacientemente a los consumidores, estos deben de asegurarse anticipadamente de la existencia de las condiciones de contratación y de su contenido, luego de esto recién el consumidor debe manifestar si acepta o no la oferta con el consiguiente consentimiento.

⁵² Artículo 1398° del Código Civil.- Estipulaciones invalidas: En los contratos celebrados por adhesión y en las cláusulas generales de contratación no aprobadas administrativamente, no son validas las estipulaciones que establezcan a favor de quien las ha redactado, exoneraciones o limitaciones de responsabilidad; facultades de suspender la ejecución del contrato de rescindirlo o de resolverlo, y de prohibir a la otra parte el derecho de oponer excepciones o de prorrogar o renovar tácitamente el contrato.

⁵³ MARTÍNEZ ZIMARIOFF, Edgardo, *Las cláusulas abusivas que afectan al consumidor*, Artículo publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.infojus.com.br/area//edgardo.html>

⁵⁴ Artículo 1362° del Código Civil.- Buena fe y común intención: Los contratos deben negociarse, celebrarse y ejecutarse según las reglas de la buena fe y común intención de las partes.

4.4.2. Pedido en línea:

Según lo que establece nuestro Código Civil, los contratos se perfeccionan con el consentimiento de las partes, manifestado por el concurso de una oferta y una aceptación. Reiterando nuevamente, en la contratación electrónica, tanto la oferta como la aceptación pueden expresarse por medios electrónicos, así lo expresa el Art. 141 del código Civil que al referirse a los medios para expresar la voluntad, permite que esta pueda ser expresada por medios electrónicos.

El problema, en el caso de una compra por Internet, reside en la materialización del consentimiento del cliente a la compra, actualmente el acto del consentimiento se materializa en el simple hecho de pulsar un botón significando “OK” o “Estoy de Acuerdo”, para ello Marie Iasoni considera necesario que esta forma debe de eliminarse y a su vez establecer el criterio del “Doble Clic”, es decir que en un primer momento se establezca un clic para precisar si “Usted quiere comprometerse?” y otro para confirmar la transacción: “Usted quiere realmente comprometerse?”. En ese sentido, el riesgo de manipulación quedaría más limitado.⁵⁵

Derecho de resolución: un derecho ausente:

La contratación vía Internet expone al consumidor a numerosos riesgos, como la imposibilidad de conocer el producto o servicio en si. Es por esta razón que conociendo la posición de inferioridad en que se encuentra el consumidor en varias legislaciones es que se ha reaccionado concediendo al consumidor el derecho de resolución.

Este derecho vendría a ser la posibilidad que tiene el consumidor de resolver el contrato sin penalización alguna y sin indicación de los motivos en un plazo determinado, el único gasto que puede imputarse al consumidor, es el costo directo de la devolución de las mercancías al proveedor.

El Decreto Legislativo 716 no hace ninguna mención en este aspecto. En ese sentido, el consumidor peruano que compra vía Internet no dispone de la facultad de resolver el contrato, constituyendo una traba directa al desarrollo de la contratación electrónica en el país.

⁵⁵ IASONI, MARIE, *Comercio Electrónico, aspectos legales: Un desafío para el Derecho Peruano*, Pág. 79.

4.4.3. Ejecución del pedido:

Lo que dispone el Decreto Legislativo 716, presenta lagunas con relación a la contratación electrónica, por lo cual no parecen adaptarse realmente a una venta vía Internet.

Garantías ausentes: no se obliga al proveedor del producto o servicio a ejecutar el pedido en un plazo determinado, exponiendo al consumidor a un riesgo relevante, ya que se le expone a recibir el producto en un plazo muy largo.

Garantías legales: el Decreto Legislativo 716 brinda al consumidor garantías con relación a la ejecución del contrato como por ejemplo el consumidor tiene la posibilidad de recuperar los pagos hechos en exceso del precio estipulado. La acción para solicitar la devolución de estos pagos, prescribe en un año contado a partir de la fecha en que tuvo lugar el pago. El proveedor esta obligado a restituir el pago en exceso.

El Decreto Legislativo 716 además establece garantías específicas sobre los productos defectuosos, otorgándole responsabilidades al proveedor por los daños causados a la integridad física de los consumidores o de sus bienes por los defectos de sus productos.

4.5. CONTRATACIÓN INFORMÁTICA Y CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA:

Existe confusión en cuanto a terminología se refiere. Comúnmente se suele encontrar información respecto a la contratación informática, la pregunta que surge es si viene a ser lo mismo que la contratación electrónica.

La **contratación informática**, es aquella cuyo objeto es un bien o servicio informático, o ambos, o que una de las prestaciones de las partes tenga por objeto este bien o servicio informático a diferencia de la **contratación electrónica** que viene a ser aquella que con independencia de cual sea su objeto, que puede ser también la informática, aunque no necesariamente, se realiza a través o con ayuda de los medios electrónicos, es decir que los contratos electrónicos son aquellos para cuya celebración el hombre se vale de la tecnología electrónica pudiendo consistir su objeto en obligaciones de cualquier naturaleza.⁵⁶

En ese sentido, la esencia de ambos contratos son totalmente distintos, por cuanto para la contratación informática no le interesa cual sea el medio en la cual se realice el contrato, sino lo que le interesa es el objeto del contrato, es decir que es lo que se va a contratar (un bien o un servicio informático). Mientras que para la contratación electrónica lo que le interesa es el medio mediante el cual se realiza el contrato, por cuanto esta vendría a ser la cualidad

⁵⁶ ZUMARAN, SANDRO, *La contratación electrónica*, Disponible en Internet en: <http://www.ipce.org/contraelec.htm>

primordial y básica para determinar si un contrato es electrónico, o sea si se realiza a través de los medios electrónicos. Esta sería la diferencia radical entre ambos tipos de contrataciones, que se debe tener en cuenta para no incurrir en confusiones.

Así, queda claramente establecido que la contratación electrónica únicamente tiene vinculación con la contratación informática, si es que los acuerdos que se adopten por los medios electrónicos sean específicamente bienes o servicios informáticos o ambos o que una de las prestaciones tenga por objeto un bien o un servicio informático. Un ejemplo se configuraría cuando se contrata licencia de uso de software a través de Internet. (Vendría a ser un contrato informático realizado por medios electrónicos o un contrato electrónico sobre materia informática).

Sin embargo, es importante precisar lo que considera Carlos Soto Coaguila respecto a los contratos informáticos: “Para nosotros, esta supuesta categoría contractual no existe jurídicamente, ya que no se puede otorgar tipicidad contractual a un conjunto de transacciones comerciales en función de los bienes o servicios sobre los que recaen las prestaciones que han de ejecutar los contratantes obligados, porque de ser así, tendríamos tantos contratos como bienes y servicios existen. No obstante nuestra crítica en torno a los supuestos contratos informáticos, debe tenerse muy en cuenta la teoría que cada sistema jurídico adopte en torno al objeto del contrato. Así para el Derecho Peruano el objeto del contrato es la relación jurídica y no los bienes o las prestaciones adoptadas por otros ordenamientos jurídicos, como el español o argentino”.⁵⁷

En ese sentido, los referidos contratos informáticos constituyen una categoría autónoma y atípica, ya que si se clasifican los contratos por los bienes o servicios que son materia del contrato existirían tantos tipos de contratos como bienes o servicios existan y esto no resulta lógico en materia jurídica.

5. COMERCIO ELECTRÓNICO: REGULACIÓN NORMATIVA GLOBAL, SECTORIAL O AUTORREGULACIÓN?:

El Comercio Electrónico ha sido la fuente de origen de toda una serie de problemas que necesitan ser resueltos desde la legalidad. Estamos ante un entorno abierto que da lugar a muchísimos problemas, entre los cuales destacan los problemas de propiedad intelectual, de protección de datos y problemas fiscales entre otros. Como consecuencia de tales problemas han surgido toda una serie de delitos como por ejemplo, intromisión indebida de datos personales, injurias y calumnias, pornografía infantil en la red, difusión ilícita de obras registradas como propiedad intelectual etc.⁵⁸

⁵⁷ SOTO COAGUILA, CARLOS ALBERTO, *El Comercio Electrónico en el Derecho Peruano*, En: “Comercio Electrónico, Instituciones de Derecho Privado”, Pág. 135-136.

⁵⁸ FERNÁNDEZ, MARIBEL, *Comercio electrónico y Mundialización*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:

La cuestión es que estamos ante un elenco de problemas que hay que solucionar y que la legislación actual resulta en la mayoría de los casos difícilmente adaptable. Además, en la medida en que el Comercio Electrónico no tiene fronteras, se hace necesaria una armonización de la legislación a nivel mundial, cosa que resulta difícil teniendo en cuenta las diferencias ya existentes en lo que se refiere a la normativa, en parte debida a diferencias de tipo cultural.

El problema que presenta el derecho vigente es que se basa en criterios básicamente territoriales que devienen insuficientes a la hora de solucionar conflictos que surgen cuando el medio de comunicación utilizado es Internet. El tema es que Internet se ha desarrollado y ha prosperado de una forma tan rápida que ha sido imposible por parte de los legisladores adaptarse a semejante fenómeno. El desarrollo del Comercio Electrónico Internacional requiere acuerdos transfronterizos para garantizar la interoperabilidad a nivel mundial y el reconocimiento mutuo de servicios de certificación. En los últimos años se está trabajando de forma intensa y ya se ha empezado a regular. A nivel Europeo se han aprobado varias directivas sobre la materia, muchas de las cuales ya han sido transpuestas por sus estados miembros. La idea es armonizar las legislaciones, encontrar soluciones comunes ante posibles conflictos de leyes.⁵⁹

Con la misma intención y fuera de la Comunidad Europea existe regulación por parte de Naciones Unidas y algunos Tratados Internacionales que armonizan la legislación de los países que forman parte de la Unión Europea con los que no forman parte de la misma. El Derecho Internacional Privado jugaría un papel fundamental a la hora de la resolución de conflictos.

Ante la situación de falta de regulación una de las posibilidades es la idea de adaptar el derecho ya existente a los conflictos que presenta el Comercio Electrónico en Internet. Sin embargo, hay un sector doctrinal que aboga por la creación de un derecho específico para Internet, incluso hablan de la creación de unos Tribunales específicos sobre la materia, aunque utópico parece que si ello se consiguiera sería la mejor solución. En ese sentido, nos resulta obligado hacer referencia a aquellos que apuestan por la no regulación, consideran que Internet ha surgido de una forma libre y espontánea con lo cual esa es la forma en la que se debería desarrollar, es decir, con total libertad.

Internet motiva la reflexión jurídica, que es lo que se quiere: ¿Autorregulación, regulación sectorial o regulación global?⁶⁰. Algunos dicen que Internet necesita de un Derecho Global específico que supere las fronteras legales impuestas por las distintas regulaciones estatales

<http://www.delitosinformaticos.com/ecommerce/globalizacion.shtml>

⁵⁹ CARRASCOSA LÓPEZ, VALENTÍN, *La Regulación Jurídica del Fenómeno Informático*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Marco Legal y Deontológico de la Informática", Pág. 33.

⁶⁰ Son necesarios debates actuales sobre el marco legal, hasta la fecha, el ambiente regulador está desfasado ya que la regulación jurídica del fenómeno informático no puede circunscribirse a espacios locales o regionales, sino ante la existencia de redes mundiales -con creciente interactividad- en el sentido de que la autoría se puede producir en un estado y sus resultados en otro, es imprescindible y urgente que la comunidad internacional se dote de una ley uniforme de la informática y de un código deontológico al respecto, difícil pero necesario si queremos conseguir un mercado funcional global a través de Internet, toda vez que esta dimensión global ha generado hirientes problemas legales, éticos y sociales.

dispersas y en algunos casos contradictorias. Incluso que supere el ámbito comunitario, pues EE.UU. y Europa tienen planteamientos divergentes sobre el tema.

Sin embargo esta Interrogante va desde el respeto internacional al derecho de autor, el comercio electrónico, el derecho a la intimidad y a la información, aconsejan leyes con valor universal, difícil, por ahora, de conseguirse, por lo que parece que como paso previo, nos encontramos con la autorregulación de Internet y en ese sentido las grandes multinacionales Microsoft y Netscape se han comprometido, de mutuo acuerdo, a confeccionar un código de conducta (un sistema de autorregulación de Internet) que establezca unas mínimas normas deontológicas en Internet.⁶¹

Por otro lado, no obstante el intento de autorregulación e incluso de leyes con valor universal, en la actualidad, se observa una fuerte tendencia mundial hacia una liberalización y una desregulación del sector de las telecomunicaciones para afrontar los retos del futuro, sin perjuicio de que, por otra parte, cada día son más el número de leyes que van apareciendo en las legislaciones de varios países para tratar la regulación del fenómeno informático y evitar con ello que el ciberespacio este siendo colonizado despiadadamente por todos los gigantes de las telecomunicaciones que a través de Internet esta creando nuevas formas de desigualdad entre inferricos e infopobres, al establecer discriminaciones graves en el acceso y utilización de informaciones y de aquí la conveniencia de que el derecho informático, como parte del derecho que aborda todos los problemas jurídicos que se suscitan como consecuencia de la informática, se estudie con la independencia y profundidad que exigen las actuales circunstancias.

⁶¹ CARRASCOSA LÓPEZ, VALENTÍN, *La Regulación Jurídica del Fenómeno Informático*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Marco Legal y Deontológico de la Informática", Pág. 40.

CAPÍTULO II

LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

El comercio electrónico se encuentra aun en una etapa inicial, de evolución y constante expansión. Desde el punto de vista tributario, han surgido problemas en cuanto a quien le corresponde gravar los impuestos, bajo que perspectivas o supuestos, sobretodo en el plano internacional, pero las soluciones específicamente normativas recién están empezando a darse, en general se encuentra aun en un período de formulación de principios que han de regir para las futuras reformas en cuanto a legislación se refiere. Este es el tema que se pretende desarrollar en el presente capítulo.

1. ASPECTOS GENÉRICOS:

Las operaciones de comercio electrónico van creciendo cada vez más, y las empresas están encontrando una forma de hacer negocios a través de Internet sin que sus operaciones se encuentren gravadas con impuestos. Es por ello que resulta de suma importancia que se adopten los criterios o principios básicos en la medida que regule la aplicación de los tributos o a quien corresponde gravar ante determinada circunstancia, ya que actualmente los índices de evasión tributaria esta creciendo dada la gran evolución que está teniendo el comercio electrónico y no existe una regulación coherente que regule o sistematice esta nueva forma de hacer negocios.

En Internet se producen casos extremos, por ejemplo, puede que sea una empresa alemana que tenga su servidor que se encuentra en Francia, pero vende productos por Internet a una empresa peruana, en este caso a que país le corresponde gravar estas operaciones. Sin duda es un tema muy delicado en el que están inmersos no solo una Administración Tributaria, sino varias y puede llegar incluso a gravarse por una misma operación hasta por dos países, lo cual conllevaría a una doble o múltiple imposición según sea el caso. Y esto es lo que no se quiere, si bien el comercio electrónico se distingue del comercio tradicional solamente por el medio en que se realiza el negocio, la pregunta seria si eso significa la creación para el comercio electrónico de nuevos tributos o gravar sus operaciones mas de una forma, al parecer esto generaría desigualdad y trabas para el desarrollo el comercio electrónico.

Existe la crítica que para los negocios tradicionales se les grava con grandes impuestos por más sencillos que sean los negocios y para las millonarias transacciones u operaciones que se realizan a través de Internet se encuentran libres de gravámenes o impuestos.

En nuestro país el comercio electrónico ya está empezando a tener auge y cada día crece más, es una modalidad nueva y en fuerte expansión que, si por un lado conciente un desarrollo más fuerte y acelerado de los intercambios internacionales, por otro implica un desafío al sistema de imposición mundial y por lo tanto, una concreta y preocupante posibilidad de evasión impositiva no solo nacional sino también internacional.

Los países y organizaciones internacionales han coincidido en señalar que, los sistemas tributarios de los países del orbe deberán ser lo suficientemente flexibles y dinámicos con la finalidad de asegurar su adecuación futura al ritmo de evolución de la tecnología y del comercio. El papel de las Administraciones Tributarias, desde la perspectiva de la eficacia de los mercados electrónicos, debería vincularse a las iniciativas de organismos internacionales centradas en la creación de un entorno fiscal que posibilite el desarrollo armónico del comercio electrónico¹

En el plano global, se suscitan dos posturas muy contrapuestas. Por un lado se encuentra la postura de los Estados Unidos que firmó "Internet Tax Freedom Act" el cual se basa en el principio de que la información debe estar disponible tan libre y ampliamente como sea posible para todo el mundo y no debería estar sujeta a impuestos. Los puntos fundamentales de esta acta son prohibir la gravabilidad del acceso a Internet, no aceptar impuestos múltiples o discriminatorios en el comercio electrónico y se propone el trabajo en organismos internacionales para el establecimiento de Internet como zona de libre comercio.

En contraste de los postulados del gobierno estadounidense, los gobiernos de Holanda, Suecia, Canadá y Gran Bretaña, entre otros, propician el diseño de un acuerdo internacional que permitiría a los gobiernos trabajar juntos en la tarea de recaudación. Ante tanta polémica y confusión por parte de las autoridades administrativas, se ha propuesto, para evitar el fraude fiscal en el comercio electrónico la introducción de una nueva figura tributaria que lo grave, denominada "bit tax", es decir un impuesto sobre el impulso electrónico informático.

Consiste en la creación de un cargo transmitido electrónicamente llamado "bit tax" que repercutiría en forma individual en cada usuario de Internet y recaudado por proveedores de servicios de línea. Es decir, el sujeto pasivo sería el usuario de Internet en el que los Servidores de la red asumirían el rol de retenedores y la base imponible de dicho tributo estaría constituida por el número de "bits" transmitidos, es decir, se gravarían las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas, por cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea. Estas ideas no resultan aceptables porque si bien teóricamente el "bit tax" es brillante, novedoso e imaginativo, no

¹ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma*, Publicado en Internet en : <http://www.uclm.es/cief/Cursos/Ponencias/Materiales/satur/COMERCIO%20ELECTRONICO.pdf>

resuelve problemas esenciales en un sistema tributario como la gestión y recaudación del impuesto.²

Además se gravaría con la misma magnitud, si coincidiera el número de bits transmitidos, por ejemplo, la carta de un amigo, con un contrato electrónico de significativa valoración económica.

Por ende el "bit tax" podría engendrar en materia tributaria signos digitalizados que no expresan actos comerciales y confundir el correo electrónico como simples actos de comercio, lo cual no conduce a un acto de justicia tributaria.

Por ello, la tributación directa internacional responde cada vez más a un modelo convenido donde las jurisdicciones limitan de mutuo acuerdo sus respectivas potestades tributarias con la vista puesta en evitar dobles tributaciones y con el objetivo final de fomentar el intercambio y las relaciones económicas. En este ámbito convenido juega un papel muy importante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) que, a través de su "Modelo de Convenio" viene estableciendo pautas de comportamiento que luego son seguidas en los convenios bilaterales o al menos, que marcan grandes avenidas de las que no es conveniente alejarse demasiado.³

En relación con las normas actuales y el comercio electrónico, la OCDE ya ha expresado su opinión en torno a dos aspectos fundamentales: el establecimiento permanente y la calificación de las operaciones realizadas a través de la red entre las distintas categorías de renta que contempla el Modelo.⁴

No se niega que las Administraciones Tributarias, así como los respectivos gobiernos, pudieran adoptar medidas legislativas adecuadas para realizar cambios a las disposiciones tributarias existentes, con la condición de que esa modificación respondiera a una necesidad de adecuar los principios de la tributación a la naturaleza sui generis de las operaciones comerciales realizadas a través de Internet y no a una intención de imponer un trato tributario discriminatorio para transacciones de comercio electrónico.⁵

² MICHA, SEBASTIÁN, *Comercio Electrónico y Tributación*, publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.monografias.com/trabajos11/celectr/celectr.shtml>

³ GONZÁLES CARCEDO, JAVIER, *El comercio Electrónico Internacional y la Tributación Directa: Reparto de las Potestades Tributarias*, en: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_28_02.pdf

⁴ *Ibid.*

⁵ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 47-48.

2. TRATAMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO:

2.1. EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO INDIRECTO:

En el comercio electrónico indirecto, que viene a ser aquel en donde el acuerdo y la forma de realizar las transacciones se efectúa a través de la red pero que el cumplimiento de ese acuerdo o contrato se realiza a través de los medios tradicionales de distribución, como por ejemplo los servicios de mensajería o couriers. En este tipo de comercio electrónico no existe mayor problema, por cuanto al realizarse la entrega en tiempo real y en contacto directo con el cliente o usuario del servicio, no genera inconvenientes en cuanto a la determinación de la jurisdicción competente o en cuanto al pago de impuesto, se entiende que si proviene de otra jurisdicción a tenido que seguir el curso de ingreso del bien o producto a territorio peruano con los respectivos controles aduaneros y que ha tenido que pagarse los respectivos tributos a los que estuviesen afectos.

El problema que se genera a nivel internacional respecto al comercio electrónico es la que se realiza de manera directa, aquella cuya operación o el acuerdo así como también el cumplimiento de ese acuerdo o contrato se realiza a través de Internet, por ejemplo la venta de programas de software, libros, imágenes, etc, que se realiza directamente a través de una pagina web en donde no existe una entrega por medio de terceros sino que se hace directamente por intermedio de la red. La desmaterialización de estos bienes a través de la digitalización ha creado una nueva realidad, una realidad virtual en donde los conceptos tradicionales se han visto afectados generando incertidumbre en cuanto a su aplicación por los problemas que se han creado como la potestad tributaria, determinar a que jurisdicción le corresponde gravar las operaciones de comercio electrónico, el establecimiento permanente, la localización del hecho imponible y otros, tema que justamente se desarrollará ampliamente en el siguiente punto.

2.2. EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO:

Entre los principales problemas tributarios del comercio electrónico directo destacan los siguientes:

1. Los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico; y
2. Las dificultades que se generan en cuanto a la localización de las actividades comerciales en un entorno telemático.

En cuanto a las soluciones propuestas respecto a los problemas tributarios del comercio electrónico, el abanico se despliega desde los planteamientos más reformistas que abogan por la

necesidad de revisar a fondo los conceptos fiscales tradicionales desarrollados en torno al movimiento físico de personas y mercancías, a aquellos otros planteamientos basados en la plena validez actual de los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional. Nos movemos, en definitiva, desde las propuestas reformistas, como, por ejemplo, las basadas en la declaración de Internet como un espacio libre de impuestos (Internet tax freedom act) o en la creación de nuevos tributos, por ejemplo el *bit tax* que se mencionó anteriormente, a las basadas en el mantenimiento de los tributos actualmente existentes.⁶

La otra gran propuesta en materia de tributación del comercio electrónico es la que aboga por la exención de las rentas generadas por la realización de este tipo de operaciones, lo que además de suponer nuevamente la renuncia a la soberanía tributaria de los estados, implica, en palabras de Falcón Tella, generar una competencia desleal hacia otras formas de comercio y de prestación de servicios que probablemente van a permanecer muchos años paralelamente al comercio electrónico y en competencia con éste. Estas propuestas de exención total están más en la línea de un sistema fiscal como el norteamericano, donde los supuestos de exención y no sujeción, lejos de responder a motivaciones de interés general o capacidad económica, son normalmente fruto de las presiones de los grupos económicos, que en el propio de la tradición europea.⁷

Las propuestas existentes hasta el momento en lo que respecta a este tema parecen inducir como único recurso la renuncia de los estados a ejercer la potestad tributaria y que se nota más claramente en la tributación directa y que se intenta en cierto modo de justificar por la existencia de dificultades de carácter técnico que impiden un control efectivo y coherente en las operaciones de comercio electrónico.

3. PRINCIPIOS GENERALES QUE DEBEN INSPIRAR LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO:

Tanto los Estados Unidos como la Unión Europea han puesto de manifiesto la importancia de los principios clásicos de la fiscalidad internacional a la hora de determinar el régimen fiscal aplicable al comercio electrónico, llegando a formular, en la declaración conjunta de 5 de diciembre de 1997, la necesidad de que la tributación del comercio electrónico sea clara, consistente, neutral y no discriminatoria. En esta misma línea, ha sido el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁸ el que, en la Conferencia de Ottawa, ha afirmado rotundamente la

⁶ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *La Fiscalidad del Comercio Electrónico: Imposición Directa*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

⁷ NOCETE CORREA, FRANCISCO JOSÉ, *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

⁸ OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, publica en noviembre de 1997 un documento sobre la política en relación con el comercio electrónico, en el que un apartado se dedica a la tributación del mismo. En este informe se plantea taxativamente la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta el momento en materia de fiscalidad internacional. Los aspectos fiscales del comercio electrónico han sido asimismo desarrollados por la OCDE en la mesa redonda celebrada en Turku (Finlandia) a finales de 1997. Este informe, tras realizar un análisis pormenorizado de la situación fiscal provocada por el comercio electrónico, finaliza con

necesidad de extrapolar al ámbito del comercio electrónico los principios fiscales sobre los que se sustenta la tributación del comercio internacional y que gozan de la aceptación y reconocimiento de la comunidad internacional. En definitiva, se afirma que sólo a través del respeto a los principios que se han propuesto se podrá adoptar un modelo de tributación del comercio electrónico no discriminatorio que sea capaz de preservar la soberanía fiscal de los Estados así como de asegurar un reparto equitativo de la base imponible entre los mismos y evitar situaciones de doble imposición.⁹

Para la resolución de los problemas generados en materia de tributación en el comercio electrónico, por el carácter global del mismo no va a ser resuelto por una determinada jurisdicción, sino que es necesario llegar a un grado de consenso o acuerdo entre todos los países que permita adoptar soluciones globales, por ello es de especial importancia los trabajos que viene desarrollando la OCDE, al que se le está otorgando el máximo protagonismo en cuanto a la tributación directa y a la Unión Europea en cuanto a la tributación indirecta se refiere.

En cuanto a los principios que deben inspirar la tributación del comercio electrónico, la OCDE en su informe “*Electronic commerce: taxation framework conditions*”, ha establecido los siguientes:

- **Neutralidad:** no debe haber diferencia en cuanto a la tributación a aplicar entre el comercio tradicional con el comercio electrónico con independencia del medio que se utilice para realizarlo, sea electrónico o no.
- **Eficiencia:** los costos tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes deben ser mínimos en cuanto a la aplicación de los impuestos.
- **Certeza y simplicidad:** las normas tributarias que se adopten deben ser claras y de fácil comprensión para los contribuyentes de tal manera que puedan conocer anticipadamente las consecuencias tributarias que podrían generarse.
- **Efectividad y justicia:** la imposición debe efectuarse en base a la naturaleza de las operaciones que se realizan, tratando de evitar la doble imposición, así como reducir las posibilidades de evasión o fraude y no configurando un obstáculo para el desarrollo del comercio electrónico.
- **Flexibilidad:** los regímenes tributarios que se adopten deben ser capaces de adaptarse a los avances tecnológicos, deben denotar flexibilidad y dinamismo.

En definitiva, se afirma que solo a través del respeto a estos principios se podrá adoptar un modelo de tributación del comercio electrónico no discriminatorio que sea capaz de preservar la

una propuesta de aquellos criterios que deben orientar una reforma fiscal. En concreto, se establecen los siguientes principios que han de coadyuvar a la solución de los problemas planteados: equidad, simplicidad, seguridad jurídica, eficiencia y justicia.

⁹ NOCETE CORREA, FRANCISCO JOSÉ, *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

soberanía fiscal de los países, así como de asegurar un reparto equitativo de la base imponible de los mismos y evitar situaciones de doble imposición.

En lo que respecta a la Unión Europea, se han establecido directrices concretas que deberían inspirar los impuestos indirectos que recaen sobre el comercio electrónico, ellos son:

- “No debe establecerse ningún impuesto nuevo o suplementario. En el marco de la fiscalidad indirecta, los esfuerzos deben concentrarse en la adaptación de los impuestos existentes, -especialmente el IVA- al desarrollo del comercio electrónico.
- Calificación como “prestación de servicios” de todos los suministros on line.
- Los servicios consumidos en la Unión Europea deben quedar gravados por el IVA, mientras que los destinados al consumo fuera de la Unión Europea no deben estar sujetas al impuesto.
- La fiscalidad deberá adaptarse a las practicas comerciales y el cumplimiento de las obligaciones debe ser lo mas fácil y simple posible para todos los operadores.
- Se deben crear instrumentos de control para garantizar la fiscalidad de los servicios prestados en el interior de la Unión Europea.
- El nuevo sistema debe facilitar la facturación y liquidación del impuesto por medios electrónicos”¹⁰.

En ese sentido, se esta dando importancia a que los sistemas impositivos deben aportar seguridad jurídica, de manera que las obligaciones tributarias sean claras y transparentes, que otorguen una neutralidad tributaria es decir no se imponga al comercio electrónico cargas mas onerosas con relación al comercio tradicional.

4. LA TRIBUTACIÓN DIRECTA Y SU PROBLEMÁTICA CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO POR INTERNET:

Referirse a la tributación directa es hablar del impuesto a la renta, no se trata de establecer la definición de tributación directa, o porque el impuesto a la renta es considerado un impuesto directo, sino de determinar su aplicación al comercio electrónico por Internet y la problemática que está creando.

En particular, es necesario desarrollar los principales problemas que está generando la aplicación del impuesto a la renta como tributación directa en las transacciones u operaciones que se realizan a través de Internet, para esto es necesario tener en cuenta los principios establecidos a nivel internacional.

¹⁰ RAMÍREZ GÓMEZ, SALVADOR, *Nuevas tecnologías y fiscalidad: La tributación del Comercio Electrónico*, en: Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.uhu.es/derechoyconocimiento/DyC01/A10.pdf#search=tributacion%20en%20el%20comercio%20electronico>

Uno de los principios básicos de toda jurisdicción tributaria es el principio de Soberanía Fiscal o Tributaria. Desde un punto de vista interno, viene a ser la interrelación entre el Estado y los Contribuyentes quien son éstos últimos los que deben someterse a control por parte del Estado y desde el punto de vista externo la interrelación entre los estados a efectos de determinar cada uno su política tributaria y el ejercicio de su potestad dentro de sus jurisdicciones.

Para definir la imposición respecto a una determinada operación no se encuentra en función a los territorios relacionados para cada caso. Existen puntos de conexión o nexos que vinculan la operación realizada con el ejercicio de la potestad tributaria de dicha jurisdicción donde se realiza o se vincula la operación.

Con relación a los nexos o puntos de conexión, en la doctrina se ha clasificado de dos formas: las de **tipo personal (criterio subjetivo)** en que el vínculo se da entre el sujeto pasivo con el sujeto activo que viene a ser el Estado y que tiene el ejercicio de la soberanía fiscal: Criterio de la Nacionalidad, criterio de residencia o domicilio para las personas naturales y lugar de constitución o administración efectiva para las personas jurídicas y las de **tipo real (Criterio Objetivo)** que está vinculado con el territorio (Principio de territorialidad) se encuentra el Criterio de Ubicación de la Fuente.¹¹

El criterio de la nacionalidad, es el que poco se usa, según esto estará gravada por una determinada jurisdicción las actividades generadoras de renta que obtenga una persona por su nacionalidad. El criterio de la residencia, viene a ser aquel en el cual, la imposición sobre la renta será la obtenida por los contribuyentes dentro de la jurisdicción en la cual residen y por todos sus ingresos obtenidos a nivel mundial. Y el criterio de fuente, que está referido a la atribución de rentas obtenidas por la realización de determinadas actividades a la jurisdicción dentro de la cual se desarrollan tales actividades, es decir al lugar donde se generan.

En cuanto a las personas jurídicas por lo general se establecen como criterios de conexión, el lugar en que se ha constituido jurídicamente la empresa o en todo caso en donde se desarrolla la administración efectiva, es decir desde donde se adoptan las decisiones para el desarrollo y funcionamiento de la persona jurídica.

Los estados son soberanos para escoger su modelo fiscal, en tal circunstancia el Estado que escoja el principio de la fuente sujeta a imposición a todos aquellos que reciban beneficios producidos dentro de su territorio, lo cual es imputable tanto a los residentes como a los no residentes. Por el contrario, el Estado que escoja en su ordenamiento el principio de la

¹¹ Serán contribuyentes del impuesto dependiendo de la nacionalidad, del domicilio o sede donde desarrolla sus actividades o de la ubicación territorial del hecho donde se genera la renta respectivamente. Pero, la realidad fiscal latinoamericana, sin perjuicio de algunas excepciones, demuestra que una parte de los países de la región adoptan en sus legislaciones internas el principio de fuente, combinado con el principio de renta mundial. Pocos son los estados que se avocan a la nacionalidad. Sin embargo, dicho principio de fuente, fue complementado con soluciones subsidiarias y complementarias de armonización internacional. Entre ellos, la aceptación del concepto de establecimiento permanente y la limitación a la imposición de ciertos conceptos de rentas de su propia fuente. Por ello, se ha entendido que el principio de fuente tiene en Latinoamérica un "carácter prioritario y no exclusivo".

residencia, grava la renta mundial de los sujetos residentes o domiciliados en su territorio, incluyendo, por ende, los beneficios producidos en el extranjero.

Los criterios de vinculación que adoptan los Estados son seleccionados en base a su legislación interna, prescindiendo de las normas de carácter internacional y siguiendo los aspectos de naturaleza principalmente económica aunque es obvio que también influyen los aspectos de orden político y social. Estos criterios de conexión o vinculación pueden ser objetivos o subjetivos. El primero se basa en el principio de territorialidad o de la fuente, que se fundamenta en el lugar donde se origina el enriquecimiento o donde se halla el patrimonio gravable, generalmente este criterio es escogido por los países importadores de capital o jurisdicciones cuyas Administraciones Tributarias tienen un desarrollo precario o por llamados Paraísos Fiscales.

El segundo criterio, es decir el subjetivo o el de la residencia, se fundamenta en adoptar como sujetos de imposición a los residentes o domiciliados, independientemente de donde obtuvieron la renta o donde posee el patrimonio, grava sobre la base de rentas de fuente mundial. Los ciudadanos nacionales de un determinado país y que domicilia en el mismo son contribuyentes del impuesto sobre la renta dentro de dicha jurisdicción, por la totalidad de las rentas percibidas a nivel mundial, esto es gravará la totalidad de la renta que obtengan los sujetos domiciliados sin importar el lugar de su providencia.¹²

Por lógica, un país no puede gravar las rentas que obtenga un no domiciliado por la realización de actividades fuera del territorio de su jurisdicción, sin embargo si puede gravar los beneficios que obtenga un no domiciliado por explotación de capitales en dicho territorio. Para efecto de atribución de las rentas, por lo general, las legislaciones normalmente aplican el criterio de domicilio para los sujetos domiciliados y el de la fuente para aquellos sujetos no domiciliados, como es el caso de nuestro País.

Dadas las diferencias, se puede observar que la aplicación de estos dos últimos criterios origina ciertas discordancias entre los distintos sistemas tributarios, por ejemplo cuando un contribuyente obtiene un ingreso gravado para el impuesto a la renta en base al criterio de la fuente, dentro de una jurisdicción distinta a aquella en la cual reside y luego la jurisdicción de la residencia aplica la misma forma de imposición en base al criterio de residencia, allí se da un supuesto de doble imposición que en la mayoría de los sistemas tributarios, pretende ser atenuada mediante la concesión de créditos contra el impuesto a la renta local, por el importe de los impuestos abonados en el exterior.

¹² Desde el punto de vista económico, este principio tiene ventajas frente al de la fuente, toda vez que produce una neutralización en la exportación de capitales, la cual se produce al someter a impuesto las ganancias o el patrimonio ubicados en cualquier parte de donde se hallen sus residentes. Este criterio propicia la doble imposición internacional, sin embargo, las legislaciones internas y la suscripción de convenios bilaterales o multilaterales de los Estados buscan reducir o eliminar los efectos de la doble imposición internacional en estos casos. El criterio de la fuente está considerado por la doctrina como el menos nocivo desde la perspectiva del fenómeno de la doble imposición, sin embargo en los tiempos actuales no parece ser así, toda vez que vemos más frecuentemente definiciones demasiadas amplias y genéricas sobre lo que ha de entenderse como fuente territorial.

Para el caso del comercio electrónico resulta sumamente complejo determinar la jurisdicción aplicable, dada la diferencia existente entre los criterios de la fuente: Imposición de las rentas de fuente local, y de residencia: Imposición de las rentas de fuente mundial y de la dificultad de localizar las rentas obtenidas y la determinación del país al que le corresponde gravar dichas operaciones.

4.1. IMPUESTO A LA RENTA: CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS:

Un punto importante constituye la aparición de serios problemas que se han derivado sobre la calificación de las rentas que se obtienen y las consiguientes repercusiones fiscales que de ello se pueden derivar. Sin embargo, cabe señalar que en términos de planificación fiscal pueden surgir grandes consecuencias de las decisiones que se adopten en cuanto a la calificación de las rentas que se obtienen de la realización del comercio electrónico.

Esta situación, a su vez, adquiere una especial dimensión en el caso de las operaciones internacionales entre países cuyas relaciones fiscales se rigen por la firma de convenios de doble imposición internacional. En dicho supuesto, la calificación de la renta de una u otra forma determinará su posible tributación en uno u otro Estado, con la aparición en ocasiones de situaciones de doble imposición o, incluso, de ausencia de imposición, lo que puede agravarse, en ocasiones, por la dificultad de controlar y, en su caso de determinar la naturaleza de las operaciones efectuadas y de las rentas obtenidas. Ello explica la importancia que viene concediéndose a la existencia en este ámbito de un cierto grado de coordinación normativa internacional que evite la aparición de esas situaciones tanto de doble imposición internacional como de la ausencia de imposición.¹³

El conflicto surge cuando se trata de **renta por regalías** frente a las **rentas empresariales** obtenidas por servicios o venta de bienes obtenida por no residentes. En estos casos, el tratamiento generalizado en el primer supuesto es imponer el impuesto en función de la renta bruta obtenida bajo el sistema de aplicación del impuesto vía retención y en el segundo caso probablemente recaiga sobre la renta neta generada por el sujeto pasivo. Cuando de por medio existen convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, el tratamiento entre ambos tipos de renta suele ser inclusive marcadamente mas diferenciado debido a que es usual que las tasas del impuesto que gravan regalías sean mas beneficiosas, en ese sentido, es evidente que ubicar a una operación de comercio electrónico dentro de determinado tipo de renta y no dentro de otro puede generar consecuencias tributarias relevantes.¹⁴

¹³ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *La Fiscalidad del Comercio Electrónico: Imposición Directa*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

¹⁴ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 52.

Lo habitual en el ámbito del comercio electrónico, es que cuando estamos en presencia del comercio electrónico directo, es decir prestación de servicios o venta de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual como programas de software, obras, musicales, imágenes, etc, la transmisión de los mismos se realiza de forma telemática entre los ordenadores del proveedor y del adquirente. En cualquier caso, los problemas de mayor relevancia, que obligan a realizar una destacada labor interpretativa y de calificación de rentas, se plantean cuando los bienes o servicios se descargan de forma electrónica efectuándose su transmisión a través de la red, lo cual en contrario sensu no generaría mayor problema en lo que respecta al comercio electrónico indirecto.

Esto es así porque es en este campo donde las tecnologías de la información han registrado los avances más importantes: la utilización de la vía telemática para “transportar” las mercancías, es decir, para transmitir, vía electrónica, los bienes o servicios directamente desde el proveedor al adquirente, gracias a la posibilidad de digitalizar determinados productos o servicios. A ello debe añadirse necesariamente las dificultades de control de este tipo de operaciones. Así, por ejemplo, en el caso de la adquisición de una aplicación informática mediante la correspondiente descarga del archivo que la contiene en el ordenador del adquirente, convierte en una tarea complicada la determinación del volumen de ventas de dicha aplicación, y con ello, de la renta generada en esa actividad.¹⁵

En el ámbito internacional existen supuestos que hay que tener en cuenta para efectos de determinar el tipo que operaciones que se realiza y como le corresponde gravar respecto al impuesto a la renta, tal como lo señala Silvia Muñoz, en base a la calificación realizada por la OCDE, existen criterios de distinción de rentas, entre ellas cita las siguientes:¹⁶

- Distinción entre rentas por transferencia definitiva de un producto digital (venta) y rentas por cesión en uso o explotación de un intangible (regalías).
- Distinción entre rentas provenientes de servicios prestados a través de Internet y venta de bienes.
- Distinción entre rentas provenientes de servicios prestados a través de Internet y regalías por la transferencia de información concerniente a la experiencia industrial, comercial o científica (know how). y
- Prestaciones híbridas que podrían originarse.

Con relación a la **primera** de ellas es necesario precisar que la renta será catalogada como proveniente de la venta de un bien, es decir renta empresarial; aun cuando se transfiera en forma digital, siempre y cuando el fin esencial de la prestación es la adquisición por parte del consumidor de la información para su propio uso o disfrute más que para la explotación

¹⁵ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *La Fiscalidad del Comercio Electrónico: Imposición Directa*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

¹⁶ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 65-77.

comercial de la propiedad intelectual que pueda conllevar tal adquisición, que en ese caso sería una regalía.¹⁷

En ese sentido, si la operación que se realiza constituye transferencia del derecho de propiedad intelectual, nos encontraremos frente a una venta, que a su vez origina rentas empresariales y si se realiza una cesión de derechos originaría regalías¹⁸ para su perceptor, esto siempre y cuando todos o parte de los derechos del bien hayan sido transferidos.

Ahora, Fernandez Origgi considera que no debe haber diferencia alguna entre un bien en formato digitalizado, por ejemplo: un libro, o disco compacto comercializado a través de Internet con el que se comercializa de forma material, se trata básicamente de lo mismo con la diferencia del formato que puede ser digitalizado o material.¹⁹

A su vez Oliver Cuello señala lo siguiente: Hay que subrayar con respecto a los bienes y servicios que circulan por la red, el soporte telemático no debe implicar necesariamente y en todos los casos, la calificación de renta como cesión en uso, puede darse el supuesto de una adquisición de un bien digitalizado (un libro, una obra musical, una película, etc) por medio de la red, sin que tenga que calificarse como una cesión en uso únicamente por que su soporte no sea material (papel, disco compacto, etc.).²⁰

No debería haber diferencia entre los bienes sólo por el hecho que su distribución sea de manera electrónica, por ejemplo la transferencia de un programa de software, si se transfiere a través de un disco compacto sería la transferencia de un tangible mientras que si se transfiere por Internet sería transferencia de un intangible. Esto sería incorrecto ya que la distinción no debería ser en cuanto a la naturaleza del bien sino en cuanto a la naturaleza de la operación. Si se trata de un transferencia del derecho de propiedad intelectual estaríamos ante una venta que originaría rentas empresariales, en cambio podría ser una cesión de derechos que originaría regalías si la totalidad o parte de los derechos han sido transferidos.

La **segunda** distinción que hay que precisar es respecto a la diferenciación que debe haber entre la adquisición de un bien y la prestación de un servicio, esto mas que todo depende de la naturaleza de la contraprestación, si el pago efectuado tiene por objeto la transferencia de la propiedad del proveedor hacia el usuario o si se trata que el usuario le encargue al proveedor la creación de un producto que tal vez vaya a ser distribuido a través de la misma red pero la propiedad pertenece al usuario. En el primer caso se configuraría una venta mientras que en el

¹⁷ Ob. Cit., Pág. 65

¹⁸ Regalía, es la ganancia o renta que se obtiene por la explotación de cualquier clase pagadas por el uso o la cesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, y por las informaciones relativas a experiencias (*know-how*) industriales, comerciales o científicas.

¹⁹ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 128.

²⁰ OLIVER CUELLO, RAFAEL, *Tributación del Comercio Electrónico*, Pág. 20-21.

segundo caso, la contraprestación recibida constituye servicios, ya que no habría allí transferencia de propiedad alguna.

Ejemplos de prestación de servicios en línea, está los servicios de consultoría, investigación, asesoría o prestación de cualquier servicio profesional prestado a través de la red. En estas operaciones por lo general, el usuario del servicio no recibe transferencia de propiedad de ningún bien, pero en el caso que reciba la transferencia de algún bien, puede darse el caso que tal vez de haya materializado en algún soporte físico, el usuario hubiera mantenido siempre la propiedad del mismo porque ha sido creado bajos sus requerimientos y necesidades.

En el caso que el usuario o cliente obtiene un reporte que no ha sido creado específicamente para él, entonces la operación sería considerada como venta y no como prestación de servicios, independientemente que haya sido transmitida en forma electrónica.

En el **tercer** caso, existen supuestos específicos que están referidos a que constituye servicios prestados por Internet y que constituyen regalías que se obtienen por la transferencia de información ya sea por experiencia industrial, comercial o científica (Know how). Por ejemplo, darían origen a regalías por la provisión del know how, cuando el producto que haya sido creado o se encuentre en circulación es transferido para uso del cliente, por el contrario darán origen a rentas por provisión de servicios cuando como consecuencia de la prestación del servicio se desarrolle o se cree un determinado producto.

Finalmente, hay que tener en cuenta que podrían surgir operaciones específicas resultado de la combinación de las anteriores, es decir venta de bienes, prestación de servicios o cesión de derechos o intangibles Únicamente se debe tener en cuenta la **naturaleza** de las contraprestaciones para determinar en que situación se encontrarían ubicadas teniendo en cuenta el criterio adoptado anteriormente para la distinción de cada una de estas operaciones.

Las consecuencias fiscales, desde el punto de vista de la imposición directa son, en cada caso, diversas. En el primero, estamos sencillamente ante una contraprestación por una adquisición de un bien o una prestación de un servicio. En el segundo, ante pagos por el uso o la cesión de un derecho de uso, es decir, ante lo que en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional se denominan “cánones” o “Regalías”.²¹ Respecto a las rentas de las compraventas internacionales, normalmente, son calificadas en los Convenios de doble imposición internacional como rentas empresariales o ganancias de capital, en cuyo caso su tributación, también como norma, sólo procederá en el Estado de residencia del perceptor de las mismas, y no en el de su origen o fuente. La regla es, de acuerdo con el Modelo de convenio, la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

²¹ GARCÍA CALVENTE, YOLANDA, *Fiscalidad en el Comercio electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/garcia-clavente-fiscase-A.htm>

4.2. CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SUS REGLAS DE IMPUTACIÓN:

Los criterios de vinculación del impuesto a la renta se definen como el derecho de un estado a imponer su sistema tributario sobre operación que considera dentro de su ámbito jurisdiccional. En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como renta por una legislación genere el impuesto correspondiente es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas²².

Como se ha visto anteriormente, el derecho a imponer tributos sobre la renta de una persona o empresa puede estar basado en el status de tal persona o entidad tales como la residencia, el domicilio o la nacionalidad, criterios aplicables para personas naturales o el lugar de constitución o administración efectiva, con relación a personas jurídicas o de ubicación de la fuente (Principio de territorialidad).

Por lo general, a nivel internacional, el país que tiene el primer derecho a gravar es el país de la fuente. Sin embargo, el concepto de “fuente” no ha sido muy bien desarrollado en la doctrina tributaria internacional, así como en la doctrina y legislación de cada país.

En tratados internacionales celebrados con el objeto de evitar la doble imposición se otorga primacía al concepto de fuente sobre el de residencia, aunque tal primacía no es absoluta, sobre todo cuando se tiene en cuenta que diversos tratados internacionales recogen como reglas de imposición la de “rentas compartidas”, es decir gravamen en fuente y residencia, aliviando la doble imposición al conceder inafectaciones a ciertos tipos de renta, establecer límites en determinadas tasas impositivas, especialmente aquellas que funcionan bajo el mecanismo de retención de la fuente, y permitir la aplicación de créditos por impuesto pagados en el exterior. Inclusive el Modelo de tratado para evitar la Doble imposición internacional de la OCDE, incluye ciertas reglas para imputar rentas en función de la fuente de renta, aunque limitadas, lo que ha sido objeto de críticas, sobre todo por países latinoamericanos al concebirlo como un modelo que otorga primacía a la residencia más que a la fuente.²³

En el caso de operaciones de comercio electrónico, el criterio de vinculación en función de la fuente no puede dejarse de lado. Sin embargo, la aplicación de este principio introduce una serie de cuestionamientos por aquellos interesados en definir en base a que reglas se gravarán las operaciones comerciales que ocurren a través de Internet, con relación al criterio de la residencia.

²² MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 78.

²³ *Ibid*, Pág. 81.

En cuanto a los tratados para evitar la doble tributación, los cuales en última instancia pretenden salvar el tema de la dicotomía de la aplicación simultánea de los principios de fuente y residencia, debemos señalar que, actualmente, su función debe significar que los individuos respecto de los cuales se verifican las obligaciones tributarias, se vean incididos y tributen por las rentas obtenidas del comercio internacional, exclusivamente, o bien en el país de residencia o en el de la fuente. En ese sentido dicha finalidad se mantiene vigente al día de hoy en materia del comercio electrónico, a efectos de lo cual se deberán introducir los ajustes que resulten pertinentes.²⁴

En el escenario nacional es posible que los efectos de las operaciones de comercio electrónico se manifiesten en contextos en los que no existan convenios de por medio para evitar la doble imposición. No olvidemos que en América del Sur, el Perú es uno de los países con menor número de convenios suscritos. Adicionalmente, la mayor agresividad de proveedores de bienes y servicios, así como de productos digitales corresponde a países altamente industrializados y dedicados a la explotación de negocios a través de Internet con los que el Perú no mantiene tratado para evitar la doble imposición, tales como los Estados Unidos o países asiáticos. Sin embargo, presumiblemente se puede esperar operación de tal tipo provenientes de Canadá, lugar que podría ser tomado en cuenta por los planificadores tributarios internacionales para introducir tales productos al mercado nacional.²⁵

El modelo de convenio elaborado por la OCDE ha servido de base para que diversos países lo adopten, no obstante ello, como ya se mencionó, éste modelo favorece a los países desarrollados o exportadores de capital, al basarse en el criterio de la residencia y estableciendo algunas concesiones (exoneraciones o bajas tasas impositivas) del país de la fuente al país de la residencia. No olvidemos que la mayoría de las empresas u organizaciones que exportan capital se encuentran ubicadas en los países desarrollados, en ese sentido al aplicar el criterio de la residencia lo único que haría sería favorecer las arcas fiscales de estos países desarrollados en detrimento de los países en vía de desarrollo.

Existe a nivel internacional otro modelo de convenio elaborado por las Naciones Unidas, el modelo de la ONU, que fue promovido por los países en vía de desarrollo. En este modelo se da mayor preponderancia al criterio de la fuente, hay mayor restricción en cuanto a los supuestos aplicables para que los países desarrollados puedan operar en los países que se basan en el criterio de la fuente. Este modelo es más favorable para los países en vía de desarrollo eliminando las bajas tasas de imposición o exoneraciones que concedía el Modelo OCDE hacia los países exportadores de tecnología.

²⁴ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 126.

²⁵ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 87-88.

Por otro lado, está también el modelo de los Estados Unidos conocido como el Modelo USA que está basado en el modelo de la OCDE, casi con las mismas características y principios favorecedores a los países desarrollados.

4.3. PROBLEMÁTICA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE:

La actividad de localización consiste, fundamentalmente, en fijar el lugar desde el que un operador económico está desarrollando su actividad comercial y tiene por finalidad la determinación del Estado al que corresponderá someter a gravamen los rendimientos derivados del ejercicio de tal actividad por aplicación de los criterios de fuente y residencia, diseñados conforme a los principios básicos de asignación impositiva internacional.²⁶

Para ello, el concepto de Establecimiento Permanente ha sido creado con el objeto de constituir una conexión física o material aplicable a los sujetos no residentes en determinado país para que sea sujeto a tributación por las rentas que obtienen dentro de su jurisdicción, sin embargo, los Establecimientos Permanentes han sido dados para las operaciones que se realizan en presencia física, de modo real y que aplicándola al comercio electrónico en el que las operaciones se realizan de manera virtual, sin presencia física, resulta un poco extraña y no encaja en definitiva este concepto para las operaciones de comercio electrónico.

En ese sentido, si el lugar de desarrollo de la actividad comercial, y consecuentemente de generación de las rentas, coincide con la residencia procede la completa atribución de la soberanía impositiva al Estado de residencia del contribuyente, que someterá a gravamen la totalidad de las rentas obtenidas por el mismo.²⁷ Aquí la condición de residente se determina por aplicación de la legislación interna de los Estados, lo que podría dar lugar a la consideración de un mismo sujeto como residente en varios Estados, razón por la que la OCDE contempla una serie de criterios para determinar el Estado de residencia.²⁸

No obstante, las mayores dificultades aparecen cuando el Estado en el que se generan las rentas derivadas del ejercicio de una actividad no es el mismo que constituye la residencia de su perceptor, dificultades que nos sitúan ante el fundamento que justifica la tributación de las rentas en el Estado de la fuente. Así pues, con carácter previo a la aplicación de los mecanismos

²⁶ Se trata del *principio personalista* y del *principio de territorialidad*. El primero implica la tributación de la renta mundial obtenida por el contribuyente en el Estado con el que presente una conexión de carácter subjetivo (residencia o nacionalidad). El segundo supone la tributación en un Estado de unas determinadas rentas por concurrir en las mismas una circunstancia de carácter objetivo, como es el haber sido generadas en dicho Estado.

²⁷ GARCÍA CALVENTE, YOLANDA, *Fiscalidad en el Comercio Electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.eumed.net/coursecon/colaboraciones/garcia-clavente-fiscase-A.htm>

²⁸ Estos criterios que solucionan de una forma bastante satisfactoria la localización de la residencia del contribuyente cuando el mismo es una persona física, plantean mayores problemas cuando se encuentra ante una persona jurídica, al acudir al criterio residual de la sede de dirección efectiva. Estos problemas se acrecientan cuando se refiere a empresas o personas que desarrollan sus actividades a través de medios telemáticos, al poder situarse esa sede de dirección efectiva simultáneamente en distintos lugares del planeta, sin que tampoco se pueda guiar por la residencia señalada por la propia empresa virtual, en la medida que pudiera designar un territorio de conveniencia. Las alternativas en esta materia pasan por acudir a nuevos criterios de residencia, por ejemplo, el de la legislación bajo la que se constituyó la sociedad.

tendientes a eliminar las situaciones de doble imposición que surgen por la aplicación simultánea de los criterios de fuente y residencia, se hace necesario establecer en virtud de qué parámetros se puede afirmar que unas rentas han sido generadas en un determinado lugar y no en otro. En este sentido, la configuración del concepto de establecimiento permanente como centro de atribución de los beneficios empresariales obtenidos por sujetos no residentes es la que ha determinado que, para este tipo de rentas internacionales, prevalezca la imposición en el Estado de la fuente frente al de residencia.

El concepto general de establecimiento permanente, sería el constituido por un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En consecuencia, la existencia de un establecimiento permanente requiere de la presencia de un elemento estático (lugar fijo de negocios) y un elemento dinámico (desarrollo de una actividad empresarial a través del mismo).²⁹ Este concepto se completa con algunos criterios en los que se considera que existe establecimiento permanente (sedes de dirección, sucursales, oficinas, etc.), y con una delimitación negativa de aquellos otros supuestos en los que se predica la inexistencia del mismo, debido principalmente al carácter accesorio de estos lugares respecto de la actividad principal (almacenes, depósitos, realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, etc.), para referirse después a la actuación a través de agente dependiente: trabajadores o personal (constituye establecimiento permanente) e independiente (no implica la existencia de establecimiento permanente) y terminar contemplando el supuesto de la empresa matriz y filial residentes en Estados o países distintos.

La discusión con respecto al establecimiento permanente se centra en determinar si el hecho de alojar dichas páginas Web, que no son otra cosa que el software en los señalados equipos servidores, significa la constitución de un establecimiento permanente en la jurisdicción en la cual está ubicado físicamente el servidor. En ese sentido, existen diferentes posiciones a efecto de considerar como Establecimiento Permanente dentro del Comercio Electrónico a la **Página Web, al servidor, al Proveedor del Servicio de Internet (ISP) o al software.**

En cuanto al supuesto constituido por la utilización de una *página Web* para la realización de operaciones comerciales, se descarta que la misma pueda constituir un supuesto de establecimiento permanente por ausencia del elemento estático. El sitio Web no es sino una combinación de software y datos electrónicos que no constituye por sí mismo una propiedad tangible, careciendo, en consecuencia, de una localización física que pueda permitir su consideración como lugar fijo de negocios. Del mismo modo, se ha descartado la posibilidad de considerar a la página Web como agente dependiente capaz de cerrar tratos por cuenta de su comitente, ya que no nos encontramos ante una persona.³⁰

²⁹ Las características para ser considerado establecimiento permanente se resume en las siguientes: 1) Existencia de una instalación de negocios, 2) Lugar fijo de negocios, 3) Desarrollo de actividades en la instalación fija de negocios (Presencia de personal) y 4) La actividad a desarrollar no tiene porque ser necesariamente productiva.

³⁰ MICHA, SEBASTIÁN, *Comercio Electrónico y tributación*, publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.monografias.com/trabajos11/celectr/celectr.shtml>

Por lo que respecta al *servidor*, entendido como el equipo informático en el que se hospedan una o varias páginas Web, se admite la posibilidad de que pueda constituir un establecimiento permanente, cuando la empresa que realiza las transacciones a través de la Web alojada en el mismo lo posea y pueda operarlo, siempre que, además, concurren otras condiciones como que el lugar de negocios sea fijo, que a través del mismo se desarrolle todo o parte de la actividad empresarial y que las funciones desarrolladas no sean meramente auxiliares o preparatorias. En cuanto al requisito de fijeza, como indica Rodríguez Ondarza se entiende que el mismo concurre siempre que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado en el Estado de la fuente y permanezca en el mismo por un período de tiempo suficiente. Es irrelevante que el servidor posea un carácter esencialmente móvil (por ejemplo, un ordenador portátil), siempre que de hecho no sea movido, del mismo modo que tampoco se requiere que el equipo informático sea sometido a intervención humana, asimilándose a determinadas actividades automáticas.³¹

La consideración del servidor como un sistema telemático de transmisión de información carente de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales realizadas por la empresa a través de la página Web ubicada en el mismo, niegan la posibilidad de considerarlo establecimiento permanente atendiendo a la presencia de un agente dependiente.

Por otro lado, se niega la posibilidad de que el *Proveedor de Servicios de Internet (ISP)*³² constituya un establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas Web que tienen ubicadas en los servidores que son propiedad de esos ISP, negando que los mismos puedan ser agentes de aquellas empresas, al carecer de autoridad para concluir contratos en nombre de las mismas.

Finalmente, respecto al *software (Software Agent)* las principales críticas que se están dando como Establecimiento Permanente, es que si bien éste actúa por cuenta de la empresa de manera interactiva (previa configuración) con el cliente o usuario y puede realizar determinadas transacciones de manera automática, no podría ser considerado como agente de la empresa porque no es una persona sino una cosa.

En cuanto a los cuestionamientos dados por los organismos internacionales respecto al establecimiento permanente, está en primer lugar la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo - OCDE y luego el análisis del Departamento del Tesoro Norteamericano.

³¹ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *La Fiscalidad del Comercio Electrónico: Imposición Directa*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

³² El ISP es una empresa que ofrece a terceros el servicio de conexión en red a través de la línea telefónica, permitiendo a las empresas que operan en el sector del comercio electrónico establecer su propio sitio Web en la Red.

En cuanto al primero, la incidencia del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico ha sido objeto de varios estudios en el seno de la **OCDE** que centran su atención en la posibilidad de adaptar este concepto clásico de la fiscalidad internacional al contexto de las transacciones comerciales telemáticas, poniendo especial atención en la posibilidad de considerar como establecimiento permanente una página Web o el servidor que alberga la misma.

El cuestionamiento principal efectuado en el documento emitido por la OCDE se refiere a si el simple uso de un equipo informático ubicado en un país determinado, es decir el equipo servidor, con el objeto de realizar operaciones del comercio electrónico, podría constituir establecimiento permanente, de esta forma, si una empresa que opera dentro del comercio electrónico mantiene un establecimiento permanente en un país, las ganancias comerciales que obtenga en dicho país se encontrarán sujetas al impuesto a la renta en la jurisdicción de ese país. Caso contrario, si no se configura la presencia de un establecimiento permanente, las ganancias comerciales de la compañía no estarán sujetas al impuesto en ese país, entendiéndose que tales rentas se encontrarán exclusivamente gravadas en la jurisdicción de residencia de la empresa.

En definitiva, está la opinión de la mayoría de los estados integrantes de la OCDE, en el cual han coincidido en que la Página Web y el software por sí mismo no puede constituirse como un lugar fijo de negocios, ya que donde no hay maquinaria, equipo o bien corpóreo alguno no habría establecimiento permanente, asimismo tampoco será Establecimiento Permanente el lugar fijo del Proveedor de Servicio de Internet (ISP) que almacena en su servidor un sitio de Internet a nombre de una persona o empresa, sin embargo la discrepancia continua en el sentido de considerar si es necesaria la presencia física de personal de la empresa que opera el sitio Web dentro de la jurisdicción donde se ubica el servidor. Para ello han arribado a la conclusión que no es requisito la intervención humana para la existencia de Establecimiento Permanente en las operaciones de Comercio Electrónico, sin embargo el servidor (los equipos de computo) allí almacenados constituirán Establecimiento Permanente dependiendo de cada caso concreto siempre y cuando no sea de carácter auxiliar o preparatorio. Por ejemplo, habría Establecimiento Permanente si una empresa realiza transacciones a través de un sitio de Internet que esté en un servidor que se encuentre a su disposición, puede que sea parte de su patrimonio o alquilado, pero al ser un equipo que tiene una ubicación física, tangible, como lugar fijo de negocios podría considerarse como Establecimiento Permanente.

Por otro lado, está el Análisis realizado por el **Departamento del Tesoro Norteamericano** que se centra en determinar si existe presencia física efectiva en dicha jurisdicción, como para someter al sujeto extranjero a las obligaciones tributarias de su sistema. Dando respuesta a ello, “el Departamento del Tesoro Norteamericano sugiere que los servidores Web no sean considerados como establecimiento permanentes. La función de estos equipos es análoga a la de un almacén de información, la cual como en la mayoría de los tratados sobre doble imposición es considerada una actividad preparatoria o auxiliar y no generan un establecimiento

permanente”.³³ En ese sentido es clara la posición norteamericana al considerar que el hecho del alojamiento de un sitio Web en un servidor determinado, no constituye un Establecimiento Permanente.

Esto es a grandes rasgos, la adecuación que se está considerando a nivel internacional sobre el concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico, de acuerdo con la configuración actual del mismo. No obstante, se trata de una visión provista de críticas y que ha suscitado opiniones diversas entre los países.³⁴ Así, en Estados Unidos se critica que se haya admitido la posibilidad de configurar como establecimiento permanente al servidor que hospeda una página Web desde la que se desarrollan transacciones electrónicas, al considerar que el dato realmente relevante para afirmar la existencia de un establecimiento permanente no es tanto el desarrollo de actividades comerciales como la existencia de una presencia física efectiva de ese operador económico en su territorio.³⁵

Este requisito de la presencia física efectiva ha sido presentado por los tribunales norteamericanos, siendo de obligada cita la sentencia recaída en el caso *Piedras Negras Broadcasting Co. versus Commisioner*, en el que los tribunales norteamericanos entendieron que la actividad de radiodifusión llevada a cabo por una compañía que operaba junto a la frontera estadounidense, esencialmente dirigida a público de este país, no gozaba de la suficiente entidad física para ser sometida a tributación en EEUU. Apoyándose en una aplicación analógica de esta solución a los supuestos de comercio electrónico, existe una corriente doctrinal que considera que el concepto de establecimiento permanente resulta inoperante para someter a tributación en el Estado de la fuente las rentas generadas por la realización de transacciones telemáticas, promoviendo su abandono en favor de su gravamen exclusivo en el Estado de residencia del sujeto que realiza tales operaciones, manifestando así su plena sintonía con las afirmaciones realizadas por el Departamento del Tesoro de los EEUU en la *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, donde se defendió que los criterios de territorialidad resultan obsoletos para su aplicación a las operaciones de comercio electrónico, razón por la cual la tributación debería limitarse al Estado de residencia.³⁶

También España ha mostrado su desacuerdo con alguna de las conclusiones de la OCDE, y así, parece no aceptar sin críticas la posibilidad de que un servidor pueda constituir un establecimiento permanente, en la medida que la tributación en el Estado en que éste se encuentra ubicado pueda provocar que se prescinda de las dos jurisdicciones económicamente relevantes, como son la del estado de residencia del vendedor y la de la fuente de la renta.

³³ COCKFIELD, ARTHUR, *Tax Compliance Issues for U.S. Companies with International Electronic Commerce Transactions*, Pág. 224.

³⁴ MICHA, SEBASTIÁN, *Comercio Electrónico y tributación*, publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.monografias.com/trabajos11/celectr/celectr.shtml>

³⁵ GARCÍA CALVENTE YOLANDA,, *Fiscalidad en el Comercio electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/garcia-clavente-fiscase-A.htm>

³⁶ NOCETE CORREA, FRANCISCO JOSÉ, *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

Nuestro país no considera la presencia física como requisito necesario para la existencia de un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico, defendiendo que, al menos desde un punto de vista teórico, no se pueda descartar la posibilidad de considerar como establecimiento permanente a la Web utilizada por una empresa para llevar a cabo operaciones de comercio electrónico en un Estado en el que no es residente.

Así, por contraposición a la presencia física efectiva requerida por Estados Unidos para la existencia de un establecimiento permanente, España se sitúa dentro de los países que consideran más acorde al contexto comercial telemático el requisito de la *presencia económica relevante* en un determinado Estado para afirmar la existencia de un establecimiento permanente, criterio que, como destaca García Novoa, va a imponer un análisis de cada situación individual y va a exigir tener en cuenta una combinación de circunstancias que permitan deducir la presencia de una empresa en el mercado de un determinado país.³⁷

La aplicación del concepto tradicional de establecimiento permanente plantea en el comercio electrónico, la adaptación del mismo a la problemática derivada de las transacciones telemáticas, sin que ello supusiera el abandono del concepto clásico, que sigue siendo válido para el comercio tradicional. Diversas han sido las propuestas doctrinales que se han desarrollado en esta línea favorable a la adaptación del concepto de establecimiento permanente a la actividad comercial electrónica.

En ellas se puede observar cómo la referencia al criterio de la presencia económica relevante del operador comercial en un determinado mercado toma fuerza frente al de su mera presencia física, pudiendo delimitarse esa presencia económica susceptible de constituir un establecimiento permanente a través de un elemento cuantitativo, como sería la fijación de un volumen mínimo de operaciones durante un periodo de tiempo determinado.

5. LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA Y SU PROBLEMÁTICA CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO POR INTERNET:

Hablar de tributación indirecta es referirse al Impuesto al Valor Añadido (IVA) como mejor se conoce a nivel internacional y que hace mención específicamente al consumo. En nuestro país se le conoce como el Impuesto General a las Ventas (IGV).

Las principales implicancias tributarias de realizar negocios por Internet vinculadas al Impuesto al Valor Agregado son la identificación de la operación gravada y la fijación de mecanismos eficientes para la exigencia del pago del impuesto.

³⁷ NOCETE CORREA, FRANCISCO JOSÉ, *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico*, en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).

En un contexto internacional, escenario común en las operaciones electrónicas que ocurren a través del Internet, la identificación de la operación gravada conlleva en primer lugar la dificultad de distinguir ante que tipo de operación nos encontramos: si se trata de una venta de bien tangible, intangible o prestación de servicios. De esta clasificación dependerá que los efectos tributarios varíen en un sentido u otro. En segundo lugar, la identificación de la operación gravada también conlleva la delimitación en el espacio del lugar en el que se tiene por realizada la transacción para que a partir de tal punto se conceda jurisdicción a un estado u otro para imponer su impuesto. Hay que tener en cuenta que las operaciones de comercio electrónico necesariamente comprenderán la intervención de más de un estado dispuesto a imponer su carga fiscal sobre la operación que se realice a través del Internet. De allí que resulte imprescindible delimitar el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria con el fin de distinguir al acreedor tributario.³⁸

El esquema tributario vigente puede ser adecuado al nuevo contexto tecnológico y en lo que respecta al IVA en particular, se trata de la variante de imposición más acertada; siempre que las autoridades definan las pautas para determinar claramente el lugar donde se consumirán los servicios prestados. Dichos parámetros deberían estar en consonancia con los criterios y recomendaciones que sustentan organismos internacionales avocados al estudio de esta temática.

5.1. SUPUESTOS DE APLICACIÓN EN EL IVA:

La fiscalidad del comercio electrónico referido al IVA, es uno de los temas mas complejos, puesto que implica una serie de interrogantes y dificultades técnicas en materia de tributación de gran controversia. A continuación se va a tratar los supuestos en los cuales existe dificultad de aplicación del Impuesto al valor Agregado (IVA), como es la venta de bienes muebles, la cesión de derecho y la prestación de servicios:³⁹

- **Venta de bienes muebles**, teniendo en cuenta el principio de neutralidad, debe aplicarse el IVA de la misma forma tanto si la transferencia se realiza a través de la forma tradicional o como comercio electrónico. “En cuanto a las operaciones internacionales de compraventa de bienes corporales a través de Internet (Comercio Electrónico Indirecto), cabe considerar que el IVA respectivo debe ser aplicado en la Aduana del país de destino de dichos bienes, y por lo tanto no generaría mayor dificultad en torno al régimen tributario de estas operaciones, esto debido a que en una reunión de ministros de la Organización Mundial del Comercio se acordó no imponer derechos de aduana a las transacciones electrónicas, sin embargo esto atenta contra el principio de neutralidad en el

³⁸ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 120.

³⁹ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 139-140.

cual tanto el IVA como los Impuestos Aduaneros deben aplicarse de la misma forma tanto en transacciones electrónicas como en la forma tradicional⁴⁰

Sin embargo el problema que surge es para los bienes incorporeales o intangibles (Comercio Electrónico Directo) en el cual a nivel internacional se esta considerando como lugar para gravar la operación, en donde se produzca el consumo o se use o utilice el servicio.

- **Cesión de derechos**, las operaciones de cesión de derechos a través de Internet, es el tema que presenta las mayores dificultades, aun cuando la propia afectación de los intangibles con el IVA no es un tema que esté claramente definido, tampoco se cuenta con algún elemento físico que permita seguir el rastro en las operaciones de cesión de derechos realizadas. Este campo aún está pendiente de tratamiento a nivel internacional.
- **Prestación de Servicios**, la transferencia de bienes digitalizados no puede ser considerada como una prestación de servicios, tal como se está dando en la mayoría de los países de la Unión Europea. Dicho tratamiento puede llevar a una serie de problemas en donde se otorgaría a ciertas operaciones el tratamiento tributario diseñado para otras, lo cual carecería de toda consistencia, estos inconvenientes se manifestarían sobre todo en la ruptura de la neutralidad en materia tributaria.

5.2. NATURALEZA DE LA OPERACIÓN GRAVADA:

Es de vital importancia tener en cuenta la naturaleza del bien que se está transfiriendo en la determinación del tratamiento de las operaciones, sobretodo cuando se trate de cesión de derechos, es decir verificar si lo que se otorga es el derecho del uso del programa informático, o es la transferencia definitiva de los derechos que en este caso sería una venta, pero en caso del formato digitalizado de un libro por ejemplo, sea cual sea la forma que se adopten, el objeto de la transferencia es un bien corporal o incorporeal, dependiendo del medio que se utilice para la transferencia, sea electrónico o de la forma tradicional, pero ello no escapa de estar sujeto a tributación.

En ese sentido, no se puede dejar de vista el tipo de operación realizada, si es una transferencia de bienes o si constituyen servicios. Si se trata de bienes tampoco podría haber diferencia entre bienes tangibles con los intangibles, el tratamiento debería ser el mismo, porque en esencia se trata del mismo bien con la única diferencia del medio en el cual se envía o se trasmite. En base a ello, estaríamos hablando de una nueva clasificación de los bienes para estar gravados con el IVA, los bienes digitalizados, los mismos que en la mayoría de las legislaciones del mundo no incluye esta clasificación dentro de las operaciones gravadas con el IVA. Es por esto que es

⁴⁰ Ibid.

urgente la modificación normativa en los diferentes países para que puedan incluir o adicionar los bienes o productos digitales o intangibles como operaciones sujetas a imposición.

Ante estos inconvenientes la Unión Europea ha establecido algunos principios que deberían considerarse para efectos de gravar las operaciones de comercio electrónico directo para el caso del IVA, como: 1) la no creación de nuevos impuestos sino adaptar los ya existentes, 2) que los productos digitales transferidos por Internet sean considerados como prestación de servicios, y 3) que la imposición debe corresponder al lugar donde se produce el consumo.

Con respecto al segundo principio esbozado por la Unión Europea en cierta forma estaría trasgrediendo el Principio de Neutralidad ya que no se estaría dando el real tratamiento que corresponde al mismo ya que en ciertos casos puede que el bien al ser considerado como servicio no goce de las exoneraciones o beneficios previstos en determinadas legislaciones para el caso exclusivo de bienes, que al ser tratados como servicios sí estaría gravado con el IVA.

Si bien aún no se disponen de criterios claros ni de normas que establezcan que hacer ante estas nuevas implicancias del comercio electrónico, se entiende que el criterio que se debe utilizar para resolver situaciones complejas, sería la de analizar las operaciones por su verdadero contenido económico y atender a la verdadera intención de las partes. En otras palabras, si bien la tecnología puede hacer más compleja la labor de determinar la afectación tributaria de una operación, no se debe perder de vista el verdadero contenido económico de la misma con la finalidad de calificarla y por ende establecer la carga impositiva que realmente corresponde.⁴¹

5.3. LUGAR DE NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:

Al definir el esquema tributario que se debía implementar con la finalidad de aplicar impuestos tipo Valor Agregado a operaciones de comercio electrónico, la OCDE consideró que la imposición de las operaciones internacionales debía ocurrir en la jurisdicción en la cual se produzca el consumo. En ese sentido, se ha sostenido que la imposición en el lugar de consumo promueve certeza y previene la doble imposición cuando dos jurisdicciones emplean reglas no compatibles para definir el lugar de nacimiento de la obligación tributaria (origen o destino).⁴²

Sin embargo, hay servicios que cuando son prestados, puede ser fácilmente identificable el lugar de consumo, por ejemplo, en el caso de restaurante u hospedaje, por el contrario hay otros que no se puede verificar el lugar de consumo, entre estos se encuentran los servicios de publicidad, consultoría, etc. En este último caso es difícil determinar el lugar donde se produce el consumo, por lo que el criterio que se viene aplicando es el lugar donde el proveedor del servicio o el consumidor se encuentran ubicados.

⁴¹ FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 141-142.

⁴² MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las Operaciones Internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 127.

La OCDE plantea alternativas que logran definir el lugar de consumo:⁴³ así, en el caso de operaciones Business to Business o de empresa a empresa, el lugar de consumo es aquel donde está establecido el negocio de quien recibe el servicio, es decir la locación a la cual está dirigida la prestación del servicio.

En las operaciones Business to Consumers o de empresa a consumidor, el lugar de consumo será aquel donde el consumidor tiene su residencia habitual, reconociéndose en este caso la existencia de un concepto puro de “lugar de consumo”. Si el consumidor tiene más de una residencia habitual en más de un país será aquel en donde permanece la mayor parte de su tiempo.

5.4. EL IVA Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD:

La mayoría de los países de la Unión Europea están adoptando el criterio que las transmisiones electrónicas de bienes digitalizados o de productos intangibles por medio de Internet constituyen servicios. Esto atenta directamente contra el principio de neutralidad, que como se indicó constituye uno de los principios que debe respetarse dentro del comercio electrónico por que se estaría trasgrediendo la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas.

El planteamiento es el siguiente, se está considerando la transferencia de bienes digitalizados como servicios, por ejemplo la venta de un libro físicamente se encuentra exonerado del Impuesto en el caso Peruano y de otras legislaciones, sin embargo en caso que se realice materialmente gozaría de la exoneración y no cuando ésta se realice a través del formato digitalizado por Internet, ya que al considerarse como prestación de servicios no gozaría de la exoneración establecida, ya que ésta se encuentra establecida sólo para las ventas, aun cuando en esencia se trata de lo mismo, siendo lo único que lo diferencia la manera como se realiza la entrega ya sea en formato digitalizado o materialmente. Esta es una de las controversias que al respecto están surgiendo para tratar de regular el IVA dentro del marco del comercio electrónico a nivel internacional.

En el esquema tradicional del Impuesto al Valor Agregado con efecto internacional, la imposición se basaba en nociones tales como la identificación física de los bienes que son objeto de las operaciones, la identificación de las partes en la transacción y su residencia, la naturaleza de los bienes o servicios que son materia de transferencia o ejecución. Sin embargo, en el mundo del Internet, esta concepción cambia radicalmente, no existe una **identificación indubitable de las partes** que intervienen en la operación, así como tampoco existe certeza de su ubicación. Del mismo modo, no se puede determinar exactamente que es lo que está siendo materia de transacción.

⁴³ HORTALLA I VALLVE, JOAN, ROCCATAGLIATA, FRANCO Y VALENTE, PIERGORGIO, *La fiscalidad del Comercio Electrónico*, Pág. 549.

Con relación a los **mecanismos de exigencia de pago del impuesto** se debe de tener en cuenta que el Impuesto al Valor Agregado otorga una mayor preponderancia a la preexistencia de registros y comprobantes de las transacciones que respaldan la utilización del crédito. Esta característica propia de los impuestos al Valor Agregado se diluye en el mundo de Internet que por naturaleza carece de rastro documental. Esa gran diferencia respecto de las formas tradicionales de comercio impone la necesidad de revisar los mecanismos utilizados por los diversos fiscos para exigir el respectivo impuesto y asegurar que la potencial evasión en su pago, pronosticada para operaciones a través de la red, disminuya o desaparezca.⁴⁴

No cabe duda que uno de los elementos fundamentales en la tributación del comercio electrónico en general, es la realización del pago de impuestos correspondiente a los bienes o servicios adquiridos. Para solucionar ese problema, existen hoy en día los llamados Medios de Pago Electrónico, aceptados en la mayoría, por no decir en la totalidad de tiendas virtuales y páginas de Internet. Existen diversas formas de realizar pagos por Internet, pero para el caso de los impuestos dependerá del criterio que adopte el Estado, de tal forma que conlleve a garantizar la estabilidad de las cajas fiscales, por ejemplo, puede ser a través de la misma autoliquidación e inmediato pago que efectuó el consumidor, o a través de un previo registro para luego efectuar el pago o a través de terceros vía retención, etc.

Por otro lado, los problemas que provoca la aplicación del Impuesto al Valor Agregado como regla general, no serán extensivos a las operaciones de comercio electrónico indirecto, por cuanto, al ser objeto de dichas transacciones bienes tangibles, tendremos que afirmar que su tratamiento, cuando la operación será una de carácter internacional, corresponderá al aplicable a las importaciones y exportaciones de cada país. A esa misma conclusión arriba la Comisión Europea en el reporte preliminar de las implicancias del comercio electrónico en el Impuesto al Valor Agregado y derechos aduaneros cuando sostiene que los actuales mecanismos y dispositivos legales resultarían suficientes para asegurar que los impuestos sean recaudados.⁴⁵

Sin embargo, debe tenerse presente que la violación al principio de Neutralidad está incidiendo directamente en el comercio electrónico desfavoreciendo su desarrollo. Al respecto ni la OCDE, ni la Unión Europea han reconocido que el tratamiento del impuesto al consumo, específicamente el IVA, propuesto para el comercio electrónico es incoherente con el principio de neutralidad el cual han respaldado. Es así que tales organizaciones mantienen un silencio total ante las serias inconsistencias en que incurren. Las reglas del IVA aún no están preparadas para ser aplicadas con el adecuado control tributario, sin embargo, ello debe llevar a nuevos desarrollos y a nuevas soluciones que favorezcan el avance de la era digital en estas etapas de inicio y no por el contrario, de normas que recorten su crecimiento.⁴⁶

⁴⁴ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, Ob. Cit., Pág. 121.

⁴⁵ Ob. Cit, Pág. 122.

⁴⁶ FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 146.

CAPÍTULO III

IMPLICANCIAS JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO

Una de las características del comercio electrónico y que permite el desarrollo de operaciones entre varios países, es que prescinde de los elementos materiales, ya sea el bien que se transmite o la sede de la actividad, en relación a las forma tradicionales de comercio que permiten vincular una operación con un territorio determinado. Esto es considerado como un elemento que potencialmente podría convertir en inaplicables los criterios tradicionales de imposición; sin embargo, veamos que es lo que en esta materia se encuentra regulado en la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo en nuestra legislación.

1. LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU APLICACIÓN AL COMERCIO ELECTRÓNICO:

El esquema tributario vigente puede ser adecuado al nuevo contexto tecnológico, aplicando la normativa actual se pretende hacer un análisis al respecto tratando de evaluar lo que se encuentra regulado en las normas nacionales y si es aplicable al caso concreto del comercio electrónico.

Según lo que establece la Ley del Impuesto a la Renta, precisa en su artículo 6° que “Están sujetos al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que conforme a las disposiciones de esta Ley se consideran **domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.** En caso de **contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas de fuente peruana**”.¹

Este artículo separa dos casos específicos, los domiciliados y los no domiciliados, para el primer caso tributan por todas sus rentas aquellos que tengan domicilio en el Perú y para el segundo caso únicamente de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes sólo sobre las rentas que hayan obtenido en el país. Es decir se estaría aplicando el criterio de la residencia para los domiciliados y el criterio de la fuente para los no domiciliados. Sin embargo es necesario revisar a quien considera como domiciliados la legislación nacional.

¹ Artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el D.S. N° 179-2004-EF publicado el 08/12/2004.

El Artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta,² señala que los contribuyentes del Impuesto a que se refiere el Artículo 14°³ de la Ley se sujetarán a las siguientes normas:

- a) Los contribuyentes domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera.
- b) Los contribuyentes no domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana.

Asimismo, se consideran domiciliadas en el país, según el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta:⁴

- a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.
- b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.
- c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.
- d) Las personas jurídicas constituidas en el país.
- e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.
- f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.
- g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N° 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.
- h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14° de la Ley, constituidas o establecidas en el país.

Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las

² El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha sido aprobado por el D.S. N° 122-94-EF publicado en el diario Oficial El Peruano del 21/09/1994.

³ El Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. Considera personas jurídicas: las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país, las cooperativas, incluidas las agrarias de producción, las empresas de propiedad social, las empresas unipersonales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior y otros.

⁴ Artículo 7° sustituido por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 970, publicado el 24.12.2006 y vigente desde el 1.1.2007.

reglas que para el efecto señale el reglamento. En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c), mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Sobre la base de estos supuestos es que se ha establecido el criterio de la fuente mundial para todos aquellos ciudadanos nacionales con domicilio en el país los mismos que tributan por la totalidad de las rentas que obtengan en el Perú.⁵ Y para los no domiciliados (los extranjeros) solamente de las rentas obtenidas en territorio peruano, siempre y cuando tenga un establecimiento permanente constituido en el país. En el comercio electrónico surge el inconveniente que es difícil ubicar el lugar de residencia de la empresa o persona que desarrolla la actividad, ya que a través de Internet cualquiera puede ingresar a un sitio Web desde diferentes puntos del planeta y realizar la misma operación.

En el caso que la empresa o persona tenga ya un domicilio en un lugar fijo y sea dentro del territorio nacional le corresponderá tributar en el país, si fuese nacional por la totalidad de sus rentas y si fuese extranjero teniendo en cuentas las condiciones para ser considerado como domiciliado en el Perú tributará solo de las operaciones o las rentas que se obtenga en el país, sin embargo la duda también se genera en este aspecto dado que por Internet es difícil determinar si una operación se generó en el país o en el lugar donde se realizó la operación por Internet. Con respecto a lo que es venta o transferencia de bienes aun no se ha establecido nada concreto, sobre todo en el comercio electrónico directo, el que se realiza de manera interactiva la transferencia de los bienes, por tratarse de bienes digitalizados, que no existen de manera real, pero si de modo virtual (que posteriormente puede ser convertidos en bienes materiales, por ejemplo la compra de un libro por Internet en formato digitalizado, si el comprador desea después puede hacer la impresión del mismo), sin embargo en lo que se refiere a servicios digitales si se encuentra regulado en la misma Ley dándole una definición y criterios para determinar la ubicación de la prestación de estos servicios.

En tal sentido, la Ley del Impuesto a Renta en lo que refiere a los servicios digitales, ha señalado en su Artículo 9º⁶ lo siguiente: En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los

⁵ De acuerdo con el Artículo 11° de la citada Ley, también se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

⁶ Artículo sustituido por el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.

contratos, se considera rentas de fuente peruana:⁷ Inciso i) Las **obtenidas por servicios digitales** prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se **utilice económicamente, use o consuma en el país.**⁸

Con relación a los servicios prestados a través de Internet, la norma está dejando de lado los criterios de nacionalidad, de la residencia para considerar renta de fuente peruana cuando el servicio es utilizado o consumido en el país, pero que sucedería si es una empresa extranjera que brinda un servicio a un nacional o no (extranjero) en Perú. Otro inconveniente que existe en las operaciones a través de Internet es el control, por lo general las operaciones a través de la red no dejan rastro como para exigir posteriormente a la empresa extranjera el cobro del respectivo impuesto por el servicio que brindó y se consumió en el país. Entonces es necesario el establecimiento de mecanismos de control: “requerimiento de información a las empresas involucradas en el comercio electrónico o mecanismos que faciliten el rastreo de sitios de Internet y otros lugares de comercio electrónico que hayan sido inadecuadamente identificados así como mecanismos de identificación de las partes involucradas”⁹.

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha precisado en su Artículo 4º-A, que las Rentas de Fuente Peruana para efectos de lo establecido en el Artículo 9º de la Ley, se debe tener en cuenta las siguientes disposiciones: En el Inciso b) determina que se entiende por **servicio digital “a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información”**¹⁰.

Según esta definición, considera servicio digital únicamente la que se presta a través de lo que hemos venido denominando comercio electrónico directo, es decir que el mismo servicio es prestado a través de medios electrónicos, incluso considera, que sin la existencia de estas tecnologías de la información es imposible su configuración, mas no se estaría aplicando al comercio electrónico indirecto en donde solamente el acuerdo es el que se realiza a través de la red y el cumplimiento del acuerdo o la prestación del servicio se realiza de manera convencional a través de los mecanismos tradicionales.

⁷ Inciso i) del Artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta sustituido por el Artículo 4º del Decreto Legislativo N° 970, publicado el 24.12.2006 y vigente desde el 1.1.2007.

⁸ En el caso de asistencia técnica, el inciso j) del mismo artículo de la Ley del Impuesto a la Renta, considera cuando ésta se utilice económicamente en el país.

⁹ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El comercio Electrónico en las operaciones internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 278.

¹⁰ Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: Dicho artículo fue incorporado por el artículo 2º del D.S. N° 045-2001-EF, publicado el 20/03/2001, luego derogado por el artículo 24º del D.S. N° 017-2003-EF publicado el 12/02/2003; finalmente fue nuevamente incorporado por el artículo 5º del D.S. N° 086-2004-EF, publicado el 04/07/2004.

Éste artículo desarrolla aún mas los servicios digitales precisando y definiendo una serie de servicios similar a la categorización que realizó la OCDE en su Reporte final emitido en febrero del 2001¹¹. Se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes:

<p align="center">SERVICIOS DIGITALES CONSIDERADOS EN EL ARTÍCULO 4-A DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERÚ</p>		
1.	Mantenimiento de software	Servicio de mantenimiento de programas de instrucciones para computadoras (software) que puede comprender actualizaciones de los programas adquiridos y asistencia técnica en red.
2.	Soporte técnico al cliente en red	Servicio que provee soporte técnico en línea incluyendo recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, acceso a base de datos de solución de problemas o conexión automática con personal técnico a través del correo electrónico.
3.	Almacenamiento de información (<i>Data warehousing</i>)	Servicio que permite al usuario almacenar su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar, retirar y manipular tal información de manera remota.
4.	Aplicación de hospedaje (<i>Application Hosting</i>)	<p>Servicio que permite a un usuario que tiene una licencia indefinida para el uso de un programa de instrucciones para computadoras (software), celebrar un contrato con una entidad hospedante por el cual ésta carga el citado programa de instrucciones en servidores operados por ésta y que son de su propiedad. El hospedante provee de soporte técnico. El cliente puede acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota.</p> <p>En otra modalidad, la entidad hospedante además es el propietario del derecho de propiedad intelectual sobre el programa de instrucciones para computadoras (software) el que carga en el servidor de su propiedad, permitiendo</p>

¹¹ El comité de Asuntos Fiscales de la OCDE categoriza las diferentes transacciones del comercio electrónico con la finalidad de ubicarlas en los tipos de renta que usualmente se recogen en tratados Internacionales para eliminar la doble imposición internacional, señalando ciertas transacciones de comercio electrónico que guarda las características de típicas provisiones de servicios que califican para propósitos tributarios, como rentas empresariales. (De: El comercio Electrónico en las operaciones internacionales: Efectos Tributarios de Silvia Muñoz Salgado, Pág. 54).

		<p>al cliente acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota.</p> <p>El servicio permite que la aplicación sea ejecutada desde la computadora del cliente, después que sea descargada en memoria RAM o remotamente desde el servidor.</p>
5.	Provisión de servicios de aplicación (<i>Application Service Provider - ASP</i>)	<p>El proveedor del servicio de aplicación (ASP) obtiene licencias para el uso del programa de instrucciones para computadoras (software), para alojar dichos programas en servidores de su propiedad en beneficio de sus clientes usuarios.</p> <p>El acceso al software representa para el cliente la obtención de servicios de asistencia empresarial por los cuales puede ordenar, pagar y distribuir bienes y servicios objeto de su negocio. El proveedor del servicio de aplicación (ASP) solamente provee al cliente de los medios para que interactúe con los terceros.</p>
6.	Almacenamiento de páginas de Internet (<i>web site hosting</i>)	Servicio que permite al proveedor ofrecer espacio en su servidor para almacenar páginas de Internet, no obteniendo ningún derecho sobre el contenido de la página cuando ésta es insertada en el servidor de su propiedad.
7.	Acceso electrónico a servicios de consultoría	Servicio por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.
8.	Publicidad (<i>Banner ads</i>)	Servicio que permite que los avisos de publicidad se desplieguen en determinadas páginas de Internet. Estos avisos son imágenes, gráficos o textos de carácter publicitario, normalmente de pequeño tamaño, que aparece en una página de Internet y que habitualmente sirven para enlazar con la página de Internet del anunciante. La contraprestación por este servicio varía desde el número de veces en que el aviso es desplegado al potencial cliente hasta el número de veces en que un cliente selecciona la imagen, gráfico o texto.
9.	Subastas "en línea"	Servicio por el cual el proveedor de Internet ofrece

		diversos bienes (de terceros) para que sean adquiridos en subasta. El usuario adquiere los bienes directamente del propietario de tales bienes, quien retribuye al proveedor del servicio digital con un porcentaje de la venta o un monto fijo.
10.	Reparto de Información	Servicio mediante el que se distribuye electrónicamente información a suscriptores (Clientes), diseñada en función de sus preferencias personales. El principal valor para los clientes es la conveniencia de recibir información en un formato diseñado según sus necesidades específicas.
11.	Acceso a una página de Internet interactiva	Servicio que permite al proveedor poner a disposición de los suscriptores (clientes) una página de Internet caracterizada por su contenido digital (información, música, videos, juegos, actividades), pero cuyo principal valor reside en la interacción en línea con la página de Internet más que la posibilidad de obtener bienes o servicios.
12.	Capacitación Interactiva	Programa de entrenamiento a través del Internet. Instructores o contenidos pueden estar localizados en cualquier lugar del mundo.
13.	Portales en línea para compraventa	Servicio por el cual el operador de una página de Internet almacena en sus servidores, catálogos electrónicos de diversos proveedores de bienes o servicios. Los usuarios de tales páginas pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar órdenes en línea. El operador de Internet transmite sus órdenes a los proveedores quienes son responsables de aceptar y dar trámite a las órdenes y además pagar una comisión al operador de Internet.

La misma normativa está clasificando los diferentes tipos de servicios que se podrían brindar a través de Internet y que justamente están vinculados a materia informática. Por otro lado, se establece que los servicios digitales se utilizan económicamente o se usa o consume en país, en la concurrencia de cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando sirva para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se

refiere el inciso c) del primer párrafo del Artículo 18° de la Ley¹² de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37° de la Ley¹³, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del Artículo 3°¹⁴ con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto. o
3. Sirva para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Adicionalmente ha dispuesto que en caso se compruebe que una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no perciben rentas de la tercera categoría, e interviene en una operación de prestación de servicios digitales, con el propósito de encubrir que la prestación del servicio ha sido realizada por un sujeto no domiciliado en favor de alguna de las personas o entidades a las que se hizo referencia precedentemente, la operación se entenderá realizada entre el sujeto no domiciliado y estas personas o entidades.

La precisión esta mas clara, para que se utilice o se consuma un determinado servicio digital, el Reglamento establece una serie de casos que en resumen están vinculadas con la generación de renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta que establece la Ley, lo cual se presume que si la prestación del servicio digital se realiza para otros fines por ejemplo en el caso de un consumidor final no se estaría considerando como renta de fuente peruana salvo que se compruebe ha sido con el propósito de encubrir que la prestación del servicio se efectuó por un sujeto no domiciliados a favor de algunas personas que generan rentas de tercera categoría.

¹² El inciso c) del primer párrafo del Artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son sujetos pasivos del impuesto: las Fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los servidores de las empresas, fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

¹³ El Artículo 37° de la Ley establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos, entre otros.

¹⁴ El numeral 5) del inciso b) del Artículo 3° del Reglamento, señala que son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes: precisando que no constituye establecimiento permanente: Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por Intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.

Es necesario que se incluya a los productos digitales para que éstos también serán considerados como renta de fuente peruana del mismo modo que para los servicios, ya que ambos supuestos tienen una connotación distinta, en tal sentido se podría considerar una definición de productos digitales teniendo como base la establecida para los servicios digitales del siguiente modo:

Producto Digital vendría a ser **“aquellos que por su naturaleza son susceptibles de ser expresados en formato digital, de tal manera que pueden ser transferidos interactivamente mediante accesos en línea a través de Internet o cualquier otra adaptación o red y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información”**.

Por otro lado, en términos generales, las mayores dificultades aparecen cuando el Estado en el que se generan las rentas derivadas del ejercicio de una actividad no es el mismo que constituye la residencia de su perceptor, dificultades que nos sitúan ante el fundamento que justifica la tributación de las rentas en el Estado de la fuente. Así pues, con carácter previo a la aplicación de los mecanismos tendentes a eliminar las situaciones de doble imposición que surgen por la aplicación simultánea de los criterios de fuente y residencia, se hace necesario establecer en virtud de qué parámetros se puede afirmar que unas rentas han sido generadas en un determinado lugar y no en otro. En este sentido, la configuración del concepto de establecimiento permanente como centro de atribución de los beneficios empresariales obtenidos por sujetos no residentes es la que ha determinado que, para este tipo de rentas internacionales, prevalezca la imposición en el Estado de la fuente frente al de residencia.

Con respecto al **establecimiento permanente**, veamos que es lo que indica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. El Artículo 3° establece las normas de aplicación para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:

- a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:
 1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto anteriormente, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.
 2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.

3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.

b) No constituye establecimiento permanente:

1. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
2. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.
3. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.
4. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.
5. Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por Intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.
6. La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el Artículo 48° de la Ley.¹⁵

c) Establecimiento permanente en el caso de empresas vinculadas:

El hecho que una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, controle a una sociedad domiciliada o realice operaciones comerciales en el país, no bastará por sí solo para que se configure la existencia de un

¹⁵ El artículo 48° de la Ley precisa que: se presume sin admitir prueba en contrario los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen determinadas actividades, obtiene rentas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que se establecen en dicho artículo.

establecimiento permanente, debiendo juzgarse dicha situación con arreglo a lo establecido en los incisos a) y b) del presente artículo.

d) Establecimiento permanente en el caso de agencia:

Cuando media un contrato de agencia que implica la existencia de un establecimiento permanente calificado con arreglo a este artículo.

Esta normativa ha sido dada teniendo como base el Artículo 5° del Modelo de Convenio de Doble imposición sobre la renta y el patrimonio elaborado por la OCDE y que mantiene común aceptación, de corriente por la doctrina mayoritaria.

En el campo del comercio electrónico, surge un interesante cuestionamiento en torno a la posibilidad de que una página Web alojada en un equipo servidor constituya como establecimiento permanente dentro de la jurisdicción en el cual se encuentra físicamente ubicado dicho equipo servidor y por lo tanto, genere responsabilidad tributaria por parte de la empresa propietaria de tal página Web, en cuanto a la imposición de los ingresos obtenidos de las operaciones concretadas en dicha jurisdicción.¹⁶

Sobre esta materia la similitud mas importante que presenta la regulación nacional respecto al modelo de la OCDE constituye la adopción de la teoría de la realización puesto que al identificar los supuestos en que no se verifica la existencia de un establecimiento permanente, se precisa aquellos casos en los cuales no se produce la generación de renta o ganancia para la empresa del exterior, refiriéndose a casos tales como los de almacenes, depósitos, mesas de compra y otros similares.¹⁷

Según lo que establece la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 7° inciso e), las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, son contribuyentes del Impuesto a la Renta de tercera categoría, correspondientes a las rentas empresariales. En ese sentido, en base a este artículo la condición de domiciliado alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Las rentas que se atribuyen al establecimiento permanente son únicamente aquella que correspondan a las operaciones que ésta realiza. No opera en nuestra legislación la denominada “vis atractiva”, por la cual ciertas legislaciones en caso de determinar un establecimiento permanente dentro de su jurisdicción, atribuyen todas las rentas que pudiera obtener la empresa matriz ubicada en el exterior a dicho establecimiento permanente.¹⁸

¹⁶ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 164.

¹⁷ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos permanentes*, pág. 673.

¹⁸ *Ibid.*

En consecuencia, se entiende que la jurisdicción peruana, ni ninguna otra podrían considerar legítimamente la constitución de un establecimiento permanente dentro del ámbito del comercio electrónico, en función a la locación física de un servidor. *“El hecho que de considerarse la presencia de un establecimiento permanente en el Perú o en cualquier otra jurisdicción tributaria, en virtud a la locación de equipos servidores dentro de su territorio, la administración fiscal carecería totalmente de medios válidos con las cuales controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que de dicha indebida atribución se generarían”*¹⁹

En conclusión, el Perú no debe adelantar la aplicación de criterios como el establecido por la OCDE cuya madurez, aceptación y factibilidad, no mantienen la debida consistencia en el terreno práctico, además el verdadero punto de discusión debería ser si es posible gravar tributariamente el producto de las operaciones del comercio electrónico en las jurisdicciones tributarias receptoras de dichas operaciones, es decir en la jurisdicción en donde se encuentra el consumidor del bien o servicio del comercio electrónico. Sin embargo, como alternativa básica analizado por un grupo de expertos, han propuesto optar por la aplicación de un régimen tributario a nivel internacional para el comercio electrónico basado en el criterio de la residencia, es decir el impuesto a la renta aplicable a los negocios electrónicos se aplicaría en el lugar en que se mantiene su residencia la empresa que conduce el negocio electrónico. Esto también presenta sus inconvenientes para las Administraciones Tributarias, las cuales a este tiempo no cuentan con herramientas lo suficientemente capaces para medir el nivel transado en los negocios electrónicos y aún menos de controlar los contenidos de dichos negocios.²⁰

2. LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV) Y SU APLICACIÓN AL COMERCIO ELECTRÓNICO:

Para el caso de la tributación indirecta, entre ellos el **Impuesto General a las Ventas**, la progresiva aparición de bienes digitales, desmaterializados, que son objeto de transmisión vía comercio electrónico directo (on line), ha venido planteando dudas sobre el régimen de tributación que corresponde darles: el relativo a la entrega de bienes o bien el referente a las prestaciones de servicios. Distinto es el caso de las operaciones de comercio electrónico indirecto (off line), en las que lo único que se efectúa por vía electrónica es el pedido o solicitud por parte del cliente del bien o servicio, produciéndose posteriormente, la entrega de bienes o prestación de servicio a través de los canales tradicionales de distribución.

El artículo 1° del la Ley del IGV²¹ considera como operaciones gravadas con el impuesto General a las ventas las siguientes operaciones:²² a) La venta en el país de bienes muebles; b) La

¹⁹ COCKFIELD, ARTHUR, *Balancing National Interest in the taxation of Electronic commerce Business Profits*, Pág. 186-187.

²⁰ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 184-185.

²¹ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF publicado en el Diario Oficial el Peruano el 15/04/1999.

²² Únicamente se esta haciendo referencia las que están vinculadas al comercio electrónico.

prestación o utilización de servicios en el país; y c) La importación de bienes. A continuación se va a desarrollar cada una de ellas aplicándolas dentro del comercio electrónico:

2.1. VENTA EN EL PAÍS DE BIENES MUEBLES:

El artículo 3° de la Ley del IGV, define lo que es venta y lo considera como “todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes”.

A su vez, el artículo 2° del Reglamento en su inciso 3) define lo que es **venta** de manera mas precisa, considerándolo como “**todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin**”. Esto significa que no interesa si es un contrato típico previsto en la legislación civil o un contrato atípico, cualquier tipo de transacción que se realice en el que se transfieren bienes a título oneroso viene a ser considerado como venta.

Por otro lado, la misma Ley del IGV precisa a que se considera bienes muebles, esto es, el inciso b) del artículo 3° de la Ley señala que **bienes muebles** vienen a ser “**los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes**”. Sin embargo no ha regulado respecto de los bienes digitalizados que pueden ser transmitidos a través de Internet. Y esto es importante ya que la tendencia en crecimiento de las operaciones del comercio electrónico constituye la de bienes digitalizados y al no estar precisados en la norma generaría incertidumbre en cuanto a su aplicación.

Complementando ambas definiciones, tanto la de venta como la de bienes muebles, el numeral a) del inciso 1 del artículo 2° del Reglamento señala que se considera dentro del concepto de venta “La de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean éstos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago²³. También se consideran ubicados en el país los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país, aún cuando al tiempo de efectuarse la venta se encuentren transitoriamente fuera de él. Tratándose de bienes intangibles se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en

²³ Inciso sustituido por el artículo 2° Decreto Supremo N° 130-2005-EF, publicado el 7.10.2005, vigente desde el 1.11.2005.

el país. Tratándose de bienes muebles no producidos en el país, se entenderá que se encuentran ubicados en el territorio nacional cuando hubieran sido importados en forma definitiva”.

Toda la normativa expresa en párrafos precedentes ha sido dada teniendo como base la existencia material o real de los bienes que son objeto de la transferencia, sin embargo es necesario analizar como se adapta estos conceptos a los bienes digitalizados que son los bienes objeto de transferencia a través de Internet y de la necesidad de realizar una modificación normativa a efecto de incluir también dentro de los bienes a los digitalizados.

Un bien digitalizado viene ser un mismo bien en versión material pero expresado en los símbolos binarios (de ceros y unos) de tal manera que puede ser traslado interactivamente a través de la red. En esencia es el mismo bien de la forma física, pero con diferente formato.

A nivel internacional existe una corriente que considera a la venta de bienes por Internet como prestación de servicios, lo cual ha surgido una serie de conflictos unos a favor y otros en contra, sin embargo lo que debe tenerse presente es que cada operación debe ser tratada de acuerdo a su propio contenido, no es lo mismo venta de bienes que prestación de servicios, son dos tipos de actividades que la misma Ley del IGV lo diferencia. El inciso c) del artículo 3 de la Ley define servicios como “Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero”.

La distinción es clara y los problemas que puede generar con respecto al comercio electrónico es que determinados bienes gozan de ciertas exoneraciones como la venta de determinados productos, sin embargo al ser considerada como prestación de servicios estaría perdiendo dicha exoneración.

Fernández Origgi pone un ejemplo para aclarar un poco: se trata de un vendedor que para brindar mayor eficiencia a sus ventas coloca accesos a Internet para que puedan adquirir los mismos bienes que están físicamente en la tienda pero en formato digital a través de Internet, y pone el caso de la venta de un libro, si se adquiere de manera física el bien sería considerado como una venta y gozaría de la exoneración correspondiente, sin embargo si se adquiere por Internet el mismo libro pero en formato digitalizado estaría perdiendo la exoneración porque se estaría tratando como una prestación de servicios. Acá debe aplicarse la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario en el cual la transferencia debería considerarse por su contenido, por su realidad económica, la misma que no debe aplicarse como una interpretación económica de la norma, lo que debe entenderse es que el interprete de la norma, a efectos de

aplicar, debe calificar los hechos relevantes por su real contenido económico, es decir por su realidad económica.²⁴

En consecuencia, los bienes transferidos a través de Internet deben ser calificados por su verdadera sustancia a efectos de aplicarles el tratamiento tributario pertinente. Así, en los casos de bienes que son digitalizados para ser comercializados a través de Internet por descarga de los clientes, deben ser tratados de la misma forma en que se gravan las operaciones de venta de la expresión tradicional o física del mismo bien. Esto equivale a decir que si por ejemplo, lo que se vende en formato digitalizado es una copia de un libro determinado, se deberá aplicar la exoneración del IGV. Si por el contrario, lo que se otorga es un derecho, como es en la mayoría de software que se comercializa en el medio internacional (licencia de uso de software) se deberá aplicar la afectación correspondiente a la prestación de servicios.

Con respecto al nacimiento de la Obligación Tributaria, el Artículo 4° inciso a) establece que en la venta de bienes, la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

En concreto en los casos de venta de bienes digitalizados la obligación por el IGV se devengará en la oportunidad en que se concreta la descarga electrónica. Aquí es importante considerar que aun cuando por los distintos medios electrónicos se puede concertar una operación determinada, como es la compraventa de bienes digitales, ello no origina el devengo del IGV. Este solo se devengará con la entrega electrónica del bien, aun cuando con anterioridad se hubiera celebrado el contrato sea por medio electrónico o tradicional. En cuanto a la entrega del comprobante por la venta del bien debemos considerar que el artículo 5°, inciso 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago²⁵ señala que este documento se debe entregar junto con el bien o cuando se perciba el pago, lo que ocurra primero. Esta norma es hasta cierto punto coincidente y está enlazada con la del nacimiento de la obligación tributaria en la venta de bienes del IGV. Así sea que se entregue el bien electrónicamente o se perciba de la misma forma, la obligación del IGV se devenga en un momento cierto.²⁶

Con relación a la emisión y entrega del comprobante del pago, el Reglamento de Comprobantes de Pago no regula la posibilidad de la emisión de un comprobante electrónico para operaciones realizadas vía comercio electrónico, ante este vacío legislativo se entiende que el comprobante debe ser emitido en el mismo momento en que se realiza la operación pero debe ser enviado a través de las formas tradicionales de entrega como la servicio postal o de mensajería. Por otro lado, hay que considerar que la falta de entrega del comprobante de pago en el momento en que se realiza la operación constituye una infracción que está prevista en la Tabla de Infracciones y

²⁴ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 191.

²⁵ El Reglamento de Comprobantes de Pago ha sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT publicada en el Diario el Peruano el 24/01/1999, sin embargo hasta la fecha ha estado sujeto a diversas modificatorias.

²⁶ Fernández Origgí, Ítalo, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 198-199.

Sanciones del Código Tributario, por ello ante la falta de entrega inmediata del comprobante para operaciones digitalizadas que se realiza por Internet se debe de realizar por la vía tradicional con la finalidad de salvar dicha irregularidad por deficiencia de la propia norma que no ha regulado respecto de la emisión de comprobantes de pago para estas operaciones realizadas por medios electrónicos.

La SUNAT viene evaluando actualmente diversas propuestas en el Grupo de Trabajo de Tributos Internos, en el cual está analizando la posibilidad de aprobar un nuevo Reglamento que considere las transacciones comerciales no contempladas por la legislación vigente, uno de ellos es el caso del comercio electrónico, que por su naturaleza no involucra documentación alguna y que no es reconocido por las actuales normas, tales como la facturación electrónica o telemática y que es importante su modificación o regulación porque de esta manera otorga control y seguridad a las operaciones de comercio electrónico.

Con respecto a la cesión de intangibles, en aplicación estricta de la realidad económica de cada operación, las transferencias de bienes digitalizados deben estar afectos con el IGV según su propia naturaleza. En el caso de la venta de bienes intangibles, como podría ser el derecho de autor de una obra literaria o técnica, como un programa informático, su transferencia a través de Internet mediante la cesión de derecho debe ser gravada en el supuesto de venta de bienes. Esto en el entendido que el intangible se encuentre jurídicamente en el país, en tanto que el cedente y cesionario tengan su domicilio en el mismo, tal como lo establece el numeral a) inciso 1 del artículo 2° del Reglamento del IGV.

2.2. PRESTACIÓN O UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN EL PAÍS:

De conformidad con lo estipulado por el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto General a las Ventas se entiende por **servicios** a “**Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero**”.

Entiéndase que el servicio es **prestado** en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución. El servicio es **utilizado** en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

De aquí, se puede establecer dos supuestos, el primero para los domiciliados, todo servicio que presten en el país estará sujeto al Impuesto, y el segundo caso para los no domiciliados, ellos

estarán afecto al impuesto solo si el servicio prestado es consumido o utilizado en territorio nacional.

El numeral b) del inciso 1 del artículo 2° del Reglamento señala en el caso de servicios que constituye operación gravada con el impuesto. Así, considera a los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato.²⁷

No se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional. No se consideran utilizados en el país aquellos servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior. Para efecto de la utilización de servicios en el país, se considera que el establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país es un sujeto no domiciliado.

En los casos de exportación de servicios, vamos a determinar como se aplica esta normatividad. A pesar de considerarse que toda exportación se encuentra exonerada del IGV, sin embargo existe una lista que se pueden ubicar en los apéndices de la Ley de IGV que establece ciertos bienes y servicios que se encuentran exonerados. Fuera de dicha lista, contenida en el apéndice V de la Ley, los servicios prestados por sujetos domiciliados en el país, sea que se presten a usuarios ubicados dentro o fuera del territorio nacional, se encontrarán gravados con el IGV en tanto no se encuentre en la aludida relación. En tales casos el prestador del servicio deberá cargar el IGV a su facturación y siendo el usuario un sujeto no domiciliado, procederá a tomar como gasto el íntegro del importe facturado.²⁸

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria los incisos c) y d) del artículo 4° de la Ley precisa en que caso corresponde cuando se trata de prestación de servicios. La obligación tributaria se origina: en la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento, o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero²⁹. Y en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

En cuanto a la emisión del comprobante de pago, estamos en la misma situación de la venta de bienes en la cual el Reglamento de Comprobantes de Pago no establece nada respecto de un tipo de facturación que se adecue a las operaciones de comercio electrónico como la facturación electrónica o telemática, por que solo quedaría a la diligencia del prestador del servicio a que emita el comprobante respectivo y lo envíe por las formas tradicionales.

²⁷ Inciso sustituido por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 130-2005-EF, publicado el 7.10.2005, vigente desde el 1.11.2005.

²⁸ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 202.

²⁹ Incisos a), b) y c) modificados por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3.2.2004, vigente desde el 1.3.2004.

2.3. IMPORTACIÓN DE BIENES:

La importación de bienes, cualquiera sea el sujeto que la realice se encuentra gravado con el IGV según como se señala el numeral e) del inciso 1) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Asimismo Indica: Tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el Impuesto se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país. En caso que Aduanas hubiere efectuado la liquidación y el cobro del Impuesto, éste se considerará como anticipo del Impuesto que en definitiva corresponda.

A efectos de la aplicación del IGV a bienes adquiridos a través de Internet a sujetos ubicados en el exterior, nos remitimos al análisis efectuado por la venta de bienes digitalizados en el país. En ese sentido cabe señalar que en aquellos casos en que los sujetos domiciliados adquieran bienes digitalizados del exterior se estará configurando el supuesto de importación de bienes, en tanto que los mismos en razón de su propia naturaleza se califiquen como bienes muebles tangibles susceptibles del trámite de importación.

Con respecto al nacimiento de la obligación tributaria, en la importación de bienes, se origina en la fecha en que se solicita su despacho a consumo. En el caso de bienes digitales y donde se establezca que la operación se trata específicamente de la importación de un bien y no de la prestación de un servicio se entiende que en cualquier caso el procedimiento de la aplicación de impuestos a la importación resultaría inoperante en el caso de consumidores finales.

3. CASOS PRÁCTICOS:

- a) **El personal de una empresa Peruana va a recibir un curso de especialización en marketing dictado por una empresa Argentina desde ese país a través de Internet, cuyo gasto es asumido por la empresa Peruana. ¿Cómo sería el tratamiento tributario en el Perú para el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas (IGV)?**

Con respecto al **Impuesto a la Renta**, según lo previsto por el artículo 9° inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta, considera como renta de fuente peruana a los servicios digitales y dentro de ellos en base a lo señalado en el artículo 4°- A del Reglamento precisa cuales son los servicios digitales gravados en nuestro país, de ahí se puede establecer que lo indicado en el numeral 12 referido a la capacitación interactiva como programa de entrenamiento a través de Internet, con instructores o contenidos que pueden estar localizados en cualquier lugar del mundo, corresponde al curso de especialización que la empresa argentina dictará a la peruana. Lo importante aquí es que se encuentra gravado según lo regulado en nuestra Ley del impuesto a la Renta.

Luego de ello, es bueno establecer el país donde se encuentra la fuente productora de renta, para que de esta manera nos sea más fácil dar solución a este caso. Si la empresa peruana es la que va a efectuar el pago por el servicio prestado por la empresa argentina, estaríamos hablando que la fuente se produce o se genera en el Perú.

Después de haber determinado la fuente, nuestra Ley del Impuesto a la renta establece que en el caso de no domiciliados, solo tributarán por las rentas que obtenga de fuente peruana mas no por las rentas que obtenga en el extranjero. Y para ello regula que el pago del impuesto lo efectuará la persona que abone la renta vía retención, gravando para la mayoría de casos con el 30 % como renta de no domiciliados como se aplicaría para el caso de servicios digitales (a la empresa argentina). En ese sentido, la empresa peruana tendría que efectuar la retención indicada debiendo declarar y pagar a través del PDT 617 (Otras Retenciones), pudiendo dicho pago considerar como costo o gasto para el impuesto según lo indicado en el artículo 37 de la Ley.

La empresa argentina tendría que deducir la retención efectuada en la determinación del Impuesto a la Renta como créditos contra éste impuesto por los impuestos pagados en el exterior, siempre y cuando su ley lo permita y solo hasta el límite que lo disponga.

Con relación al **Impuesto General a las Ventas (IGV)**, podemos notar que se trata de un servicio de un no domiciliado a un domiciliado, en ese caso se aplica lo de utilización de servicios en el país previsto en el artículo 3° inciso c) de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV). En ese sentido al ser considerado como un servicio gravado con el IGV, el pago lo haría vía retención la empresa peruana por cuanto, el servicio será utilizado, consumido o empleado en nuestro país. Dicha retención se hace efectivo a través del pago se que efectúa directamente al banco a través del formulario 1662 denominado guía de pagos varios con código de tributo: 1041 - Utilización de servicios prestados por no domiciliados. Una vez efectuado el pago y registrado en su registro de compras, la empresa peruana podrá utilizar para deducción del crédito fiscal.

Con respecto al **comprobante de pago**, a quien le corresponde la emisión es a la empresa argentina, como en dicho país cuenta con la posibilidad de emitir el comprobante de pago electrónico toda vez que ya se encuentra regulado, le otorgará directamente a través de este medio.

Es necesario precisar que nuestro país sólo se encuentra regulado los servicios digitales, por ello es que al momento de resolver este caso no hemos tenido mayor problema, con respecto al IGV igualmente la norma se adapta coherentemente, sin embargo en el caso de productos digitales al no estar regulado va ser más difícil establecer su aplicación como se va analizar en el siguiente caso.

- b) **Un Boliviano domiciliado en Argentina, se va a México por una semana y desde allí compra un producto digital por Internet a una empresa Peruana, que tiene su servidor en Chile. Dicho producto digital va a ser utilizado en Argentina. ¿Cómo sería la incidencia tributaria en el Perú respecto al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas (IGV)?**

Para resolver éste caso, para el **Impuesto a la Renta**, es necesario en primer lugar, establecer los países que participan en la relación y cuales son los criterios de vinculación que tienen:

- Bolivia : Criterio de la fuente.
Argentina : Criterio de la Residencia (Fuente Mundial).
México : Criterio de la Residencia (Fuente Mundial).
Perú : Criterio de la Residencia (Fuente Mundial).
Chile : Criterio de la Residencia (Fuente Mundial).

Luego para facilitar la resolución del caso, es preciso establecer donde se encuentra la fuente generadora de Renta, donde se produce el enriquecimiento, en este caso se genera en Argentina, por las siguientes razones, en primer lugar, dicho domiciliado argentino, solamente se encuentra temporalmente en México, lo mas probable que al momento de efectuar la compra del producto digital por Internet ha podido consignar su domicilio el de Argentina por que allí es donde radica, adicionalmente, lo mas probable es que el pago se haya efectuado por intermedio de alguna institución bancaria o financiera argentina ya que allí realiza sus actividades, pero se puede decir que en el caso del comercio electrónico se presenta mas dificultades para establecer la fuente ya que al tener la posibilidad de realizar la operación en cualquier parte del mundo crea mayor confusión, y el caso es que por Internet no se puede ubicar el lugar donde efectivamente se realiza la operación ya que no hay rastro documental, igualmente éste domiciliado en Argentina pudo haber efectuado la adquisición en cualquier otro país sin que dicho país haya podido registrar o detectar la operación. Entonces en este caso corresponde a una renta argentina.

Al ser de renta Argentina y Bolivia aplica el criterio de vinculación de la fuente y al no ser de fuente boliviana, Bolivia no aplicaría su sistema tributario. Lo único que lo vincula es la nacionalidad y para Bolivia no tiene mayor relevancia.

En el caso de México, aplica el criterio de residencia, es decir en México, los Residentes tributan por sus rentas de fuente mundial, tanto las de fuente mexicana como de fuente extranjera y los no residentes (como es el domiciliado Argentino) tributaría solo por las rentas de fuente mexicana. Para éste supuesto al ser renta de fuente argentina y no mexicana, México no aplicaría su sistema tributario.

Es bueno también establecer en esta relación que países han celebrado convenios para evitar la doble imposición internacional. En este caso, Perú ha celebrado con Chile, Bolivia con Argentina, Chile con Argentina y México con Chile. Está también la Decisión 578 de la Comunidad Andina que correspondería a Perú con Bolivia por ser países miembros.

Tal como estamos hasta este momento, solo tendríamos que analizar el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Perú y Chile ya que a ellos los vincula el servidor ubicado en este último país. El convenio se basa en el Modelo de la OCDE, basado en el principio de residencia, excepto la fuente para el caso específico del establecimiento permanente. Como se ha indicado, lo único que vincula a Chile con Perú es el servidor. En el Convenio celebrado, respecto al Establecimiento Permanente tiene una regulación muy similar al establecido por nuestra Ley del Impuesto a la Renta, en el cual considera que el servidor no podría ser considerado como tal, porque únicamente constituiría el uso de instalaciones para almacenar o exponer bienes. (El servidor almacena la página Web).

En ese sentido, Chile al no tener ninguna vinculación en la operación a pesar de estar ubicado su servidor, ello no constituye la conexión para que Chile pueda imponer su sistema tributario. Podemos decir entonces, que la operación se ha realizado estrictamente entre Perú y Argentina.

Para la aplicación del **Impuesto a la Renta**, tenemos que indicar que se trata de una operación de un domiciliado a un no domiciliado. Al ser domiciliado peruano tributaría por sus rentas de fuente mundial, es decir tanto por rentas de fuente peruana como extranjera. Al ser en este caso renta de fuente extranjera (Argentina), dicho impuesto tendría que pagarlo la empresa peruana en Perú por ser domiciliado peruano, incluirlo dentro de sus ingresos mensuales para la aplicación del pago a cuenta siempre y cuando se encuentre en el régimen general del Impuesto, y obviamente considerarlo al momento en que presenta la declaración anual en los plazos que corresponda una vez finalizado el ejercicio.

Es necesario precisar, que la Ley del Impuesto a la Renta Peruana no regula sobre los productos digitales, la aplicación sería por el principio general de que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial. Por ello que es necesario vía modificación normativa incluir a los productos digitales.

Con respecto al **Impuesto General a las ventas (IGV)**, al tratarse de una operación de un domiciliado a un no domiciliado estaríamos hablando de una exportación de bienes. La Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) precisa que la exportación de bienes y de

servicios se encuentra inafecta a este impuesto, lo que corresponde a servicios, únicamente los que se encuentran determinados en el apéndice V.

En este caso particular, la transferencia que se realiza se trata de un producto digital, y éste no se encuentra regulado en la Ley, solo los bienes muebles que incluso los define como los corporales que pueden trasladarse de un lugar a otro y los derechos referentes a los mismos, están gravados con el IGV. Al no haber regulación al respecto sería difícil determinar si es una operación gravada o no con éste impuesto. La norma no prevé éste supuesto. Ahora, si consideramos como caso hipotético que los productos digitales estén previstos dentro del rubro de la venta de bienes muebles, en ese caso al tratarse de la exportación gozaría de la inafectación del impuesto.

Con relación al **Comprobante de Pago**, en nuestro país aun no está previsto la posibilidad de emitir comprobantes de pago electrónicos, en tal sentido la empresa peruana tendría que emitirlo y enviarlo por los canales tradicionales de mensajería. En este punto, el Reglamento de Comprobantes de Pago precisa el otorgamiento del mismo casi de manera inmediata, (artículo 5° inciso 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago: la oportunidad de la entrega del comprobante en el caso de venta de bienes muebles, es en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero) de lo contrario estaría incurriendo en una infracción y consecuentemente sujeto a una sanción tal como lo establece el Código tributario, sin embargo al encontrarse un vacío legal lo haría de la forma indicada.

En éste caso, no se ha podido aplicar coherentemente las normas ya que no regula los productos digitales, es por ello que resulta conveniente su modificación para poder incluir estos casos específicos, ya que la tendencia del comercio electrónico irá en crecimiento y cada vez serán más las operaciones que se realicen a través del medio electrónico. Asimismo es urgente la regulación sobre el comprobante de pago electrónico para que de ésta manera se pueda otorgar inmediatamente al realizar este tipo de transacciones.

4. PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y COMERCIO ELECTRÓNICO:

En el ámbito internacional, se está generando gran cantidad de transferencias entre empresas vinculadas económicamente, hecho que paulatinamente, conlleva la posibilidad de que se afecten los precios a los que son transados en estas operaciones, modificando indebidamente el real valor del mercado de tales bienes. Este es de gran preocupación para las administraciones fiscales de todo el mundo, ya que la declaración a efectos de determinar impuestos es menor en cuanto a la base imponible o mayor en cuanto al crédito fiscal.

En los últimos años, el afán de las empresas por ampliar sus horizontes con el objeto de maximizar sus rendimientos empresariales conlleva la búsqueda de nuevos mercados. En este

esquema, las empresas realizan toda una serie de actividades con el objeto de reducir sus costos de operación y por ende lograr una mayor rentabilidad. En esta materia el gasto tributario será uno de los puntos dentro de los cuales las empresas trabajaran con mayor insistencia con el objeto de conseguir considerables ahorros en tributos. De esta forma, los precios de transferencia de bienes entre empresas vinculadas pertenecientes a grupos económicos internacionales, utilizarán la herramienta de modificación del precio de dichos bienes de manera concertada internamente dentro del grupo, alterando para ello el verdadero valor de mercado de los mismos, a fin de lograr un intercambio comercial internacional que produzca la mayor generación de rentas en los países con presión fiscal más baja y viceversa, lograr una menor generación de rentas en los países con presión fiscal mas alta.³⁰

Los precios de transferencia o **Transfer Pricing** viene a ser aquel precio establecido para la transferencia de bienes entre empresas vinculadas, se refiere a los precios a ser cobrados por las empresas vinculadas en operaciones internacionales, especialmente entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico, comprendiendo venta de bienes, prestaciones de servicios, transferencia y uso de tecnología, etc. Tales precios no siempre son materia de libre negociación y no se determinan por las reglas del libre mercado, éstos pueden resultar distintos a los propios valores del mercado, por tal motivo las Administraciones Tributarias al momento de juzgar estas operaciones aplicarán el **principio del trato en igualdad de condiciones o Arm's Length**, en virtud del cual el precio se establece, a fines tributarios, tal y como se tratara de operaciones entre empresas no vinculadas aplicando la regla de valor de mercado.³¹

En el Perú desde el ejercicio 2001, se ha incorporado reglas estrictas sobre la valuación para las operaciones realizadas entre empresas vinculadas a través de los artículos 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 19-B del reglamento. Dichas reglas alcanzan a operaciones entre empresas domiciliadas, así como las realizadas con no domiciliados.

El artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

A su vez el artículo 32°-A indica que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°,³² deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

³⁰ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 147.

³¹ IBID.

³² El artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se considera valor de mercado: 1. Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares. 2. Para los valores, cuando se coticen en el mercado bursátil, será

a) Ámbito de aplicación

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

Las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. No son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

b) Partes vinculadas

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

el precio de dicho mercado; en caso contrario, su valor se determinará de acuerdo a las normas que señale el Reglamento. 3. Para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación. 4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32°-A. 5. Para las operaciones con Instrumentos Financieros Derivados celebrados en mercados reconocidos, será el que se determine de acuerdo con los precios, índices o indicadores de dichos mercados, salvo cuando se trate del supuesto previsto en el numeral 4, en cuyo caso el valor de mercado se determinará conforme lo establece dicho numeral. Tratándose de Instrumentos Financieros Derivados celebrados fuera de mercados reconocidos, el valor de mercado será el que corresponde al elemento subyacente en la fecha en que ocurra alguno de los hechos a que se refiere el segundo párrafo del literal a) del Artículo 57° de la Ley, el que ocurra primero.

c) Ajustes

El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.

El ajuste por aplicación de la valoración de mercado se imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas o con residentes en países o territorios de baja o nula imposición.

d) Análisis de comparabilidad

Las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32° son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

- 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o
- 2) Que aún cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

e) Métodos utilizados

Los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación:

- 1) El método del precio comparable no controlado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

- 2) El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de

reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3) El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

4) El método de la partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios a través de la distribución de la utilidad global, que proviene de la suma de utilidades parciales obtenidas en cada una de las transacciones entre partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, teniendo en cuenta, entre otros, las ventas, gastos, costos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

5) El método residual de partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios de acuerdo a lo señalado en el numeral 4) pero distribuyendo la utilidad global de la siguiente forma:

- (i) Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada parte vinculada, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos aprobados en los numerales 1), 2), 3), 4) y 6), sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
- (ii) Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global. La utilidad residual será distribuida entre las partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno

de ellos, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes

6) El método del margen neto transaccional

Consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

f) Acuerdos Anticipados de Precios

La SUNAT solamente podrá celebrar Acuerdos Anticipados de Precios con contribuyentes domiciliados que participen en operaciones internacionales en los que se determinará el precio de las diferentes transacciones que realicen con sus partes vinculadas, en base a los métodos y criterios establecidos.

g) Declaración Jurada y otras obligaciones formales

Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.³³

h) Fuentes de Interpretación

Para la interpretación, será de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones vigentes.

Si bien nuestra Ley del Impuesto a la Renta regula respecto de los precios de transferencia, con el comercio electrónico cada vez más se incrementan las preocupaciones en cuanto a los precios que aplican las empresas vinculadas en sus operaciones. En este contexto cabe destacar que la mayoría de grandes empresas han invertido en la implementación de los Intranet en el cual permiten transferir de manera ilimitada información y servicios digitalizados en el interior de un grupo económico, de manera simple y sin ninguna restricción. Esto ha generado imposibilidad para que las Administraciones tributarias puedan controlar los precios de transferencia que se dan en estos grupos económicos vinculados económicamente, lo cual podría constituir en el

³³ La Resolución de Superintendencia N° 061-2007/SUNAT publicada el 30.03.2007 y vigente a partir del 31.03.2007 aprueban disposiciones y formulario para la presentación de la declaración jurada anual informativa de precios de transferencia, a su vez la Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT publicada el 14.10.2006 y vigente a partir del 15.10.2006 establece excepciones a la obligación de presentar declaración jurada anual informativa y de contar con estudio técnico de precios de transferencia.

futuro un importante medio de evasión tributaria con que tenga que combatir las Administraciones Tributarias en el mundo.

5. POLÍTICA FISCAL Y ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL SURGIMIENTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:

La importancia cada vez mayor que viene teniendo el comercio electrónico realizado a través de Internet, determina una serie de dificultades para las Administraciones Tributarias de todo el mundo en cuanto al ejercicio de sus funciones en general, respecto a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, así como los deberes tributarios que recaen sobre los contribuyentes, dentro de cada sistema.

Hasta el momento la realización de la verificación, fiscalización o control por parte de la Administración Tributaria se realiza a través de documentos físicos de la información contable, sin embargo con el desarrollo del comercio electrónico se va dar la posibilidad de prescindir de todos estos elementos físicos para ser reemplazadas con productos netamente digitales. Es un reto que deben asumir las Administraciones Tributarias para estar a la par de esta nueva era digital.

El comercio electrónico es un fenómeno en constante evolución y la actitud de la Administración Tributaria ante este nuevo fenómeno deberá ser a la vez que cauta, sobretodo tendiente a favorecer su desarrollo. No se deberán establecer cargas gravosas que entorpezcan el desarrollo del comercio electrónico. No se deberán establecer nuevas regulaciones y criterios que modifiquen radicalmente los ya vigentes, en cambio sí se deberá intervenir cuando sea necesario para fomentar el crecimiento de estos nuevos recursos tecnológicos.³⁴

En este contexto, es que deben ponderar los pros y los contras de adoptar cierta política fiscal respecto de las transacciones de comercio electrónico, entre las alternativas fiscales para diseñar un esquema tributario se debe mencionar, el hecho de no desarrollar una acción especial vinculada con el comercio electrónico, ni incorporar medidas tributarias administrativas, ni medidas legislativas tributarias sobre las operaciones de comercio electrónico. Las dificultades que se están dando a nivel internacional tiene su origen en el intento de las autoridades gubernamentales, legislativas o judiciales de imponer, por analogía, conceptos y esquemas tributarios creados y utilizados sobre las bases de presencia física, propia de las formas convencionales y tradicionales de hacer negocios, y desmerecer la auténtica y única naturaleza de la que goza Internet.³⁵

³⁴ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Ob.Cit.* Pág. 202.

³⁵ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El comercio Electrónico en las operaciones internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 245-246.

Los problemas ya conocidos que se pueden presentar en el desarrollo del comercio electrónico, se encuentra: la doble tributación, la no imposición ante una determinada operación, la excesiva competencia fiscal, el abuso fiscal, las desventajas competitivas, la creación de comprobantes de pago y dineros telemáticos o electrónicos, la disminución real en la recaudación de impuestos, por lo que la estructura global y coherente será necesaria para superar estos problemas.³⁶

El esquema tributario vigente se adecua al nuevo contexto tecnológico sin embargo deberían estar en consonancia con los criterios y recomendaciones que sustentan organismos internacionales avocados al estudio de esta temática.³⁷ Los impuestos existentes en nuestra legislación son aplicables al comercio electrónico, resultando innecesaria la creación de nuevos impuestos, aunque puede presentarse casos en que las legislaciones tributarias de otros países requieran de determinados ajustes en sus disposiciones, como en el caso peruano, sobretudo respecto a la facturación electrónica o telemática. Ante ello resulta importante un marco normativo global que establezca principios generales en la cual todos los estados se basen en ella y puede existir compatibilidad y evitar la múltiple imposición o simplemente la no imposición ante un caso concreto.

En nuestro país el comercio electrónico está entrando en auge y cada día crece más, es una modalidad nueva y en fuerte expansión que, si por un lado consiente un desarrollo más fuerte y acelerado de los intercambios internacionales, por otro implica un desafío al sistema de imposición mundial y por lo tanto, una concreta y preocupante posibilidad de evasión impositiva no solo nacional sino también internacional.

Los países y organizaciones internacionales han coincidido en señalar que, los sistemas tributarios de los países del orbe deberán ser lo suficientemente flexibles y dinámicos con la finalidad de asegurar su adecuación futura al ritmo de evolución de la tecnología y del comercio. El papel de las Administraciones Tributarias, desde la perspectiva de la eficacia de los mercados electrónicos, debería vincularse a las iniciativas de organismos internacionales centradas en la creación de un entorno fiscal que posibilite el desarrollo armónico del comercio electrónico³⁸ y ello teniendo en cuenta determinados principios como el de **seguridad jurídica**, en el cual las obligaciones tributarias deben ser claras, transparentes y previsibles, el de **neutralidad fiscal**, es decir toda forma de comercio, electrónico o convencional, debe gravarse de la misma manera, sin importar el medio a través el cual se realizan, sean convencionales o electrónicos, **eficacia y equidad** para evitar situaciones de doble imposición internacional o fraude y **flexibilidad y simplicidad** para su adaptabilidad a entornos cambiantes.

³⁶ ALVARADO WEFER, ANTONIO Y CIFUENTES, LUIS ENRIQUE, *El Comercio Electrónico en Venezuela: Una propuesta de Política Fiscal*, En: "Comercio Electrónico: Instituciones de Derecho Privado", Pág. 803.

³⁷ RODRÍGUEZ REY, TAYLI ANNIELYS Y RODRÍGUEZ OCAMPO, YAIMA KIRENIA, *Sistema Tributario en el Comercio Electrónico*, Artículo publicado en Internet en:
<http://www.monografias.com/trabajos14/comerc-electronico/comerc-electronico.shtml>

³⁸ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma*, Artículo publicado en Internet en:
<http://www.uclm.es/cief/Cursos/Ponencias/Materiales/satur/COMERCIO%20ELECTRONICO.pdf>

6. LA SUNAT Y EL GOBIERNO ELECTRÓNICO:

Si bien hasta aquí, ya se ha analizado como se encuentra planteada la problemática de la tributación del comercio electrónico tanto a nivel internacional como en nuestra legislación, es importante realizar algunas precisiones respecto a como se encuentra la infraestructura tecnológica de la Administración Tributaria peruana que se encarga de recaudar tanto el Impuesto a la Renta como el Impuesto General a las Ventas (IGV) como es la SUNAT.

La SUNAT³⁹ tiene un importante rol promotor del desarrollo nacional y de la competitividad del país, tiene como finalidad esencial: recaudar con eficiencia para posibilitar la inversión pública y el desarrollo efectivo de los servicios básicos en el país, facilitando el cumplimiento tributario y el aduanero, integrando sus procesos con los de las empresas y de los operadores tributarios y de comercio exterior, controlando con eficacia el cumplimiento de las responsabilidades tributarias y aduaneras para garantizar así la competencia interna legal y leal, así como desarrollar el Gobierno Electrónico, brindando a empresas y ciudadanos, servicios modernos e integrados, con el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación.⁴⁰

Podemos decir que el Gobierno electrónico, está definido por la continua optimización de los servicios de SUNAT, transformando las relaciones internas y externas hacia su integración, con el uso racional y automatizado de la información. Lo cual se puede decir tiene como principal estrategia⁴¹ la de proveer de servicios de calidad.

Actualmente la SUNAT se encuentra en un proceso de modernización tecnológica que está permitiendo realizar diversos trámites y consultas directamente a través de su página Web (www.sunat.gob.pe).

Los principales productos tecnológicos que ofrece la Administración Tributaria son:

6.1. SUNAT Operaciones en Línea (SOL):

Es el Sistema informático disponible en Internet, que permite realizar operaciones en forma telemática, entre el Usuario y SUNAT. Para poder contar con esta opción el contribuyente debe obtener previamente el Código de Usuario y la Clave SOL⁴² de tal manera que le permita realizar operaciones en SUNAT Operaciones en Línea. Para obtener esta Clave SOL es

³⁹ SUNAT: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

⁴⁰ Diapositivas remitidas por la INSI - SUNAT.

⁴¹ La estrategia de Gobierno Electrónico supone una visión de transformación de los procesos que se desarrollan en SUNAT, hacia su integración. El estado actual de evolución en la SUNAT determina el inexorable desarrollo de su capacidad para el Gobierno Electrónico. Las tecnologías actuales permiten una orientación decidida hacia el contribuyente, mediante el desarrollo de Servicios Virtuales de calidad.

⁴² CÓDIGO DE USUARIO: es el texto conformado por números y letras, que permite identificar al usuario, que ingresa a SUNAT Operaciones en Línea. CLAVE SOL: es el texto conformado por números y letras, de conocimiento exclusivo del usuario, que asociado al Código de Usuario otorga privacidad en el acceso a SUNAT Operaciones en Línea. (Modificación introducida por la Resolución de Superintendencia N° 159-2007/SUNAT publicado el 17.08.2007).

necesario que el contribuyente cuente con la inscripción en el RUC (Registro Único de Contribuyente.)

Los contribuyentes en general tienen diversas opciones a través de Internet mediante el Sistema de SUNAT Operaciones en Línea, como:⁴³

- a) Presentar declaraciones determinativas e informativas a través del Programa de Declaración Telemática - PDT.
- b) Realizar trámites del RUC y Comprobantes de Pago.
- c) Realizar consultas a la información del contribuyente registrada por la SUNAT.
- d) Canalizar los pagos de tributos a través de los servicios de Internet de la Red Bancaria.
- e) Presentar solicitudes a través de los formularios virtuales generados por los Programas de Declaración Telemática (PDT) u otros similares.
- f) Realizar la entrega de los montos de dinero que se hubiera retenido en cumplimiento de un embargo en forma de retención ordenado por un Ejecutor Coactivo de la SUNAT dentro de un procedimiento de cobranza coactiva.
- g) Complementar la información en el RUC para efectos de la activación del número de RUC otorgado en el caso de los sujetos inscritos en casos determinados ⁴⁴

SUNAT Operaciones en Línea está diseñado para prevenir, detectar e impedir violaciones a la seguridad durante el envío de información. Para este fin cuenta, entre otros, con los siguientes requerimientos de seguridad:⁴⁵

- ◆ Cifrado de la información transferida a través del Sistema para protegerla de interceptaciones y modificaciones por usuarios no deseados.
- ◆ Uso de Código de Usuario y Clave SOL para efectos de identificar al Usuario que acceda a SUNAT Operaciones en Línea.⁴⁶
- ◆ Seguridad y monitoreo de la red privada de la SUNAT, a través de dispositivos de seguridad que permite proteger a los usuarios contra cualquier tráfico no autorizado.

Las personas naturales tiene la posibilidad de poder registrar sus datos para la inscripción en el Registro Único de Contribuyente - RUC directamente por Internet, así como la posibilidad de realizar determinados tramites vinculados a la modificación o actualización de los datos que proporcionaron al momento de su inscripción, como domicilio fiscal, actividad económica, sistema de emisión de comprobantes de pagos, suspensión y reinicio de actividades, consulta de valores pendientes, solicitar fraccionamientos y diversas opciones mas.⁴⁷

⁴³ Se encuentra regulado en la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT, publicada el 3 de noviembre de 2000.

⁴⁴ Según lo establecido en el artículo 5°-A de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT y normas modificatorias. (Incorporado por el Artículo 7° de la Resolución de Superintendencia N° 159-2007/SUNAT, publicada el 17.08.2007).

⁴⁵ Según Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT, publicada el 3 de noviembre de 2000.

⁴⁶ Introducido por el Artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 159-2007/SUNAT, publicada el 17.08.2007.

⁴⁷ Se encuentra regulado por la Resolución de Superintendencia N° 123-2006/SUNAT, publicada el 22.07.2006.

Adicionalmente también puede realizar trámites vinculados a la baja y cancelación de comprobantes de pago⁴⁸, baja de tributos afectos, baja de inscripción, pueden realizar consultas sobre sus pagos y declaraciones realizadas, presentar determinadas solicitudes como modificación de datos, solicitud de liberación de fondo de la cuenta de detracciones, entre otras.

La Página Web de SUNAT alberga los dos rubros de tributación tanto la aduanera como la de Tributos Internos. En cuanto a Tributos Internos permite realizar todas las opciones mencionadas anteriormente.

Sin embargo, en materia aduanera, permite también realizar diversas consultas respecto de trámites y procedimientos aduaneros, incluso cubre necesidades de información de los usuarios de comercio exterior, teledespacho, remates por Internet, suministro electrónico de información etc. Permite realizar consultas respecto a las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUA), emitida por la importación de mercancías, manifiestos de carga terrestre, marítimo y aéreo a efecto de realizar el seguimiento de la situación de la mercancía desde su llegada al país hasta su destinación aduanera, básicamente tiene rubros referente a la operatividad aduanera en general y orientación y gestión de calidad.

Como podemos notar, la tendencia que tiene la Administración tributaria es generalizar la presentación de declaraciones vía telemática, haciendo uso de los formularios físicos solo en casos excepcionales, está incentivando una mayor interacción con los contribuyentes a través del medio electrónico con una serie de tramites en línea, consultas en general, acceso a información de normas legales, estados de trámites, transparencia de acceso a la información y otros, lo cual en general se puede decir que el país cuenta con las herramientas necesarias para formular una coherente y correcta política tributaria sobre las operaciones de comercio electrónico.

6.2. Programa de Declaración Telemática - PDT:

El Programa de Declaración Telemática es un producto informático desarrollado por la SUNAT para elaborar las declaraciones de una manera fácil con el otorgamiento de la seguridad y confiabilidad en el registro de la información.

A través del PDT se puede realizar la presentación tanto de declaraciones determinativas e informativas⁴⁹ así como también presentar determinadas solicitudes, como es el caso de fraccionamientos.⁵⁰ Para realizar la presentación de las Declaraciones a través de SUNAT

⁴⁸ Regulado por la Resolución de Superintendencia N° 124- 2006/SUNAT, publicada el 22.07.2006 y vigente a partir del 01.08.2006.

⁴⁹ Declaraciones Determinativas: Son las Declaraciones en las que el Declarante determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue. Y Declaraciones Informativas: Son las Declaraciones en las que el Declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria.

⁵⁰ Mediante Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT y normas modificatorias, se aprobaron disposiciones sobre la forma y condiciones generales para la presentación de declaraciones tributarias determinativas e informativas a través de los formularios virtuales generados por los Programas de Declaración Telemática (PDT).

Virtual, los contribuyentes deben contar con el código de usuario y la clave SOL para acceder a SUNAT Operaciones en Línea, mediante el cual podrán optar por presentar, las Declaraciones originales, rectificatorias o sustitutorias generadas por los PDTs.

Dentro de las declaraciones determinativas que se pueden presentar a través del PDT están: Tributos de remuneraciones, Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto a la Renta (Pagos a cuenta mensuales para el Régimen General, Régimen Especial, Sector Agrario, Amazonia y otros), Tributos de los Trabajadores Independientes, Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo, Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), Impuesto Temporal a los Activos netos (ITAN), Impuesto Selectivo al Consumo, Agentes de Percepción, Agentes de Retención, Impuesto a la Renta Anual entre otros, así como efectuar el pago de los tributos que correspondan.⁵¹ Dentro de las declaraciones informativas se encuentran: la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), Declaración de Notarios, Predios, Precios de Transferencia, etc. Y dentro de las solicitudes, las de Fraccionamiento Artículo 36° del Código Tributario, Detalle de operaciones y refinanciamiento de fraccionamiento tributario.

Por otro lado, es importante precisar que los distintos PDT que aprueba la SUNAT se encuentra a disposición de los contribuyentes e interesados en la Página Web por Internet, incluso la SUNAT a través de sus dependencias, facilita la obtención de los PDT a aquellos Declarantes que no tuvieran acceso a Internet.

Ahora, si bien los pagos y la presentación de Declaraciones por Internet se realiza con la Clave SOL que de por sí ya otorga seguridad a la presentación, adicionalmente la SUNAT la implementado la generación del Nuevo Código de Envío⁵² (NCE), el cual otorga una mayor seguridad y confidencialidad al momento de presentar su declaración. Dicho Código de Envío se genera automáticamente por Internet debiendo contar para ello con la Clave SOL.⁵³

7. PROPUESTAS PARA LA ELABORACIÓN DE UN MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE AL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL PERÚ:

Si bien es cierto en materia de comercio electrónico aun no existen normas específicas que regulen estrictamente el aspecto tributario, sin embargo las normas previstas en la Ley del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas en cierta forma se adecuan su aplicación al ámbito del Comercio Electrónico. Un aspecto importante que es necesario regular

⁵¹ Se encuentra regulado por la Resolución de Superintendencia N° 260-2004/SUNAT, publicado el 01.11.2004 y vigente a partir del 02.11.2004.

⁵² Es un código de seguridad de 12 dígitos que se debe incluir en el envío de todas las declaraciones siempre y cuando sean estas elaboradas a través del PDT. Se encuentra regulado a través de la Resolución de Superintendencia N° 183-2005/SUNAT, publicada el 30.09.2005 y vigente a partir del 01.10.2005.

⁵³ El uso de este nuevo código de envío ha entrado en vigencia de manera obligatoria para todos los contribuyentes en general a partir del 01 de junio del 2007, aunque ya estuvo vigente para los Principales Contribuyentes a partir del 01 de junio del 2006 y para las Medianos y Pequeños Contribuyentes siendo personas jurídicas a partir del 01 del 2007. Si no se incluye el NCE al momento de generar la declaración será considerada como causal de rechazo a la presentación.

es respecto a la necesidad que exista la posibilidad de emisión de un Comprobante de pago vía electrónica o telemática.

En esta materia, si bien en nuestro país, existe un Reglamento de comprobantes de pago, a la fecha no admite la posibilidad de que tales documentos o comprobantes sean entregados vía telemática o electrónica, ni en ninguna otra vía que no sea la tradicional facturación en papel para que tenga validez para efectos tributarios, para ello es necesario introducir modificatorias a la Ley Marco de Comprobantes de Pago, en el sentido de admitir la facturación electrónica.

Asimismo, es necesario modificar la Ley del Impuesto a la Renta así como también la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo para incluir los bienes o productos digitales como operación gravada con estos impuestos.

Por otro lado, con el objeto que la Administración Tributaria Peruana prepare el camino para afrontar el nuevo reto del comercio electrónico es que sería necesario tener en cuenta los siguientes aspectos al momento de regular o reglamentar algún artículo o norma legal vinculada a la tributación del comercio electrónico.

- El comercio electrónico es un fenómeno internacional que sobrepasa las jurisdicciones territoriales de los países, es por ello que para que exista una regulación en materia tributaria o fiscal de manera uniforme, esta debe ser elaborada en coordinación con la mayoría de los estados posibles. Si bien constituye algo lejano, al menos la uniformidad debería darse a través de los sectores o pactos o convenios o grupos entre los diferentes estados del mundo, como por ejemplo la Unión Europea y la Comunidad Andina de Naciones (CAN), todo con la única finalidad de evitar la doble o múltiple imposición o la no imposición de determinadas operaciones.
- Los impuestos existentes actualmente son aplicables a las operaciones realizadas a través de medios electrónicos, no resulta conveniente la creación de nuevos impuestos, sino que los existentes se adecuan en cierta medida al comercio electrónico, sin embargo es necesario tener presente que determinados países deberán efectuar algunos cambios o modificatorias a su legislación para que ésta se adapte de la mejor manera a esta nueva forma de hacer negocios.
- En el caso que se tengan que efectuar reformas o modificaciones normativas estas se deben realizar teniendo en cuenta los principios previstos por la OCDE, como la Neutralidad, es decir que no debe haber diferencia en cuanto a la tributación a aplicar entre el comercio tradicional con el comercio electrónico. El principio de Eficiencia, en cuanto a que los costos tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes deben ser mínimos. La Certeza y Simplicidad en las normas tributarias que se adopten para que estas sean claras y de fácil comprensión para poder prever anticipadamente las consecuencias

tributarias que podrían generarse. El principio de Efectividad y justicia, es decir, la imposición debe efectuarse en base a la naturaleza de las operaciones que se realizan, tratando de evitar la doble imposición o la no imposición, así como reducir las posibilidades de evasión o fraude. Y el principio de Flexibilidad para que los regímenes tributarios que se adopten sean capaces de adaptarse a los avances tecnológicos, con flexibilidad y dinamismo.

- Las reglas aplicables en operaciones internacionales vinculados a la tributación indirecta o al consumo, debe consistir en que se grave la operación en la jurisdicción en donde el consumo del bien o servicio se ha realizado. De esta manera se confirma el principio de territorialidad en relación a esta clase de tributos. La reglamentación interna de cada Estado deberá establecer aquellos casos en que se considera que se ha efectuado el consumo de un bien o servicio.
- En lo que es tributación al consumo, el suministro de productos digitalizados no debe ser tratada o considerada como suministro de bienes. Tanto determinados servicios como bienes intangibles pueden ser transmitidos en forma digitalizada y son transmitidos directamente de proveedor al consumidor. Por ello es que los productos digitalizados no deben ser considerados o tratados como bienes.
- Uno de problemas principales que se han generado en el aspecto tributario como consecuencia del comercio electrónico está en cuanto a la identificación y ubicación de los sujetos o personas que intervienen en las operaciones, dada su naturaleza, es difícil encontrar o ubicar a un determinado sujeto que realiza una operación a través de Internet. Los cambios legislativos que se puedan dar en el futuro deberá orientarse en cuanto a regular este aspecto que resulta muy importante para el ámbito del Derecho Tributario.
- Los sistemas tributarios a nivel mundial deben ser lo suficientemente flexibles y dinámicos de tal manera que se pueda ir adecuando al ritmo de la evolución de la tecnología y del comercio. Para ello no se requiere normas muy específicas, ya que esto implicaría estar modificando periódicamente, lo que se pretende es una regulación muy general que vaya adaptándose a los cambios que irán dándose en el futuro.

CAPÍTULO IV

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

En este capítulo se va analizar el nuevo régimen supranacional andino para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros de la CAN en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, con la adopción de la Decisión 578, tratando de aplicar a la problemática generada por el Comercio Electrónico.

Plazas Vega, señala que: “Como es sabido, el concepto de supranacionalidad dentro del que se inscribe la Comunidad Andina implica que los países miembros de una organización de ésta índole se desprendan de determinadas atribuciones que a través de un tratado internacional, son asumidas por el organismo supranacional que adquiere la competencia de regular de manera uniforme para todos los países miembros sobre las precisas materias que le han sido transferidas, con miras a lograr procesos de integración económica de carácter subregional, las normas supranacionales despliegan efectos especiales y directos sobre los ordenamientos internos de los países miembros de los tratados de integración, que no se derivan del común de las normas de Derecho Internacional. Por una parte, esta legislación tiene un efecto directo sobre los derechos nacionales, lo cual permite a las personas solicitar directamente a sus jueces nacionales la aplicación de la norma supranacional cuando ésta regule algún asunto sometido a su conocimiento. En segundo lugar, la legislación expedida por el organismo supranacional goza de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia, y que por lo tanto, en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (que no deroga) dentro del efecto conocido como preemption a la norma nacional”¹.

La decisión 578 de la Comunidad Andina es el nuevo régimen supranacional andino para evitar la doble tributación y prevenir la evasión entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN)², en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

¹ PLAZAS VEGA, MAURICIO ALFREDO, *Derecho Tributario Comunitario: La armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Pág. 231.

² El 26 de mayo de 1969, cinco países sudamericanos (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú) firmaron el Acuerdo de Cartagena, con el propósito de mejorar, juntos, el nivel de vida de sus habitantes mediante la integración y la cooperación económica y social. De esa manera, se puso en marcha el proceso andino de integración conocido, en ese entonces como Pacto Andino, Grupo Andino o Acuerdo de Cartagena. El 13 de febrero de 1973, Venezuela se adhirió al Acuerdo. El 30 de octubre de 1976, Chile se retiró de él. La política o modelo predominante en los setenta era un “modelo de sustitución de importaciones”, o “cerrado”, que protegía a la industria nacional imponiendo aranceles altos a los productos que venían de afuera. El Estado y la planificación tuvieron mucha importancia en esta etapa. Ese modelo entró en crisis. La década de los ochenta fue tanto para los países andinos como para la integración andina, una década perdida. La crisis de la deuda afectó a todos los países de la región, desde México hasta Argentina y se reflejó en la integración, que sufrió un estancamiento. A fines los ochenta, en 1989, en una reunión efectuada en Galápagos (Ecuador), se decidió abandonar el modelo de desarrollo cerrado y dar paso al modelo abierto. El comercio y el mercado adquirió prioridad, lo que se reflejó en la adopción de un Diseño Estratégico y un Plan de Trabajo, donde el tema comercial era el predominante. Los países andinos eliminaron entre sí los aranceles y formaron una zona de libre comercio en 1993, donde las mercaderías circulaban libremente. Esto permitió que el comercio intracomunitario creciera vertiginosamente y que también se generaran miles de empleos. Se liberalizó también los servicios, especialmente de transporte en sus diferentes modalidades. En 1997, los presidentes decidieron, a través del Protocolo de Trujillo, introducir reformas en el Acuerdo de Cartagena para adaptarla a los cambios en el escenario

Esta decisión fue adoptada por la Comisión de la CAN el 04 de mayo del 2004 y rige según su artículo 22° a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena³, es decir a partir del 2005.

1. GENERALIDADES:

Si bien las últimas décadas han sido identificadas por la globalización de los mercados y de la economía con la introducción de una mayor complejidad a la problemática tributaria internacional como la nueva forma de realizar transacciones a través de medios electrónicos. Esta problemática a nivel mundial ya han sido desarrollados por organismos internacionales como la OCDE, sin embargo en materia regional andina la historia es mucho mas reciente. En el marco de la CAN solo hasta 1971 se aprobó la Comisión del Acuerdo de Cartagena, la Decisión 40, hoy reemplazada por la Decisión 578.

La CAN es el resultado aun en evolución del esfuerzo integracionista históricamente gestado en la iniciativa binacional de Colombia y Chile que a mediados de los años setenta plasma sus orígenes en la Declaración de Bogotá del 16 de agosto de 1966, en la que los presidentes de Colombia, Chile y Venezuela, así como los representantes de Ecuador y Perú, sientan las bases de una política internacional común tendiente al establecimiento de una comunidad económica organizada de naciones, como la respuesta a la incipiente incidencia de los países latinoamericanos en vía de desarrollo en las decisiones que se adoptaban por la comunidad internacional, cuyo inicio se concentra en la suscripción del Acuerdo de Integración Subregional de Cartagena en Bogotá, el 26 de mayo de 1969 por los miembros originales de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú dando origen al Pacto Andino.⁴

Desde sus comienzos, los miembros de la CAN tuvieron la intención de establecer mecanismos que coadyuvaran en el proceso de integración y armonización, determinando como uno de ellos la armonización de políticas económicas. Los mecanismos legales introducidos, incluían entre otros, los necesarios para la armonización de políticas como las inversiones extranjeras, doble tributación, etc.

Como parte de dichos mecanismos es que se aprueba durante el séptimo periodo de sesiones celebrado entre el 8 y el 16 de noviembre de 1971 la Decisión 40. En el caso Peruano fue aprobada el 19 de septiembre de 1971 a través del Decreto Ley N° 19535 cuando estaba como

internacional. Se creó la Comunidad Andina en reemplazo del Pacto Andino. En la presente década, se fueron haciendo cada vez más notorias las limitaciones del modelo abierto de integración, que si bien había permitido el crecimiento del comercio, mantenía intocados los problemas de la pobreza, de exclusión y de desigualdad. En abril de 2006, Venezuela decidió retirarse de la CAN y el 20 de setiembre de este mismo año, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores otorgó a Chile la condición de País Miembro Asociado de la Comunidad Andina, abriendo el camino para su reingreso. (Extraído de: <http://www.comunidadandina.org>)

³ Fue publicado el 05 de mayo del 2004 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063.

⁴ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*, Pág. 628.

Presidente de la República el Gral. Juan Velasco Alvarado, posteriormente fue ratificada el 13 de junio de 1980, entrando en vigencia el 01 de enero de 1981.

La Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, tenía dos anexos:

- En su Anexo I establecía el régimen anterior supranacional andino para evitar la doble tributación entre los países miembros de la CAN en Renta y Patrimonio; y
- En su Anexo II el Modelo de Convenio que la Comisión del Acuerdo de Cartagena recomendó seguir a los entonces países miembros de la CAN para la celebración (con países no miembros) de tratados para evitar la doble tributación internacional.

Por casi tres décadas, el desarrollo y aplicación de la Decisión 40 se registra como pacífico y sin conflictos o discusiones sustanciales, este es el caso de Perú, en donde aparte de la discusión sobre la naturaleza y tratamiento de las rentas andinas desde la perspectiva del Ordenamiento Tributario Peruano no se registran mayores conflictos en su aplicación y alcances. Lo mismo ocurrió en los demás países miembros, esto llevó a un desarrollo incipiente de la doctrina oficial y privada y de la jurisprudencia sobre el alcance de la aplicación de la Decisión 40 e infortunadamente sobre el análisis de la problemática de la doble tributación internacional a nivel subregional. Las razones podrían explicarse en parte por el escaso flujo de capitales, bienes y servicios entre los miembros de la subregión, situación que claramente ha cambiado durante la última década y que promete hacer de la nueva Decisión 578 un instrumento de mayor aplicación y desarrollo que lo que fue la Decisión 40⁵.

Posteriormente, tras otras reuniones la Secretaría de la Comunidad Andina, bajo recomendaciones de expertos de cada uno de los países miembros elaboró un primer borrador de una nueva decisión para actualizar la Decisión 40, documento que fue luego adoptado como oficial en la reunión llevada a cabo en Lima los días 13 y 14 de abril del 2000.

Luego de los análisis y consultas por cada uno de los países miembros, se encarga a la Secretaría General de la Comunidad Andina la elaboración de un nuevo proyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40, este nuevo proyecto es luego analizado y aprobado al interior de la Segunda Reunión de expertos Gubernamentales sobre Doble Tributación llevada a cabo también en la ciudad de Lima el 26 de agosto del 2002. Con este proyecto, luego de las observaciones realizadas, la Secretaría General elabora el texto consensuado del 11 de abril del 2003, que luego de ser sometida a consideración es adoptado por dicho órgano como la Decisión 578 del 04 de mayo del 2004, sólo hasta el 88° Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

⁵ Ob. Cit. Pág. 627.

2. ANÁLISIS DE LA DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES:

La Decisión 578 no es un tratamiento para evitar la doble tributación internacional en materia de renta y patrimonio, es un acto supranacional adoptado por la Comisión de la Comunidad Andina que subroga el régimen tributario interno de los países miembros, para dar paso a la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en dicho acto sobre esta materia. Aun así, no deja de ser un mecanismo multilateral para evitar la doble tributación internacional y formar parte del Derecho Tributario Internacional Andino.

Debemos tener en cuenta que esta normativa a sido dada sobre la base de las operaciones que se realizan en la forma tradicional y no en sentido estricto aplicable al comercio electrónico, sin embargo, en cierta forma resulta aplicable a esta nueva modalidad de operaciones comerciales.

2.1. AMBITO DE APLICACIÓN:

En cuanto al **ámbito de aplicación** de la Decisión 578 expresa en su artículo 1° que es “*aplicable a todas las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*”, esto con la finalidad de evitar la doble tributación de una misma renta o patrimonio en los países que integran la comunidad.

Inclusive este artículo va mas allá, establece que se aplicará también a las modificaciones que se introduzcan a los referidos impuestos y a cualquier otro, que en razón de su base gravable o materia imponible fuera esencial y económicamente análogo al impuesto a la renta o al patrimonio.

El ámbito de aplicación debe ser abordado desde dos ópticas diferentes, el personal o subjetiva y el material u objetiva. Aquí se debe determinar si se encuentra frente a una persona, con domicilio en uno de los países miembros, si esta persona es contribuyente del impuesto sobre la renta o el patrimonio en uno de los países miembros, y si la renta o el patrimonio tienen su fuente productora en uno de los países miembros⁶.

En el **ámbito personal o subjetivo**, se hace referencia a los *sujetos* respecto de los cuales se aplica la Decisión 578 y es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros. La misma Decisión define que se debe entender por personas domiciliadas en su artículo 2°, precisa que “**persona**” sirve para designar a cualquier persona natural o física, moral o jurídica o cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad

⁶ PLAZAS VEGA, MAURICIO ALFREDO, *Derecho Tributario Comunitario: La armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Pág. 230.

solidaria. “**Empresa**” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.

Luego señala en el mismo artículo 2° que se debe entender por persona física o natural domiciliada en el País Miembro y que por Empresa domiciliada en el País. Para el primer caso se considera persona natural o física domiciliada en el País Miembro en el que tenga su **residencia habitual** y para el segundo caso, se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su **instrumento de constitución**, si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su **administración efectiva**.

La misma Decisión no define que es residencia habitual, dejando dicha definición al ordenamiento interno de cada uno de los países miembros. Por otro lado, y en caso de conflicto o imposibilidad en la determinación del domicilio de una persona, las autoridades competentes de los países miembros interesados tienen derecho y obligación de resolver el caso de común acuerdo tal como lo establece el Inciso e) del Artículo 2° de la Decisión 578.

En cuanto al **ámbito material u objetivo**, éste hace referencia a los *impuestos* respecto de los cuales se aplica la Decisión 578. De acuerdo con la Decisión, ésta se aplica sobre el impuesto sobre la renta y el patrimonio, aplicándose principalmente en Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú respecto del Impuesto a la Renta.

En el caso del comercio electrónico, las precisiones establecidas tanto para las personas naturales o físicas como para las personas jurídicas o empresas resulta adaptable al menos en términos generales, y esto es importante ya que si una determinada operación se realiza con un de los países que integran la Comunidad Andina existe ya una regulación tal vez genérica pero aplicable en cierto modo, incluso deja de un lado que en caso no se encuentre regulado por esta normativa es aplicable la legislación interna de cada país que conforma la comunidad. Son circunstancias que se deben tener en cuenta al momento de analizar cada caso en particular.

2.2. JURISDICCIÓN TRIBUTARIA:

La doctrina reconoce dos cláusulas jurisdiccionales muy importantes para el Derecho Tributario como son los criterios de la residencia y de la fuente.

Si prevalece el criterio de la residencia, las rentas serán gravadas exclusivamente en el país de residencia del contribuyente que obtiene las rentas, pero si el criterio que se aplica es el de la fuente, la que prevalece en este caso serán las rentas del país en donde se originan o se producen las rentas.

Lo que comúnmente suele generar en materia de tratados internacionales es la aplicación de ambos criterios, un porcentaje hasta el cual se puede gravar la renta, por lo general en el país de la fuente, dando además derecho al contribuyente en el país de la residencia a tomar un crédito o descuento por los impuestos pagados en el país de la fuente como mecanismo de eliminación de doble tributación.

En el artículo 3° establece la **jurisdicción tributaria**, casi con carácter de exclusividad adoptando el **criterio de la fuente**, precisando que *“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”*.

Es necesario tener en cuenta que la misma Decisión en su artículo 2°⁷ define los términos persona, empresa, Países Miembros, fuente productora y otros, por lo que al momento de interpretar y aplicar estos términos debe prevalecer las definiciones adoptadas por esta Decisión.

Define a Fuente productora como *“la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta”*, adoptando de este modo un criterio objetivo jurisdiccional en el sentido que termina ubicando la fuente productora en el país miembro en el que se desarrolle la actividad, se ejerza el derecho o se encuentre ubicado el bien. Este criterio no es de aplicación general ya que como en la misma Decisión establece en uno de sus artículos, hay casos de rentas específicas en los que la misma Decisión adopta una definición especial de fuente.

⁷ **Artículo 2.- Definiciones Generales:** Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa: a) Los términos “Países Miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. b) La expresión “territorio de uno de los Países Miembros” significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. c) El término “persona” servirá para designar a: 1. Una persona física o natural 2. Una persona moral o jurídica 3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria. d) El término “empresa” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa. e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual. Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva. Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo. f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta. g) La expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas. h) Los términos “empresa de un País Miembro” y “empresa de otro País Miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro. i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtenedor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351. j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades. k) El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero. l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado. m) La expresión “autoridad competente” significa en el caso de: Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado. Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado. Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado. Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado. República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

2.3. NATURALEZA DE LAS RENTAS ANDINAS:

El artículo 3° de la Decisión 578 precisa que *“los demás países miembros, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”*.

La Decisión no define el concepto rentas exoneradas, dejando esta labor al ordenamiento tributario interno de cada país miembro, lo cual puede resultar conflictivo.

En ocasiones se ha ventilado en algunos foros especializados, que estas rentas deberían ser tenidas como un nuevo tipo de rentas no sujetas, sin que puedan ser calificadas como ingresos no constitutivos de rentas o como rentas exentas, por las siguientes razones:⁸

- a) Estas rentas solamente pueden ser gravadas en el país miembro de la fuente, de tal manera que no pueden hacer parte de la determinación de la renta gravable en el país miembro del inversionista.
- b) No existe ninguna disposición que los califique expresamente como ingresos no constitutivos de renta o como rentas exentas.
- c) Si de acuerdo con la Decisión 578 solamente pueden ser gravados en el país miembro de la fuente, entonces en el país miembro de la residencia no existirían facultades para gravarlas ni declararlas exentas, por cuanto se pierde competencia para regular su tratamiento.

La posición desde el punto de vista teórico y la mas conveniente desde el punto de vista práctico es tratar este tipo de ingresos como rentas exentas.

Adicionalmente no está demás aclarar que la Decisión 578 al adoptar el método de la “exoneración” para evitar la doble tributación, no considera el método del descuento o crédito fiscal de los impuestos pagados en el exterior. En tal circunstancia un contribuyente de un país miembro de la residencia deberá tratar sus rentas andinas como rentas exentas y no puede en virtud de la Decisión pretender tomar un descuento o crédito fiscal de los impuestos a la renta o patrimonio pagados en el país miembro de la fuente. Esta limitación es igualmente aplicable a aquellos países miembros que en su legislación interna prevé la posibilidad de un crédito fiscal directo o indirecto por los impuestos pagados en el exterior sobre sus rentas de fuente extranjera.

⁸ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*, Pág. 639.

2.4. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN:

El artículo 20° de la Decisión expresa que la *“Interpretación y aplicación se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros. Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y evasión fiscal”*.

Esto implica que la interpretación y aplicación de la Decisión debe efectuarse teniendo como base fundamental **evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios en el ámbito de los Países Miembros**. Todas aquellas interpretaciones o aplicaciones que se realicen no teniendo en cuenta la finalidad de evitar la evasión y el fraude fiscal de acuerdo a la legislación de los países miembros no serían válidas. Sin embargo, la Decisión no prohíbe que las legislaciones de los países miembros se apliquen con el objeto de evitar el fraude y la evasión fiscal.

Hay que tener en cuenta que la definiciones establecidas en la Decisión deberán prevalecer sobre aquellas de Derecho interno, las cuales sólo se tomarán en cuenta en la medida en que la Decisión no defina un término. Ahora, si ni la Decisión, ni el derecho interno prevé una definición para un determinado término, se deberá acudir entonces al sentido natural o obvio de las palabras teniendo en cuenta la finalidad establecida en el artículo 22° de la misma Decisión.

Si bien lo que está previsto en la Decisión es de manera general, esto no implica que en cierto modo vaya a influir en cuanto a la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros. Si cada País cuenta con su legislación específica para evitar el fraude y la evasión fiscal, será ésta de aplicación ya que concuerda con los fines de la Decisión.

Incluso en caso de dudas o problemas en la interpretación y aplicación, las autoridades competentes de los países miembros pueden celebrar consultas entre si e intercambiar información que resulte indispensable para resolver de mutuo acuerdo las dudas o dificultades que existiesen.

2.5. REGULACIÓN ESPECÍFICA:

A continuación se va a revisar los principales aspectos que desarrolla la Decisión y que resulta aplicable al comercio electrónico en todo lo que sea pertinente, si la operación electrónica se realiza dentro del ámbito comunitario, ya que hay regulación específica que no resultaría aplicable al comercio electrónico como en el caso de inmuebles, empresa de transportes, explotación de recursos naturales y otros que por su misma naturaleza se trata de bienes físicos.

a) Inmuebles:

De acuerdo al artículo 4° de la Decisión, *“Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes”*.

Es decir da el derecho al país miembro de la fuente a gravar las rentas de cualquier naturaleza que deriven de bienes inmuebles. Esto responde a una conexión cercana que existe entre el lugar de ubicación del inmueble y las rentas que esta genera. La Decisión no define que se debe entender como bien inmueble, lo deja a la legislación propia de cada País Miembro.

El artículo 4° no establece ningún límite a la forma de explotación de los bienes inmuebles, más bien precisa que las rentas generadas por **cualquier tipo de explotación** de estos bienes son gravables en el país miembro de la fuente.

b) Explotación de recursos naturales:

El artículo 5° señala que *“Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese país miembro”*.

En este caso las rentas provenientes de la explotación de recursos naturales, también le da derecho al país miembro de la fuente, definiendo la fuente productora como el país miembro al que pertenezcan los recursos naturales explotados y que generalmente deberían coincidir con el territorio en donde éstos se encuentren ubicados. Aquí no se aplica para todo tipo de explotación como en el caso de los bienes inmuebles sino que lo limita a aquella explotación que se haga a título de arrendamiento, subarrendamiento, cesión o concesión, del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales.

c) Empresas:

Este tema constituye la adopción de un principio general e internacionalmente aceptado en materia de doble tributación, adopción que en el marco de la CAN se puede traducir en que una empresa del país miembro de la residencia no estará sujeto a impuesto sobre la renta en el país miembro de la fuente, a menos que dicha empresa desarrolle negocios en ese país miembro de la

fuente a través de un “establecimiento permanente”⁹ o en los términos del artículo 6° de la Decisión 578, realice en el territorio del país miembro de la fuente una actividad empresarial¹⁰.

No obstante a lo anterior es necesario tener en cuenta que el artículo 6° del régimen supranacional andino para evitar la doble tributación puede tener un alcance mayor que el que tradicionalmente se encuentra en otros regímenes internacionales, como por ejemplo en los tratados celebrados bajo el modelo de la OCDE, por cuanto su catálogo de lo que se entiende por establecimiento permanente y los límites a la aplicación de ese artículo son diferentes. En efecto, si bien la definición de la Decisión de actividad empresarial es muy general, el artículo 6° establece que se considera que una empresa realiza una actividad en el territorio de un país miembro, cuando se configura en éste una de las situaciones listadas en los literales a) a la i) de este artículo¹¹, precisando que éstas son algunas “...entre otras” de las situaciones en que se considera que se desarrolla una actividad empresarial, dejando claro así que dicho catálogo de situaciones no es taxativo, solo ilustrativo, sin perder de vista que la Decisión define actividad empresarial como toda actividad desarrollada por empresas.¹²

La aplicación de estas normas deberán ser ponderadas de acuerdo con los hechos y circunstancias de cada caso, para determinar si se configura o no una actividad empresarial o “establecimiento permanente” en el territorio del país miembro de la fuente que dé lugar a las disposiciones del artículo 6° de la Decisión, o si por el contrario a dicha situación debe aplicar otra de las disposiciones de la Decisión y en su efecto la cláusula de jurisdicción tributaria general del artículo 3° de la misma. Este es uno de los puntos cruciales de planeación tributaria andina, que exige evaluar previamente a la entrada en otro país miembro si conviene o no hacerlo a través de una empresa y con o sin “establecimiento permanente”.¹³

⁹ Si bien la Decisión, no se refiere específicamente a “Establecimiento Permanente”, sino a actividad empresarial, está adoptando algunos de los criterios internacionalmente aceptados para derivar la configuración de un “Establecimiento Permanente” homologando en los términos de la Decisión a una actividad empresarial. En ese sentido habrá establecimiento permanente en toda actividad empresarial desarrollada por una empresa en forma organizada y lucrativa, en el territorio de un país miembro.

¹⁰ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*, Pág. 644.

¹¹ El artículo 6° de la Decisión, establece el Beneficio de las Empresas: “Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

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

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

¹² INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*, Pág. 644.

¹³ Ob. Cit. Pág. 646.

Si este artículo prevalece o no cuando la renta es clasificable en otra norma de la Decisión, ésta no es una inquietud exclusiva del caso andino sino que también se presenta en el marco de la OCDE y los beneficios empresariales, caso en el cual la solución práctica generalmente adoptada por los países miembros de la OCDE es la de definir en los tratados si los beneficios empresariales incluyen o no otro tipo de rentas, ante la ausencia de definición en criterio que se ha adoptado es el de evaluar si se trata de un ingreso comercial o industrial y si no, entonces prevalecerá la aplicación de la norma de tratamiento específico sobre la de beneficios empresariales. En el caso andino este examen se deberá hacer casuísticamente, sin perjuicio de advertir que hay supuestos en los que debe prevalecer el tratamiento especial como en el caso de las empresas de transporte y los beneficios empresariales provenientes de la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, por empresas.¹⁴

d) Empresas asociadas o relacionadas:

El artículo 7° de la Decisión introduce el concepto del ajuste correlativo en materia de precios de transferencia, lo cual no se encontraba contemplado por la Decisión 40. Considera que una empresa es asociada o relacionada a otra “cuando:

- a) *Una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o*
- b) *Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro.*

Y en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición”.

Adicionalmente precisa en su segundo inciso que “cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario”.

¹⁴ Ibid.

La Decisión no define que se debe entender por participación directa o indirecta en la dirección, control de una empresa, sin embargo el papel de la Decisión es permitir el ajuste correlativo y no el de sustituir la legislación interna aplicable en materia de precios de transferencia, por ello es que la definición de empresa asociada o relacionada que debe tenerse en cuenta es la que determine el régimen interno de precios de transferencia de cada país¹⁵. Esto sin dejar de lado que las autoridades tienen la posibilidad de realizar consultas entre sí ante cualquier circunstancia surgida en estos casos.

e) Empresas de transportes:

En cuanto a empresas de transporte el artículo 8° de la Decisión establece que los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas. El criterio que se basa en este punto es el de la residencia en el cual para el caso de empresas la misma Decisión establece que es el lugar de la constitución o en todo caso en el lugar donde se encuentre la administración efectiva de la empresa cuando no exista el instrumento de constitución o no se señale su domicilio.

f) Regalías:

El artículo 9° de la Decisión 578 regula respecto de las Regalías sobre un bien intangible, señala que sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible. Esto implica que el beneficiario de los pagos sea una persona o empresa domiciliada en uno de los países miembros y que el uso o el derecho al uso se encuentre en otro país miembro, no aplicándose si una de las partes se encuentra en un país que no sea miembro de la Comunidad Andina.

g) Intereses:

El artículo 10° de la Decisión indica que los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago. Para este caso está aplicando el criterio de la fuente aunque no resulta una medida del todo idónea ya que el lugar donde se impute o registre el pago de los intereses no necesariamente tiene una conexión con la jurisdicción en la que el crédito se utiliza, lo cual podría generar situaciones que guarde relación de conexidad con una jurisdicción diferente.

¹⁵ En nuestro país, la determinación de los precios de transferencia se encuentra regulado en el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo hasta seis métodos, de los cuales se debe aplicar el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación que se realice, entre ellos está el método del precio comparable no controlado, el método del precio de reventa, el del costo incrementado, de la partición de utilidades, el método residual de partición de partición de utilidades y el del margen neto transaccional.

h) Dividendos y participaciones:

En cuanto a los dividendos y participaciones el artículo 11° de la Decisión precisa que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El criterio adoptado es el de Residencia, es decir dependerá de la ubicación del domicilio de la persona o empresa que distribuye los dividendos o participaciones para determinar a que país miembro le corresponde gravar este tipo de renta.

El artículo 11° señala además que: *“El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista”*.

En este caso la Decisión está prohibiendo expresamente que la persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones no puede ser gravada en el País Miembro receptor o inversionista, sin embargo, este es un punto que merece evaluación a futuro a efecto de determinar que sucedería si de alguna forma haya sido gravado en el país miembro de la fuente, en tal caso en el País Miembro de la residencia podría o no afectar la parte correspondiente cuando éste sea distribuida a los socios o accionistas de la empresa que recibe los dividendos o participaciones, este es un punto que aun falta precisar su regulación, pero son aspectos que debería tenerse en cuenta para su precisión posterior.

i) Ganancias de capital:

La Decisión establece tres criterios para la aplicación del País Miembro que le corresponde gravar las ganancias de capital. De manera general se ha establecido que sólo se podrán gravar en el País Miembro en donde se ubiquen los bienes al momento de realizarse su enajenación, sin importar en donde tenga su domicilio el propietario de los bienes materia de venta o transferencia.

Hace referencia específica para el caso de naves, aeronaves y otros vehículos de transporte en el cual aplica el criterio de la residencia, es decir únicamente será gravado en el País Miembro en donde domicilie el propietario o dueño de los vehículos, sin tener en cuenta el lugar donde se realice la enajenación.

Y hay un tercer caso para los títulos, acciones y otros valores en el cual serán gravados en el lugar en donde estos se emitan, determinando la jurisdicción para gravar la renta en el País Miembro en donde se gire éstos.

j) Servicios personales:

La Decisión 578 divide en dos grandes grupos su regulación, en primer lugar respecto a los servicios personales, y luego respecto a los servicios prestados por empresas.

- El artículo 13° indica que los pagos que se realicen a las personas que prestan servicios personales ya sean remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el **territorio en el cual tales servicios fueren prestados**. Hace excepción a los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:
 - a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en *ejercicio de funciones* oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo *serán gravables por ese País*, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
 - b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo *territorio estuviere domiciliado el empleador*".

Para aquellos servicios que no califiquen como profesionales, técnicos, de asistencia técnica o de consultoría, el tratamiento deberá ser el previsto en el artículo 6° para los beneficios de las actividades empresariales, pero si los servicios sí son profesionales, técnicos, de asistencia técnica o de consultoría, entonces el tratamiento aplicable que deberá prevalecer es el del artículo 14° de la Decisión.

- El artículo 14° precisa que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo **territorio se produzca el beneficio de tales servicios**. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.¹⁶

2.6. PROCEDIMIENTOS Y FISCALIZACIÓN:

La Decisión establece un tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, precisa en su artículo 18° que “Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que

¹⁶ En cuanto a las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes, sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora (artículo 15°). Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuase el pago de tales rentas. Asimismo, según el artículo 16° de la Decisión, los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”.

Esta cláusula no es propia de la Decisión 578, sino que ha venido siendo consuetudinariamente aplicada en tratados sobre la materia, por ejemplo, el modelo OCDE.¹⁷ De esta manera es que esta recoge como obligatoria un trato igualitario entre los países miembros de la Comunidad, específicamente referida en materia de impuesto a la renta o al patrimonio que es lo que regula esta Decisión.

Precisa además en su artículo 19° la posibilidad de realizar consultas e intercambio de información entre los mismos países miembros que sea necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos establecidos en la Decisión. Esto implica que en caso el problema surja con países ajenos a la Comunidad no será posible realizar este tipo de intercambio de información o consultas necesarias para la determinación de la competencia en cuenta a la aplicación del País a quien le correspondería gravar la situación específica.

La información que pueda ser intercambiada se encuentra limitada y protegida por esta cláusula de confidencialidad que le impide a las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia de la Decisión.

Las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar *auditorías simultáneas* y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

Señala que en ningún caso podrá interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro.
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro.
- c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

¹⁷ INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*, Pág. 662.

El artículo 21° de la Decisión regula la asistencia en los procesos de recaudación, vinculado a lo que es en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País que lo solicite.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada. A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

No señala la Decisión sobre si la autoridad competente del País Miembro solicitante debe proceder a la ejecución de las deudas tributarias y solo si el producto de los bienes embargados no es suficiente para cubrir la misma, recurrir al requerimiento de colaboración previsto, o si por el contrario, bastaría con la simple estimación de valor de los bienes hechos por la autoridad competente del país solicitante. En ese sentido se torna relevante lo dispuesto en el último párrafo del artículo 21° de la Decisión, según el cual su aplicación debe ajustarse a la legislación interna de los países miembros, y en este caso naturalmente a la del País Miembro colaborador, que es donde se pretende efectuar el recaudo de la porción no cubierta de la deuda tributaria.¹⁸

3. ALGUNAS PRECISIONES SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA COMUNIDAD ANDINA:

El tema del comercio electrónico en la Comunidad Andina es un tema completamente nuevo¹⁹, razón por la que no ha sido tratado con detenimiento; empero se hace evidente que esta modalidad de comercio internacional será un elemento importante en la conformación del Mercado Común Andino. A esta aseveración se suma que el comercio electrónico se vislumbra como un adicional elemento estratégico para la integración de los países de la comunidad, pues abre grandes posibilidades para incrementar el intercambio comercial entre los Países Miembros.

¹⁸ Ob. Cit. Pág. 662.

¹⁹ Entre las iniciativas legislativas regionales sobre Comercio Electrónico destaca, en nuestro País, la Ley de firmas y certificado digitales, con su respectivo reglamento, así como la posibilidad de la contratación celebrada a través de medios electrónicos mediante la Ley N° 27291 "Ley que modifica el Código Civil permitiendo la utilización de los medios electrónicos para la comunicación de la manifestación de voluntad y la utilización de la firma electrónica". En Colombia, destaca la Ley Colombiana sobre comercio electrónico, instrumento que prevé la Entidad de Certificación y proporciona una definición de la misma. Asimismo en Ecuador existen ya algunas iniciativas que se han traducido en proyectos. En Bolivia las disposiciones que avalan las operaciones de comercio electrónico se encuentran en el Código de Comercio, ley inicial para cualquier acto comercial, pues hasta la fecha no existe proyecto o norma legal expresa que contemple específicamente esta temática.

En este sentido, están motivando a que los países comiencen a tomar conciencia, unos mas que otros, sobre la importancia y los beneficios que brindan las tecnologías de la información y en particular el comercio electrónico, pero su utilización, como su legislación es aún incipiente. Actualmente, no se están aprovechando en su real magnitud las posibilidades que ofrece el comercio electrónico para el desarrollo empresarial porque los empresarios andinos aun se muestran reticentes a utilizar esta herramienta.

Desde la perspectiva del Derecho Tributario avocado específicamente al Comercio electrónico, aun no existe ninguna normativa que regule al respecto de manera muy puntual, sin embargo se tiene la Decisión 578 que regula las operaciones comerciales que se realizan entre los Países Miembros, la finalidad es la de evitar la doble tributación en lo que se refiere al impuesto sobre las rentas o al patrimonio. Esta normativa Andina ha sido dado para su aplicación al campo del comercio tradicional y no al que se realiza a través de medios electrónicos. Sin embargo, en cierto modo resulta aplicable a las operaciones de comercio electrónico, sobre todo los principios regulados para cada una de las circunstancias previstas en su misma normativa, constituyendo ya una herramienta supranacional muy importante en la planeación fiscal en las operaciones económicas desarrolladas a nivel Comunitario.

Si queremos aplicarlo al campo del comercio electrónico, es necesario tener en cuenta que cada caso concreto debe ser analizado e interpretado de acuerdo a las circunstancias específicas, por cuanto los criterios introducidos en la Decisión 578 puede resultar en mucho de los casos con resultados diferentes y hasta contradictorios, dependiendo como se aplique e interprete.

CAPÍTULO V

ENFOQUE TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

En este capítulo se va a tratar más detalladamente como se encuentra regulado a nivel de organismos internacionales y en las jurisdicciones de otros países respecto a la tributación del comercio electrónico, para ello se ha dividido en dos partes, en una primera parte se tocará el tema desde el punto de vista de las instituciones internacionales y en una segunda parte la regulación en los principales países que están abordando este tema.

1. INSTITUCIONES INTERNACIONALES:¹

Son muchas las instituciones internacionales, es decir, organismos supranacionales, tratados o convenios que están tratando de encontrar una solución a la problemática generada por la tributación del comercio electrónico. El problema existente radica en que si una operación es realizada sin tener un establecimiento permanente a través de una página o sitio Web, en transacciones que se realizan a nivel mundial con sujetos de diferentes países, entonces existe la dificultad de determinar a qué país le corresponde gravar dichas operaciones, según los criterios de imposición que ya hemos analizado, puede que en un país se adopte un criterio distinto a otro, lo cual ocasiona que una misma operación sea gravada varias veces (múltiple imposición) o puede suceder al contrario, es decir que una determinada transacción no se gravada por ningún país (nula imposición).

Sería conveniente la adopción de tratados para evitar la doble imposición, pero ello significa realizar tantos tratados con cuantos países se comercie. El Perú es uno de los países que menos tratados para evitar la doble imposición internacional ha celebrado, sin embargo vamos a analizar que es lo que a nivel de organismos internacionales está regulando esta materia.

1.1. INFORME DEL DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA² - SELECTED TAX POLICY IMPLICATIONS OF GLOBAL ELECTRONIC COMMERCE:

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos considera que un sistema fiscal debe adoptar algunos principios básicos en la que debería sustentarse la tributación en el comercio electrónico, como el **principio de neutralidad y de flexibilidad**.

¹ Gran parte de este punto se ha basado en el trabajo de: VILLANUEVA MEZA, RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, En Internet en : <http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>

² Un primer informe fue redactado en noviembre de 1996, el cual se denominó: "Implicancias seleccionadas de Política Fiscal del Comercio Electrónico a nivel Global". Puede revisarse en: <http://www.jya.com/taxpolicy.htm>

Esta entidad respalda fuertemente el **principio de neutralidad** como principio básico que debe guiar el desarrollo de la política fiscal y las actividades de las Administraciones Tributarias en el ámbito mundial con respecto al comercio electrónico. En dicho documento se explica como la neutralidad en materia tributaria rechaza el establecimiento de nuevos tributos para las operaciones del comercio electrónico, asimismo explica que el sistema tributario adaptado trate de forma económicamente equivalente las rentas obtenidas de manera similar sin importar que estas hayan sido obtenidas por medios electrónicos o por los medios tradicionales de comercio.³

En ese sentido, los sistemas tributarios no deben afectar la estructura económica del mercado, el éxito de un negocio virtual no puede verse afectado por un sistema impositivo determinado, sino que debe depender exclusivamente de las condiciones propias del mercado, de las ofertas que se impongan y de los beneficios adicionales que pueda brindar dentro del marco de competitividad que brindan las empresas.

Por otro lado, la **flexibilidad** de las regulaciones internacionales que se adopten debe permitir su aplicación de manera general y suficientemente flexible como para adaptarse a los avances tecnológicos, que pudieran surgir en el futuro.

1.2. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO DEL COMERCIO (OCDE): CONDICIONES MARCO PARA LA TRIBUTACIÓN Y REGLAS BÁSICAS:

La Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio, entidad integrada por países que representan alrededor del setenta por ciento del comercio global, entre los que se incluyen países de América, es una de las organizaciones internacionales más activas en la promoción del comercio electrónico. La OCDE celebró dos conferencias ministeriales sobre comercio electrónico:

- La primera se denominó: "Desmantelando las barreras para el comercio electrónico global", realizada en Turku, Finlandia, del 19 al 21 noviembre de 1997. En donde se realiza un análisis pormenorizado de la situación fiscal provocada por el comercio electrónico, se plantea taxativamente la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta el momento en materia de fiscalidad internacional y finaliza con una propuesta de aquellos criterios que deben orientar una reforma fiscal. En concreto, se establecen los siguientes principios que han de coadyuvar a la solución de los problemas planteados: la equidad, la simplicidad, la seguridad jurídica, la eficiencia y la justicia que ya han sido desarrollados anteriormente.

³ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 92.

De acuerdo con el primer criterio, la equidad, no debe provocar distorsiones económicas con la introducción de los sistemas de contratación electrónica. La simplicidad supone que los costos administrativos y los de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles. En tercer lugar, la seguridad jurídica implica que los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado. Por lo que se refiere a la eficiencia, debe evitarse en lo posible la evasión y el fraude fiscal originados por la introducción de la vía telemática en las actividades comerciales. Y por último, la justicia, determina que el reparto de impuestos entre los países sea proporcionado.⁴

- La segunda conferencia se denominó "Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico global", realizada en Ottawa, Canadá, entre el 7 y 8 de octubre de 1998. En ella se adopta una Resolución conjunta en relación con "Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico". Las principales conclusiones de dicha Resolución reafirman las ideas ya citadas de que, por un lado, los actuales principios tributarios pueden y deben aplicarse al comercio electrónico, y por el otro, que no es necesario crear nuevas figuras tributarias que podrían ser discriminatorias con el comercio electrónico.

Por su parte, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha realizado un proyecto de "Condiciones Marco para la Tributación" (*The Taxation Framework Conditions*), además de un programa de trabajo, cuya finalidad es el establecimiento de normas tributarias destinadas a regular el comercio electrónico. De acuerdo con ello, las condiciones marco para la tributación del comercio electrónico han sido agrupadas en las siguientes cuatro áreas: a) tratados internacionales, b) imposición al consumo, c) administración tributaria, y d) servicios al contribuyente.⁵

Respecto a las normas tributarias internacionales, se considera necesario aplicar los principios vigentes en los **tratados internacionales**, pero revisando y clarificando su aplicación concreta. Por tal motivo, debería haber una nueva redacción de los Comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE de doble imposición, que pretende aclarar, fundamentalmente, el tratamiento tributario de las adquisiciones de *software*, bien como cánones o bien como beneficios empresariales producto de compraventas, resaltando la circunstancia de que no influye en dicho tratamiento tributario el que el suministro del producto se efectúe a través de la red (suministro *on line*).

⁴ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma*, publicado en Internet en:
<http://www.uclm.es/cief/Cursos/Ponencias/Materiales/satur/COMERCIO%20ELECTRONICO.pdf>

⁵ VILLANUEVA MEZA, RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, En Internet en:
<http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>

En relación con la **imposición sobre el consumo**, se acuerda que la mejor opción es el gravamen en el lugar donde se produzca el consumo, y que los productos digitalizados no deben ser tratados como “bienes” o suministro de mercancías sino como una prestación de servicios.

Respecto a las **Administraciones tributarias**, se afirma que debe existir en el comercio electrónico el mismo nivel de identificación e información del contribuyente que se exige en el comercio convencional, deben ser neutrales y justas pero para conseguirlo puede ser preciso emplear métodos diversos. Y por último, se establece que nuevas alternativas tecnológicas deben ser implementadas para mejorar el **servicio al contribuyente**.

Por otro lado, la Reunión Anual de la International Fiscal Association (IFA) celebrada en Londres en octubre de 1998, coincidió con la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en Ottawa, Canadá. En ambas reuniones, se lograron las siguientes conclusiones, las mismas que a manera de resumen se presentan a continuación:⁶

- Aplicación de los principios tributarios vigentes al comercio electrónico, resultando innecesarias nuevas formas de afectación, las que podrían determinar la discriminación del comercio realizado a través de medios electrónicos.
- La aplicación de los impuestos al consumo debe realizarse en el lugar en el que se efectúa el consumo. Asimismo, los productos digitales deben ser tratados como prestación de servicios, y no como, suministro de bienes.
- Aplicación del mismo nivel y estándar de identificación de los operadores económicos de comercio electrónico y comercio convencional, siendo admisible el empleo de métodos diferentes, sólo en caso necesario.
- Los principios sobre doble tributación existentes deben continuar aplicándose; sin embargo, deben ser revisados y aclarados de tal manera que puedan ser aplicados a esta nueva forma de comercialización.

En relación a la imposición indirecta, concretamente se arribaron a las siguientes conclusiones:⁷

- La aplicación de los impuestos indirectos debe realizarse en el lugar del consumo; para lo cual debe existir consenso internacional sobre el lugar en el que se realiza el mismo. Tal consenso es esencial, para impedir la doble imposición o la no imposición no intencional. Así pues, una de las principales dificultades que podría surgir es que el proveedor no sea capaz de determinar la ubicación del cliente y que éste puede estar incluso fuera de la jurisdicción fiscal de las autoridades del país donde el consumo tiene lugar.

⁶ VILLANUEVA MEZA, RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, En Internet en:

<http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>.

⁷ Ibid.

- El suministro de productos digitales no debe ser tratado como venta de bienes. La venta de bienes digitales debe ser tratada como prestación de servicios.
- Cuando un consumidor (contribuyente del impuesto) adquiera servicios y propiedad intangible de proveedores ubicados fuera de la jurisdicción de un país, tal adquisición deberá ser gravada en el país del consumidor como utilización de servicios. En este sentido, el impuesto que grave tales servicios otorgaría el derecho a una deducción del impuesto interno, medida que evitaría que los proveedores extranjeros tengan que registrarse en el país donde se realiza el consumo.
- Para los inconvenientes que surgen cuando el fisco no puede controlar la recaudación puesto que el sujeto del impuesto es el consumidor final, se proponen tres posibles soluciones: a) que exista un registro de todos los proveedores que realicen actividad económica en todos los países (registro múltiple), situación que origina una enorme carga de cumplimiento; b) que el obligado al pago sea el consumidor, lo cual resulta prácticamente incontrolable para la recaudación que deba efectuar la administración tributaria, y, c) designar intermediarios como bancos, empresas de tarjeta de crédito que lidian con pagos o cualquier entidad financiera, para que perciban el impuesto aplicable. Sin embargo, esta alternativa impondría una enorme carga a estos intermediarios y podría generar distorsiones en el mercado al emplear agentes financieros ubicados fuera de la jurisdicción del país del consumidor.

1.3. MARCO PARA EL COMERCIO ELECTRÓNICO GLOBAL DE LOS ESTADOS UNIDOS - FRAMEWORK FOR GLOBAL ELECTRONIC COMMERCE:⁸

Este documento compromete a los Estados Unidos a gestionar ante la Organización Mundial del Comercio (OMC) y toda otra organización internacional la declaración de Internet como un espacio libre de tributos. Asimismo en el documento se señala que no deben establecerse nuevos impuestos para el comercio electrónico y que en todo caso el gravamen tributario al comercio por medio electrónicos debe respetar los principios del derecho tributario internacional. Agrega que deben tomarse las medidas necesarias para evitar la doble imposición y que los tributos deben ser simples de administrar por los Estados y fáciles de entender por los ciudadanos. Con relación a la imposición indirecta, en síntesis, la declaración de Estados Unidos establece que la regulación tributaria en ningún caso debe distorsionar u obstruir las transacciones. Así, la imposición no debe discriminar ni crear incentivos que cambien la naturaleza o ubicación de las transacciones (principio de neutralidad). Adicionalmente señala que el sistema tributario debe ser sencillo, transparente y capaz de captar la mayoría de ingresos. Su implementación no debe ser difícil debe tender a reducir los costos de transacción de las partes.⁹

⁸ Este documento fue publicado en julio de 1997 y puede revisarse en: <http://www.cmcnyls.edu./papers/WHGIIIFra.htm>

⁹ VILLANUEVA MEZA RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, En Internet en: <http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza.%20Rita.pdf>

1.4. INTERNET TAX FREEDOM ACT - ESTADOS UNIDOS:

Actualmente existe una iniciativa única por parte de Estados Unidos mediante la promulgación de la denominada “Ley de Exención Tributaria para Internet”, en Inglés: Internet Tax Freedom Act, también llamada por sus Siglas ITFA¹⁰. El actual Gobierno Norteamericano ha cambiado el nombre de la norma por “Internet Tax Non Discrimination Act” o ITNDA. Resulta claro el problema que se presenta dentro del territorio norteamericano donde coexisten una gran cantidad de jurisdicciones tributarias estatales, sobre las cuales cabe señalar que en su mayoría imponen un impuesto a las ventas. Es así que mediante la ITFA, se pretende evitar que el comercio electrónico sea truncado por la imposición de estos tributos en forma sucesiva y reiterada por distintas jurisdicciones tributarias respecto de una operación de comercio electrónico. Constituye una medida temporal que concede una exención de naturaleza temporánea y prorrogable, sobre los tributos que pudiera afectar a la red de Internet, considerando específicamente, el servicio de acceso a Internet, por una parte y de la otra los tributos múltiples que pudieran resultar discriminatorios respecto a las operaciones el comercio electrónico realizadas vía Internet.¹¹

Esta acta se basa en un simple principio, “el Internet no debe ser gravado”, la información debe estar disponible tan libre y ampliamente como sea posible para todo el mundo y no debería estar sujeta a impuesto, es decir que el comercio realizado a través de Internet debe estar libre de impuestos, se debe prohibir la gravabilidad del acceso a Internet, no aceptar impuestos múltiples o discriminatorios en el comercio electrónico y se propone el trabajo en organismos internacionales para el establecimiento de Internet como zona de libre comercio o libre imposición.

Estableció una moratoria de tres (3) años para los impuestos que gravan el acceso a Internet y en general para los que gravan las transacciones electrónicas, tanto para vendedores como compradores en los estados y gobiernos locales. Esta moratoria era aplicable hasta el 2001, sin embargo dicha moratoria fue extendida por dos años adicionales, con la finalidad de analizar el impacto del comercio electrónico en los ingresos fiscales locales y estatales.¹²

Esto constituye una primera iniciativa para la aplicación del principio de neutralidad tras rechazar la introducción de nuevos impuestos sobre el comercio realizado en Internet, ya que la postura de los organismos internacionales en los que se está trabajando respecto de la tributación del comercio electrónico se muestra también contraria al establecimiento de nuevos impuestos, así como a la concesión de moratorias en la tributación, debiendo concentrarse los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes.

¹⁰ Fue dado en octubre de 1998, puede revisarse en: <http://www.cox.house.gov/nettax/>

¹¹ FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Pág. 98-99.

¹² VILLANUEVA MEZA RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, En Internet puede revisarse en: <http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza.%20Rita.pdf>

1.5. UNIÓN EUROPEA:

En contraste de los postulados del gobierno estadounidense, los gobiernos de Holanda, Suecia, Canadá y Gran Bretaña, entre otros, propician el diseño de un acuerdo internacional que permitiría a los gobiernos trabajar juntos en la tarea de recaudación. Ante tanta polémica y confusión por parte de las autoridades administrativas, se ha propuesto, para evitar el fraude fiscal en el comercio electrónico la introducción de una nueva figura tributaria que lo grave, denominada "bit tax", es decir un impuesto sobre el impulso electrónico informático.

La propuesta que está en auge actualmente consiste en la creación de un cargo transmitido electrónicamente llamado "**bit tax**" que repercutiría en forma individual en cada usuario de Internet y recaudado por proveedores de servicios de línea. Es decir, el sujeto pasivo sería el usuario de Internet en el que los Servidores de la red asumirían el rol de retenedores y la base imponible de dicho tributo estaría constituida por el número de "bits" transmitidos, es decir, se gravarían las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas, por cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea. Estas ideas no resultan aceptables porque si bien teóricamente el "bit tax" es brillante, novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario (la gestión y recaudación del impuesto).¹³

Además se gravaría con la misma magnitud, si coincidiera el número de bits transmitidos, por ejemplo, la carta de un amigo, con un contrato electrónico de significativa valoración económica. Por ende el "bit tax" podría engendrar materia tributaria sobre signos digitalizados que no expresan actos comerciales y confundir el correo electrónico como actos simples de comercio no conduce un acto de justicia tributaria.

La **Comisión Europea** es de la opinión, que siendo de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a este tipo de transacciones,¹⁴ la aplicación de un nuevo impuesto como el denominado *bit tax* no es adecuado. A este respecto considera, por tanto, que un impuesto alternativo no es apropiado mientras el Impuesto al Valor Agregado – IVA, el impuesto con mayor armonización en Europa sea aplicable.

Asimismo, es conveniente destacar las conclusiones a las que ha llegado el Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas en el documento en el que se expresa su opinión sobre el Informe de la Comisión titulado "*Taxation in the European Union Report on the Development of Tax Systems*". En este documento, el Comité Económico y Social afirma que con el crecimiento de los servicios fronterizos, las nuevas tecnologías están siendo usadas para cambiar las rentas gravables a lugares fuera de la estructura del sistema IVA. Además, las

¹³ MICHA, SEBASTIÁN, *Comercio Electrónico y tributación*, Publicado en Internet en: <http://www.monografias.com/trabajos11/celectr/celectr.shtml>

¹⁴ El impuesto al Valor Añadido (IVA), es el impuesto mas importante y de mayor recaudación en los países de la Unión Europea.

diferencias entre los tipos nacionales de IVA ofrecen más argumentos para la evasión fiscal. La reducción de controles en los movimientos fronterizos de bienes produce pérdidas sustanciales de IVA no sólo en los presupuestos de los Estados miembros, sino también en el de la propia Unión Europea.¹⁵

Ante esta situación, el Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas considera de vital importancia para que dentro de la Unión Europea se eviten prácticas de *dumping* fiscal, tanto la consecución del Mercado Único Europeo, como de la Unión Monetaria Europea. Sólo la justa y leal competencia entre sistemas tributarios, se afirma, creará las condiciones favorables para trabajadores, empresarios y consumidores europeos.

Los criterios de la Unión Europea en relación con este tema quedan aclarados por medio de la Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, sobre “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta de la Unión Europea y los Estados miembros en la Conferencia de Ottawa”. En este sentido, la Comunicación se propone definir varias directrices generales que orienten un estudio más detallado de las posibilidades de adaptar el actual sistema IVA comunitario, a fin de sentar las normas claras y simples que se necesitan para adaptarse al comercio electrónico en Europa y facilitar su desarrollo. Por tanto, la Comisión no aborda directamente los futuros cambios en el IVA en el mercado interior. Porque en la fase actual, con una tecnología del comercio electrónico todavía en desarrollo y sin que estén claras las pautas que seguirán las transacciones, no es necesario ni posible modificar el actual régimen fiscal. No obstante, se precisan directrices generales que tracen la dirección del debate en curso y que, en colaboración con el sector empresarial, orienten la futura evolución de la fiscalidad en este mercado global, nuevo y de rápida expansión.¹⁶

La Comunicación deja claro que el IVA se aplica a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al consumo dentro de la Unión Europea, independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial utilizada para efectuar la transacción. En consecuencia, el sistema IVA comunitario debe proporcionar la seguridad jurídica, la simplicidad y la neutralidad necesarias para el pleno desarrollo del comercio electrónico.

En las directrices que comprende dicha comunicación se llegó a adoptar similares criterios a los asumidos por la OCDE, tal como se señala continuación:¹⁷

- En la **primera directriz** señala que en el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico, en consecuencia, no se

¹⁵ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO, *Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma*, publicado en Internet en:

<http://www.uclm.es/cief/Cursos/Ponencias/Materiales/satur/COMERCIO%20ELECTRONICO.pdf>

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ *Ibid.*

contemplarán impuestos nuevos o adicionales. La calificación de la operación en el IVA como entrega de bienes o como prestación de servicios es fundamental, pues la localización del hecho imponible es diversa, lo cual puede suponer un diferente tratamiento tributario. Pues bien, la Comisión, en esta Comunicación, ha optado por calificar como prestación de servicios a las operaciones sobre bienes y servicios que circulan por la red (suministros *on line*).

- La **segunda directriz** propone que una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios.
- La **tercera directriz** precisa que debería efectuarse un cambio importante respecto a la normativa actual en este punto: los servicios prestados *on line* procedentes de fuera de la Unión Europea a particulares comunitarios estarían sujetos al IVA, y estos mismos servicios exportados de la Unión Europea a otros países no estarían sujetos al IVA. De esta forma se garantizaría la neutralidad fiscal entre los suministros comunitarios y los no comunitarios.¹⁸

La ausencia de tal imposición generaría una competencia desleal para los agentes comunitarios que ya están obligados a gravar sus prestaciones de servicios destinadas al consumo de particulares comunitarios. De la misma manera, debido al hecho de que actualmente, según las normas comunitarias, muchos servicios *on line* están sujetos a impuestos en el lugar de origen, las empresas comunitarias deben pagar IVA sobre todos los servicios que suministran a países no comunitarios. A la inversa, los suministros procedentes de países no comunitarios a la Comunidad no están gravados, lo cual constituye claramente una doble desventaja competitiva para las empresas comunitarias. Estas discrepancias en la aplicación de los impuestos son totalmente contrarias al principio de neutralidad.

En definitiva, la Comisión opta por el criterio de la territorialidad, que beneficia claramente a los países importadores de tecnología, pues, en último término, a través de él lo que se pretende es gravar únicamente el consumo de un país determinado. Ahora bien, no se aborda el problema del comercio electrónico globalmente. El comercio electrónico de bienes y servicios que no circulan por la red sigue con el régimen actualmente vigente. Es, pues, una propuesta que soluciona el problema parcialmente.

¹⁸ Este cambio en la normativa del IVA lo justifica la Comisión en que los servicios prestados a particulares comunitarios no están sujetos al IVA, con arreglo a las disposiciones actuales (hoy en día estas prestaciones representan volúmenes muy pequeños). No obstante, estos servicios solicitados por consumidores particulares a empresas situadas fuera de la Comunidad para su prestación *on line* son las actividades que plantean mayores problemas en cuanto a la recaudación del IVA. Si el aumento previsto de estos servicios prestados a consumidores finales, que actualmente no están sujetos al IVA, alcanza un nivel económicamente significativo, podría ser necesario elaborar, en cooperación con los sectores empresariales, mecanismos para gravar estas prestaciones.

- En la **cuarta directriz**, se propone claramente en la Comunicación la potenciación del comercio electrónico, de forma tal que la normativa tributaria no constituya un obstáculo para su expansión. Es decir, la fiscalidad no debe desincentivar el comercio electrónico. Así, las normas deberían ser claras y el cumplimiento debería ser lo más fácil posible a fin de evitar una carga innecesaria para las empresas. Los mecanismos fiscales deben ser plenamente compatibles con prácticas comerciales que es muy probable que evolucionen con el comercio electrónico. También deben ser proporcionales y tener en cuenta las necesidades específicas de las empresas que operan en Internet, derivadas del carácter transicional, diversificado y descentralizado del mercado.
- En la **directriz quinta**, precisa que las normas deberán restringirse al mínimo y evitar obligaciones desproporcionadas, de manera que se facilite el desarrollo del comercio electrónico. Sin embargo, al mismo tiempo, deberá garantizarse un control efectivo de los impuestos.
- Y por último en las **directrices sexta y séptima** considera que a efectos de simplificar la administración de los impuestos, es fundamental que el nuevo entorno facilite la facturación y la liquidación por medios electrónicos.

Para resumir, no puede considerarse que Internet libre de impuestos sea viable ya que frente al gran incremento de las operaciones que se está produciendo, los estados no querrán dejarlo fuera de sus ingresos. Por el contrario, la solución se encuentra por el lado de los acuerdos internacionales, evitando impuesto de tipo peaje como el Bit Tax y salvando la doble imposición.

1.6. ÁREA DE LIBRE COMERCIO DE LAS AMÉRICAS (ALCA):

En la Quinta Reunión Ministerial de Comercio realizada en Toronto (Canadá) y en la Declaración Ministerial de Buenos Aires de la Sexta Reunión de Ministros de Comercio del Hemisferio llevada a cabo en Buenos Aires, Argentina en abril de 2001 se agradecieron los aportes efectuados por el Comité Conjunto de Expertos del Gobierno y del Sector Privado sobre Comercio Electrónico, acordándose en la última sesión que este debe continuar reuniéndose por un período de dieciocho meses para la elaboración de recomendaciones para la próxima reunión de ministros.¹⁹

Este Comité no constituye un grupo de negociación y su característica más importante es la participación conjunta del sector público y privado. Este comité ha desarrollado dos documentos con relación al comercio electrónico y la fiscalidad: "Asuntos relacionados con los impuestos y

¹⁹ La declaración puede ser revisada en: http://www.ftaa-alca.org/ministerial/costa_s.asp

los pagos: Consecuencia del comercio electrónico sobre los impuestos domésticos" e "Impuestos y pago: Aspectos prácticos de la recaudación fiscal".

En dichos trabajos se establece que los gobiernos deben decidir si van a sujetar las transacciones electrónicas a los mismos tributos que se aplican a la compraventa de bienes y provisión de servicios por vías tradicionales y que el debate acerca de qué impuestos se aplicará o si algunos deben aplicarse al comercio electrónico todavía no debe concluirse. Asimismo, se indica que todavía está por debatir qué impuestos deben aplicarse a las transacciones electrónicas y qué instrumentos deben ser implementados o modificados para tratar asuntos impositivos supranacionales. Finalmente, se manifiesta que los gobiernos del ALCA se enfrentan a desafíos con relación a la recaudación doméstica que incluyen temas como: los impuestos a aplicarse, la determinación de la identidad de los usuarios y de la residencia, las implicancias de la recaudación fiscal por la desaparición de intermediarios y la creciente amenaza de la denominada "evitación de impuestos", encontrándose aun pendiente en su agenda la adopción de lineamientos comunes en materia de comercio electrónico y tributación y en especial, sobre imposición indirecta.²⁰

1.7. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO (OMC):

En Ginebra, Suiza, en marzo de 1998 se presentó un informe denominado Comercio Electrónico y el Rol de la Organización Mundial del Comercio (Electronic Commerce and The Rol of the TWO), el cual explica el impacto, costos y beneficios financieros del comercio electrónico, destaca lo significativo que sería para los países en desarrollo, y además toca en un punto, la necesidad de resolver el problema de la tributación. Al respecto determina que los Acuerdos Generales -Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el Acuerdo sobre Comercio de Servicios (GATS)- deben ser primero analizados y ajustados a la tributación del comercio electrónico; dejando hasta ahí el tema, sin emitir aún un pronunciamiento formal y expreso sobre política fiscal y tributación en el comercio electrónico. En reuniones posteriores se ha vuelto a tratar sobre el tema, en dos seminarios realizados en 1999 y 2002 pero la falta de consenso de los representantes de los países participantes impidió la toma de conclusiones.²¹

²⁰ VILLANUEVA MEZA, RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, En Internet puede revisarse en:

<http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>

²¹ RODRÍGUEZ REY, TAYLI ANNIELYS, *Tributación y Comercio Electrónico*, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:

http://noticias.juridicas.com/areas_virtual/35Derecho%20Financiero%20y%29Tributario/200407-11592233332457.html

2. LEGISLACIÓN COMPARADA:

Casi todos los países del mundo, por no decir todos en general, tienen dificultades para gravar una determinada operación que se realice a través de algún medio electrónico por cuanto sus normativas están estructuradas y basadas en el comercio tradicional en donde la presencia física desempeña un papel trascendental para establecer a que país le corresponde la imposición sobre una determinada transacción. Sin embargo lo que están optando actualmente la mayoría de las legislaciones son los principios que de manera genérica se han elaborado por organismos internacionales como la OCDE, sin embargo temen establecer un criterio de imposición específicamente para su jurisdicción ya que el ámbito de aplicación del comercio electrónico no solo afecta un determinado ámbito o territorio sino que involucra una serie de estados; en tal circunstancia, al momento de darse alguna norma que trate de regular esta materia debe tener vinculación con las normativas de otros estados para que no se produzca la doble imposición o la nula imposición.²²

En ese sentido es importante que los estados empiecen a elaborar tratados para evitar la doble imposición teniendo como eje un marco jurídico base como es el que propone la OCDE para que establezcan su regulación y no haya conflictos al respecto. A continuación se va a revisar como se viene regulando o que problemas afectan determinados países en relación al comercio electrónico.

2.1. ESTADOS UNIDOS:

En Estados Unidos la mayor problemática es la generada por su **Impuesto a las Ventas y al uso** (sales and use tax). Con respecto a este impuesto cada estado ha expedido su respectiva legislación incorporando, en algunos casos cláusulas expresas que regulan el tratamiento de las operaciones comerciales a través de la red. Sin embargo, debido a la variedad de modalidades y tratamientos otorgados se plasmaron posteriores regulaciones y esfuerzos legislativos federales y en otros casos estatales, que de forma conjunta han pretendido introducir un mínimo de uniformidad en el esquema legal impositivo de éstas operaciones en el ámbito estatal.²³ Los citados intentos legislativos ya han sido desarrollados anteriormente, esta por ejemplo el Internet Tax Freedom Act.

²² Con relación al impuesto a la renta, hay autores que consideran que en el mundo hay dos sistemas: el **sistema de percepción de la fuente y el principio de renta mundial**. (Fuente y Residencia) El primero de ellos permite si los beneficios se obtienen fuera de los límites físicos del país, detraer fondos tributarios a la nación recaudadora. En el caso de la doctrina latinoamericana a consagrado el principio de fuente combinado con el de la renta mundial, en tal sentido existen tres sistemas a nivel mundial que determinan la imposición a las operaciones comerciales. Esto implica que si se tiene que adoptar un sistema regulatorio mundial se debe llegar al consenso de que todos los países o usen una sola forma de imposición o una mezcla de ambos como lo viene haciendo casi la mayoría de países latinoamericanos, ya que de lo contrario sería más difícil la regulación tributaria del comercio electrónico.

²³ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El Comercio Electrónico en las operaciones internacionales: Efectos Tributario*, Pág. 169.

Se encuentra también la Ley de Uniformización del Impuesto a las Ventas y su Convenio (The Uniform Sales and Use Tax Administration and Streamlined Sales and Use Tax Agreement), el objeto de esta ley fue evitar dobles o múltiples imposiciones entre los estados que lo conforman, era como una unificación de criterios para que se apliquen de manera uniforme a todos los estados integrantes. Sin embargo aun no ha sido la solución definitiva, existen diversos problemas que se han generado, uno de ellos esta en cuanto al alcance de la operación gravada, en Estados Unidos, el concepto “venta” tiene diferentes definiciones entre los estados y solamente se grava un tipo específico regulada por esta norma, igualmente sucede con el “software” algunos estados lo consideran como venta de propiedad tangible, mientras que en otros como prestación de servicios también gravada con el Impuesto a las Ventas y su vez una gran mayoría lo considera como venta de propiedad tangible.

En estados Unidos se encuentra también la falta de uniformidad en el criterio jurisdiccional aplicable para gravar operaciones, en el caso del Impuesto a las Ventas se ha determinado que la regla que prima es imposición basada en el estado del Consumo. En la caso de bienes tangibles el impuesto será aplicado por el estado en el cual se usa o consume el bien, mientras que en el caso de servicios, por el estado en el cual el consumidor disfruta el beneficio del servicio.

Además está la aplicación de algunos principios constitucionales cuya verificación permitirá concluir que el Estado que se atribuye jurisdicción para gravar operaciones de vendedores ubicados fuera de sus fronteras mantiene un nexo o contacto sustancial con la operación gravada, dichos principios constitucionales son: a) El principio del debido proceso y b) El principio de la cláusula comercial. Para el caso del primero se requiere que la persona tenga “contactos mínimos” con un Estado para que éste Estado se atribuya la jurisdicción de imponer tributos. Y para el segundo caso es cuando se requiere que una persona o empresa tenga un “nexo sustancial” con el Estado que pretende imponer sus tributos. En la práctica ha existido un caso que no es netamente sobre comercio electrónico, es sobre telecomunicaciones, el caso Quill,²⁴ sin embargo no existe un asunto en que se aplique la cláusula comercial a las operaciones del comercio electrónico.²⁵

Otro de los problemas que tiene Estados Unidos es respecto al **Impuesto a la Renta**. Éste impuesto grava las rentas empresariales de las entidades y formas jurídicas similares, el mismo que se estableció en la mayoría de los Estados a excepción de Texas, Nevada, Washintong y Wyoming.

En el campo del comercio electrónico, el Impuesto a las Ventas ha recibido una mayor atención y desarrollo conceptual que el Impuesto a la Renta. Tiene también ciertas dificultades específicamente referido al sistema de imputación de gastos cuando una empresa realiza

²⁴ Se trata de una empresa del Estado de Delaware que realizaba ventas a través de catálogos, publicidad y afiches en los mercados de otros Estados sin ingresar físicamente a ellos. Existe la jurisprudencia de la Corte Suprema que si bien no es un asunto estrictamente de comercio electrónico ya constituye un precedente de aplicación obligatoria, que se adapta al caso de comercio electrónico.

²⁵ MUÑOZ SALGADO, SILVIA, *El comercio Electrónico en las operaciones internacionales: Efectos Tributarios*, Pág. 187-188.

operaciones en diferentes Estados y también al significado del término “renta empresarial” y la interpretación que se le pudiera dar con la realización de actividades que implique una presencia física en un determinado Estado.

Con respecto a los principios constitucionales que ya se han referido con el Impuesto a las ventas, sólo le es aplicable el primero de ellos, el referido al debido proceso y no al de la cláusula comercial, que de acuerdo con la jurisprudencia establecida, exige la presencia física del vendedor o prestador del servicio en un Estado determinado para la concesión de la jurisdicción a éste de imponer sus propios impuestos. Si se hace la comparación con el Impuesto a las Ventas se podría decir que el Impuesto a la Renta puede encontrar mayor facilidad para gravar las transacciones del comercio electrónico.

La posición actual de Estados Unidos se puede resumir en lo siguiente:²⁶

- **Duty Free**, esto supone declarar al ciberespacio como zona libre de aranceles.
- **Impedir la creación de nuevos impuestos**, pero adaptando los ya existente a las operaciones económicas realizadas a través de la red.
- **Evitar impuestos discriminatorios**, no se debe distorsionar ni obstaculizar al comercio electrónico situándolo en una categoría distinta que el comercio tradicional.
- **Micropagos**, los sistemas deberán estar adecuados para el tratamiento de los pagos que se realicen en operaciones de comercio electrónico.
- **Sedes virtuales y anonimato**, se debe resolver este problema en la medida que con el anonimato se hace difícil la determinación del sujeto que realiza la operación y por otro lado la ubicación de la empresa o institución que esté vendiendo sus productos o prestando sus servicios.
- **Medidas de efecto equivalente**, la aplicación de la imposición o carga tributaria con igualdad para todos.

2.2. CANADÁ:

En Canadá aun no se ha legislado respecto a las operaciones que se realizan a través del comercio electrónico, sin embargo el Comité de Asesoría Fiscal de Canadá con la finalidad de evaluar las implicancias que está generando el comercio electrónico en la tributación emitió un informe final en cual expusieron sus recomendaciones sobre esta materia: precisaron que una empresa que no es residente en Canadá se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta si desarrolla algún negocio, comercio o empresa en Canadá. Dicho comité recomendó que se precisara el alcance a lo que se refiere: “desarrollar negocios, comercio o empresa en Canadá” en el ámbito del comercio electrónico.

²⁶ PARDINI, ANIBAL, *Derecho de Internet*, Pág. 131.

Con relación a los precios de transferencia, el comité sugirió evaluar un tratamiento específico sobre los precios de transferencia que afecte al comercio electrónico y desarrollar un programa más avanzado sobre el intercambio de información, esto debido a que a través de Internet los bienes y servicios al ser fácilmente transferidos dificulta la determinación de los apropiados valores de transferencia. En general dicho comité remite a la aplicación de los principios o recomendaciones elaboradas por la OCDE en aquellos aspectos en los que no existe una regulación específica en Canadá como el concepto de establecimiento permanente o las rentas de fuente canadiense.

2.3. MÉXICO:

En lo que se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta en México (LSR) en su primer artículo establece que los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales, en los siguientes casos: 1) los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, 2) los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente; y 3) los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tenga un establecimiento permanente, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. Es decir la legislación mexicana grava los ingresos sobre la base del principio de residencia²⁷ y/o fuente de riqueza²⁸.

Tratándose de operaciones realizadas a través de los medios electrónicos hay que tener en cuenta en primer lugar si se trata de personas físicas o morales y si son residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, o bien de un extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza ubicado en territorio mexicano, aplicando los preceptos establecidos en dicha ley. Por lo que se refiere a operaciones realizadas por personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con domicilio o establecimiento fijo en México, y en concreto refiriéndose a aquellas operaciones realizadas a través del comercio electrónico para determinar el momento de acumulación del ingreso se tiene que observar lo que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta establece. Así, las personas físicas residentes en México o residentes en el extranjero por lo general acumulan los ingresos para efectos del Impuesto sobre la Renta al momento de percibirlos. En el caso de los residentes en el extranjero

²⁷ Con relación al criterio de residencia, el Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que se consideran residentes en el territorio nacional, tratándose de personas físicas las que hayan establecido en México su casa habitación, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, y tratándose de personas morales, aquellas que hayan establecido en México la administración principal del negocio. Se establece también que las personas de nacionalidad mexicana, salvo prueba en contrario se entienden residentes en territorio nacional mexicano.

²⁸ El criterio de fuente de riqueza ubicada en territorio mexicano aplicable a los extranjeros sin establecimiento permanente en el país, para determinar los sujetos obligados a dicho impuesto y según el tipo de ingreso la Ley del Impuesto sobre la Renta (LSR) establece en que casos se considera que la fuente de riqueza proviene del territorio nacional y del tratamiento específico de cómo se da, por ejemplo los ingresos por dividendos, honorarios, regalías, etc. Generalmente el Impuesto sobre la Renta se paga vía retención que efectúa el residente en territorio mexicano sobre los pagos que realiza. En ese caso debe revisarse la existencia de un tratado para evitar la doble tributación celebrado entre México y el país del residente en el extranjero, ya que pueden contemplarse retenciones menores o nulas dependiendo del tipo de ingresos.

con ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio mexicano causan los impuestos conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes.²⁹

Con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), ésta grava la enajenación, prestación de servicios, el otorgamiento o uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios, los sujetos obligados al pago de dicho impuesto son las personas físicas o morales que en territorio mexicano realicen cualquiera de los actos o actividades mencionadas.

Uno de los temas que en materia fiscal ya se encuentra regulado en México es el relacionado con los comprobantes electrónicos. En efecto en operaciones realizadas por residentes en territorio mexicano a través del comercio electrónico, existe la problemática de la deductibilidad de los comprobantes electrónicos, como es el caso de la factura electrónica en virtud de que ésta no cumple con los requisitos señalados en el Código Fiscal de la Federación para su deductibilidad y por otro lado, quien expide el comprobante tampoco cumple con los requisitos establecidos en dicha norma.

En las operaciones realizadas utilizando medios electrónicos y en donde intervienen empresas residentes en otros países se genera problemas relacionados con el tratamiento fiscal que debe ser aplicado a éste tipo de operaciones como puede ser el concepto de establecimiento permanente, los pagos realizados a través de medios electrónicos y la atribución de los ingresos a un establecimiento permanente. Con relación al comercio electrónico y por lo que se refiere a la materia impositiva, no existe consenso para atribuir el ingreso a un establecimiento permanente. ¿Qué parámetros deben tomarse en cuenta para considerar a un servidor como establecimiento permanente? ¿Será el domicilio del arrendador del servidor, la ubicación del equipo de cómputo o el hecho de almacenar la información en una base de datos podría considerarse como un depósito de bienes?.

Esta problemática de determinar cuando es un establecimiento permanente o como determinar la forma de atribuir dichos ingresos al establecimiento constituye el problema con que cuenta la legislación mexicana ya que no tiene aun nada concreto respecto a estas determinaciones. El concepto de establecimiento permanente ha sufrido cambios en la legislación mexicana como en los convenios modelos como es el caso de la OCDE.

Para la aplicación de las leyes fiscales en México se sigue el principio de territorialidad, es decir se gravan los ingresos que obtengan los residentes en territorio nacional, cualquiera sea la fuente, así como de los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o domicilio fijo en dicho país y cuyos ingresos sean atribuibles al establecimiento. Por otra parte los ingresos que perciban los extranjeros de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional

²⁹ MARTÍN GRANADOS, ANTONIETA, *Avances en materia de regulación mercantil y civil del comercio electrónico en México y los aspectos fiscales del establecimiento permanente*, En Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ejournal.unam.mx/rca/204/RCA20403.pdf>

mexicano pero que no tengan un establecimiento o domicilio fijo también son gravados por las leyes mexicanas.

La definición que da la Ley del Impuesto sobre la Renta (LSR) sobre el establecimiento permanente es mucho mas amplia que la que propone el Modelo de la OCDE, pero ante controversias que surjan con empresas residentes en otros países con los que se haya celebrado convenios para evitar la doble imposición internacional (donde por lo general se aplica lo que sobre establecimiento permanente dice la OCDE) prevalece el concepto establecido en el mencionado tratado.³⁰

La definición de establecimiento permanente no presenta grave problema cuando se tiene presencia física en un país diferente al de residencia, sin embargo el comercio electrónico presenta serios retos en donde no es fácilmente determinable el lugar en donde residen o celebran sus operaciones, pagan o cobran, sobretodo tratándose de servicios o intangibles.

El problema que tiene México así como la mayoría de países, es respecto al establecimiento permanente. La discusión se centra en que si un equipo de cómputo localizado en determinado lugar constituye un establecimiento permanente, añadiendo que el contar con empleados o trabajadores no es un requisito para que exista un establecimiento permanente. A pesar de las reformas legislativas realizadas en México en materia civil y mercantil vinculado al comercio electrónico aun quedan pendiente de regulación el tema de la fiscalidad.

2.4. ARGENTINA:

En Argentina se adopta el Principio de Renta Mundial con relación al Impuesto sobre las Ganancias; de conformidad con este sistema tributario, en principio tributan las personas residentes sean de existencia visible o jurídicas. Por lo cual el criterio que diferencia una conducta gravable de otra que no lo es, está dado por la residencia. En ese sentido el criterio de residencia viene a ser de suma importancia, es la diferencia entre estar obligado o no al pago de tributo.

En Argentina, la Ley N° 25063 considera que una persona es residente en los siguientes casos: 1) A las personas físicas de nacionalidad argentina sean nativos o naturalizados, 2) Las personas físicas extranjeras con autorización de residencia temporal o con autorización permanente, 3) Sociedades y entidades constituidas en el país o empresas unipersonales situadas también en el país. Asimismo se considera no residentes a empresas de cualquier naturaleza constituidas en el extranjero o pertenecientes a personas físicas que residan en el extranjero, así también a los miembros de las misiones diplomáticas, representantes de organismos internacionales y otros.

³⁰ MARTÍN GRANADOS, ANTONIETA, *Avances en materia de regulación mercantil y civil del comercio electrónico en México y los aspectos fiscales del establecimiento permanente*, En Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ejournal.unam.mx/rca/204/RCA20403.pdf>

Los no residentes no tributan, sino únicamente por las ganancias que obtengan en Argentina, es decir de fuente argentina. La Ley Argentina N° 25063 considera ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados dentro del territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración del contrato.

Como dice Anibal Pardini: Todo esto muestra una peligrosa doble arista que lo condena tal vez al fracaso. Por un lado hay empresarios residentes que desarrollan actividades en la red, por las cuales tienen que pagar, desmitificando de esta manera la posibilidad de subir una página o dominio en el extranjero a los efectos de eludir el pago del impuesto y por otro lado está la falta de incentivos para que un extranjero instale páginas o dominios o servicios que de ello se deriven en Argentina. En ambos casos dados la complejidad técnica que supone identificar dominio con titular, es posible que ninguno de ellos pague.³¹

En resumen, en la República Argentina, el ejercicio del poder jurisdiccional recae no sólo sobre rentas que los ciudadanos o compañías residentes obtienen en el país sino también sobre las ganancias obtenidas en el exterior. Este sistema tributario rentístico, se encuentra basado fundamentalmente en el principio de residencia, conocido actualmente como "de la renta mundial", siendo complementado por el principio de la fuente o territorialidad y teniendo en cuenta el elemento de "establecimiento permanente".

Con respecto al establecimiento permanente, en Argentina, surge la dificultad de adaptar su sistema tributario a la realidad electrónica, ante la imposibilidad que se dé la existencia de un lugar físico y la ubicación de ese lugar en un punto determinado. El elemento subjetivo, la habilidad o el derecho de desarrollar actividades por intermedio de ese lugar físico de manera permanente y el elemento funcional, la naturaleza de las actividades desarrolladas por la empresa y a su conexión con el lugar físico de negocios.³²

Si a esto se adiciona la imposibilidad de determinar donde se produce la renta, donde se encuentran localizadas las partes, que debe considerarse establecimiento permanente, lleva a la necesidad de revisar los principios que deben ser adecuados a efectos de regular el aspecto tributario de las operaciones comerciales que se realizan a través de los medios electrónicos, en ese sentido, en Argentina tampoco existe una legislación concreta al respecto, existe la dificultad de adaptar las normas establecidas para los negocios tradicionales al comercio electrónico.

³¹ PARDINI, ANIBAL, *Derecho de Internet*, Pág. 135.

³² TEJEIRO, GUILLERMO O., *El concepto de representación o establecimiento permanente en el Derecho Comercial y Tributario*, Pág. 264.

2.5. CHILE:

Ante ésta realidad del comercio electrónico no escapa ningún país, por ello nos vamos a referir ahora a Chile. Como dice Pumarino: “Si Chile desea adecuarse a esta nueva realidad de la economía mundial, debe modificar también su política centrada en la soberanía, sin embargo se ha comenzado a modificar la antigua estructura fiscal por una nueva, que es liderada por los diversos tratados internacionales sobre doble tributación que Chile ha empezado a firmar con distintos países, a ello se vincula también los nuevos acuerdos comerciales que Chile ha firmado con la Unión Europea, Estados Unidos, Corea del Sur y otros importantes países del mundo. La mayoría de los países del mundo al igual que Chile fundamenta su estructura tributaria bajo las bases tradicionales de incidencia, renta, consumo y patrimonio, criterios que en el comercio electrónico hace difícil determinar el punto referido a la localización de las personas”.³³

La llegada a Chile de empresas con alto grado de internacionalización que tienen un amplio e ilimitado acceso a nuevas técnicas de negocios y que reducen sus obligaciones tributarias globales, está produciendo lentamente efectos en el ámbito chileno. En materia del comercio electrónico este tema crece mas, por ello que las empresas seleccionan al país en que prefieren que sus operaciones sean localizadas utilizando Internet y los precios de transferencia como plataforma para desarrollar negocios.

La dificultad que presenta el ordenamiento chileno es que el comercio electrónico presenta diversas situaciones que no se encuentran reguladas, como la determinación del lugar en que opera el usuario, es decir como comprobar donde se encuentra físicamente el cliente y determinar donde se realizan las actividades, ya sea que intervenga como consumidor o como proveedor. Se requiere el replanteamiento del concepto jurídico tradicional de la residencia y ajustar su aplicación al ámbito del comercio electrónico, sin embargo ya cuenta con la posibilidad de emitir el comprobante de pago electrónico.

2.6. ESPAÑA:

Para el caso de España, los tributos que intentan gravan al comercio electrónico son los mismos que se aplican al comercio tradicional: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto al Valor Añadido (IVA). Los tres primeros que son los que gravan la renta y el cuarto que grava el consumo son los afectan de manera mas directa al comercio electrónico, sin embargo para España también inciden en el comercio electrónico otros tributos como los

³³ PUMARINO MENDOZA, ANDRÉS, *El Derecho Tributario Internacional y sus efectos en el Comercio Electrónico*, Publicado en Internet en: http://www.alfa-redi.com/apc-lfareddi/img_up-load/9507fc6773bf8321fcad954b7a344761/pumarino_1.pdf

Impuestos Especiales (IIEE), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y los Impuestos Aduaneros (IIAA).³⁴

A continuación se va a revisar de manera rápida los principales impuestos que afectan las operaciones que se realizan a través del comercio electrónico:

- Impuestos sobre la renta de las personas Físicas (IRPF): El hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente, que debe ser una persona física con residencia habitual. La base imponible está compuesta por los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, del capital inmobiliario y los de las actividades económicas; además por las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta. Es evidente que cuando quien lleva a cabo sus actividades económicas a través de la red es una persona física con residencia habitual, los rendimientos obtenidos serán objeto de gravamen en este impuesto.
- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR): Será aplicable a personas físicas y entidades no residentes. Se requiere que las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en el territorio que se establezca esta carga o que se trate de prestaciones de servicios utilizadas en ese territorio (en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión).
- Impuesto sobre Sociedades (IS): Se le aplica a sociedades y demás entidades jurídicas. El hecho imponible está constituido precisamente por la obtención de la renta, siendo indiferente su fuente u origen. Se requiere que su constitución se hubiera realizado conforme a las leyes del territorio por el cual se tributa, que su domicilio social se halle en ese territorio y que tengan la sede dirección efectiva en dicho territorio.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): Recae sobre el consumo, gravando las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones de bienes y las importaciones de bienes. Entre las principales dificultades a las que se enfrenta este impuesto en el comercio electrónico, están lo referente a la localización del hecho imponible, la distinción entre transferencia de bienes intangible o prestación de servicios y la identificación y/o localización de los sujetos intervinientes en la transacción. En síntesis se distinguen dos criterios fundamentales respecto a la fijación del IVA un establecimiento relevante (sea del prestador o del destinatario) y/o el lugar donde el servicio se realiza físicamente.

Sin embargo en España aun no existe regulación específica en esta materia, sobre todo en lo que respecta a los Impuestos como el IVA, el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y el

³⁴ GARCÍA CALVENTE, YOLANDA, *Fiscalidad del Comercio Electrónico*, puede revisarse en Internet en: <http://www.eumed.net/coursecon/colaboraciones/Garcia-Calvente-fiscace-A-htm>

Impuesto sobre las Sociedades³⁵, impuestos que deben reformularse en los aspectos vinculados al comercio electrónico.

Con respecto a los comprobantes de pago electrónico, España cuenta con una legislación que permite otorgar este tipo de comprobantes a través de los medios electrónicos.

2.7. ALEMANIA:

En Alemania no existe disposición específica en materia tributaria respecto del comercio electrónico, haciendo posible su aplicación a las normas dadas por la OCDE.

En lo que respecta al establecimiento permanente existe una norma administrativa emitida por el Ministerio Federal de Finanzas en la que considera al servidor como establecimiento permanente.

En Alemania la definición de establecimiento permanente es amplia, incluyendo cualquier lugar de negocios o equipamiento que cumpla el propósito de actividad de una empresa. La legislación establece que el lugar fijo de negocios o el equipamiento es cualquier objeto físico, el cual se distingue del equipamiento principalmente por su negocio frente a su objetivo técnico.

Así, en este país se interpreta que una máquina expendedora, al igual que una infraestructura de cables, son establecimientos permanentes. Con tal criterio, tanto un server ubicado en Alemania como un proveedor de servicios de Internet que utilice las líneas telefónicas serán considerados como un establecimiento permanente para las leyes impositivas alemanas.

A manera de conclusión, luego de haber realizado esta revisión tanto de los organismos internacionales como de algunos países específicos, lo que se debe pretender es una regulación a nivel internacional que establezca las pautas sobre las cuales todos los demás países establezcan sus jurisdicciones.

Un ejemplo son los principios establecidos por la OCDE que al ser muy genéricos se requiere un poco más de precisión a efectos de establecer tal vez no un sistema definitivo, sino preparar el camino, para un periodo de transición, ya que el comercio electrónico irá evolucionando cada vez más y el hecho de adoptar un sistema definitivo puede ocasionar que en un futuro al surgir nuevas formas de comercio queden obsoletas ante esa realidad.

³⁵ Se aplican los criterios indicados, de la Unión Europea en general y de la OCDE.

CONCLUSIONES

PRIMERA: Internet está revolucionando el panorama empresarial, está contribuyendo de manera esencial a la llegada de una nueva era económica a través de las tecnologías en red. Está haciendo posible que nuestra sociedad se estructure como una sociedad post industrial, cuyo principal avance tecnológico es la digitalización, así también ha permitido que la información se convierta en un cuarto factor económico, superando las materias primas, el trabajo y el capital y permitiendo que las empresas que cuenten con este sistema tenga a su alcance muchos beneficios, ventajas y oportunidades que orienten a su desarrollo a través del ingreso a nuevos mercados a nivel mundial.

SEGUNDA: Esta tendencia mundial de Internet permite sostener que el comercio electrónico en el Perú, produzca una verdadera revolución en las transacciones comerciales, en ese sentido llegará a ser un fenómeno histórico, que provocará profundas transformaciones sociales y que a su vez será el motor del crecimiento económico y de la creación de riqueza en los próximos años. Esta tendencia mundial permite señalar que el comercio electrónico en el Perú está produciendo un nuevo paradigma en la negociación y en los sistemas de contrataciones al tiempo que significa también un cambio cultural; es decir estamos ante un sistema a la que todos pueden acceder, se han eliminado las barreras físicas que existían con otros medios de comunicación. Pero aunque se hayan eliminado esas barreras físicas, todavía existen otro tipo de barreras que hay que superar para que se pueda hablar de un acceso generalizado. Se requiere confianza y mecanismos de seguridad que garanticen efectivamente el comercio electrónico.

TERCERA: El principio de Neutralidad resulta de especial importancia en las operaciones de comercio electrónico, su aplicación desde el punto de vista tributario implica la no creación de nuevos tributos, sino adaptar los ya existentes del comercio tradicional, de tal manera que se mantenga una imposición equitativa y una política fiscal adecuada en cuanto al tratamiento tributario del mercado en general, sin que afecte el desarrollo de las operaciones electrónicas y con total independencia del medio o la forma empleados. La aplicación de este principio significa que no debe haber diferencias o mayores cargas en materia impositiva entre las distintas operaciones realizadas bajo la forma de comercio electrónico o bajo la forma del comercio tradicional.

CUARTA: El mayor problema que genera las operaciones de comercio electrónico con respecto a la tributación, es la realizada a través del comercio electrónico directo, aquellas en el cual tanto el acuerdo como el cumplimiento del mismo, se lleva a cabo de manera interactiva a través de la misma red por tratarse de productos o servicios digitales, sin embargo, en ésta forma de

comercio resulta difícil determinar el lugar en que se realiza la operación, identificar las partes intervinientes, calificar tributariamente que tipo de renta es la que se ha generado, lo cual en materia de imposición va generar dificultades en cuanto a determinar a que país le corresponde gravar dichas operaciones, a diferencia de las transacciones realizadas mediante la forma del comercio electrónico indirecto, en el que sólo el acuerdo se realiza por medios electrónicos y el cumplimiento de las obligaciones pactadas por tratarse de productos o servicios tangibles, se lleva a cabo fuera de la red, en este caso no genera mayor problema, ya que se aplicaría los mismos supuestos o regímenes tributarios que para una importación de bienes.

QUINTA: Sobre el Impuesto a la Renta, en materia de comercio electrónico, los principales problemas que se han generado al respecto, es sobre la calificación de las rentas que se obtienen, si se considera como regalías o como rentas empresariales obtenidas por la prestación de un servicio digital o venta de un bien o cesión temporal de algún derecho o bajo la forma del Know How o transferencia de tecnología, son supuestos que debe tenerse en cuenta sin dejar de lado la verdadera naturaleza de la operación realizada, el hecho de realizarse una operación a través de formatos digitalizados no implica que vaya a tener un tratamiento diferente. Adicionalmente otro inconveniente generado es sobre la aplicación de los criterios de vinculación a efectos de determinar a que país le corresponde gravar dichas operaciones y las consiguientes repercusiones fiscales que de ello se pueden derivar, sin embargo debe tenerse presente y no ser descartado de plano el criterio de vinculación en función de la residencia y de la fuente, los mismos que deben ser revisados y de ser necesario readaptarlos para el comercio electrónico.

SEXTA: En el ámbito internacional, existe la discrepancia entre cual de los criterios de vinculación resulta el mas conveniente para su aplicación a las operaciones de comercio electrónico, por un lado consideran que el criterio de la fuente resulta inaplicable por la difícil determinación del lugar donde se produce la fuente generadora de renta, sin embargo este criterio no puede ser descartado para adoptar únicamente el criterio de la residencia por ser mas fácil su aplicación. Se requiere un mayor análisis sobre éste tema. Tal vez seria conveniente la creación de nuevos criterios que en cierta forma determine de manera mas precisa a que país le correspondería gravar estas operaciones, sin transgredir el principio de neutralidad.

SÉPTIMA: En el comercio electrónico, uno de los temas más discutidos es sobre el concepto de establecimiento permanente, la polémica radica en considerar a un servidor como un establecimiento permanente. La OCDE ha llegado a la conclusión que esta posición es la correcta, a pesar que diversos países tienen un enfoque contrario, sin embargo, es necesario precisar que Internet es un medio electrónico que carece de una ubicación física, en tal sentido al momento de establecer un tratamiento tributario para este tipo de operaciones es importante tener en cuenta esta característica respecto de la ubicación, motivo por el cual se debe buscar criterios que se adapten sistemáticamente, prescindiendo del criterio de la ubicación física, para dar lugar a instalaciones o lugares netamente virtuales.

OCTAVA: En materia del Impuesto al Valor Agregado, los principales problemas que generan las operaciones de comercio electrónico, están vinculados a la determinación del lugar en que se produjo la venta, así como el lugar de prestación o utilización del servicio, es decir determinar el lugar de nacimiento de la obligación tributaria, lo cual su determinación es importante ya que luego de establecer claramente estos supuestos es posible precisar con mayor facilidad al país que le correspondería imponer su potestad tributaria en materia de imposición al consumo. Otro aspecto relevante es sobre los mecanismos para la exigencia del pago de Impuesto, si bien en el comercio electrónico las operaciones se realizan digitalmente no existe prueba documental o digital que sustente la base imponible sobre el cual aplicar el impuesto o sustentar crédito fiscal; es por ello que el tema del comprobante de pago electrónico o telemático constituye un aspecto importante que debe ser regulado urgentemente.

NOVENA: En el marco de la Comunidad Andina de Naciones, aun no existe ninguna normativa que regule específicamente el marco tributario del comercio electrónico, sin embargo se tiene la Decisión 578 que regula las operaciones comerciales que se realizan entre los Países Miembros, adaptable del campo del comercio tradicional al comercio electrónico, el mismo que tiene la finalidad de evitar la doble tributación en lo que se refiere al impuesto sobre las rentas o al patrimonio. Pero, en cierto modo resulta aplicable a las operaciones de comercio electrónico, sobre todo los principios regulados para cada una de las circunstancias previstas en su misma normativa, constituyendo ya una herramienta supranacional muy importante en la planeación fiscal en las operaciones económicas desarrolladas a nivel Comunitario.

DÉCIMA: El comercio Electrónico constituye un componente importante que ayudará aún mas la integración andina, generando grandes posibilidades para el intercambio comercial entre los países miembros, dando impulso a los sectores que en cierta forma se encuentran desalentados como son las pequeñas y Medianas Empresas (Pymes), a pesar que en la actualidad no cuentan con la infraestructura necesaria para poder realizar este tipo de transacciones.

SUGERENCIAS

PRIMERA: Es necesaria la adecuación de los actuales conceptos del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado o Impuesto General a las Ventas como se denomina en nuestro país, a las operaciones de comercio electrónico, con el objeto que sea fácil su aplicación al momento de determinar la naturaleza de la operación gravada y la oportunidad en que surgiría la obligación tributaria. Si bien la controversia generada es debido a que las operaciones del comercio electrónico abarca jurisdicciones de distintos países, es necesario un tratamiento coherente y similar a nivel internacional, sin dejar de lado los convenios para prevenir la doble imposición internacional que en cierta medida introduce modificaciones o cambios específicos entre los países que lo celebran con relación a los criterios adoptados, lo que se quiere es lograr de ser posible, una interpretación uniforme en esta materia a nivel internacional.

SEGUNDA: Es conveniente la renovación de las normas actuales en materia tributaria a fin de que su adaptabilidad sea más adecuada a esta nueva forma de hacer negocios por medios digitales. Como se ha mencionado, si bien las normas actuales encajan en cierta forma su aplicación, éstas deberían ser actualizadas, ya que por lo general crean situaciones controvertidas o no muy bien definidas en cuanto a su aplicación. El comercio electrónico es un fenómeno que recién está empezando a tener auge, por ello resulta necesario en materia de política fiscal nuevos criterios o la readaptabilidad de los ya existentes que se apliquen con total claridad en los sistemas tributarios, respetando los principios de neutralidad, eficiencia, certeza, simplicidad, efectividad, justicia y flexibilidad a fin de afectar de manera coherente y equitativa las distintas operaciones de comercio electrónico que se realizan a través de Internet.

TERCERA: Al momento de definir un tratamiento tributario aplicable al comercio electrónico, debe tenerse en cuenta la verdadera naturaleza de las operaciones que se realizan, es decir calificarlas en base a su real contenido y no a lo que parecen ser, asimismo, dada la particular característica que tienen las operaciones en Internet, la creación de cualquier sistema tributario deberá desarrollarse con la intervención de terceras personas que ayuden a controlar en cierta medida este tipo de transacciones, es por ello que resulta necesaria la intervención de los denominados agentes de retención que bien podrían ser los proveedores de servicios de Internet, entidades bancarias o financieras, empresas de telecomunicaciones y otras similares.

CUARTA: Las administraciones Tributarias deberán estar en constante renovación tecnológica, dado que éstas evolucionan rápidamente y pueden quedar obsoletas en un tiempo muy corto, con el propósito de permitir una mejor intervención en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y no entorpecer el desarrollo de éstas actividades comerciales. Del mismo modo, debido a que las operaciones de comercio electrónico tienen un alcance

internacional es necesaria la realización de un trabajo conjunto con las demás Administraciones Tributarias en cuanto a mecanismos de verificación y control fiscal para éstas transacciones.

QUINTA: De acuerdo a la analizado en la Decisión 578, hay criterios que han sido dados en sus diferentes artículos que requieren aclaración, sin embargo no sería necesario realizar modificaciones sino simplemente realizar aclaraciones vía notas explicativas, de tal manera que pueda servir como base para la interpretación y aplicación de la Decisión.

SEXTA: En el Perú, en materia del Impuesto a la Renta, debería incluirse como renta de fuente peruana, la obtenida por la transferencia de los productos digitales que se utilice, use o consuma en el país, al igual como se encuentra ya incluido los servicios digitales. En materia del Impuesto General a las Ventas incluir dentro de la definición de bienes muebles y en el concepto de ventas la transferencia de productos digitales como supuesto gravado con este impuesto. Adicionalmente introducir en la Ley de Comprobantes de Pago que estos pueden otorgarse por medios electrónicos y otros análogos.

SÉPTIMA: La Administración Tributaria Peruana debería conseguir una participación activa dentro de los grupos o foros de discusión internacionales ya sea la OCDE, OMC, IFA, entre otros, para definir aspectos importantes dentro de la tributación del comercio electrónico como la aplicación de los criterios de imposición de las rentas, sobre los intercambios de información fiscal y el tratamiento a las jurisdicciones de baja imposición o paraísos fiscales.

OCTAVA: Al revisar las consecuencias jurídicas y económicas que está generando el desarrollo del comercio electrónico a nivel mundial, es que debería tenerse en cuenta como medida de control por parte de las Administraciones Tributarias la de llevar un registro en el cual se permita identificar a aquellas personas o sujetos que realicen actividades de comercio electrónico así como también contar con los mecanismos que permitan verificar posteriormente los sitios de Internet y poder rastrear las operaciones que realicen. Y con respecto a la seguridad jurídica evaluar los posibles beneficios que podría otorgar la firma digital, la misma que se encuentra regulada a través de la Ley 27269 y su Reglamento, el D.S. N° 019-2002-IUS.

NOVENA: El comercio electrónico está en crecimiento, es por ello que en éste campo, se requiere la difusión amplia sobre el impacto que está teniendo el desarrollo de las nuevas tecnologías en materia de tributación, en todos los sectores de nuestra sociedad, tanto a profesionales como a estudiantes y público en general y sobretudo a los gremios representativos de todos los sectores económicos ya que ellos están directamente involucrados en este tema. La difusión podría ser a través de charlas masivas, seminarios, conferencias o cursos tanto presenciales como virtuales que permita dar a conocer y explicar tanto la problemática que existe en el ámbito tributario, como las demás ramas del Derecho.

DÉCIMA: Dada la amplitud y complejidad del tema, es necesario nuevas investigaciones jurídicas al respecto, de tal manera que se profundice adecuadamente y pueda generar los elementos de juicio necesarios para adoptar una correcta política tributaria en el comercio electrónico. Si bien la tecnología evoluciona rápidamente, el Derecho no puede quedar rezagado, por el contrario la renovación de los conceptos jurídicos deben ir dándose de manera constante y permanente. Por otro lado, es importante también, si se quiere conseguir un mercado funcional a través de Internet, la elaboración de un Código de Ética o de Conducta que establezca las mínimas normas deontológicas, aplicable exclusivamente a las operaciones que se realizan a través de los medios electrónicos. Accesible tanto de manera física a través de boletines o trípticos disponibles en las Instituciones Públicas y Privadas como de manera electrónica a través de Internet, de tal manera que estimule y genere actitudes de conciencia colectiva sobre el respeto a los valores de libertad personal, respeto a la privacidad y responsabilidad en el cumplimiento de obligaciones.



PROPUESTA LEGAL

A continuación se propone algunas modificaciones a la normatividad vigente, a efecto de adecuarla a la problemática del comercio electrónico, la misma que podría tomarse en cuenta como base para su reglamentación posterior.

PRIMERA: SUSTITUCION DEL INCISO i) DEL ARTÍCULO 9° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF Y MODIFICATORIAS

ARTÍCULO 9°.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana:

(...)

- i) Las obtenidas por **productos y/o** servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el **producto y/o** servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

(...)

SEGUNDA: MODIFICACION DEL INCISO a) y b) DEL ARTÍCULO 3° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF.

ARTÍCULO 3°.- Definiciones

Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por:

a) Venta:

1. Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

(...)

b) Bienes muebles:

Los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes **y los productos digitales que son transferidos a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red, así como los derechos referentes a éstos.**

Para el caso de la transferencia de productos digitales, se aplicará lo previsto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados según lo señalado en el tercer párrafo del numeral 1) Inciso c) del artículo 3° del Decreto.

c) Servicios:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Entiéndase que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

El servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato

(...)

TERCERA: SUSTITUCIÓN DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 1° Y EL ARTÍCULO 2° DEL DECRETO LEY N° 25632 QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE EMITIR COMPROBANTES DE PAGO.

ARTÍCULO 1°.- Están obligados de emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza y **por cualquier medio.** Esta obligación rige aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

(...)

ARTÍCULO 2°.- Se considera comprobante de pago, todo documento **manual, mecánico, electrónico o telemático u otro análogo** que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.



REFLEXIÓN FINAL

El acto de tributar, no debería ser considerado como un hecho simple, sino como la obligación de toda persona, que recibe a cambio los beneficios y privilegios que el Estado está en la obligación de otorgar a los ciudadanos de una nación políticamente organizada.

El estado tiene la necesidad de crear normas tributarias que permitan la recaudación de los ingresos necesarios para sufragar los gastos públicos. Pero aunque resulte obvio que el establecimiento de impuestos es una cuestión de orden público, el Estado debe garantizar el uso adecuado de estos recursos públicos, orientando las inversiones a áreas que propicien el crecimiento y el desarrollo, ya sea salud, educación, trabajo, vivienda y producción; evitando que las leyes tributarias resulten confiscatorias para los contribuyentes.

Es importante que las leyes tributarias recaigan en una Administración Tributaria que sea justa y expeditiva. Justa, porque la equidad en la aplicación de las normas debe ser un factor de equilibrio en las relaciones que se establecen entre los sujetos de la obligación tributaria. Y expeditiva, porque la aplicación de dichas normas debe estar orientada a facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las mismas.

Partiendo de los principios básicos de equidad, justicia, capacidad y facilidad en la aplicación de las normas, es que la mayoría de las Administraciones Tributarias deben estar encaminadas a los esfuerzos por el logro de su eficiencia, cautelando la equidad y exactitud jurídica en la aplicación de sus normas.

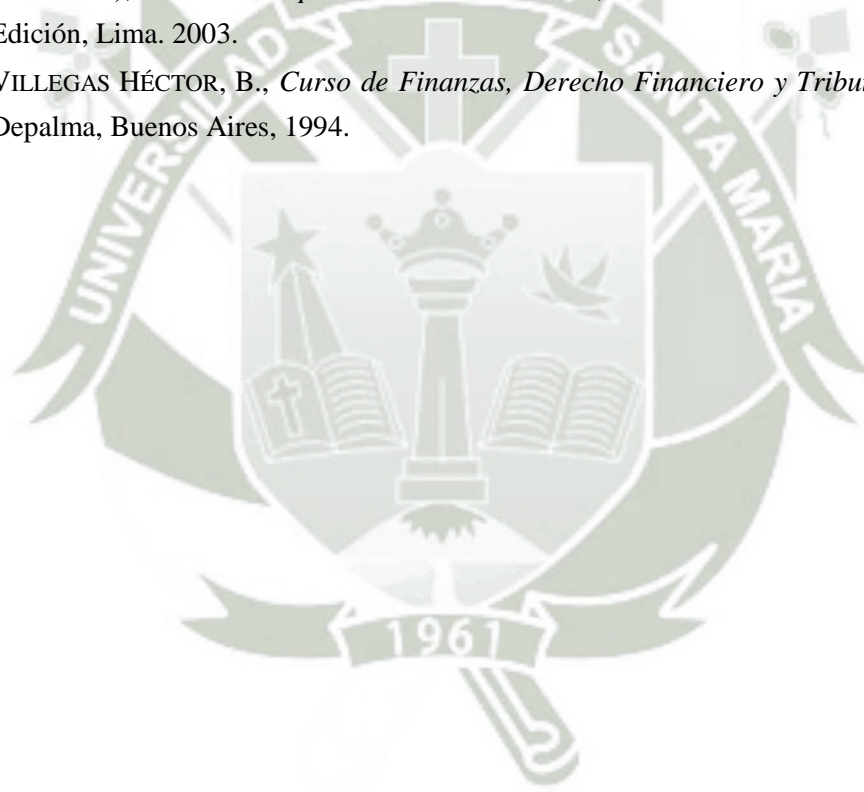
En nuestro país, el comercio electrónico ha empezado a tener auge y cada día crece más, es una modalidad nueva y en fuerte expansión; que, si por un lado permite un desarrollo más fuerte y acelerado de los intercambios comerciales; por otro implica, un desafío al sistema de imposición mundial y por lo tanto, una concreta y preocupante posibilidad de evasión tributaria no solo nacional sino también internacional, en ese sentido la política tributaria que se adopte debe propiciar la equidad, evitando que la misma resulte onerosa para una determinada modalidad de comercio ya sea el tradicional o electrónico.

Teniendo en cuenta estos aspectos es que tendremos un sistema tributario justo y equitativo que se aplique coherentemente a los cambios o transformaciones que están originando las nuevas tecnologías para una justa distribución de las riquezas.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARIAS SCHEREIBER, MAX, *Exégesis*, Tomo IV, Gaceta Jurídica SA, Lima, 2001.
2. BASALLO RAMOS, CARLOS, GÓMEZ AGUIRRE, ANTONIO Y NIMA NIMA, ELIZABETH, *Guía Práctica del Impuesto a la Renta*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005.
3. BASALLO RAMOS, CARLOS, *Guía Práctica del Impuesto General a las Ventas*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005.
4. BERCOVITZ, ALBERTO Y BERCOVITZ, RODRIGO, *Estudios Jurídicos sobre Protección de los Consumidores*, Editorial Tecnos, Madrid, 1987.
5. CABANELLAS, GUILLERMO, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Editorial Heliastra, Tomo II, Buenos Aires, 1979.
6. CARRASCO BULEJE, LUCIANO Y TORRES CÁRDENAS, GERMAN, *Manual del Sistema Tributario*, Tomo I y II, Centro de Investigación Jurídico Contable, Editorial Santa Rosa S.A., Sétima Edición, Lima, 2007.
7. COCKFIELD, ARTHUR, *Tax Compliance Issues for U.S. Companies with International Electronic Commerce Transactions*, Tax notes International, 2000.
8. DAVARA RODRÍGUEZ, MIGUEL ÁNGEL, *Manual de Derecho Informático*, Editorial Aranzandi, Pamplona, 1997.
9. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Fondo Editorial de PUCP, Lima, 2003.
10. GÁLVEZ ROSASCO, JOSÉ, *Fiscalización Tributaria*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005.
11. GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos permanentes*, Fondo Editorial de la PUCP, Lima, 1995.
12. GOMEZ AGUIRRE, ANTONIO Y NIMA NIMA, ELIZABETH, *Infracciones Tributarias y Sanciones impuestas por la SUNAT*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2007.
13. HORTALLA I VALLVE, JOAN, ROCCATAGLIATA, FRANCO Y VALENTE, PIERGIORGIO, *La fiscalidad del Comercio Electrónico*, Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.
14. IASONI, MARIE, *Comercio Electrónico, aspectos legales: Un Desafío para el Derecho Peruano*, Editorial Librería Portocarrero SRL, Lima, 2002.
15. IGLESIAS FERRER, CESAR, *Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación*, Gaceta jurídica S.A., Lima, 2000.
16. INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO (COORDINACIÓN ACADÉMICA DE JUAN PABLO GODOY FAJARDO), *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*, Legis Editores S.A., Primera Edición, Bogotá, 2006.
17. LORENZETTI RICARDO, LUIS Y SOTO COAGUILA, CARLOS ALBERTO, *Instituciones de Derecho Privado: Comercio Electrónico*, Ara Editores, Lima, 2003.
18. OLIVER CUELLO, RAFAEL, *Tributación del Comercio Electrónico*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

19. PARDINI, ANIBAL, *Derecho de Internet*, Ediciones La Rocca, Buenos Aires, 2002.
20. PLAZAS VEGA, MAURICIO ALFREDO, *Derecho Tributario Comunitario: La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Legis Editores S.A., Primera Edición, Bogotá, 2001.
21. RODRÍGUEZ VELARDE, JAVIER, *Contratación empresarial*, Editorial Rodhas, Arequipa, 1998.
22. RUBIO CORREA, MARCIAL, *Derecho: Cuestiones y Perspectivas*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Primera Edición, Lima, 2001.
23. RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, FRANCISCO, *Software y Tributación*, Fondo Editorial de la PUCP, Lima, 1997.
24. TORRES ÁLVAREZ, HERNÁN, *El sistema de Seguridad Jurídica en el Comercio Electrónico*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2005.
25. UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA (DEPARTAMENTO DE DERECHO DE LOS NEGOCIOS), *El Contrato por medios Electrónicos*, Editorial Cordillera S.A.C., Primera Edición, Lima. 2003.
26. VILLEGAS HÉCTOR, B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.



HEMEROGRAFÍA

1. ALVARADO WEFER, ANTONIO Y CIFUENTES, LUIS ENRIQUE, *El Comercio Electrónico en Venezuela: Una propuesta de Política Fiscal*, En: “Comercio Electrónico: Instituciones de Derecho Privado”, Ara Editores, Lima, 2003.
2. BARRIUSO RUIZ, CARLOS, *Comercio Electrónico, Firmas y Dominios en el Mercado Comunitario*, En: “Informática y Derecho. Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 2000.
3. CARRASCOSA LÓPEZ, VALENTÍN, *La Regulación Jurídica del Fenómeno Informático*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Marco Legal y Deontológico de la Informática”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 1998.
4. CONSENTINO, GUILLERMO, GARCÍA, JOSÉ ALBERTO, TEJERO, DANIEL OMAR Y TEJERO, NESTOR FABIAN, *Tras los Pasos de la Seguridad Perdida: Delitos Informáticos*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Marco Legal y Deontológico de la Informática”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, II Tomo, Mérida, 1998.
5. DE TRAZEGNIES GRANDA, FERNANDO, *La Desmaterialización del Derecho: Del derecho de penada al Internet*, En: “Revista Themis”, N° 38, Lima, 2001.
6. DEL PESO NAVARRO, EMILIO, *La Protección de Datos y la Privacidad en Internet*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 2000.
7. GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una grave problemática tributaria actual*, En: “Themis, Revista de Derecho”, Segunda Época, N° 39, Lima, 1999.
8. GILDEMESITER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *La Revolución del Comercio Electrónico y la Tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional*, En: “Themis, Revista de Derecho”, Segunda Época, N° 41, Lima, 2000.
9. RECALDE CASTELLS, ANDRÉS, *Comercio y Contratación Electrónica*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Contratación Electrónica, Privacidad e Internet”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 1999.
10. SORIANO ATIENZA, FAUSTINO JOSÉ, *Comercio Electrónico y Grandes Superficies*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y

Comercio Electrónico”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 2000.

11. SOTO COAGUILA, CARLOS ALBERTO, *El Comercio Electrónico en el Derecho Peruano*, En: “Comercio Electrónico, Instituciones de Derecho Privado”, Tomo III, Editorial Temis, Lima, 2002.
12. VÁSQUEZ GARCÍA, RAMÓN JOSÉ, *Tecnología Digital y Formalización Contractual*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 2000.



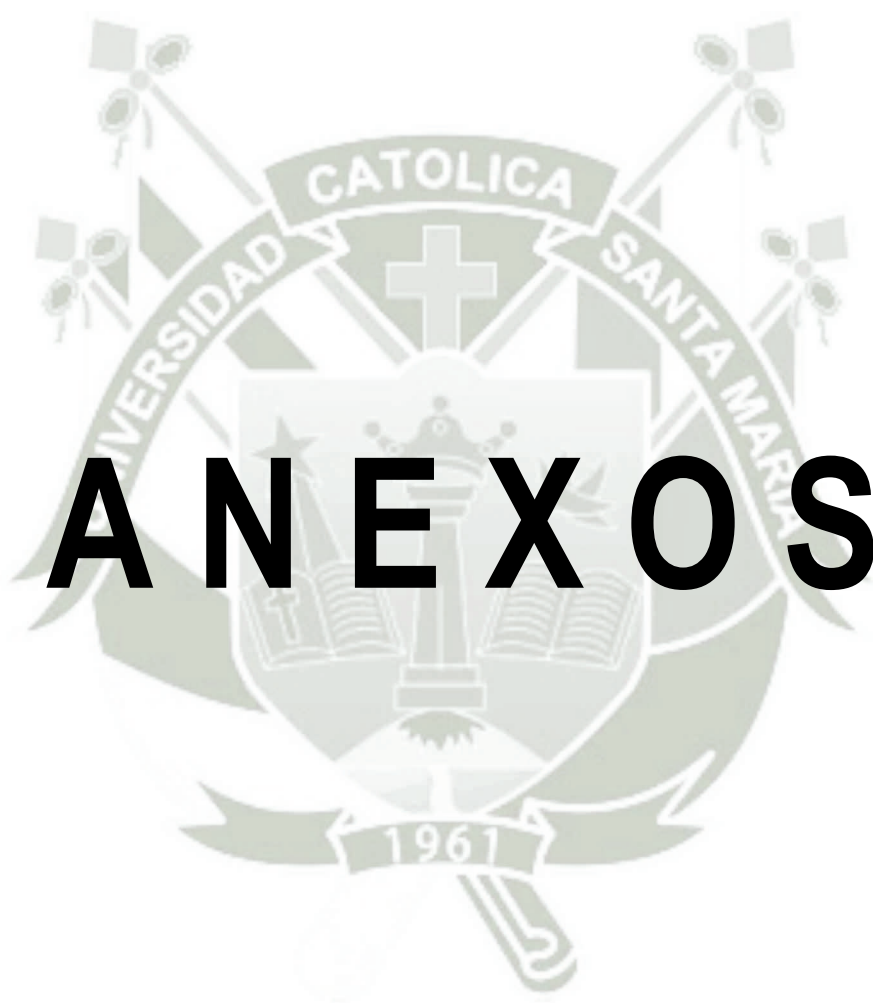
INFORMATOGRAFÍA

1. ALMENARA DANIEL, BARTOLOMÉ PEDRO Y GIL CLAUDIO, *Tributación en el Comercio Electrónico*, mayo del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/almenara_bartolome_gil.pdf
2. BYRNE, PETER D., *Convenios para evitar la doble Tributación: Un análisis del caso del Perú*, Setiembre del 2005, Publicado en Internet en: <Http://ibdocs.iadb.org/wsdos/getdocument.aspx?elocmun=800748>
3. CAMPITELLI, ADRIÁN Y ROSSO, CÉSAR LUIS, *Comercio Electrónico*, Buenos Aires, 2006, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.monografias.com/trabajos12/monogrr/monogrr2.shtml>
4. DE LA CUETARA MARTÍNEZ, J.M. Y ECHEVARRIA BARBERO, J.M., *Comercio electrónico: Requisitos legales para su desarrollo: Régimen Jurídico de Internet*, Madrid, 2006, Publicado en Internet en: http://www.ombuds.org/cyberweek2002/ODR_MirezePhillipe.doc.
5. DE LA LARA PÉREZ, AMPARO, *Un Apunte sobre la Fiscalidad del Comercio Electrónico*, Madrid, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_10_02.pdf
6. DEL MORAL, JOSE A, *Los Impuestos del Ciberespacio*, marzo del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=279>
7. ESPINOZA CÉSPEDES, JOSÉ FRANCISCO, *Aproximaciones para una propuesta legal en materia de medidas seguridad aplicable a la contratación electrónica en el Perú*, 2006, Artículo publicado en Internet en: <http://comunidad.derecho.org/congreso/ponencia6.htm>
8. FERNÁNDEZ MASÍA, ENRIQUE Y LENDA P., *Choice of Law in European Electronic Commerce Contracts*, Revista Electrónica de Estudios Internacionales, 2006, Publicado en Internet en: <http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents>
9. FERNÁNDEZ, MARIBEL. *Comercio electrónico y Mundialización*, marzo del 2006, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.delitosinformaticos.com/ecommerce/globalizacion.shtml>
10. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Perú: Aplicación del Impuesto General a las Ventas y la Entrega de Comprobantes de Pago por operaciones en Internet*, Lima, 2006, Artículo publicado en Internet en: <http://www.alfa-redi.com//apc-aa-alfaredi/imgupload-/9507fc6773bf8321fcad954b7a344761/fernan-dez.pdf>

11. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Venta de Dinero Digital: Consecuencias en la Regulación Tributaria Peruana*, Revista de Derecho Informático Alfa-Redi, Publicado en Internet en: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=760>
12. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Implicancias Tributarias del Comercio Electrónico: Consideraciones en torno al concepto de Establecimiento Permanente*, Revista de Derecho Informático Alfa-Redi, Publicado en Internet en: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=440>
13. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Facturación en Internet para propósitos Fiscales*, Revista de Derecho Informático Alfa-Redi, Publicado en Internet en: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=402>
14. GARCÍA CALVENTE, YOLANDA, *Fiscalidad en el Comercio electrónico*, diciembre del 2005, En Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://ww.eumed.net/cursecon/colaboraciones/garcia-clavene-fiscase-A.htm>
15. GÓMEZ CALLEJA, ISABEL, *Novedades en la Regulación del Comercio Electrónico: Análisis desde una perspectiva Fiscal*, marzo del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=440>
16. GONZALES CARCEDO, JAVIER, *El comercio Electrónico Internacional y la Tributación Directa: Reparto de las Potestades Tributarias*, marzo del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_2802.pdf
17. GUARCH RECAJ, JORDI, *La nueva regulación del Comercio Electrónico en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://premiun.vlex.com/doctrina/REDI_Revista_Electrca_Derecho_informatico/nueva_regulacion_comercio_electronico_Impuesto_valor_Audio/2100-178519.01.html
18. GUTMAN, MARCOS, *El Concepto de Establecimiento Permanente: Su relación con el Comercio Electrónico*, 2006, Artículo publicado por Internet en: <http://www. Alfa-redi..org/rdi-articulo.shtml?x=602>
19. HERRAN OCAMPO, CATALINA, *La Doble Tributación Internacional: Principios y Realidades*, Pontificia Universidad Javeriana de Santa Fe de Bogotá, Publicado en Internet en: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>
20. JIJENA LEIVA, RENATO JAVIER, *Comercio Electrónico y Derecho: La problemática jurídica del Comercio electrónico*, Santiago de Chile, 2002, Disponible en Internet en: <http://derecho.org/redi>.
21. MAGLIONA MARKOVICTH, CLAUDIO PAUL, *Marco jurídico de la contratación electrónica con especial referencia al comercio electrónico*, Santiago de Chile, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.ulpiano.com/bol7_bonardell.pdf

22. MARTÍN GRANADOS, ANTONIETA, *Avances en materia de regulación mercantil y civil del comercio electrónico en México y los aspectos fiscales del establecimiento permanente*, Enero del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ejournal.unam.mx/rca/204/RCA20403.pdf>
23. MARTÍNEZ FAZZALARI, RAUL, *Proyecto de Ley de Exención Impositiva para las Transacciones Comerciales por Internet*, marzo del 2006, publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=185>
24. MARTÍNEZ ZIMARIOFF, EDGARDO, *Las cláusulas abusivas que afectan al consumidor*, CIEECC Programa Universidad Abierta Escuela de Negocios de Punta del Este, Uruguay, publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.infojus.com.br/area/edgardo.html>
25. MICHA, SEBASTIÁN, *Comercio Electrónico y Tributación*, 2002, publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.monografias.com/trabajos11/celectr/celectr.shtml>
26. MONTEZUMA PANEZ, OSCAR ENRIQUE, *Aspectos Legales del Comercio Electrónico como línea de servicios*, 2005, Publicado en Internet en:
<http://www.emprendo.com/Lacontratacionelec2.html>.
27. NOCETE CORREA, FRANCISCO JOSÉ, *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico*, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).
28. PALAZZI, PABLO Y PEÑA, JULIÁN, *Comercio electrónico y MERCOSUR*, 2006, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:
www.derecho.org/redi.
29. PUMARINO MENDOZA, ANDRÉS, *El Derecho Tributario Internacional y sus efectos en el Comercio Electrónico*, Santiago de Chile, Publicado en Internet en:
http://www.alfa-redi.com//apc-lfaredi/img_upload/95-07fc6773bf8321fcad954b7a344761/pumarino_1.pdf
30. RAMÍREZ GÓMEZ, SALVADOR, *Nuevas tecnologías y Fiscalidad: La tributación del Comercio Electrónico*, 2006, Disponible en Internet en:
<http://www.uhu.es/derechoyconocimiento/DyC01/A10.pdf#search=tributacion%20en%20el%20comercio%20electronico>
31. RODRÍGUEZ REY, TAYLI ANNIELYS Y RODRÍGUEZ OCAMPO, YAIMA KIRENIA, *Sistema Tributario en el Comercio Electrónico*, 2006, Artículo publicado en Internet en:
<http://www.monografias.com/trabajos14/comercelectronico/comerc-electronico.shtml>
32. RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO. *Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma*, mayo del 2006, publicado en Internet en:
<http://www.uclm.es/cief/Cursos/Ponencias/Materiales/satur/COMERCIO%20ELECTRONICO.pdf>

33. RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico: Imposición Directa*, mayo del 2006, publicado en Internet en:
<http://www.ief.es/>(En el Rubro de Publicaciones: Documentos de Trabajo).
34. RICO CARILLO, MARIALIANA, *La oferta y la aceptación en la contratación electrónica*, REDI, Revista Electrónica de Derecho Informático, Lima, 2000, en Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.alfa-redi.com>
35. SANZ GUEVARA, EDUARDO, *Transparencia Fiscal Internacional*, Doc N° 18/02 del Instituto de Estudios Fiscales. Publicado en Internet en:
http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_18_02.pdf
36. SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *La Modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble Imposición Internacional y prevenir la Evasión Fiscal, Interpretación y Novedades de la Versión del Año 2000. La eliminación del artículo 14° sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*, Doc. N° 05/02 del Instituto de Estudios Fiscales publicado en Internet en:
http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_05_02.pdf
37. VILLANUEVA MEZA, RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, Lima, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>
38. ZUMARÁN, SANDRO, *La Contratación Electrónica*, 2006, Publicado en Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ipce.org.pe/contraelec.html>



A N E X O S



PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

CONTENIDO

PREAMBULO

I. PLANTEAMIENTO TEÓRICO

1. Problema de Investigación.
 - 1.1. Enunciado del Problema.
 - 1.2. Descripción del Problema.
 - 1.2.1. Área del Conocimiento.
 - 1.2.2. Análisis de Variables.
 - 1.2.3. Interrogantes Básicas.
 - 1.2.4. Tipo y Nivel de Investigación.
 - 1.3. Justificación.
2. Marco Conceptual.
3. Antecedentes Investigativos.
4. Objetivos.
5. Hipótesis.

II. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

1. Técnicas e Instrumentos.
2. Campo de verificación.
 - 2.1. Ubicación Espacial.
 - 2.2. Ubicación Temporal.
 - 2.3. Unidades de Estudio, Universo y Muestra.
3. Estrategia de Recolección de información.
4. Fuentes de Información.

ANEXOS: Instrumentos de recolección de información.

PREÁMBULO

Internet está adquiriendo bastante importancia para el desarrollo del comercio y la producción, permitiendo la realización y concreción de múltiples negocios de trascendental relevancia, tanto para el sector público como para el sector privado. Asimismo, a través de esta red se puede realizar operaciones económicas de la más diversa índole sin contar con un establecimiento físico y hasta la entrega de los bienes o la prestación de servicios que antes se realizaban en presencia física, ahora pueden ser transmitidos o prestados a través del formato digitalizado en la misma red.

Es de esta manera, que se viene implementando el comercio electrónico como una forma de realizar transacciones económicas a través de medios electrónicos sin que exista contacto directo entre las partes que intervienen, lo cual está creando cambios estructurales en la forma de hacer negocios no solo el ámbito local sino también internacional.

Para el Derecho Tributario, el comercio electrónico ha creado el planteamiento de nuevos desafíos y problemas. Las transacciones u operaciones comerciales y económicas que se realizan a través de Internet están creciendo cada día, las mismas que vienen acompañadas de la difícil determinación de la legislación aplicable, la difícil localización de las actividades comerciales y el problema que genera calificar el tipo de operación que se efectúa, a esto sumado que las operaciones que se realizan son de índole internacional en la que intervienen dos o más países a la vez, hace difícil la determinación del Estado al que le corresponde gravar estas operaciones.

Ante esta situación, ha surgido la preocupación por el posible crecimiento de la elusión y fraude fiscales, sobre todo cuando esta figura afecta tanto a los impuestos directos (sobre la renta y el patrimonio) como también los de carácter indirecto (sobre el consumo) y el problema en que se encuentran las Administraciones Tributarias para controlar este tipo de transacciones y establecer una regulación pertinente que sea capaz de captar la recaudación correspondiente a las más diversas manifestaciones de riqueza generadas por las operaciones de comercio electrónico. Asimismo, la gran interrogante que surge es si se crean nuevos impuestos o adecuar los ya existentes, si el actual ordenamiento legal, tal y como está diseñado, puede gravar adecuadamente los hechos imposables que se generan o si es necesario crear un régimen tributario especial que regule las implicancias fiscales de estas operaciones, sin crear distorsiones en el mercado ni establecer regímenes que resulten discriminatorios para los agentes económicos.

El presente proyecto de investigación se ha dividido en tres partes, en una primera parte contiene el planteamiento teórico, el cual contiene los aspectos básicos respecto al problema de investigación como enunciado, descripción, variables, interrogantes básicas y justificación, asimismo el marco conceptual, antecedentes investigativos, objetivos e hipótesis. En una segunda parte contiene el Planteamiento operacional, en el que se indica las técnicas e instrumentos a utilizar, así como el campo de verificación, la estrategia de recolección de la información y las fuentes utilizadas. Y finalmente en una tercera parte que contiene los anexos en el cual se adjunta los modelos de fichas bibliográficas y documentales a utilizar y un esquema que servirá de guía para la presente investigación.

I. PLANTEAMIENTO TEÓRICO

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:

1.1. ENUNCIADO:

“Implicancias Jurídicas del comercio electrónico en la tributación peruana - 2007”

1.2. DESCRIPCIÓN:

1.2.1. Área del conocimiento:

El problema a investigarse se encuentra ubicado en:

Campo : Ciencias Jurídicas
Área : Derecho Tributario y Derecho Informático.
Línea : Comercio Electrónico y Tributación peruana.

1.2.2. Análisis de las Variables:

VARIABLE INDEPENDIENTE: COMERCIO ELECTRONICO EN LA
TRIBUTACION PERUANA

Indicadores y sub-indicadores:

a) Comercio Electrónico:

- Internet.
- Comercio Electrónico Directo.
- Comercio Electrónico Indirecto.
- Contratación Electrónica.

b) Tributación en el Perú:

- Tributación Directa.
- Tributación Indirecta.
- Criterios de Imposición.

VARIABLE DEPENDIENTE : IMPLICANCIAS JURÍDICAS

Indicadores y sub-indicadores:

- a) Legislación Comparada:
- Instituciones Internacionales.
 - Perspectiva Tributaria de otros países.
- b) Legislación Peruana:
- Impuesto a la Renta.
 - Impuesto General a las Ventas (IGV)
 - Administración Tributaria.
 - Política Fiscal.

TIPO	VARIABLE	INDICADORES	SUB -INDICADORES
VARIABLE INDEPENDIENTE	COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA TRIBUTACIÓN PERUANA	Comercio Electrónico	Internet
			Comercio Electrónico Directo
			Comercio Electrónico Indirecto
			Contratación Electrónica
		Tributación en el Perú	Tributación Directa
			Tributación Indirecta
VARIABLE DEPENDIENTE	IMPLICANCIAS JURÍDICAS	Legislación Comparada	Instituciones Internacionales
			Perspectiva Tributaria de otros países
		Legislación Peruana	Impuesto a la Renta
			Impuesto General a las Ventas (IGV)
			Administración Tributaria
			Política Fiscal

1.2.3. Interrogantes Básicas:

- 1.2.3.1. ¿Cómo está regulado en el Perú la tributación del comercio electrónico?
- 1.2.3.2. ¿Es necesaria la creación de nuevos impuestos o los ya existentes son aplicables al comercio electrónico en nuestra legislación?
- 1.2.3.3. ¿Qué implicancias jurídicas se han generado al respecto?

1.2.4. Tipo y nivel de investigación:

Por su finalidad	:	Aplicada.
Por el tiempo	:	Longitudinal o diacrónica.
Por el nivel de profundización	:	Explicativa
Por el ámbito	:	Documental

1.3. JUSTIFICACIÓN:

La realización de operaciones o transacciones económicas realizadas por medios electrónicos son de carácter no solo local o nacional sino también internacional; en Internet se pueden encontrar negocios virtuales de distintos países que ofrecen gran cantidad de bienes y servicios. Es por ello que ha generado para el Derecho Tributario el planteamiento de nuevos desafíos. Las normas que existen actualmente en materia de imposición han sido dadas teniendo como base la realización de operaciones en la forma tradicional en donde la presencia física era importante para determinar a que país le corresponde gravar los impuestos, sin embargo, con el comercio electrónico la presencia física desaparece para crearse el entorno virtual en el cual una operación puede pactarse a través de la misma red y hasta la entrega del bien o la prestación de servicios puede cumplirse también a través de los medios electrónicos, como por ejemplo la adquisición de un programa de software que tanto su pago como la entrega de dicho producto puede hacerse efectivo a través de Internet.

En materia de tributación, el comercio electrónico plantea problemas específicos, como la necesidad de conocer la naturaleza y localización de los hechos imponible, ya que es difícil determinar donde se encuentra ubicada la empresa o persona proveedora de productos o servicios, puede que tenga su establecimiento en un determinado país, que sea dirigida por sus administradores en otra jurisdicción y su pagina Web se haya implantado a través de un servidor que se ubica en otro estado diferente; y a esto sumado que el cliente siendo de una nacionalidad y teniendo su domicilio en otro, realice la adquisición del bien en un país distinto a los anteriores; ante tal circunstancia es difícil ubicar el lugar donde se encuentra la fuente generadora de la renta, la determinación de la jurisdicción aplicable y la legislación competente, para establecer a que país le corresponde el cobro de los tributos y que mecanismos debe utilizarse para la fiscalización de estas operaciones.

Por tal motivo, resulta de **suma importancia**, el análisis de este tema y determinar cuales son las implicancias jurídicas que al respecto se están generando, ya que al ser el comercio electrónico de ámbito mundial y de reciente surgimiento, está empezando a surgir conflictos vinculados con los demás países en su afán de determinar a quien le corresponde gravar los impuestos. Hay casos en que una sola operación podría estar gravada por varios estados (Múltiple Imposición) o darse el supuesto que no se encuentre gravado por ninguno (Nula Imposición) y éste es un problema delicado que afecta la recaudación de las Administraciones Tributarias de los países afectados, y

por otro lado también del contribuyente ya que una sola operación económica no puede estar sujeta a impuestos por varios países a la vez.

Como resultado del proceso de Globalización que está afrontando nuestra sociedad en estos tiempos, resulta **incuestionable el carácter contemporáneo** que tiene este problema que se pretende investigar, la tributación en el comercio electrónico constituye una **problemática reciente, actual**, que está evolucionando aceleradamente dentro del ámbito mundial, y se requiere **urgentemente** la adopción de **criterios jurídicos** que regulen y se apliquen a esta nueva forma de hacer negocios, específicamente en el ámbito fiscal o tributario, ya que puede ser una puerta abierta para que personas o empresas que quieran evadir impuestos (Elusión y Fraude Fiscal), utilicen los medios electrónicos para evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Se debe tener en cuenta que el hecho que algún negocio sea desarrollado a través de medios electrónicos no significa que estos vayan a estar gravados con cargas impositivas mayor a las realizadas por el comercio tradicional ni tampoco a que no estén sujetos a ningún tributo, para ello existe el principio de equidad y justicia en el cual independientemente de la forma como se desarrolle la actividad sea por medios electrónicos o no deben estar gravados con la misma magnitud.

En consecuencia, con la presente investigación se pretende **aportar alternativas normativas** para la solución de estos problemas que acarrea la tributación en el comercio electrónico, **analizando las implicancias jurídicas** que se están suscitando a nivel nacional e internacional con la finalidad de determinar si es necesaria la creación de nuevas normas o la creación de nuevos impuestos destinados a gravar el comercio electrónico o los ya existentes son perfectamente aplicables o adaptables, sin dejar de lado que esto involucra otras jurisdicciones y que la respuesta jurídica que se adopte tiene que estar al menos acorde con las legislaciones de otros países en el ámbito internacional.

2. MARCO CONCEPTUAL:

Para la realización de la presente investigación, resulta de suma importancia tener presente en forma clara y precisa los principales conceptos o términos que se han de emplear a través de la investigación, siendo los principales los siguientes:

2.1. CONCEPTOS BÁSICOS:

- 2.1.1 DERECHO TRIBUTARIO:** Es la disciplina que estudia al tributo y consecuentemente al conjunto de normas, jurisprudencia y doctrina que giran en torno al mismo (Derecho tributario Objetivo), además de analizar los alcances y limitaciones del Poder Tributario que lo proyectó y las obligaciones Sustanciales y

formales, derechos y deberes jurídico tributarios que surgen como consecuencia de la interrelación entre el Estado y los particulares (Derecho tributario subjetivo).¹

2.1.2. DERECHO INFORMÁTICO: es la rama especializada del Derecho que estudia el conjunto de principios y normas que regulan los efectos jurídicos de la interrelación entre el Derecho y la informática y sus implicancias legales.²

2.1.3. COMERCIO ELECTRÓNICO: o e-commerce, es un conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos, incluyendo texto, sonido e imagen; es un sistema global que utilizando redes informáticas y en particular Internet permite crear un mercado electrónico operado por computadora y a distancia de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, e incluye todas las operaciones necesarias para concretar las operaciones de compra y venta, negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo (aranceles, seguros, transportes, etc) y banking de apoyo; todo ello, en condiciones de seguridad y confidencialidad razonables.³

2.1.4. IMPUESTO A LA RENTA: Es aquel impuesto que grava no solo las rentas provenientes de la explotación de una fuente, es decir las provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; sino también cualquier otro ingreso con alcances distintos a ésta, como son las ganancias de capital originadas por la enajenación de bienes, así como los ingresos provenientes de operaciones con terceros.⁴

2.1.5. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS: Es aquel impuesto que grava el consumo como manifestación de riqueza, a diferencia de otros impuestos que gravan la renta o el patrimonio, tal como lo hace el impuesto a la renta y el impuesto vehicular respectivamente. Es por ello que estamos ante un impuesto indirecto al gravar una manifestación mediata de riqueza. El consumo desde el punto de vista del IGV, no debe entenderse como efectivo, es decir que se realice un uso del bien o una utilización propia del servicio, sino que opta por entender que basta que se realice una venta, preste un servicio o se importe un bien para que se determine un consumo siempre. No existe una estructura técnica de aplicación de los impuestos que gravan el consumo. En general, los impuestos que gravan el

¹ IGLESIAS FERRER, CÉSAR, Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación, Gaceta jurídica S.A., Lima, 2000, Pág. 97.

² DAVARA RODRÍGUEZ, MIGUEL ANGEL, Derecho Informático, Editorial Aranzandi, Pamplona, 2003. Pág. 16.

³ LORENZETTI, RICARDO LUIS y SOTO COAGUILA, CARLOS ALBERTO, Instituciones de Derecho Privado: Comercio Electrónico, Ara Editores, Lima, 2003, Pág. 128.

⁴ BASALLO RAMOS, CARLOS, GOMEZ AGUIRRE, ANTONIO y NIMA NIMA, ELIZABETH, Guía Práctica del Impuesto a la Renta, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005, Pág. 11.

consumo pueden diferenciarse según la estructura técnica que posean, cuya adopción obedece a una adecuación a las características económicas y administrativas de cada país. En otros países se le conoce al IGV como el Impuesto al Valor Agregado – IVA.⁵

2.1.6. IMPUESTOS ADUANEROS: Los impuestos aduaneros son los gravámenes a la importación o exportación de mercaderías o productos. Si bien los primeros (Importación) tienen el carácter de gravámenes típicos en todas las legislaciones, no sucede lo mismo con los segundos (a la exportación) que constituyen excepción y son generalmente considerados como obstaculizables para las vinculaciones comerciales internacionales, no incluyen el concepto de derechos aduaneros propiamente dichos las tasas relacionadas con las operaciones de embarque o desembarque de las mercaderías (derecho de muelle, guinche, etc) ni tampoco las numerosas contribuciones especiales que ofertan ciertos productos de exportación y se satisfacen al salir del país, ingresando su producto a fondos especiales.⁶

3. ANTECEDENTES INVESTIGATIVOS:

Hecha la revisión bibliográfica, tanto en las bibliotecas de la Universidad Católica de Santa María, como en la Universidad Nacional de San Agustín, de nuestra ciudad, se ha podido verificar que no existe estudios referidos al tema materia de investigación, probablemente debido a que es un tema nuevo que recién está empezando a tener auge.

4. OBJETIVOS:

4.1. Objetivo Genérico:

4.1.1. Analizar qué implicancias jurídicas se han generado respecto a la tributación en el comercio electrónico en nuestro País.

4.2. Objetivos específicos:

- 4.2.1. Precisar como está regulado en el Perú la tributación en el comercio electrónico.
- 4.2.2. Determinar si es necesaria la creación de nuevos impuestos o los ya existentes son aplicables al comercio electrónico en nuestra legislación.

⁵ BASALLO RAMOS, CARLOS, Guía Práctica del Impuesto General a las Ventas, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005, Pág. 11.

⁶ VILLEGAS, HECTOR B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, Pág. 712-713.

5. HIPÓTESIS:

5.1. PRINCIPIO: Teniendo en cuenta que:

1. La única diferencia que existe entre el comercio tradicional y el comercio electrónico es el medio empleado (medio electrónico) y que en definitiva se trata de lo mismo, es decir transacciones comerciales que tienen la misma esencia económica al margen del medio que se emplee para concertarla o para cumplirla; y
2. Al existir en el Perú un marco normativo que regula el impuesto a la renta y el Impuesto General a las Ventas (IGV) para los negocios que se desarrollan de manera tradicional.

5.2. HIPÓTESIS: Es probable que:

Resulte completamente innecesaria la creación de nuevos impuestos destinados a gravar el comercio electrónico ya que los impuestos existentes en la tributación peruana al 2007 son perfectamente adaptables para gravar la expresión de riqueza o ganancia que se generan a través de esta nueva forma de hacer negocio y para que no origine distorsiones en el mercado ni regímenes discriminatorios para los agentes económicos en razón a la modalidad del comercio adoptado.

II. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

CUADRO DE SISTEMATIZACIÓN DE TÉCNICAS E INSTRUMENTOS					
TIPO	VARIABLE	INDICADORES	SUB - INDICADORES	TÉCNICAS	INSTRUMENTOS
VARIABLE INDEPENDIENTE	COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA TRIBUTACIÓN PERUANA	Comercio Electrónico	Internet	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
			Comercio Electrónico Directo	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
		Comercio Electrónico Indirecto	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales	
			Contratación Electrónica	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
		Tributación Directa	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales	
			Tributación Indirecta	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
		Criterios de Imposición	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales	
			Instituciones Internacionales	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
		Legislación Comparada	Perspectiva Tributaria de otros Países	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
			Impuesto a la Renta	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
VARIABLE DEPENDIENTE	IMPLICANCIAS JURÍDICAS	Legislación Peruana	Impuesto General a las Ventas (IGV)	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
			Administración Tributaria	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales
		Política Fiscal	Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales	
			Revisión Documental	Fichas Bibliográficas Fichas Documentales	

1. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS:

- 1.1. PARA LA VARIABLE INDEPENDIENTE:** El comercio electrónico en la tributación peruana; a fin de obtener la información acerca de las teorías, doctrinas, conceptos y normas legales pertinentes, se emplearán las siguientes técnicas e instrumentos:

TÉCNICAS

- Revisión documental de libros, revistas, artículos de Internet y normas legales tributarias

INSTRUMENTOS

- Fichas Bibliográficas
- Fichas Documentales

- 1.2. PARA LA VARIABLE DEPENDIENTE:** Implicancias Jurídicas; a fin de recoger los datos de teorías, doctrinas, conceptos y normas legales, se emplearán las siguientes técnicas e instrumentos:

TÉCNICAS

- Revisión documental de libros, revistas, artículos de Internet y normas legales tributarias.

INSTRUMENTOS

- Fichas Bibliográficas
- Fichas Documentales

2. CAMPO DE VERIFICACIÓN:

2.1. UBICACIÓN ESPACIAL:

Las implicancias jurídicas del comercio electrónico producidas en el **Perú**.

2.2. UBICACIÓN TEMPORAL:

La presente investigación corresponde al **año 2007**.

2.3. UNIDADES DE ESTUDIO, UNIVERSO Y MUESTRA:

Dada la naturaleza de la presente investigación que es DOCUMENTAL, no es posible determinar un UNIVERSO y una MUESTRA por cuanto es una investigación netamente teórica y no de campo.

En ese sentido, para la presente investigación, lo que corresponde determinar son las UNIDADES DE ESTUDIO, las mismas que se encuentran constituidas por lo siguiente:

- **LEGISLACIÓN PERUANA:**

- Decreto Supremo N° 135-99-EF – Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF – Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF – Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

- **LEGISLACION COMPARADA:**

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).
- Departamento del Tesoro Norteamericano.
- Internet Tax Freedom Act, Estados Unidos.
- Unión Europea.
- Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA).
- Organización Mundial del Comercio (OMC).
- Comunidad Andina de Naciones (CAN).

3. ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN:

La información que se requiere para la presente investigación será recogida, por el propio investigador al ser una investigación netamente documental, de las Bibliotecas de la Universidad Católica de Santa María, Universidad Nacional de San Agustín, del Colegio de Abogados, del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera de la SUNAT (IATA) y otras Bibliotecas especializadas, así como la información que se obtenga por Internet, empleándose para tal efecto fichas bibliográficas y documentales, donde se consignarán los datos recolectados.

3.1. MODO:

- Se realizará por el propio investigador, la búsqueda de bibliografía jurídica pertinente en las Bibliotecas especializadas antes indicadas, a efecto de conseguir la información legislativa y teórica, que será consignada en fichas bibliográficas y documentales.
- Se revisará por parte del investigador, las fichas bibliográficas y documentales elaboradas en la recolección de la información, las mismas que servirán para la elaboración del informe final.

3.2. MEDIOS:

3.2.1. RECURSOS HUMANOS:

DENOMINACIÓN	CANTIDAD	COSTO DIARIO	DÍAS	COSTO TOTAL
Dirección del Proyecto y Ejecución	1	S/. 25.00	150	S/. 3,750.00
Digitador	1	S/ 15.00	15	S/. 225.00
TOTAL	2	S/ 40.00		S/. 3,975.00

3.2.2. RECURSOS MATERIALES Y BIENES Y SERVICIOS:

DENOMINACIÓN	CANTIDAD	COSTO TOTAL
Papel Bond	1500	S/. 120.00
Cuaderno	1	S/. 3.00
Fichas Bibliográficas y Documentales	500	S/. 50.00
Cartucho tinta para impresora	3	S/. 150.00
Copias fotostáticas	400	S/. 35.00
Anillados	5	S/. 25.00
Uso de computadora	1	S/. 100.00
Movilidad	--	S/. 200.00
TOTAL	--	S/. 683.00

3.2.3. COSTO TOTAL DEL PROYECTO Y EJECUCIÓN DE INVESTIGACIÓN:

DENOMINACIÓN	COSTO TOTAL
Recursos Humanos	S/. 3,975.00
Recursos Materiales y Bienes y Servicios	S/. 683.00
COSTO TOTAL GENERAL	S/. 4,658.00

3.3. CRONOLOGÍA DEL TRABAJO:

TIEMPO ACTIVIDADES	DICIEMBRE 2006	ENERO 2007	FEBRERO 2007	MARZO 2007	ABRIL 2007	MAYO 2007	JUNIO 2007	JULIO 2007
	1 2 3 4	1 2 3 4	1 2 3 4	1 2 3 4	1 2 3 4	1 2 3 4	1 2 3 4	1 2 3 4
1. Preparación del Proyecto.	XX							
2. Aprobación del proyecto.	XX							
3. Recolección de la información.		XXXX	XXXX					
4. Análisis y sistematización de datos.				XXXX	XX			
5. Conclusiones y Sugerencias.					XX	XXXX		
6. Preparación del Informe final.							XXXX	XX
7. Presentación del Informe Final.								XX

4. FUENTES DE INFORMACIÓN:

4.1. BIBLIOGRAFÍA:

1. BASALLO RAMOS, CARLOS, *Guía Práctica del Impuesto General a las Ventas*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005.
2. DAVARA RODRÍGUEZ, MIGUEL ÁNGEL, *Manual de Derecho Informático*, Editorial Aranzandi, Pamplona, 1997.
3. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Régimen Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*, Fondo Editorial de PUCP, Lima, 2003.

4. GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos permanentes*, Fondo Editorial de la PUCP, Lima, 1995.
5. HORTALLA I VALLVE, JOAN, ROCCATAGLIATA, FRANCO Y VALENTE, PIERGIORGIO, *La fiscalidad del Comercio Electrónico*, Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.
6. IASONI, MARIE, *Comercio Electrónico, aspectos legales: Un Desafío para el Derecho Peruano*, Editorial Librería Portocarrero SRL, Lima, 2002.
7. IGLESIAS FERRER, CESAR, *Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación*, Gaceta jurídica S.A., Lima, 2000.
8. LORENZETTI RICARDO, LUIS Y SOTO COAGUILA, CARLOS ALBERTO, *Instituciones de Derecho Privado: Comercio Electrónico*, Ara Editores, Lima, 2003.
9. OLIVER CUELLO, RAFAEL, *Tributación del Comercio Electrónico*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.
10. PARDINI, ANIBAL, *Derecho de Internet*, Ediciones La Rocca, Buenos Aires, 2002.
11. TORRES ÁLVAREZ, HERNÁN, *El sistema de Seguridad Jurídica en el Comercio Electrónico*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2005.
12. VILLEGAS HÉCTOR, B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

4.2. HEMEROGRAFÍA:

1. CARRASCOSA LÓPEZ, VALENTÍN, *La Regulación Jurídica del Fenómeno Informático*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Marco Legal y Deontológico de la Informática", Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 1998.
2. DE TRAZEGNIES GRANDA, FERNANDO, *La Desmaterialización del Derecho: Del derecho de pernada al Internet*, En: "Revista Themis", N° 38, Lima, 2001.
3. DEL PESO NAVARRO, EMILIO, *La Protección de Datos y la Privacidad en Internet*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico", Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 2000.
4. GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una grave problemática tributaria actual*, En: "Themis, Revista de Derecho", Segunda Epoca, N° 39, Lima, 1999.
5. GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, ALFREDO, *La Revolución del Comercio Electrónico y la Tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional*, En: "Themis, Revista de Derecho", Segunda Época, N° 41, Lima, 2000.
6. RECALDE CASTELLS, ANDRÉS, *Comercio y Contratación Electrónica*, En: "Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Contratación Electrónica, Privacidad e Internet", Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 1999.

7. SORIANO ATIENZA, FAUSTINO JOSÉ, *Comercio Electrónico y Grandes Superficies*, En: “Informática y Derecho, Revista Iberoamericana de Derecho Informático: Internet y Comercio Electrónico”, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Mérida, 2000.
8. SOTO COAGUILA, CARLOS ALBERTO, *El Comercio Electrónico en el Derecho Peruano*, En: “Comercio Electrónico, Instituciones de Derecho Privado”, Tomo III, Editorial Temis, Lima, 2002.

4.3. INFORMATOGRAFÍA:

1. ALMENARA DANIEL, BARTOLOMÉ PEDRO Y GIL CLAUDIO, *Tributación en el Comercio Electrónico*, mayo del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/almenara_bartolome_gil.pdf
2. DE LARA PÉREZ, AMPARO, *Un Apunte sobre la Fiscalidad del Comercio Electrónico*, Madrid, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_10_02.pdf
3. ESPINOZA CÉSPEDES, JOSÉ FRANCISCO, *Aproximaciones para una propuesta legal en materia de medidas seguridad aplicable a la contratación electrónica en el Perú*, 2006, Artículo publicado en Internet en: <http://comunidad.derecho.org/congreso/ponencia6.htm>
4. FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, *Perú: Aplicación del Impuesto General a las Ventas y la Entrega de Comprobantes de Pago por operaciones en Internet*, Lima, 2006, Artículo publicado en Internet en: <http://www.alfa-redi.com//apc-aa-alfaredi/imgupload-/9507fc6773bf8321fcad954b7a344761/fernan-dez.pdf>
5. GARCÍA CALVENTE, YOLANDA, *Fiscalidad en el Comercio electrónico*, diciembre del 2005, En Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://ww.eumed.net/coursecon/colaboraciones/garcia-clavene-fiscase-A.htm>
6. GONZÁLES CARCEDO, JAVIER, *El comercio Electrónico Internacional y la Tributación Directa: Reparto de las Potestades Tributarias*, marzo del 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_2802.pdf
7. GUARCH RECAJ, JORDI, *La nueva regulación del Comercio Electrónico en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: http://premiun.vlex.com/doctrina/REDI_Revista_Electrca_Derecho_informatico/nueva_regulacion_comercio_electronico_Impuesto_Valor_A%F1audio/2100-178519,01.html
8. NOCETE CORREA, FRANCISCO JOSÉ, *La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico*, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ief.es/> (En el rubro de Publicaciones: Documentos de trabajo).
9. RAMÍREZ GÓMEZ, SALVADOR, *Nuevas tecnologías y Fiscalidad: La tributación del Comercio Electrónico*, 2006, Disponible en Internet en:

- <http://www.uhu.es/derechoyconocimiento/DyC01/A10.pdf#search='tributacion%20en%20el%20comercio%20electronico'>
10. RODRÍGUEZ REY, TAYLI ANNIELYS Y RODRÍGUEZ OCAMPO, YAIMA KIRENIA, *Sistema Tributario en el Comercio Electrónico, 2006*, Artículo publicado en Internet en:
<http://www.monografias.com/trabajos14/comercelectronico/comerc-electronico.shtml>
 11. RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO. *Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma*, mayo del 2006, publicado en Internet en:
<http://www.uclm.es/cief/Cursos/Ponencias/Materiales/satur/COMERCIO%20ELECTRONICO.pdf>
 12. VILLANUEVA MEZA, RITA, *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de imposición al Consumo en América*, Lima, 2006, En Internet en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.ieid.org/Congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>

ANEXOS

ANEXO N° 1 FICHA BIBLIOGRÁFICA

FICHA BIBLIOGRÁFICA

NOMBRE DEL AUTOR:.....

.....

TÍTULO DE LA OBRA:.....

.....

.....

EDITORIAL, LUGAR Y AÑO:.....

.....

NOMBRE DE LA BIBLIOTECA:.....

.....

CÓDIGO :.....

PÁGINA WEB (De ser el caso):

ANEXO N° 2
FICHA DOCUMENTAL

FICHA DOCUMENTAL

NOMBRE DE AUTOR:.....

VARIABLE O INDICADOR:.....

TITULO:.....

IDENTIFICACION DEL DOCUMENTO:.....

FECHA:.....

COMENTARIO O CITA:.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

LOCALIZACIÓN:.....

PÁGINA:.....

PÁGINA WEB (De ser el caso):.....

**IMPLICANCIAS JURÍDICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA
TRIBUTACIÓN PERUANA - 2007**

DEDICATORIA

EPÍGRAFE

ÍNDICE

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I:

ASPECTOS JURÍDICOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. INTERNET
 - 1.1. Reseña Histórica.
 - 1.2. Definición.
2. COMERCIO ELECTRÓNICO
 - 2.1. Definición de Comercio Electrónico.
 - 2.2. Características del Comercio Electrónico.
 - 2.3. Clasificación del Comercio Electrónico.
 - 2.4. Categorías del Comercio Electrónico.
 - 2.5. Comercio electrónico y Contratación Electrónica.
3. ASPECTOS JURÍDICOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:
 - 3.1. Infracciones en los Derechos Intelectuales.
 - 3.2. Implicancias Tributarias.
 - 3.3. Relaciones Contractuales.
 - 3.4. Seguridad Jurídica por Internet.
 - 3.5. Delitos Informáticos.
 - 3.6. Solución de Conflictos.
4. CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA
 - 4.1. Caracteres Jurídicos de los Contratos Electrónicos.
 - 4.2. Contratación Electrónica: Contratos entre ausentes o entre presentes?
 - 4.3. Contratación Electrónica por Internet mediante correo electrónico (Off line).
 - 4.4. Contratación Electrónica por Internet mediante Página Web (On line).
 - 4.5. Contratación Informática y contratación electrónica.
5. COMERCIO ELECTRÓNICO: REGULACIÓN NORMATIVA GLOBAL, SECTORIAL O AUTORREGULACIÓN?

CAPÍTULO II:

LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. ASPECTOS GENÉRICOS
2. TRATAMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO
 - 2.1. En el Comercio Electrónico Indirecto.
 - 2.2. En el Comercio Electrónico Directo.
3. PRINCIPIOS GENERALES QUE DEBEN INSPIRAR LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO
4. LA TRIBUTACIÓN DIRECTA Y SU PROBLEMÁTICA CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO POR INTERNET
 - 4.1. Impuesto a la Renta: Calificación de las rentas obtenidas.
 - 4.2. Criterios de Vinculación y reglas de imputación.
 - 4.3. Problemática del Establecimiento Permanente.
5. LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA Y SU PROBLEMÁTICA CON EL COMERCIO ELECTRÓNICO POR INTERNET
 - 5.1. Supuestos de aplicación en el IVA.
 - 5.2. Naturaleza de la operación gravada.
 - 5.3. Lugar de nacimiento de la Obligación Tributaria.
 - 5.4. El IVA y el principio de neutralidad.

CAPÍTULO III:

IMPLICANCIAS JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO

1. LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU APLICACIÓN AL COMERCIO ELECTRÓNICO
2. LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV) Y SU APLICACIÓN AL COMERCIO ELECTRÓNICO
 - 2.1. Venta en el país de bienes muebles.
 - 2.2. Prestación o utilización de servicios en el país.
 - 2.3. Importación de bienes.
3. CASOS PRÁCTICOS
4. PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y COMERCIO ELECTRONICO
5. POLÍTICA FISCAL Y ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL SURGIMIENTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO
6. LA SUNAT Y EL GOBIERNO ELECTRÓNICO
 - 6.1. SUNAT Operaciones en Línea – SOL.
 - 6.2. Programa de Declaración Telemática – PDT.
7. PROPUESTAS PARA LA ELABORACIÓN DE UN MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE AL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL PERÚ

CAPÍTULO IV:

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL COMERCIO ELECTRONICO EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

1. GENERALIDADES
2. ANÁLISIS DE LA DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES
 - 2.1. Ámbito de Aplicación.
 - 2.2. Jurisdicción Tributaria.
 - 2.3. Naturaleza de las Rentas Andinas.
 - 2.4. Interpretación y Aplicación.
 - 2.5. Regulación específica.
 - 2.6. Procedimientos y Fiscalización.
3. ALGUNAS PRECISIONES SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA COMUNIDAD ANDINA

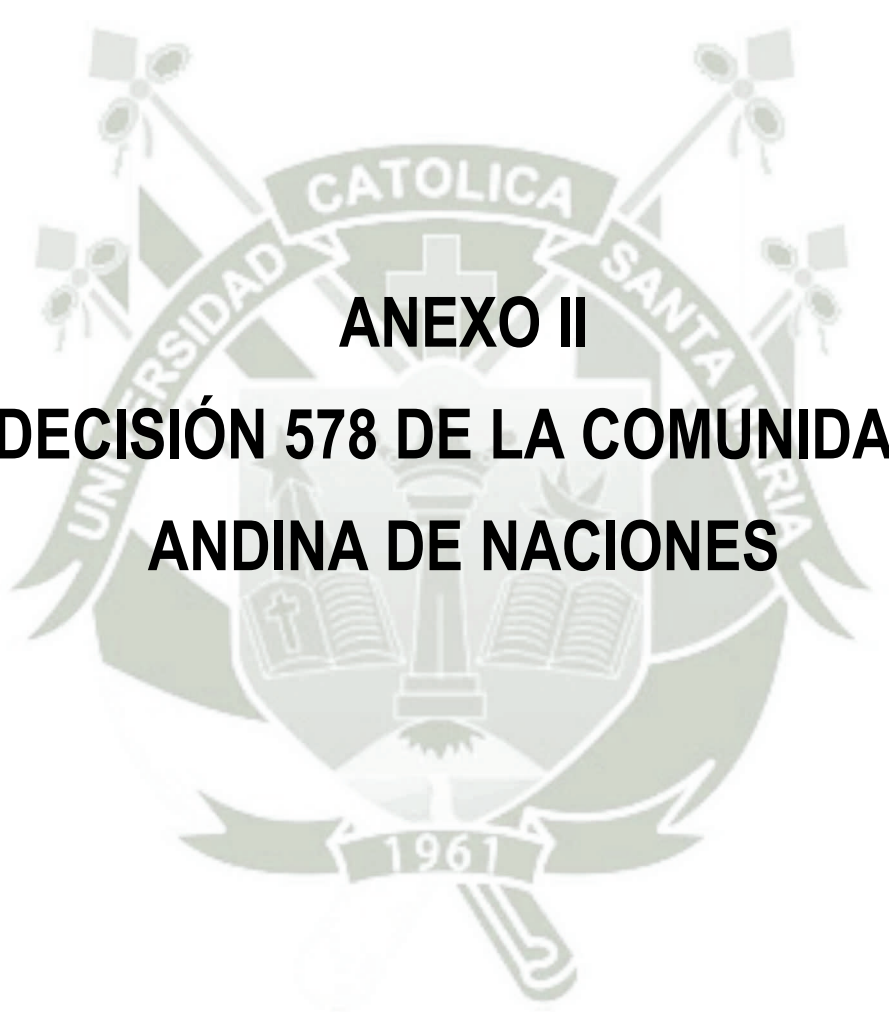
CAPÍTULO V:

ENFOQUE TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

4. INSTITUCIONES INTERNACIONALES
 - 1.1. Informe del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América - Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce.
 - 1.2. Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE): Condiciones marco para la Tributación y reglas básicas.
 - 1.3. Marco para el Comercio Electrónico Global de los Estados Unidos - Framework for Global Electronic Commerce.
 - 1.4. Internet Tax Freedom Act – Estados Unidos.
 - 1.5. Unión Europea.
 - 1.6. Área de Libre Comercio de las Américas – ALCA.
 - 1.7. Organización Mundial del Comercio – OMC.
 - 1.8. Comunidad Andina de Naciones.
5. LEGISLACION COMPARADA
 - 2.4. Estados Unidos.
 - 2.5. Canadá.
 - 2.6. México.
 - 2.7. Argentina.
 - 2.8. Chile.
 - 2.9. España.
 - 2.10. Alemania.

CONCLUSIONES
SUGERENCIAS
PROPUESTA LEGAL
REFLEXIÓN FINAL
BIBLIOGRAFÍA
HEMEROGRAFÍA
INFORMATOGRAFÍA
ANEXOS





ANEXO II
DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD
ANDINA DE NACIONES

DECISIÓN 578

RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

LA COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA,

VISTOS: Los artículos 3, 22 literales a) y b), 30 literal c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, la Decisión 40 de la Comisión y el artículo 19 de la Decisión 292 de la Comisión;

CONSIDERANDO: Que es necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin;

Que, asimismo, es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los Países Miembros, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal;

DECIDE:

Establecer el presente:

RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1.- Ámbito de Aplicación

La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

Artículo 2.- Definiciones Generales

Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

- a) Los términos “Países Miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
 - b) La expresión “territorio de uno de los Países Miembros” significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
 - c) El término “persona” servirá para designar a:
 - 1. Una persona física o natural
 - 2. Una persona moral o jurídica
 - 3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.
 - d) El término “empresa” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.
 - e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.
- Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.
- Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.
- f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.
 - g) La expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas.
 - h) Los términos “empresa de un País Miembro” y “empresa de otro País Miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.
 - i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.
 - j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

m) La expresión “autoridad competente” significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.

Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.

Artículo 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Artículo 6.- Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

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

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

Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas

1. Cuando

- a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que

serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 9.- Regalías

Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Artículo 10.- Intereses

Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

Artículo 11.- Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Artículo 12.- Ganancias de capital

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Artículo 15.- Pensiones y Anualidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

**CAPITULO III
IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO****Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio**

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

CAPITULO IV DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Artículo 19.- Consultas e información

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 20.- Interpretación y Aplicación

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Artículo 21.- Asistencia en los procesos de recaudación

Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Artículo 22.- Vigencia

La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

Dada en la ciudad de Lima, Perú, a los cuatro días del mes de mayo del año dos mil cuatro.

ANEXO III

DECISIÓN 40 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

**Sétimo Período de Sesiones
Ordinarias de la Comisión
8 a 16 de noviembre de 1971
Lima - Perú**

DECISION 40

APROBACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LOS PAÍSES MIEMBROS Y DEL CONVENIO TIPO PARA LA CELEBRACIÓN DE ACUERDOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LOS PAÍSES MIEMBROS Y OTROS ESTADOS AJENOS A LA SUBREGIÓN

La COMISION del ACUERDO DE CARTAGENA,

VISTOS: El Artículo 89 del Acuerdo de Cartagena y el artículo 47 de la Decisión No. 24 de la Comisión,

CONSIDERANDO: Que, a propuesta de la Junta, la Comisión debe aprobar un convenio destinado a evitar la doble tributación entre los Países Miembros; y

Que, asimismo, debe aprobar un convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión;

DECIDE:

Artículo 1.- Aprobar el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros que consta en el Anexo I de la presente Decisión.

Artículo 2.- Aprobar el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, que consta en el Anexo II de la presente Decisión.

Artículo 3.- Los Países Miembros adoptarán, antes del 30 de junio de 1972, las providencias necesarias para poner en aplicación el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros con el fin de que entre en vigor de conformidad a lo establecido en el artículo 21 de dicho Convenio.

Artículo 4.- Cuando existieren dificultades o dudas originadas en la aplicación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros que no pudieren resolverse mediante la consulta a que se refiere el artículo 20 de dicho Convenio, los antecedentes respectivos se someterán al Consejo de Política Fiscal para su consideración.

Si la intervención del Consejo no conduce a la solución del problema, los Países Miembros podrán sujetarse a los procedimientos establecidos en la Sección D del Capítulo II del Acuerdo de Cartagena.

Para los efectos de este artículo, el Consejo de Política Fiscal se podrá reunir a solicitud de cualquier País Miembro.

Artículo 5.- Los convenios para evitar la doble tributación que suscriban los Países Miembros con otros Estados ajenos a la Subregión, se guiarán por el Convenio Tipo a que se refiere el artículo 2 de la presente Decisión.

Cada País Miembro celebrará consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios.

Artículo 6.- Los Países Miembros que hayan suscrito convenios para evitar la doble tributación con anterioridad a la fecha de la presente Decisión, procurarán armonizar las disposiciones de esos convenios con el Convenio Tipo.

ANEXO I

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE LOS PAISES MIEMBROS

CAPITULO I

MATERIA DEL CONVENIO Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1: Materia del Convenio

El presente convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principal y específicamente a los siguientes:

En Bolivia, a los impuestos cedulares a la renta creados por ley del 3 de mayo de 1928 y sus modificaciones posteriores, al impuesto a la "renta total", creado por Decreto Supremo No. 8619 del 8 de enero de 1969 y a los impuestos adicionales, sobre la renta.

En Colombia, al impuesto nacional sobre la renta y a los complementarios de patrimonio y exceso de utilidades regidos por la Ley No. 81 del 22 de diciembre de 1960 y sus modificaciones y adiciones contenidas en la Ley No. 21 de 1963, el Decreto No. 1366 de 1967, la Ley No. 63 de 1968 y la Ley No. 27 de 1969.

En Chile, a los tributos regidos por la Ley de Impuestos a la Renta contenidos en el artículo 5 de la Ley No. 15564 del 14 de febrero de 1964, y al Impuesto al Patrimonio establecido por la Ley No. 17073 del 31 de diciembre de 1968, modificada por la Ley 17416 del 9 de marzo de 1971.

En Ecuador, al impuesto general sobre la renta global, y a los impuestos proporcionales y complementarios de carácter cédular regidos por el Decreto Supremo No. 329 del 29 de febrero de 1964 y sus modificaciones posteriores.

En Perú, a los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio accionario, y sobre el valor de la propiedad predial, regidos, respectivamente, por los Títulos I, II y III, del Decreto Supremo No. 287-HC del 9 de agosto de 1968, y sus disposiciones modificatorias, complementarias y conexas.

El presente convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que en razón de su base gravable o materia imponible fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por alguno de los Países Miembros con posterioridad a la firma del presente convenio.

Artículo 2: Definiciones Generales

Para los efectos de este convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "uno de los Países Miembros" y "otro País Miembro" servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador o Perú.

b) Las expresiones "territorio de uno de los Países Miembros" y "territorio de otro País Miembro", significan indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador o Perú.

c) El término "persona" servirá para designar a:

1. Una persona física o natural.

2. Una persona moral o jurídica.

3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociados o no, sujetos a responsabilidad tributaria.

d) Una persona física será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

e) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta.

f) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

g) El término "empresa" significa una organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa.

h) Los términos "empresa de un País Miembro" y "empresa de otro País Miembro" significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza.

j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos; y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

1) La expresión "autoridad competente" significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Finanzas

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público

Chile, el Ministro de Hacienda

Ecuador, el Ministro de Finanzas

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas

Artículo 3: Alcance de expresiones no definidas

Toda expresión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en cada País Miembro.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio.

Artículo 5: Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual dichos bienes estén situados.

Artículo 6: Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento, o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Artículo 7: Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra en construcción;

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

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

Artículo 8: Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 9: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros sólo serán gravables en ese País Miembro.

Artículo 10: Intereses

Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se haya utilizado el crédito.

Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el país desde el cual se pagan los intereses.

Artículo 11: Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

Artículo 12: Ganancias de capital

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13: Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que prestaren servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese país, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

Artículo 15: Pensiones y anualidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considera que la fuente está situada en el territorio del país donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el país desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16: Actividades de entretenimiento público

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPITULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17: Impuestos sobre el patrimonio

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

Artículo 18: Situación de vehículos de transporte, créditos y valores mobiliarios

Para los efectos del artículo anterior, se entiende que:

- a) Las aeronaves, navíos, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación están situados en el País Miembro en el cual se halle registrada su propiedad; y
- b) Los créditos, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el País Miembro en que tiene su domicilio el deudor o la empresa emisora, en su caso.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 19: Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros

Ninguno de los Países Miembros aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia del presente convenio.

Artículo 20: Consultas e información

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí.

Artículo 21: Vigencia

Los Países Miembros deberán depositar en la Secretaría de la Junta del Acuerdo de Cartagena, los instrumentos por los cuales ponen en aplicación el presente convenio.

Este entrará en vigor:

- a) Para las personas naturales, respecto a las rentas percibidas o devengadas a partir del 1o. de enero siguiente a la fecha del depósito de los instrumentos referidos, por todos los Países Miembros.
- b) Para las empresas, respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer período contable que se inicie después del depósito referido.
- c) Respecto a los impuestos al patrimonio, a partir del 1o. de enero siguiente a la fecha del depósito indicado.

ANEXO II

CONVENIO TIPO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE LOS PAISES MIEMBROS Y OTROS ESTADOS AJENOS A LA SUBREGION

TITULO DEL CONVENIO

Convenio entre (el Estado A) y (el Estado B) para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y el patrimonio.

PREAMBULO

(Se redactará de acuerdo a los procedimientos y normas vigentes en los Estados Contratantes)

CAPITULO I

MATERIA DEL CONVENIO Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1: Materia del Convenio

Los impuestos materia del presente convenio son:

En (el Estado A) ...

En (el Estado B) ...

El presente convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que en razón de su base gravable o materia imponible fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados, que uno u otro de los Estados Contratantes estableciere con posterioridad a la firma del presente convenio.

Artículo 2: Definiciones generales

Para los efectos de este convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "uno de los Estados Contratantes" y "otro Estado Contratante" servirán para designar indistintamente a (Estado A) o a (Estado B).

b) Las expresiones "territorio de uno de los Estados Contratantes" y "territorio del otro Estado Contratante" significan indistintamente los territorios de (Estado A) o (Estado B).

c) El término "persona" servirá para designar a:

1. Una persona física o natural.

2. Una persona moral o jurídica.

3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociados o no, sujeto a responsabilidad tributaria.

d) Una persona física será considerada domiciliada en el Estado Contratante en donde tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

e) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta.

f) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

g) El término "empresa" significa una organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa.

h) Los términos "empresa de un Estado Contratante" y "empresa de otro Estado Contratante" significan una empresa domiciliada en uno u otro Estado Contratante.

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza.

j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos; y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado, a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) La expresión "autoridad competente" significa en el caso del (Estado A) el.....y en el caso de (Estado B) el

Artículo 3: Alcance de expresiones no definidas

Toda expresión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en cada Estado Contratante.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 4: Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este convenio.

Artículo 5: Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual dichos bienes estén situados.

Artículo 6: Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento, o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Estados Contratantes, sólo será gravable por ese Estado Contratante.

Artículo 7: Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un Estado Contratante cuando tiene en éste:

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

Cuando una empresa efectúe actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 8: Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el Estado Contratante en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 8: Alternativa

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, por sus operaciones en cualquiera de los Estados Contratantes, sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

Artículo 9: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Estados Contratantes sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

Artículo 10: Intereses

Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se haya utilizado el crédito.

Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses.

Artículo 11: Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el Estado Contratante donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

Artículo 12: Ganancias de capital

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13: Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios son prestados, con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que prestaren servicios a un Estado Contratante, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese Estado, aunque los servicios se presten dentro del territorio del otro Estado Contratante.

b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el Estado Contratante en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

Artículo 15: Pensiones y anualidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considera que la fuente está situada en el territorio del Estado donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato en el Estado desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16: Actividades de entretenimiento público

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren efectuado, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPITULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17: Impuestos sobre el patrimonio

El patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes, será gravable únicamente por éste.

Artículo 18: Situación de vehículos de transporte, créditos y valores mobiliarios

Para los efectos del artículo anterior, se entiende que:

a) Las aeronaves, navíos, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación están situados en el Estado Contratante en el cual se halle registrada su propiedad.

b) Los créditos, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el Estado Contratante en que tiene su domicilio el deudor o la empresa emisora, en su caso.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 19: Consultas e información

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí.

Artículo 20: Ratificación

El presente convenio será ratificado por los gobiernos de los Estados Contratantes de acuerdo con sus respectivos requisitos constitucionales y legales.

Los instrumentos de ratificación serán canjeados entan pronto como sea posible.

Una vez canjeados los instrumentos de ratificación del presente convenio surtirá efecto y se aplicará:

- a) Con respecto a las rentas de personas naturales, a las obtenidas a partir del 1o. de enero del año calendario siguiente al de ratificación.
- b) Con respecto a las rentas de empresas, a las obtenidas durante el ejercicio económico que hubiere empezado después de la ratificación del presente Convenio.
- c) Con respecto a los demás impuestos, a aquellos cuya liquidación correspondiere al año calendario siguiente al de ratificación.

Artículo 21: Vigencia

El presente convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los gobiernos contratantes, desde el 1o. de

enero hasta el 30 de junio de cualquier año calendario, podrá notificar por escrito al otro gobierno contratante su denuncia del mismo, y en tal caso este convenio dejará de surtir efecto:

- a) Con respecto a las rentas de las personas naturales, desde el 1o. de enero del año calendario próximo siguiente a aquel en el cual se practique esa notificación.
- b) Con respecto a las rentas de personas jurídicas, después del cierre del ejercicio económico cuyo comienzo hubiera tenido lugar en el año calendario en el que se hubiere notificado la denuncia del convenio presente.

c) Con respecto a los demás impuestos, a partir del primero de enero del año calendario siguiente al de la notificación practicada.

En fe de lo cual, los respectivos plenipotenciarios firman este convenio y ponen sus sellos en él.



ANEXO IV

**MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE
LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE
LA OCDE**

MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO 2000

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE

SUMARIO DEL CONVENIO

TITULO Y PREAMBULO

CAPITULO I

Ámbito de aplicación del Convenio

- Artículo 1.º Personas comprendidas.
- Artículo 2.º Impuestos comprendidos.

CAPITULO II

Definiciones

- Artículo 3.º Definiciones generales.
- Artículo 4.º Residencia.
- Artículo 5.º Establecimiento permanente.

CAPITULO III

Imposición de las rentas

- Artículo 6.º Rendimientos inmobiliarios.
- Artículo 7.º Beneficios empresariales.
- Artículo 8.º Navegación marítima, interior y aérea.
- Artículo 9.º Empresas asociadas.
- Artículo 10. Dividendos.
- Artículo 11. Intereses.
- Artículo 12. Cánones.
- Artículo 13. Ganancias de capital.
- Artículo 14. Servicios personales independientes.
- Artículo 15. Servicios personales dependientes.
- Artículo 16. Participaciones de consejeros.
- Artículo 17. Artistas y deportistas.
- Artículo 18. Pensiones.
- Artículo 19. Funciones Públicas.
- Artículo 20. Estudiantes.
- Artículo 21. Otras rentas.

CAPITULO IV

Imposición del patrimonio

- Artículo 22. Patrimonio.

CAPITULO V

Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 23 A). Método de exención.

Artículo 23 B) Método de imputación.

CAPITULO VI

Disposiciones especiales

Artículo 24. No discriminación.

Artículo 25,. Procedimiento amistoso.

Artículo 26. Intercambio de información.

Artículo 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Artículo 28. Extensión territorial.

CAPITULO VII

Disposiciones finales

Artículo 29. Entrada en vigor.

Artículo 30. Denuncia. Referencia: NFL007735

CAPITULO I

Ámbito de aplicación del convenio

Artículo 1.º Personas comprendidas.

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Artículo 2.º Impuestos comprendidos.

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

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

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son. En particular:

- a) (en el Estado A):
- b) (en el Estado B):

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II

Definiciones

Artículo 3.º Definiciones generales.

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- c) el término “empresa” se aplica al ejercicio de toda actividad empresarial o profesional o negocio;
- d) las expresiones “empresa de un Estado contratote” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- e) la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratote, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
- f) la expresión “autoridad competente” significa:

- i. (en el Estado A):
- ii. (en el estado B):

g) el término “nacional” se aplica a:

- i. toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante;
- ii. toda persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante;

h) la expresión “actividad empresarial o profesional” el término “negocio” incluyen la ejecución de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en le mismo tendrá , a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

Artículo 4.º Residente.

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 2 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a. dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b. si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;
- c. si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d. si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1; una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5.º Establecimiento permanente.

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

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

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

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

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente no incluye:

- a. la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- f. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la conservación de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

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

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

CAPITULO III

Imposición de las rentas

Artículo 6.º Rendimientos inmobiliarios.

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del artículo 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

Artículo 7.º Beneficios empresariales.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.
2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.
3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.
4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles, sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

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

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

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

Artículo 8.º Navegación marítima, interior y aérea.

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un “pool”, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

Artículo 9.º Empresas asociadas.

1. Cuando:

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios, Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta

las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

Artículo 10. Dividendos.

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a. 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b. 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. el término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas la mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente,. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.º.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11. Intereses.

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los

interese es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.º.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 12. Cánones.

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

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

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.º.

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

imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13. Ganancias del capital.

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6.º, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, puede someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida el transmitente.

Artículo 14. Servicios personales independientes.*

Suprimido.

Artículo 15. Renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo).

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo (o trabajo dependiente) se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a. el perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado;
- b. las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

* Redacción antes de la supresión: " 1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija. 2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables".

- c. las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. A pesar de las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16. Participaciones de consejeros.

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Artículo 17. Artistas y deportistas.

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo (tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico) o como deportista, pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7.º, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

Artículo 18. Pensiones.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Artículo 19. Funciones públicas.

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden, someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

- I. es nacional de ese Estado, o
- II. no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares y a las pensiones, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Artículo 20. Estudiantes.

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21. Otras rentas.

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6.º, que posea un residente de un Estado contratante realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial o profesional por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.º.

CAPITULO IV

Imposición del patrimonio.

Artículo 22º. Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6.º, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante pueda someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

CAPITULO V

Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 23 A. Método de exención.

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, puede someterse imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de los dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas, que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro estado contratote, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el artículo 1.º no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un estado contratante cuando el dicho Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuestos esta renta o esta fortuna o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

Artículo 23 B. Método de imputación o de crédito fiscal.

1. Cuando un residente de un Estado contratote obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá.

a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

CAPITULO VI

Disposiciones especiales.

Artículo 24. No discriminación.

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a las residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1.º, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sea residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse, en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9.º, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2.º, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 25. Procedimiento amistoso.

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someterse su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

Artículo 26. Intercambio de información.

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1.º y 2.º. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas tan en secreto como las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos, en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a. adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b. suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c. suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficina consulares.

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 28. Extensión territorial.

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

CAPITULO VII

Disposiciones finales

Artículo 29. Entrada en vigor.

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en, lo antes posible.

El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

- a) (en el Estado A) :
- b) (en el Estado B):

Artículo 30. Denuncia.

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

- a) (en el Estado A):
- b) (en el Estado B):

Nuevo art. 27 incorporado en la versión de 2003 (asistencia en la recaudación) (la numeración de los artículos siguientes cambia respecto a la versión de 2000.

Article 27

ASSISTANCIE IN THE COLLECTION OF TAXES¹

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this article.

2. The term “revenue claim” as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every Kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation there under is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be:

a) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned state that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or

b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection.

The competent authority of the first-mentioned state shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this article be construed so as to impose on a Contracting state the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to carry out measures which would be contrary to public policy (order public);
- c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
- d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

ANEXO V

**CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN
AMÉRICA LATINA Y PÁGINAS WEB DE
LAS PRINCIPALES ADMINISTRACIONES
TRIBUTARIAS EN EL MUNDO**

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN AMÉRICA LATINA

PAÍS	HA CELEBRADO CONVENIO CON
ARGENTINA	Australia, Bolivia, Chile, Francia, Noruega, Suiza, Austria, Brasil, Dinamarca, Alemania, España, Holanda, Bélgica, Canadá, Finlandia, Italia, Suecia y Reino Unido.
BRASIL	Argentina, Canadá, Republica Checa, Finlandia, Hungría, Japón, Holanda, Portugal, Suiza, Austria, China, Dinamarca, Francia, India, Corea, Noruega, República Eslovaca, Bélgica, Chile, Ecuador, Alemania, Italia, Luxemburgo, Filipina, España, entre otros. También están en negociaciones con México, y están pendientes en entrar en vigor con Israel y Ucrania.
BOLIVIA	Alemania, Argentina, España, Francia, Gran Bretaña, Irlanda y Suecia.
CHILE	Argentina, Canadá, México, Corea del Sur, Brasil, Ecuador, Perú, Noruega, Polonia, España, Reino Unido, Dinamarca, Croacia.
ECUADOR	Canadá, Francia, Italia, Rumania, Argentina, Suiza, España, Chile, Bélgica, Alemania, Brasil y México.
MEXICO	Australia, Chile, Ecuador, Alemania, Italia, Luxemburgo, Rumania, Singapur, Suiza, Bélgica, República Checa, Finlandia, Irlanda, Japón, Holanda, Polonia, España, Reino Unido, Canadá, Dinamarca, Francia, Israel, Corea, Noruega, Portugal, Suecia y Estados Unidos. Están pendientes de entrar en vigor con Argentina, Brasil, Grecia, Indonesia, Austria y Venezuela. En negociaciones con China, Hungría, India, Islandia, Malasia, Nicaragua, Republica Eslovaca, Rusia y Tailandia.
PERÚ	Canadá, Chile y Suecia (Estuvo vigente hasta el 31.12.2006, actualmente hay un nuevo convenio en negociación) y en proceso de negociación está con Francia, Italia, Reino Unido, Suiza y Tailandia. Convenios remitidos al Congreso para su negociación: Brasil y España.
VENEZUELA	Barbados, Colombia, Ecuador, Indonesia, Noruega, Suecia, Reino Unido, Bélgica, República Checa, Francia, Italia, Suiza, Estados Unidos, Bolivia, Dinamarca, Alemania, Holanda, Portugal y Trinidad y Tobago. En negociación con Austria, Argelia, Cuba, India y Rusia. Pendientes en entrar en vigor con Canadá, España, China, Malasia y México.

PÁGINAS WEB DE LAS PRINCIPALES ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN EL MUNDO	
ARGENTINA www.afip.gov.ar	BERMUDA www.taxbermuda.gov.bm
BRASIL www.receita.fazenda.gov.br	CANADÁ www.cra-adrc.ca
CHILE www.sii.cl	COLOMBIA www.dian.gov.co
COSTA RICA www.hacienda.go.cr/msib21/espanol/default.htm	ECUADOR www.sri.gov.ec
EL SALVADOR www.mh.gob.sv	ESPAÑA www.agenciatributaria.es
ESTADOS UNIDOS www.irs.ustreas.gov	FRANCIA www.impots.gouv.fr
GUATEMALA www.sat.gob.gt/pls/publico/portal.inicio	HONDURAS www.dei.gov.hn/
ITALIA www.agenziaentrate.it/index.htm	JAMAICA www.jrs.gov.jm
MÉXICO www.sat.gob.mx	NICARAGUA www.dgi.gob.ni
PAISES BAJOS www.minfin.nl	PANAMÁ www.dgi.gob.pa/defaultsecure.asp
PARAGUAY www.hacienda.gov.py/sset	PERÚ www.sunat.gob.pe
PORTUGAL www.dgci.min-finacas.pt	VENEZUELA www.seniat.gov.ve
REPUBLICA DOMINICANA www.dgii.gov.do	URUGUAY www.dgi.gub.uy
BOLIVIA www.impuestos.gov.bo	HOLANDA www.minfin.nl/nl/home
FORO MUNDIAL DE IMPUESTOS www.itdweb.org/Pages/Home.aspx	CIAT www.ciat.org/