

RÉGIMEN TRIBUTARIO
DEL COMERCIO
ELECTRÓNICO:
PERSPECTIVA PERUANA

Italo Fernández Origgí



Pontificia Universidad Católica del Perú
Fondo Editorial 2003

ITALO FERNÁNDEZ ORIGGI

Abogado por la Universidad de Lima y Máster en Tributación por la Universidad de Navarra, España. Es miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario y de la International Fiscal Association - IFA.

En el campo de la investigación, cuenta con más de treinta publicaciones técnicas en materia tributaria en reconocidas revistas especializadas como *Análisis Tributario*, *Jurisprudencia Aranzadi*, *Tax Notes International*, *Alfa-Redi*, entre otras.

En el plano profesional, cuenta con experiencia en materia de consultoría tributaria desde el año 1995 en que se incorporó como asesor tributario interno de una reconocida empresa de telecomunicaciones con base en el exterior. A partir de julio del año 2002, se desempeña como abogado del Estudio Yori Abogados.

www.e-tributacion.com

RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: PERSPECTIVA PERUANA

REGIMEN TRIBUTARIO DEL
COMERCIO ELECTRÓNICO
PERSPECTIVA PERUANA

Auto Peruviana, Unigra



Auto Peruviana, Unigra

RÉGIMEN TRIBUTARIO
DEL COMERCIO
ELECTRÓNICO:
PERSPECTIVA PERUANA

Italo Fernández Oraggi



Pontificia Universidad Católica del Perú

Fondo Editorial 2003

RÉGIMEN TRIBUTARIO
DEL COMERCIO
ELECTRÓNICO:
PERSPECTIVA PERUANA

Régimen tributario del comercio electrónico. Perspectiva peruana

Primera edición: noviembre 2003

Tiraje: 500 ejemplares

© 2003, Italo Fernández Origgi

© 2003 de esta edición por Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú

Plaza Francia 1164, Cercado, Lima-Perú

Telefax: 330-7405; 330-7410; 330-7411

Email: feditor@pucp.edu.pe

Diseño de cubierta: Fiorella Chiappe

Corrección de estilo: Rosario Fraga

Cuidado de la edición: Nelly Córdova Núñez

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

Derechos Reservados

ISBN: 9972-42-590-8

Hecho el Depósito Legal N.º 1501052003-4212

Impreso en el Perú - Printed in Peru

A Angel Origgí Foppiani,
ejemplo de vida.

A Adriana, apoyo en los
momentos más difíciles.

A mis padres, por su fe y respaldo.

INTRODUCCIÓN	19
CAPÍTULO I: ASPECTOS TÉCNICOS DE INTERNET	29
1. Visión general de la infraestructura global de la información	29
1.1. Definición de Internet	30
1.1.1. Breve historia de Internet	32
1.2. La World Wide Web, www o «la Red»	33
1.2.1. El Acceso a la Red	34
1.2.2. Acceso a la Red por consumidores individuales (usuarios)	34
1.2.3. Acceso de empresas al comercio electrónico a través de Internet	35
1.3. Dirección IP	36
2. Comercio Electrónico o <i>E-commerce</i>	36
2.1. Modelos de negocio dentro del comercio electrónico	37
2.1.1. Modelo basado en la publicidad	37
2.1.2. Modelo basado en el comercio electrónico	38
2.1.3. Modelo basado en suscripciones	38
2.1.4. Modelo basado en la prestación de Servicios Especializados	38
3. Seguridad en la Red	39
3.1. Criptología	39
3.1.1. Criptografía	40
3.1.2. Criptoanálisis	40
3.2. Criptosistemas de clave pública y firma digital	40
3.2.1. Modelo de aplicación de criptosistemas de clave pública	42
3.2.2. Importancia de la intervención de «terceras partes confiables»	43
4. Mecanismos de pago en la Red, el dinero digital	44
4.1. Débito y crédito electrónico	45
4.2. Dinero digital	47
4.2.1. Concepto y clasificación del dinero digital	48
4.2.2. Registros de las operaciones por la entidad emisora del dinero digital	48
4.2.3. Ubicación del respaldo del dinero digital	49

4.2.3.1. Respaldo Tarjeta Inteligente y respaldo en PC	49
4.3. Efectos de la utilización del dinero digital	50
CAPÍTULO II: LA NUEVA ERA DIGITAL Y EL PROCESO DE REGULACIÓN JURÍDICA	53
1. Aspectos generales	53
2. La revolución digital	56
2.1. Etapas de la revolución digital	59
2.1.1. Experimentación	59
2.1.2. Capitalización	60
2.1.3. Administración	60
2.1.4. Hipercompetencia	60
2.1.5. Consolidación	61
3. Aspectos tecnológicos y características de la revolución digital	63
3.1. Aspectos tecnológicos de la revolución digital	63
3.2. Características de la Economía en la Red	64
3.2.1. Globalización	64
3.2.2. Competencia	65
3.2.3. La Nueva forma de empresa, la empresa digital	66
3.2.4. El nuevo consumidor	67
3.2.5. Ventajas de los nuevos competidores en el mercado	68
4. Importancia de la modalidad del Comercio Electrónico <i>Business to Business</i> o «B2B»	69
4.1. Ventajas características al comercio «B2B»	69
4.1.1. Abaratamiento de los costos de adquisición de suministros	70
4.1.2. Reducción de inventarios	70
4.1.3. Mejoramiento del tiempo del ciclo de producción	70
4.1.4. Mejoramiento en la calidad del servicio al cliente	70
4.1.5. Nuevas oportunidades de ventas	71
5. Regulación jurídica en la era de la economía digital	71
5.1. El rol legislativo del Gobierno en la era de la revolución digital	74
5.2. Principios básicos para la legislación en la transacción hacia la era digital	77
5.3. Principios aplicables para estructurar el desarrollo de Internet y del Comercio Electrónico	78
5.3.1. El sector privado debe liderar	78

5.3.2.	Los gobiernos deben evitar restricciones indebidas al comercio electrónico	79
5.3.3.	Establecimiento de un régimen legal simple y consistente para el comercio electrónico, donde no sea indispensable la intervención del comercio	80
5.3.4.	Los gobiernos deben reconocer las cualidades únicas de Internet	80
5.3.5.	El comercio electrónico debe facilitarse en una base global	81
6.	Regulación de la era digital en el Perú	81
7.	El futuro de la era digital	84
CAPÍTULO III: PRINCIPIOS GENERALES DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO		87
1.	El principio de neutralidad	90
1.1.	Análisis del Departamento del Tesoro norteamericano	92
1.2.	Análisis del Comité Asesor en el comercio electrónico del Ministerio Nacional de Recaudación Interna del Canadá	93
1.3.	Análisis de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-	94
1.4.	Análisis efectuado por la Unión Europea	95
1.5.	Aplicación práctica del Principio de Neutralidad	97
1.5.1.	La «Ley Exención Tributaria para Internet» de los Estados Unidos de Norteamérica	97
1.6.	Importancia del Principio de Neutralidad	100
2.	Aplicación de principios tributarios vigentes	101
2.1.	Solución de situaciones extremas-excepciones	102
2.2.	Aceptación internacional	103
2.3.	Importancia de la aplicación de los principios vigentes en materia fiscal	104
3.	Cooperación internacional	104
4.	Simplicidad administrativa en materia tributaria	106
5.	Impacto de los aspectos técnicos de Internet	108
5.1.	Ausencia de control central (descentralización)	108
5.2.	Ausencia de intermediarios	109

5.3.	Débil correspondencia entre la denominación de la computadora y la realidad	109
5.4.	Carencia de registros de identificación	109
5.5.	Control remoto	110
5.6.	Detección de contenidos	110
6.	Importancia de la aplicación de los principios generales de la fiscalidad del comercio electrónico al caso Perú	111
6.1.	Medidas para la aplicación del principio de neutralidad en el Perú	112

CAPÍTULO IV: APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS VIGENTES AL COMERCIO ELECTRÓNICO, ANÁLISIS Y PROBLEMÁTICA **115**

1.	Imposición sobre la renta	115
1.1.	La soberanía fiscal o tributaria	115
1.2.	Aspectos generales en la aplicación de los criterios de fuente y residencia	119
1.3.	Criterios de fuente y residencia y su aplicación al comercio electrónico	123
1.4.	Calificación de rentas	126
1.4.1.	Comercialización de bienes muebles digitalizados	128
1.4.2.	Cesión de derechos dentro del comercio electrónico	130
1.4.3.	Prestación de servicios a través de la Red	131
1.4.4.	Calificación de rentas realizada por la OCDE	132
1.4.4.1.	Ganancias comerciales o de negocios	133
1.4.4.1.1.	Transmisión de productos digitales	133
1.4.4.1.2.	La renovación y adiciones a productos digitales. Uso de productos digitales	133
1.4.4.1.3.	Uso de productos digitales	134
1.4.4.1.4.	Productos digitales transmitidos para un solo uso	134
1.4.4.2.	Regalías (derechos de autor)	134
1.4.4.2.1.	Transmisión y explotación de productos digitalizados	135
1.4.4.2.2.	El uso de conocimientos técnicos	135
1.4.4.2.3.	El uso de propiedades intelectuales	135
1.5.	Rentas de fuente peruana	135
2.	Impuesto al Valor Agregado	137
2.1.	Ventas de bienes muebles	138
2.1.1.	Operaciones internas	138

2.1.2. Importaciones	139
2.2. Bienes incorporales, cesión de derechos a través de Internet	140
2.3. Prestación de servicios	142
2.4. Aplicación del Principio de Neutralidad y el IVA en el campo del comercio electrónico de bienes digitalizados	142
2.4.1. Propuesta de la Unión Europea	142
2.4.2. Propuesta de la OCDE	143
2.4.3. Violación del Principio de Neutralidad	143
2.4.3.1. Libros y publicaciones en línea, en general	144
2.4.3.2. Música y vídeo en formato digital	144
2.4.3.3. Software	144
2.4.3.4. Servicios en línea	145
2.5. Análisis de la problemática planteada	145
3. Precio de transferencia o <i>Transfer Pricing</i>	146
3.1. Concepto de precio de transferencia	147
3.2. Precio de transferencia en el Perú	147
3.2.1. Aspectos generales	149
3.2.2. Ajuste unilateral	150
3.2.3. Acuerdos previos de valoración	151
3.2.4. Métodos de valuación de las transacciones vinculadas	152
3.3. Precio de transferencia y comercio electrónico	152
3.4. Comparabilidad y fiabilidad en la aplicación del principio <i>Arm's Length</i> al comercio electrónico	153
4. Situación del Perú ante la aplicación de los impuestos a las ventas y a la renta a las operaciones del comercio electrónico	154

CAPÍTULO V: EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO **155**

1. Noción de establecimiento permanente	155
1.1. Elementos constitutivos y funcionalidad del concepto de establecimiento permanente	159
1.2. Características del concepto de establecimiento permanente	161
1.2.1. Existencias de una instalación de negocios	161
1.2.2. Lugar fijo de negocios	162
1.2.3. Desarrollo de actividades en la instalación fija de negocios	163
1.2.4. La actividad a desarrollar no tiene que ser necesariamente productiva	163

2. El comercio electrónico y el concepto de establecimiento permanente	164
2.1. Análisis realizado por la Organización de Cooperación Económica y Desarrollo - OCDE	165
2.2. Análisis del Departamento del Tesoro Norteamericano	172
3. Jurisprudencia Internacional	174
3.1. Caso Pipeline, también denominado <i>The Pipelines Decision</i>	174
3.2. Caso <i>Interword vs. Commisioner</i>	175
3.3. Caso <i>Quill Corporation vs. North Dakota</i>	176
4. La posición de España con relación a la aplicación del concepto de establecimiento Permanente a efectos del comercio electrónico	178
5. Función del servidor a efectos de determinar la presencia de un establecimiento permanente	179
6. Establecimiento permanente y comercio electrónico en el Perú	182
7. Alternativas de solución en cuanto al tema del establecimiento permanente	184
8. Consideraciones finales	185

CAPÍTULO VI: APLICACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL

A LAS VENTAS AL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL PERÚ

	187
1. Venta de bienes muebles en el país (bienes digitalizados)	187
2. Calificación de la operación de venta de bienes digitalizados en el país	189
3. Distinción entre venta de bienes digitalizados y prestación de servicios	192
4. Configuración del supuesto de venta de bienes digitales en el país	193
4.1. Bienes digitalizables y no digitalizables	194
4.2. Ubicación de los usuarios en Internet	195
5. Neutralidad tributaria	196
5.1. Autonomía del Derecho Tributario	198
6. Nacimiento de la obligación tributaria del IGV por la venta de bienes digitalizados	198
6.1. Entrega del comprobante de pago por la venta de bienes digitalizados	199
7. Cesión de intangibles a través de Internet	201
7.1. Cesión de intangibles en el Perú	201
7.2. Adquisición de bienes intangibles del exterior	201
8. Prestación y utilización de servicios en el País	202
8.1. Prestación de servicios	202
8.2. Servicios no vinculados al país	204
8.3. Nacimiento de la obligación tributaria	204
8.4. Emisión del comprobante de pago	204
8.5. Utilización de servicios	205
8.6. Nacimiento de la obligación tributaria	206

9. Entrega de facturas telemáticas por proveedores del exterior	206
10. Importación de bienes digitalizados	207
10.1. Nacimiento de la obligación tributaria	207
10.2. Importación de <i>software</i>	208
10.3. Aspectos generales	208
10.4. Procedimiento específico para valoración de soportes informáticos importados con <i>software</i>	208
10.4.1. <i>Software</i> imponible	209
10.4.2. <i>Software</i> no imponible	209
10.5. Aplicación de la norma	210
11. Cesión y licencia de <i>software</i> en el comercio electrónico	210
12. <i>Linking</i> , actividad típica de Internet ajena al IGV	211

CAPÍTULO VII: INVERSIONES EN EL DESARROLLO DE WEBSITES **213**

1. Tratamiento de Intangibles	215
1.1. Aspectos Generales	215
1.2. Normas tributarias aplicables a los intangibles	216
1.2.1. Calificación de la operación	217
1.2.1.1. Licencia de Uso	217
1.2.1.2. Cesión de Derecho de Autor	217
1.2.2. Deducción de los importes pagados por concepto de <i>Software</i>	217
1.3. Aplicación de la normatividad vigente al caso de las operaciones de <i>Software</i>	219
1.3.1. Calificación económica de las operaciones realizadas	219
1.3.2. Diferenciación entre licencia y cesión de <i>Software</i>	220
1.3.3. Licencias de <i>Software</i>	223
1.4. Afectación del <i>Software</i> proveniente del exterior	223
1.5. Tratamiento especial de intangibles a efectos del impuesto	224
2. Norma internacional de Contabilidad N.º 38: Activos Intangibles	225
2.1. Control	225
2.2. Definición y Características del Activo Intangible	227
2.3. Requisitos de reconocimiento	227
3. Componentes de un <i>Website</i>	228
3.1. <i>Software</i>	228
3.2. Contenido	229
3.3. Diseño global del sitio <i>Web</i>	229
3.4. Publicidad	229

3.5. Contenido literario	230
3.6. Gráficos	230
3.7. Archivos de sonido y video	231
3.8. Nombre del dominio	231
4. Comentarios Finales	231

CAPÍTULO VIII: ROL DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL ANTE EL SURGIMIENTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO A TRAVÉS DE INTERNET 233

1. Problemática de la administración tributaria ante el comercio electrónico	233
2. Determinación de los principales problemas de la administración fiscal ante el comercio electrónico	235
2.1. El Dinero Electrónico	236
2.2. Identidad en la Red	237
2.3. Conservación de registros y comprobación de las transacciones electrónicas	239
2.3.1. La desmaterialización del documento	240
2.4. La desintermediación	241
3. Recursos de la administración tributaria para afrontar la coyuntura de transición hacia la era digital	241
3.1. Facturación telemática	242
3.2. Control centralizado en cabeza de agentes de pago por medios electrónicos	246
3.2.1. Centros proveedores de información como sujetos de información tributaria	247
3.3. Presentación de declaraciones tributarias telemáticas	248
3.4. La notificación telemática	250
3.5. La Microforma digital	250
4. Respuesta de la administración tributaria ante la era digital.	
Propuestas de carácter programático	252
4.1. Trabajo en Red Global	253
4.2. Acuerdo internacional	254
4.3. Aplicación de soluciones tecnológicas	254

CAPÍTULO IX: RECAUDACIÓN, POLÍTICA FISCAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO	255
1. Crecimiento económico	255
2. Neutralidad	256
3. Importancia de la recaudación tributaria	258
ANEXO 1 Perú: Aplicación del Impuesto General a las Ventas y la entrega de comprobantes de pago por operaciones en Internet	261
ANEXO 2 Venta de dinero digital, consecuencias en la regulación tributaria peruana	271
CONCLUSIONES	279
BIBLIOGRAFÍA	283

INTRODUCCIÓN

El mundo, como lo conocemos el día de hoy, se encuentra experimentando una etapa de cambio, una transformación hacia una nueva realidad. Este cambio radica en la presencia cada vez más notoria de las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones, en la vida cotidiana de la población mundial.

Es de esta forma que el auge de la manifestación de estas tecnologías está afectando y modificando cada aspecto de nuestra vida diaria, entre ellos, la educación, el trabajo, la recreación y la forma de hacer negocios. La tele-educación y el teletrabajo son una realidad; asimismo, cada vez más personas recurren a medios electrónicos, como es Internet, para pasar sus momentos de ocio. En el campo mercantil, el sector empresarial viene concentrando cada vez más considerables cantidades de recursos con la finalidad de ganar su lugar en el mundo del comercio electrónico.

Dentro de este contexto, la importancia que ha cobrado Internet en el mundo comercial y de los negocios en general se puede apreciar en la existencia de un mercado de dimensiones globales al que pueden acceder tanto ofertantes como demandantes, de la más amplia gama de bienes y servicios, sin ningún límite de fronteras, el cual se encuentra en operación todos los días del año, a toda hora, y además con condiciones de competencia similares para todos los sujetos intervinientes.

Por otra parte, resulta sorprendente la velocidad con que se ha desarrollado Internet, la cual opaca el comportamiento y desarrollo de cualquier medio tecnológico de comunicaciones que se haya visto anteriormente. Así, la radio una vez que estuvo lista para ser comercializada en el mercado, tardó treinta y ocho años en llegar a ser sintonizada por cincuenta millones de personas mientras que, el desarrollo de la televisión tomó trece años en igualar dicha marca.

De igual forma, solo después de dieciséis años de producida la primera computadora personal —PC—, 50 millones de personas alcanzaron a contar con uno de estos equipos. Internet, una vez abierta al uso del público en general, cruzó la barrera de los cincuenta millones de usuarios en tan solo cuatro años.¹ Esto demuestra no solo la capacidad de crecimiento de este medio, sino también ha hecho patente su capacidad de satisfacer las necesidades de sus usuarios, es decir su nivel de aceptación.

¹ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy*. Abril 1998.

Las estadísticas nos indican que en mayo de 1999 existían alrededor de 171 millones de personas a lo largo del mundo en aptitud de conectarse a Internet, cantidad que hoy día se ha incrementado y que se incrementa a un ritmo sostenido y constante.²

Por otra parte, se estima que para el año 2005 el 20% del total de las compras mundiales se realizará a través de Internet, proporción que continuará en alza. Asimismo, recientes proyecciones de la OCDE señalan que el comercio electrónico alcanzará un valor de US\$ 330 billones en el período comprendido entre los años 2000 y 2001 y para el período 2003 a 2005 se proyecta una cifra que bordea el trillón de dólares de los Estados Unidos de América.³

Hacia una explicación del fenómeno de Internet podemos remitirnos a sus inicios los cuales se fundamentan en una serie de investigaciones realizadas en los años 60s por el Departamento de Defensa de los EE.UU., y que posteriormente deslindaron en la generación de un protocolo o lenguaje que permite el diálogo dentro de la Red de distintos sistemas informáticos, hecho que a su vez permitiría el crecimiento ilimitado de esta «telaraña» informática. Posteriormente, en los años ochentas, investigadores científicos vinculan sus computadoras formando las primeras redes, a través del correo electrónico o e-mail. Finalmente, el gran salto hacia Internet como lo conocemos, es ocasionado por la aplicación de las interfaces gráficas o hipervínculos, los cuales nos permiten ir de un lugar en la Red (*web site*) a otro, con un simple clic del ratón.⁴ Podemos afirmar que es precisamente este avance el que por fin permite el despegue y apogeo de la Red.

A la vista de estas connotaciones, resulta evidente el interés que demuestran por Internet diversos sectores como son el de negocios, el financiero o el gubernamental.

En este sentido, Internet se constituye en el mayor mercado, con el mayor índice de crecimiento no solo de los últimos tiempos, sino de toda la historia (como hemos visto de la comparación efectuada con otros medios tecnológicos como son la radio o la televisión).⁵ Viendo en Internet, un medio para hacer negocios, podemos pen-

² JOSTEN, R. Bruce. *E-commerce Taxation: Issues in Search of Answers*. Septiembre 1999. <<http://www.ecommercecommission.org/library.htm>> Página revisada el 10 de enero de 2000.

³ OWENS, Jeffrey. *Electronic Commerce, Answering the Emerging Taxation Challenges*. Noviembre 1999. <<http://www.ecommercecommission.org/library.htm>> Página revisada el 25 de diciembre de 1999.

⁴ JOSTEN, R. Bruce. *E-commerce Taxation: Issues... Op. cit.*

⁵ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital...*, *Op. cit.* Dentro del análisis presentado por la Secretaría de Comercio de los EE.UU. se señala que Internet está cumpliendo

sar en una inimaginable variedad de actividades comerciales, desde implementar un servicio de ofrecimiento de óvulos de hermosas modelos para ser fecundados con el espermatozoides del comprador (negocio el cual de hecho existe y pertenece a un famoso fotógrafo), pasando por brindar servicios integrales de presentación y pago de facturas, vender discos y libros, sean como bienes corporales o en formato digitalizado, hasta prestar el servicio de acceso a Internet en forma gratuita con el objeto de obtener rentabilidad cobrando a empresas comerciales por colocar publicidad en el camino de los usuarios o, en todo caso, cobrando un porcentaje del tráfico generado para el operador de telecomunicaciones, con quien se podría formar una alianza estratégica.

El comercio a través de Internet, es decir el comercio electrónico, se ha tornado en una creación hiperactiva, cuyas cifras de intercambio llaman la atención de todo el mundo.

Dentro de los parámetros considerados en el párrafo precedente podemos afirmar que Internet ha llegado para cambiar los esquemas del comercio como los conocemos en la actualidad. En análisis publicados por empresas como AT & T, *Just in Time* e Intuit, cuyos negocios se encuentran seriamente comprometidos en el desarrollo de este nuevo sector, se señala que Internet está cambiando y cambiará definitivamente la forma en que interactúan compradores y vendedores en el mercado.

Así, llegamos a la materia que nos ocupa. Es evidente que, en un mercado cuyas cifras son tan significativas, el interés de las administraciones fiscales a nivel mundial será el de establecer la regulación pertinente con el objeto de captar la recaudación correspondiente a las manifestaciones de riqueza generadas de las operaciones del comercio electrónico.

Es aquí donde empieza el análisis de las implicancias derivadas de la aplicación de las cargas impositivas a Internet y el comercio que se realiza a través de la misma, además de la factibilidad de su aplicación en el terreno práctico. En este sentido, debemos apreciar básicamente cuáles deben ser los principios y criterios atendibles al momento de establecer el régimen tributario aplicable a Internet, es decir considerando implicancias de política fiscal y de la actividad de la administración fiscal.

la función de enlazar las computadoras ubicadas tanto en hogares como en negocios a través de la *Infraestructura Global de la Información* (concepto sobre el cual volveremos más adelante), de forma tal que millones de personas en todo el planeta las cuales ni siquiera habían escuchado de Internet algunos años atrás, ahora la utilizan para fines de la más diversa especie como investigación, enviar correos electrónicos a sus amigos, consultar a sus proveedores o adquirir todo tipo de bienes.

Los Temas de relevancia en tributación del comercio electrónico

Llegado a este punto, conviene precisar que existen una serie de temas que trae consigo Internet especialmente vinculados a la materia tributaria, y específicamente en cuanto a sus aplicaciones a los negocios del comercio electrónico, que constituyen de hecho parte de la realidad de trabajar en Internet.

Estas materias —las cuales bien podríamos entender como parte de las condiciones de trabajo del comercio electrónico—, soportan la especial complejidad que tendrán que enfrentar todos los sujetos envueltos en la investigación de la afectación tributaria aplicable a los negocios a través de Internet.

Dichas condiciones especiales responden a la propia naturaleza de Internet, de cómo fue creado y cómo funciona. Al revisar tales características se deberá tener en cuenta el alcance internacional de las actividades que se desarrollan a través de Internet, hecho que a su vez deberá ser objeto de especial atención para poder establecer una adecuada solución en cuanto a la problemática que representan respecto al tratamiento tributario del comercio electrónico.

Así, se hace indispensable hacer una primera aproximación hacia dichas materias, para efectos de lo cual a continuación pasamos a analizar estos temas.

Realización de operaciones a nivel global

Si bien se podría señalar que desde siempre han existido negocios de alcance mundial, los cuales han podido ser regulados en materia tributaria realizando progresivamente una serie de estudios que luego se han traducido en una legislación aceptada mayoritariamente en el mundo, las operaciones de comercio electrónico realizadas a través de Internet traen un nuevo y más complejo reto consigo.

La Red como medio de negocios constituye un establecimiento que puede abrir sus puertas a un número indeterminado de países y por ende de jurisdicciones tributarias, sin que exista posibilidad de controlar dicho alcance.

Es de esta forma que una empresa ubicada en un determinado país, la cual acceda a hacer negocios a través de Internet, no se encontrará más limitada por sus capacidades de operación locales. Internet permite prescindir de establecimientos físicos para la realización de negocios a nivel mundial.

Es paradójico, pues este medio en cierta forma otorga ubicuidad a los negocios del comercio electrónico, y a la vez los desvincula con el contexto en el cual se manifiesta dicha ubicuidad.

¿Cómo se explica esto? Internet supone de hecho un medio de intercambio de información sin mayores restricciones, donde los usuarios pueden entrar a casi toda la

información puesta en línea con facilidad. El colocar un sitio de negocios en Internet importa en buena cuenta el abrir las puertas de una tienda a la cual puede acceder una gran cantidad de clientes de todo el mundo pero, esta puerta no tiene una manifestación física tradicional, sino que es una entrada a la cual se accede mediante pulsos electrónicos enviados comúnmente mediante un clic del ratón.

Aun más, esta puerta, como la hemos denominado, no aparece sino hasta que el usuario hace que aparezca ubicando el sitio de Internet que desea ver. En este sentido, la puerta viene hacia el usuario cuando este la solicita. Una vez que el usuario accede al sitio deseado a través de la puerta indicada, desde cualquier parte del mundo, se encuentra en la posibilidad de adquirir un bien o solicitar un determinado servicio al comerciante propietario del sitio al cual se ha accedido. Concluida la transacción, el cliente «se retira» de la «tienda», y se va a otra dirección o simplemente sale de Internet de modo tal que con respecto a este se «desvanece» la presencia del sitio visitado y con él, la de su «puerta».

El desarrollo del comercio electrónico dentro de la estructura descrita presenta en una diversidad de campos innumerable (entre ellos venta de *software*, venta de imágenes, cuidado de la salud, realización de videoconferencias), dado lo cual podemos imaginar la infinita variedad de operaciones que se podrán efectuar desde una sola locación física hacia el mundo entero y sin necesidad de intermediación de agentes o figuras similares.

Consideremos en especial las oportunidades que abre Internet a los negocios de prestación de servicios; por ejemplo, un servicio de consultoría de negocios con sede en un determinado país, que abra sus puertas a través de Internet, podrá ofertar sus servicios de consultoría a todo el mundo, sin mayor inversión de recursos (cabría considerar el costo de la página y la utilización del correo electrónico, lo cual no implica un costo muy alto).

En este rubro se amplía el espectro de posibilidades para pequeñas y medianas empresas de servicios que, con relativamente poca inversión (hablando en términos genéricos), podrán obtener óptimos resultados. Asimismo, las empresas que sí disponen de recursos libres en medida considerable, podrán ampliar sus horizontes de forma considerable.

Carencia de presencia física

Como hemos visto en el punto anterior, las operaciones del comercio electrónico se realizan en forma remota, lo cual impide a la administración fiscal del país receptor de la operación es decir, donde se encuentran los consumidores el contar con un elemento perceptible que les permita de alguna forma rastrear a los sujetos envueltos en tales operaciones y aplicar la afectación tributaria respectiva.

En ciertos casos, las administraciones fiscales, si bien podrían tener ventaja al conocer al contribuyente (que inicie negocios de comercio electrónico) y sus operaciones, podrían también verse en la imposibilidad de actuar ante el ocultamiento de las operaciones realizadas por parte de malos contribuyentes.

Así, el problema viene en cuanto a la afectación tributaria de los ingresos obtenidos por dichos operadores del comercio electrónico. Por el momento nos ocuparemos de la prestación de servicios dado que, en la venta de bienes materiales la afectación tributaria normalmente se aplicará en las aduanas competentes de modo que, aun cuando la operación se concrete a través de Internet, ello desde el punto de vista técnico no afectará sustancialmente el tratamiento que se otorga actualmente al comercio internacional de mercaderías, es decir no se presentarán nuevos inconvenientes en tanto que el bien viajará por medios físicos encontrándose disponible físicamente para la aplicación de los gravámenes correspondientes (en las aduanas).

Ocupémonos del tema de los servicios. Si nos ponemos en la posición de la administración tributaria de la jurisdicción en donde está físicamente ubicado un operador o empresa que presta servicios a través de Internet, debemos considerar dos alternativas, una primera donde el operador es una empresa ya establecida, conocida en el medio y contribuyente regular, a la cual periódicamente se le fiscaliza. En este caso, quizás, las implicancias de las operaciones realizadas a través de Internet representen una dificultad atenuada dado que, como hemos dicho antes, el sujeto es conocido y la administración tendría al menos en principio, algunos recursos para determinar la afectación de las actividades que estuviera realizando.

No obstante, en el otro extremo y como segundo supuesto, si dicha empresa fuera un mal contribuyente y optara por encubrir sus operaciones electrónicas, en concreto, no declararlas y además ocultar sus registros contables y similares por los ingresos obtenidos de las mismas, en este caso sí la administración se vería en serias dificultades para aplicar los procesos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria respectivos.

Así las cosas, ante la detección de estas irregularidades el administrador de tributos se vería forzado a un proceso de determinación sobre base presunta, el cual no resulta recomendable aplicado sistemáticamente, y además aquí nos enfrentaríamos a un problema de difícil probanza en cuanto a la realización efectiva de las operaciones que se pretendería gravar.

Aún más, un proceso de determinación tributaria sobre base presunta requiere normalmente de ciertos parámetros prácticos, los cuales en el caso de operaciones electrónicas encubiertas resultarían muy difíciles de establecer y aplicar; por ejemplo, sobre qué medida se podría considerar que el evasor genera un monto determinado de renta para efectos del Impuesto a la Renta, si la gran mayoría de sus operaciones las realizó por Internet sin registrar ingresos locales (se cobraron los

servicios mediante depósito en cuentas bancarias en el exterior). En este caso no habría parámetro alguno a menos que se obtenga de alguno de los clientes, lo cual no es nada sencillo.

En otro caso, podría ser que un contribuyente ubicado dentro de una determinada jurisdicción tributaria y que se dedicara exclusivamente a operaciones del comercio electrónico realizadas a través de Internet, pase totalmente desapercibido para el administrador tributario de dicha jurisdicción, el cual ante el ocultamiento de este evasor, carece de mayores recursos para evitarlo pues ni si quiera lo puede identificar, y menos aún, ubicar.

De otro lado, las autoridades fiscales en las que se encuentran los clientes de empresas de comercio electrónico del exterior deberán afrontar un serio problema al determinar si el servicio prestado por el operador del exterior se puede vincular a su jurisdicción, es decir si importa alguna actividad local con la respectiva presencia, y por tanto es susceptible de afectarlo con los tributos de su sistema. En este tema se deberá evaluar qué elemento constituye una adecuada medida para vincular a un sujeto de negocios del exterior con un sistema tributario local.

Surge aquí una interesante controversia donde algunos expertos opinan que el equipo informático en donde se contiene la página o sitio de Internet (denominado servidor)⁶ a través de la cual se concierta la operación, debe ser considerada como un establecimiento que vincula al sujeto con el territorio en donde dicho equipo se encuentra y por tanto deben afectarse las operaciones realizadas dentro de la jurisdicción tributaria en donde se ubica tal equipo.

Al respecto, entendemos que este constituye un tema opinable, sin embargo baste por el momento indicar que un servidor no es más que un equipo y puede ser instalado en cualquier parte del mundo inclusive dentro de una jurisdicción considerada como un paraíso fiscal. Partiendo de esta consideración resulta evidente el riesgo que entraña esta teoría.

Basta para mostrar toda esta complejidad un breve ejemplo; en la cesión internacional de derechos de autor (es decir, donde cedente y cesionario se ubican en distintas jurisdicciones tributarias) por una obra literaria, lo que paga el cesionario es una regalía, la cual en la mayoría de los países de destino (o de la fuente) se encuentra sujeta a una retención por el Impuesto a la Renta dado lo cual, el hecho que la operación se realice o acuerde mediante Internet no implica la inafectación de la misma, sin embargo, si el bien sobre el cual se cede el derecho (en este caso un libro) lo cual se realiza mediante un acuerdo logrado electrónicamente y ambas partes intervinientes en la operación

⁶ Esta denominación responde a su función de prestación de servicios a sus usuarios, tal como veremos más adelante.

la ocultan, cabe preguntarse cómo podrían las autoridades fiscales detectar y gravar este tipo de operaciones, si se carece de todo medio físico que permita detectar de alguna forma la operación (las actividades de las partes quedan al margen de sus actividades de fiscalización, ocultas dentro del mundo virtual que crea Internet).

Identidad

Internet ofrece un medio de anonimato por excelencia. Sin embargo, ¿qué tan provechoso es este anonimato, cuando para realizar cualquier tipo de operaciones resulta indispensable contar con cierto nivel de seguridad, de modo tal que las partes mantengan la confianza suficiente de que están contratando, es decir están vendiendo o están comprando a un sujeto determinado? La identidad es en muchos casos el elemento más importante para la realización de una determinada operación.

Como sabemos Internet ya cuenta con ciertos medios que permiten identificar a los individuos. Sin embargo, el perfeccionamiento de estos medios es indispensable con miras a aplicar tributos en Internet. Es sabido que para la afectación tributaria de una determinada operación es necesario conocer a las partes pues estas son las que se verán incididas con la inserción fiscal correspondiente, la cual no podría ser aplicada si no se tuviera absoluta seguridad de la identidad del deudor tributario, contribuyente o responsable.

Por el momento, cabe considerar que la posibilidad de utilizar Internet sin la necesidad de contar con un elemento que otorgue absoluta seguridad respecto de la identidad de las personas resulta en un bajo costo para dicha utilización. Así, cuando se decida iniciar actividades de negocios requiriéndose una debida identificación, tales costos se incrementarán pues significarán la utilización de diversos medios tecnológicos que permitan conseguir dicho objetivo.

Digitalización de productos

Sobre el término digitalizar cabe precisar que este implica una acción en virtud de la cual se traduce a lenguaje de computadora o lenguaje binario, la información expresada en cualquier lenguaje tradicional. Así tenemos que, por ejemplo, el texto de un libro el cual se expresa en un lenguaje tradicional se traduce al lenguaje de las computadoras, de forma tal que puede ser remitido vía electrónica y volver a ser traducido a su lenguaje original en su punto de destino.

El lenguaje binario recibe dicha denominación en razón a su contenido, solo ceros y unos. Para una computadora todo dato o información se traduce a una determinada serie de ceros y unos, y así es como los procesa. De ahí viene el término *bit* el cual no es otra cosa que una contracción de *binary digit* o dígito binario, el que constituye la unidad mínima de medida de la información computarizada representada por ceros y unos.

Prácticamente cualquier tipo de información puede ser digitalizada para luego ser transferida electrónicamente vía Internet. En este sentido, una serie de bienes los cuales siempre se han vendido o comercializado como bienes materiales o tangibles, el día de hoy vendrán a ser comercializados en formato digital y entregados a los clientes través de Internet.

Entre los principales bienes respecto de los cuales el comercio electrónico ya ha presentado una notable actividad podemos destacar la venta de libros y de música en formato digital. También cabe mencionar el caso del dinero digital que, si bien aún no tiene el mismo auge que los anteriormente mencionados, es un caso muy interesante y de gran trascendencia para la materia fiscal puesto que los medios de pago electrónicos en muchos casos aportarán un rastro para la fiscalización de las operaciones del comercio electrónico.

Ya hemos visto que Internet plantea la posibilidad de realizar operaciones mundiales en forma remota; así, considerando las posibilidades de efectuar estas operaciones mundiales con bienes digitalizados, supongamos un ejemplo que muestre toda la complejidad que ofrece Internet en el terreno tributario: la realización de una operación de compraventa de un disco de música determinado en formato digitalizado en donde el comprador se ubica en Australia, la empresa que realiza la venta se encuentra legal y físicamente domiciliada en Italia, pero la página o sitio de Internet está alojada en un servidor⁷ en Brasil, y donde además el pago se efectúa con dinero electrónico cuya transferencia se hace directamente a las Islas Genoe.

A este punto cabrá preguntarse, ¿cómo se podría aplicar la afectación tributaria correspondiente a la operación realizada por la empresa italiana?, asimismo, ¿debemos calificar la transferencia electrónica de música en formato digitalizado como una compraventa? o ¿cabrá la calificación de prestación de servicios o inclusive de cesión de un intangible?, ¿alguna de las jurisdicciones implicadas se encuentra en capacidad de tomar alguna acción? Estas preguntas nos muestran solo parte de la complejidad del tema tributario del comercio electrónico.

Intangibles

En cuanto al tema de intangibles el problema que se presenta no es nuevo. Sobre la transferencia internacional de bienes intangibles tales como *software* (y nos referimos al *software*, no al azar porque estos bienes son los que presentan especiales connotaciones), mucho se ha discutido en cuanto al tema de su afectación tributaria con impuestos tales como los derechos de aduanas o el impuesto al valor agregado.

⁷ Este equipo, como hemos señalado, contiene la información de la página, pero además permite el acceso a la misma desde cualquier punto de Internet.

Producto de tales discusiones, se han establecido categorías de *software*, normas especiales en cuanto a la procedencia de la afectación del *software*, y diversos análisis y regulaciones específicos. No obstante, no se ha solucionado en forma efectiva la imposibilidad de las administraciones tributarias de intervenir para aplicar los tributos que pudieran corresponder cuando el *software* ha sido transmitido por un medio electrónico.

Es evidente que la masificación del comercio electrónico agrava esta situación, pues en los casos de ventas al por menor de *software* es prácticamente imposible controlar tales transferencias. Donde cualquier *software* puede ser enviado a cualquier parte del mundo vía electrónica a través de Internet, sin que esto resulte «visible» para sujeto alguno fuera de la operación, la solución para el control fiscal de tales operaciones plantea un reto de difícil solución.

Antes de continuar, debemos señalar que constituye objeto principal del presente trabajo analizar y evaluar las implicancias fiscales que se presentan respecto del comercio electrónico en el ámbito internacional, con la finalidad de establecer parámetros y criterios de política fiscal aceptables a efectos de su regulación en sus etapas iniciales, las cuales viene atravesando en el presente momento. Esto, claro está, sin perder de vista las adaptaciones necesarias cuya ejecución es susceptible de ser realizada de manera más inmediata, tanto en el medio nacional como a nivel mundial.

En tal sentido, en el capítulo I nos ocupamos de los aspectos técnicos de Internet; en el Capítulo II nos ocupamos de los principales aspectos de la regulación de Internet y el comercio electrónico; en el Capítulo III tratamos los principios generales de aplicación a la fiscalidad del comercio electrónico, materia que constituye tema medular del presente trabajo; en el Capítulo IV se trata el tema del establecimiento permanente a efectos del comercio electrónico; en el Capítulo V se da una visión general a los temas de relevancia en imposición sobre la renta e impuesto al valor agregado en el ámbito del comercio electrónico; en el capítulo VI desarrollamos los temas relacionados a la actividad de la administración tributaria frente al surgimiento del comercio electrónico y; finalmente, en el Capítulo VII nos ocupamos de los aspectos de la recaudación y de política fiscal vinculados al comercio electrónico.

Capítulo I

ASPECTOS TÉCNICOS DE INTERNET

Como hemos visto, las principales dificultades en la evaluación de los aspectos fiscales del comercio a través de Internet consisten en que esta Red facilita un medio de comercio el cual no requiere de un establecimiento físico alguno, al menos en sentido tradicional, ubicado en una jurisdicción determinada y que incluso permite la transmisión digitalizada en forma remota de bienes que desde siempre han sido apreciados y se han transado como bienes corporales.

En este tema saltan a la vista los casos de venta de música y libros en formatos digitalizados, los cuales son remitidos vía electrónica al comprador (sin necesidad de remitir soporte físico alguno).

Dentro de este nuevo esquema cabe cuestionarse la aplicabilidad de un control fiscal el que permita determinar en forma certera la afectación tributaria correspondiente a dichas operaciones, sobre todo tomando en consideración que, al menos en apariencia, el vendedor carece de presencia física o nexo que lo vincule con jurisdicción alguna.

Sin embargo, a este punto y previo al inicio del análisis de la materia fiscal propiamente dicha, se hace indispensable una revisión de los conceptos básicos de orden técnico en los cuales se basa la operación y funcionamiento de Internet, para luego pasar a tratar los temas propiamente dichos del campo tributario con una adecuada base de conocimiento de Internet y del Comercio Electrónico.

En tal sentido, el objeto del presente capítulo persigue dar una explicación simple de los aspectos técnicos más relevantes de Internet y del Comercio Electrónico dentro de la misma.

1. Visión general de la infraestructura global de la información

A fin de iniciar de forma clara con la explicación de los aspectos técnicos de Internet y su incidencia en la materia tributaria, debemos señalar que esta es parte de una estructura más grande y de mayor alcance sobre la cual se aloja y desarrolla. Esta estructura es denominada la «Supercarretera de la Información» o la «Infraestructura Global de la Información» —en adelante IGI, la que ha sido definida como la «convergencia de sistemas informáticos y de comunicaciones que previamente operaban separados, en una sola Red de Redes global».—¹

¹ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Noviembre de 1996.

Aquí no se trata solamente de un trabajo en Red de computadoras o equipos informáticos, esto sería solo una parte de la IGI, la cual integra al universo de sistemas de información y que mantiene la aptitud de transmitir gran cantidad de datos incluyendo imágenes, voz, así como diversos tipos de servicios, incluso incorporando recursos como la comunicación telefónica o la televisión por cable. Dicha capacidad debe traducirse en aplicación práctica masiva en un futuro no muy lejano.

Esta convergencia de sistemas de comunicación completamente distintos se ve impulsada por el hecho de los notables avances que se vienen experimentando en el campo de la transmisión de las telecomunicaciones. Así, el uso de cables de fibra óptica ha incrementado la capacidad de los sistemas para transmitir mayor cantidad de información y de contenido más complejo (vídeos, por ejemplo).

Otro avance trascendental en el desarrollo de la transmisión de la información ha sido la posibilidad de digitalizar la misma, de manera tal que actualmente imágenes, texto, sonido y vídeos, pueden ser convertidos a formato digital. En ese sentido, debemos considerar que cualquier tipo de información puede ser digitalizada, como por ejemplo en el caso del dinero,² para ser transmitida vía electrónica.

En consecuencia, Internet es solo parte de los múltiples avances que últimamente se han presentado en el campo de las telecomunicaciones, donde no se debe perder de vista el hecho que la revolución de los sistemas de comunicaciones en general se cimienta en una serie de progresos de orden tecnológico y económico, los cuales han permitido el crecimiento del sector.³

1.1. Definición de Internet

Hacia una aproximación al concepto de Internet, podemos citar una definición que consideramos bastante adecuada la cual señala que Internet consiste en «una vasta Red de Redes internacional, que permite a computadoras de todo tipo intercambiar servicios y comunicarse en forma directa». Esta definición fue formulada por el Departamento del Tesoro Norteamericano dentro del informe que emitiera en noviem-

² El dinero electrónico consiste en la representación de un valor monetario a través de un símbolo gráfico en la computadora del usuario, el cual le permite realizar adquisiciones en línea por el valor que represente dicho símbolo. A fin de servirse de este medio de pago, el usuario previamente deberá conectarse con un prestador de servicios que le facilite el cambio de dinero real por este dinero digitalizado.

³ Dentro de estos progresos se deben considerar el abaratamiento que vienen experimentando los servicios del sector de telecomunicaciones, así como la continua Reducción de los costos de los equipos informáticos, además del crecimiento del sector de servicios, el cual juega un papel trascendental ya que, la prestación de los mismos en forma remota y su transmisión a través de distintos medios de comunicación, ha generado un incremento notable de los volúmenes transados y diversificación de este giro de negocio.

bre del año 1996.⁴ Debemos señalar nuestro acuerdo con relación al contenido de esta definición, en donde se advierte una flexibilidad acorde con la naturaleza de lo definido y donde se puede destacar lo que para nosotros constituye el elemento más importante y característico de Internet: la carencia de ubicación en un espacio físico.

A propósito de dicha característica, cabe afirmar que resulta determinante a fines de establecer cualquier regulación o efectuar cualquier análisis en torno a las implicancias tributarias o comerciales de Internet, como veremos más adelante.

En cuanto a la referencia del término Red en el campo de la informática cabe precisar que, por este se debe entender la utilización de una serie de recursos físicos y lógicos con el objeto de transferir información de un computador a otro u otros. Al agregar a estos recursos la utilización de la tecnología de las telecomunicaciones —a fin de transmitir información entre puntos remotos—, surge el concepto de la telemática o teleinformática.

Ahora bien, con respecto a Internet cabe señalar que es la parte más conocida y difundida de la IGI. Como es bien sabido, esta Red no tiene un gobierno, ni un control central regulatorio o técnico, en cierta forma la Red se gobierna por sí misma con la intervención de sus propios usuarios y sus costumbres. No obstante, cabe señalar que, si bien existen ciertos organismos que en alguna medida regulan diversos aspectos de Internet, en estricto no hay un gobierno o una dirección centralizada.⁵

Si enfocamos la manera de trabajar de Internet de una forma gráfica podemos imaginarnos una telaraña en la cual cada punto se puede interconectar con los otros siguiendo una diversidad de rutas. Así, cuando un usuario de Internet envía o recibe información nunca sabe cual es el «camino» que esta sigue hasta llegar a su destino. Desde el punto de vista técnico, lo que permite la comunicación e interconexión de los diversos equipos en la Red, es un protocolo o lenguaje uniforme denominado «TCP/IP» (Transmisión Control Protocol/Internet Protocol), el cual permite en cierta forma empaquetar la información y remitirla a su destino, sin importar las diferencias que pudieran presentar los equipos, sistemas o la tecnología que intervengan.

La información así empaquetada en aplicación del protocolo mencionado es enviada a su destino a través de una innumerable cantidad de computadoras (denominadas rou-

⁴ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, Op. cit., glosario de términos.

⁵ Así, por ejemplo la ICANN (*Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*) se encarga de una serie de regulaciones de orden técnico como son el control y administración de temas como la asignación de nombres de dominio, los cuales permiten identificar los sitios de Internet, o la parametrización del protocolo de la Red, pero en estricto no constituye un órgano de gobierno. Véase: <http://www.icann.org>.

ters o encaminadores), las cuales deciden de manera instantánea la mejor ruta para encaminar la información hasta su destino final.

Así se prescinde de un computador que funcione como organizador central. En cambio, cada *router* decide la mejor ruta disponible para remitir la información. Inclusive cabe la posibilidad que varios paquetes de información que constituyan un solo mensaje, sean enviados por distintas rutas para «rearmarse» en su destino final. Esta forma de trabajar de Internet permite la ventaja de contar con la seguridad que siempre continuará funcionando, pues ante la carencia de un organizador central los múltiples encaminadores independientes continuarán con el cumplimiento de sus funciones, aun cuando uno de ellos o varios sean destruidos, desconectados o sufran algún inconveniente. La Red no dejará de funcionar, pudiendo desconectarse grandes porciones de esta, sin que ello no afecte a la parte restante.

1.1.1. Breve historia de Internet

La historia de Internet se remonta a la época de la denominada «guerra fría». En dicha época el gobierno de los Estados Unidos de América estaba buscando un medio a través del cual poder comunicar sus puestos de mando político y militar prescindiendo de medios de comunicación tradicionales (teléfono, radio, etc.), con el objeto de continuar impartiendo órdenes de combate, aun cuando el soporte físico de las líneas de comunicación regulares quedaran literalmente incineradas en medio de un conflicto armado.

Es en este contexto que se entiende nace Internet, cuando se requería de un medio de comunicación descentralizado que permitiera la continuación de las comunicaciones, aun cuando las Redes utilizadas fueran destruidas o inutilizadas en diversos puntos.

Así, en el año 1969 se desarrolla el sistema descrito anteriormente el cual permite el flujo de la información en forma totalmente descentralizada e incluso empaquetada para ser rearmada solo en su destino. Esto es cuando los investigadores de la *U.S. Defense Advanced Research Projects Agency* desarrollaron una Red sin control centralizado y con un sistema de intercambio de información empaquetada. Esta Red se inició con solo tres computadores y se denominó DARPANET (por las siglas de la entidad antes indicada). Luego cambio de nombre a ARPANET, junto con la institución que la promovía, y para el año 1972 ya contaba con treinta y siete máquinas interconectadas.

Posteriormente, en el transcurso de los años setentas diversos investigadores científicos de connotadas universidades norteamericanas se interesaron en el proyecto de manera tal que, poco a poco se interconectaron los centros de cómputo de Stanford, Harvard, Utah, entre otras. Para 1981 se crearon nuevas redes para dar servicios a la comunidad científica no conectada, las cuales se denominaron BITNET y CSNET.

A partir de aquí, intervinieron varios científicos con el objeto de interconectar nuevas redes que iban apareciendo, lo cual se trabajó sobre la base de tres parámetros; mantener la Red descentralizada; que fuera lo más simple posible, y que se pudiera imple-

mentar en cualquier topología. De estas investigaciones apareció el protocolo TCP/IP, el cual sería implementado en ARPANET para el año 1982, dado lo cual se reemplaza el antiguo protocolo utilizado *Network Control Protocol* o NCP. La palabra Internet surge del término *Internetworking*, contenido en la denominación del nuevo y universal protocolo (IP significa *Internetworking Protocol*, tal como habíamos visto antes).

En el año 1983, la Red militar originada por ARPANET se separa, hecho que se reconoce como el nacimiento de Internet. La Red militar se separó para mantener las investigaciones militares al margen de las demás áreas, pasando a denominarse MILNET. A este punto, las investigaciones y aparición de *software* para conectarse a Internet genera el crecimiento y universalización de esta Red, lo cual podríamos considerar como un hecho hacia el año 1987.

Finalmente, es en el año 1993, con la aparición del *software* MOSAIC, que aparece y se difunde la *World Wide Net* o WWW. Este *software* es un programa que sirve para navegar a través de Internet tal como el *Internet Explorer* de Microsoft o *Netscape*. El hecho es que con este nuevo desarrollo, cuyo mérito implicaba soportar diversos entornos informáticos gráficos, conjuntamente con la aparición de los hipervínculos gráficos, el crecimiento de Internet fue vertiginoso. Asimismo, la aparición y popularización de los denominados hipervínculos, —los cuales simplifican la navegación para los usuarios— tuvieron un papel determinante en el crecimiento de Internet, la que suponía ya un fácil manejo para cualquier individuo con conocimientos básicos de informática.

1.2. La World Wide Web, WWW o «la Red»

La Red es la parte de la Internet que permite la utilización de texto así como de recursos multimedia, es decir a través de la Red se pueden transmitir textos, sonido, imágenes, video y sus múltiples combinaciones. Además, los documentos de la Red permiten la utilización de hipervínculos, los cuales a su vez nos permiten acceder a otros lugares con solo pulsar (clic del ratón) en dicho elemento. Para el acceso a Internet se requiere de un *software* denominado *browser* o navegador, el cual cumple la función de traducir la información que se recoge de la Red y presentarla en un formato standard. Así, la Red se convierte en el recurso más utilizado y más desarrollado de la Internet.

Dentro de la Red encontramos diversos *web sites*, sitios web o páginas web. Estos sitios constituyen direcciones de Internet dentro de las cuales se aloja determinada información, por ejemplo, tratándose de la página web de una empresa comercial, encontraremos información sobre los productos que esta ofrece, medios de contactarla, medios de pago, y diversa información atinente al negocio de dicha empresa.

Esta página web es mantenida alojada en un computador central denominado servidor el cual permite el acceso a dicha información desde cualquier punto de la Internet. Sobre la ubicación física del servidor se debe resaltar que esta es irrelevante puesto que, como hemos indicado, permite el acceso de los usuarios en todo el mundo (aun más, la ubicación de la información puede ser movida de un servidor a otro con gran facilidad).

1.2.1. El acceso a la Red

Cuando explicábamos como es el funcionamiento, por así decirlo, de Internet señalamos que era algo similar a una gran telaraña. Sin embargo, cabe considerar cómo es que los diferentes sujetos que conforman esta telaraña acceden a integrarla.

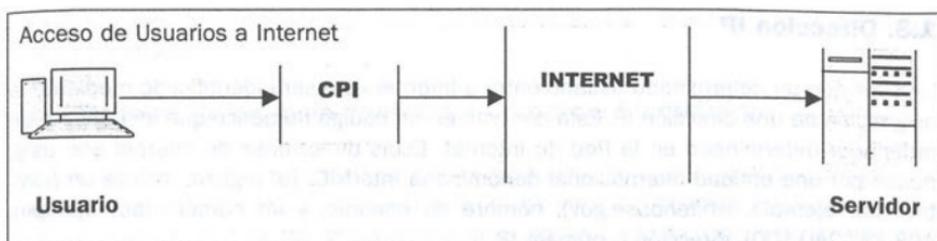
1.2.2. Acceso a la Red por consumidores individuales (usuarios)

Por un lado, hemos señalado que Internet es la Red de Redes la cual conecta un infinito de equipos informáticos en el ámbito mundial en donde la información es encaminada por equipos especiales denominados *routers*. Pues bien, para que un individuo pueda acceder a Internet requerirá de un equipo mínimo el cual le permita entrar en esta Red.

Así tenemos el caso del usuario más común en que entra a esta estructura a través de un módem instalado en su computadora personal, el cual le permite comunicarse mediante las redes telefónicas con un Centro Proveedor de Información o CPI, el cual a su vez a través de sus recursos (módems también) le dará entrada a Internet. Así, a través de dicho camino el usuario queda conectado y listo para acceder a cualquier sitio en la Red (salvo, evidentemente, las restricciones de seguridad que muchos sitios establecen) de donde accederá a la información contenida en los diversos servidores que integran la Red.

Esta descripción del acceso básico a Internet puede ser más fácilmente comprendida mediante el gráfico⁶ que presentamos a continuación.

⁶ El esquema mostrado es uno de acceso básico y refleja la forma de acceso a Internet más utilizada en estos días a través de la utilización de redes telefónicas. Se debe tener en cuenta que si bien este es el modelo más utilizado, no es el único; existen otras formas de acceder a la Red, como por ejemplo, la que recientemente se ha introducido al Perú, a través del cable del sistema de televisión por cable.

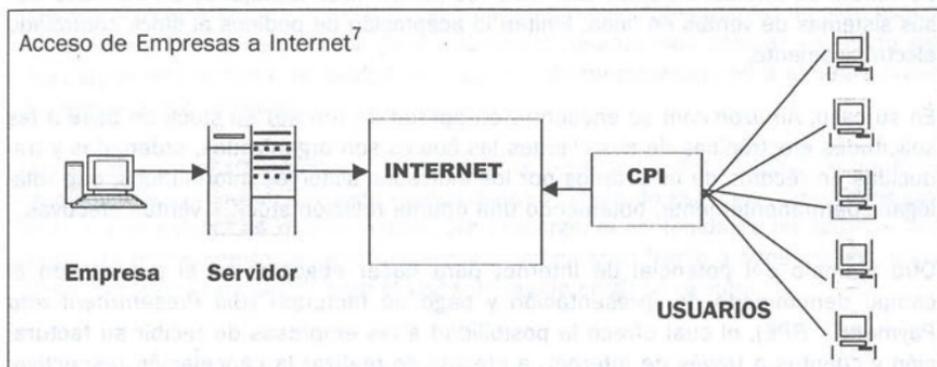


Fuente: *The Basic Internet* en <http://www.indol.com/webhelp/index.html>

1.2.3. Acceso de empresas al Comercio Electrónico a través de Internet

Ahora, esto es en cuanto al acceso de los usuarios como personas individuales a Internet. Sin embargo, cabe considerar que las empresas tienen una forma distinta de acceder al Comercio Electrónico a través de Internet a fin de ofertar a través de ella sus productos y servicios.

Para que una empresa logre el acceso a Internet deberá colocar su página web en un equipo servidor el cual a su vez, permita a los usuarios de la Red acceder a dicha página. Es así que, en este campo, podríamos hablar más propiamente de la entrada al mercado del Comercio Electrónico, que de un acceso a Internet el cual resulta más apropiado al caso de usuarios o consumidores individuales. A fin de revisar esta estructura, podemos observar el siguiente gráfico:



⁷ El esquema presentado ha sido preparado por el autor exclusivamente a efectos del presente trabajo. El mismo tiene por objeto mostrar la estructura mediante las cuales las empresas se colocan en la Red con el objeto de realizar operaciones comerciales. Cabe señalar que, esta es una diagramación simple en donde se prescinde de mostrar mayores complejidades técnicas.

1.3. Dirección IP

Una vez que un determinado usuario entra a Internet este será identificado mediante la asignación de una dirección IP. Esta consiste en un código numérico que identifica a un ordenador determinado en la Red de Internet. Estas direcciones de Internet son asignadas por una entidad internacional denominada InterNIC. Tal registro incluye un nombre (por ejemplo, *whitehouse.gov*), nombre de dominio, y un número (por ejemplo, 198.137.240.100), dirección o número IP.

2. Comercio Electrónico o E-commerce

En términos sencillos, el Comercio Electrónico no es otra cosa que la realización de operaciones comerciales aprovechando medios electrónicos, por ejemplo, Internet.⁸

Pensar en las posibilidades de hacer negocios en la Red ha significado para el sector empresarial el inicio de la fase de experimentación para la explotación de un medio que abre infinitas posibilidades. Podemos observar que dentro de Internet se ha implementado el mercado de bienes y servicios más variado del mundo.

Por su parte, la herramienta informática permite la explotación al máximo de este novedoso recurso donde, por ejemplo, la empresa con mayor éxito en el campo de venta de bienes en Internet, *Amazon.com*, la cual se dedica a la venta de libros, puede recibir pedidos las 24 horas del día, de todas partes del mundo, sin preocuparse por temas de control de inventarios dado que, recursos informáticos trabajando en interfase con sus sistemas de ventas en línea, limitan la aceptación de pedidos al stock controlado electrónicamente.

En su caso, *Amazon.com* se encuentra en aptitud de renovar su stock en base a las solicitudes electrónicas de sus clientes las cuales son organizadas, ordenadas y traducidas en récords de inventarios por los indicados sistemas informáticos, que «dialogan» permanentemente, obteniendo una óptima relación stock - ventas efectivas.

Otro ejemplo del potencial de Internet para hacer negocios es el previsto en el campo denominado de «presentación y pago de facturas» (*Bill Presentment and Payment - BPE*), el cual ofrece la posibilidad a las empresas de recibir su facturación y cuentas a través de Internet, a efectos de realizar la cancelación respectiva, permitiendo a su vez interfaces con sistemas de control financiero, contable y tributario, que podrían permitir un control totalmente automatizado de la gestión de

⁸ BLACKHURST, Paul. *Adam Smith and E-commerce?*

<<http://www.mce.be/article/ecom.htm>>. Página revisada el 25 de febrero de 2000.

cobros y pagos de las empresas, con aplicaciones incluso al cumplimiento de obligaciones tributarias.⁹

2.1. Modelos de negocio dentro del Comercio Electrónico

Dentro del campo del Comercio Electrónico cabe considerar que, la utilización Internet puede ser apreciada desde el especial punto de vista de aquellas empresas que se dedican a efectuar distintas modalidades de negocios en línea. Desde tal perspectiva, podemos considerar que existen actualmente cuatro modelos básicos para la realización de negocios en Internet, que tratamos a continuación.¹⁰

2.1.1. Modelo basado en la Publicidad

El sustento de este modelo se centra en la venta de espacios comerciales en las páginas *web* del comerciante de Internet. El ingreso en este negocio es el generado por la publicidad vendida a otras empresas y estará en función a los distintos parámetros que las partes pudieran fijar con tal objeto.

Actualmente los criterios más utilizados, a fin de establecer el importe de este ingreso, son la tarifa fija y, la cantidad estimada de personas que visitan dichas páginas, sobre la base de la cual se determina una razón con un monto a abonarse. Aquí, lo realmente importante para la empresa que se dedica a este negocio es ofrecer a las empresas que colocarían su publicidad en su página, un nivel de acceso considerable por parte de los usuarios de Internet, es decir que, cuanto más popular sea el sitio *web* que ofrece sus servicios publicitarios y por ende, mayor sea el número de los visitantes que acceden a dicho sitio, mayor será su valía para los anunciantes (dentro de este esquema se configura una relación de proporcionalidad: cuanto más popular y visitada sea una página *web* en esta modalidad de negocio más rentabilidad podrá obtener al vender espacios publicitarios).

Ahora, como se podrá apreciar, este modelo de negocio no dista mucho de aquel de los medios de comunicación tradicionales donde la venta de espacios comerciales sustenta la rentabilidad de dichos medios. Sin embargo, el contenido de las páginas *web* puede, en este contexto, generar una ventaja comparativa frente a otros medios, puesto que dentro de una página *web* el visitante puede elegir su destino.

⁹ Al día de hoy estos sistemas existen y vienen siendo utilizados. Así, podemos mencionar productos con gran aceptación comercial como son el *software* *Quicken* o *Turbo Tax*, los cuales permiten una gestión integrada y automatizada de negocios en general.

¹⁰ WALL STREET JOURNAL INTERACTIVO. *¿Cuál será el mejor modelo para Internet en Latinoamérica? La Gran Incógnita.* <<http://interactivo.wsj.com/articles/Efactoids-technology.html>>. Página revisada en marzo de 2000.

Esto puede ser muy bien aprovechado, como de hecho lo es, para colocar publicidad de productos y servicios relacionados al contenido del sitio visitado de modo tal que la publicidad logra un mejor enfoque, llegando a los usuarios que son realmente los potenciales clientes del producto ofrecido.

2.1.2. Modelo basado en el Comercio Electrónico

El modelo basado en el Comercio Electrónico se fundamenta en las ventas que las empresas realizan dentro de sus sitios web, de la misma forma en que lo hacen las tiendas con locales físicos tradicionales. Así, se presta una plataforma a los usuarios en la cual se pueden encontrar en calidad de vendedores y compradores.

2.1.3. Modelo basado en suscripciones

Dentro de este modelo las empresas proveedoras del servicio de acceso a Internet cobran una tarifa determinada (generalmente una mensualidad), por brindar a sus usuarios una serie de servicios, como son correo electrónico, alojamiento en *sites*, entre otros, de manera adicional al servicio principal, ya mencionado, de acceso a Internet.

No obstante que este es el modelo más utilizado en Latinoamérica, es también el más criticado siendo que en este medio ya se está iniciando la prestación de servicio de acceso a Internet en forma gratuita, sustentando su subsistencia las empresas que se dedican a esta modalidad de negocio, en la percepción de ingresos por venta de espacios publicitarios dentro de sus páginas web o cobrando un porcentaje de participación en el tráfico telefónico cursado por sus usuarios a la operadora telefónica respectiva (con la cual se suscribe un acuerdo previo en ese sentido).

2.1.4. Modelo basado en la prestación de servicios especializados

Este modelo se sustenta en los ingresos obtenidos por las empresas consultoras de Internet, las mismas que se dedican a trabajos de asesoramiento de la más diversa especie, para la realización de actividades en la Red. Dentro de este modelo encontramos también empresas prestadoras de otros tipos de servicios, como son publicidad, administración e inversión.

Si bien estos modelos resultan claramente distintos, se debe advertir que muchas empresas y negocios de Internet, aplican más de una de estas modalidades de negocio, en búsqueda de una mayor rentabilidad.

En este contexto, debe quedar en claro que no existe un modelo de negocio que resulte el ideal, eso depende del mercado cuya captación se pretende, dado lo cual las empresas que incursionan en actividades empresariales en la Red, deben,

como primer paso, determinar la modalidad de trabajo más apropiada a sus actividades.

3. Seguridad en la Red

El tema de seguridad en la Red es álgido. Dos de las características inherentes a la naturaleza de Internet son por una parte, se trata de un medio abierto al público y por otra parte, constituye un medio de intercambio de información de forma no segura.

Así, tenemos que el intercambio de información que se realice en la Red se encontrará en gran medida expuesta a ser vista por terceros no intervinientes de la comunicación u operación. No obstante, la seguridad es un tema crucial en el desarrollo del Comercio Electrónico, ya que sin esta los potenciales clientes de la Red tendrán recelo de concertar transacciones en las que, a modo de ejemplo, tuvieran que dar su número de tarjeta de crédito a fin de concretar el pago y posterior entrega del bien o servicio por el cual se contrata.

En este contexto debemos entender que ninguna tecnología o recurso por si mismo podrá ser capaz de brindar una solución integral y definitiva. Muy por el contrario, el logro del objetivo seguridad en Internet implica la utilización de una serie de recursos tecnológicos que combinados, permitan lograr el nivel de seguridad deseado.¹¹ Uno de los principales recursos con los que se cuenta actualmente para lograr la seguridad del envío de información, incluso a fines de realizar operaciones comerciales en Internet, es la técnica de la encriptación de la información. Esta tecnología se basa en la ciencia de la criptología.

3.1. Criptología

Como hemos señalado, la tecnología que actualmente se viene desarrollando con el objeto de proteger la información encriptándola se basa en la ciencia de la Criptología la cual, desde tiempos remotos, se ha encargado del estudio de la codificación de la información con la finalidad de transmitirla en forma segura, es decir de forma tal que al caer un determinado mensaje codificado (el mismo que se desea enviar en forma segura) en manos inadecuadas, este sea imposible de descifrar por los usurpadores.

Así cabe señalar que, esta ciencia ha mantenido una importancia trascendental en la historia de la humanidad, puesto que ha permitido a quienes se han servido de ella mantener secretos de relevancia en múltiples circunstancias, desde conflictos bélicos hasta connotadas fórmulas comerciales.

¹¹ CLINTON, Bill y GORE, Al. *A Framework For Global Electronic Commerce*. Washington D.C., 1997.

Esta ciencia se subdivide en dos principales campos; la Criptografía y el Criptoanálisis.

3.1.1. Criptografía

Es la rama de la ciencia que, entre otras utilidades, nos permite diseñar e implementar sistemas cuyo objetivo consiste en mantener segura la información dentro de un sistema de intercambio de información de redes de acceso libre, tal como es Internet (esto no supone que la utilización de la criptografía se haya iniciado recientemente, por el contrario, al ser parte de la criptología esta ha sido utilizada desde la antigüedad en diversos campos tales como el militar, comercial o el de gobierno). En tal aspecto, José Espinoza señala lo siguiente:

[La criptografía] se encarga del estudio y elaboración de los medios que sirven para mantener inviolables los bienes intangibles que circulan y almacenan a través de las Redes abiertas.¹²

Así podemos llegar rápidamente a la conclusión que la ciencia de la criptografía es utilizada para cifrar mensajes. Dentro de este campo los avances de la ciencia y la tecnología permiten conjugar los avances en el campo de la criptografía con el objeto de lograr la seguridad necesaria en el intercambio de la información en redes abiertas como Internet.

3.1.2. Criptoanálisis

En contraposición a la ciencia de la criptografía, el criptoanálisis busca descifrar los mensajes codificados. De tal suerte, tenemos que mientras que la criptografía se dedica a desarrollar la codificación de mensajes, el criptoanálisis se dedica a lo contrario, a desarrollar técnicas para descifrar o decodificar los mensajes protegidos con estos recursos.

3.2. Criptosistemas de clave pública y firma digital

La aplicación práctica de los avances obtenidos en el campo de la criptología se traduce en una diversidad de productos de seguridad, entre los cuales uno de los más notables resulta el criptosistema de clave pública.

El criptosistema de clave pública, basado en complejas fórmulas matemáticas empleadas para codificar la información, permite enviar comunicaciones en sistemas abiertos como Internet en forma bastante confiable. Este sistema emplea complejos y

¹² ESPINOZA CÉSPEDES, José Francisco. «Medidas de Seguridad Aplicables a la contratación Electrónica y su Regulación Jurídica en el Perú». Tesis para optar el Título de Abogado en Derecho y Ciencias Políticas. Universidad de Lima, 1999, p. 129.

potentes algoritmos matemáticos, los cuales combinados con el lenguaje binario de las computadoras, cifran o codifican la información que se desea remitir.

Este sistema involucra dos juegos de claves complementarias relacionadas que trabajan a manera de llaves. Una clave es revelada públicamente, mientras que la otra se mantiene como información confidencial, esta es la clave confidencial o privada. Cada una de las claves abre el código que la otra encierra, sin embargo la clave pública de una persona no sirve para deducir la clave confidencial correspondiente. Así la clave pública puede ser diseminada ampliamente en Internet.

La utilidad de este sistema radica en que cualquiera puede utilizar la clave pública de un destinatario para encriptar un mensaje dirigido a esa persona, y ese destinatario a su vez empleará su clave privada para descifrar el mensaje. Nadie excepto el destinatario podrá descifrar dicho mensaje, dado que nadie más tiene acceso a su clave privada.

Ahora, utilizando este criptosistema se puede lograr la autenticación del mensaje puesto que, el usuario puede disponer efectivamente de su clave privada para codificar sus mensajes y por ende generar una firma digital. Alternativamente, el remitente podría usar una clave separada solamente con el propósito de crear su firma digital.

Por otra parte, el destinatario puede verificar la validez de esta firma digital empleando la clave pública del remitente a fin de descifrar el mensaje que le fue enviado. Esto demuestra que el remitente era el verdadero creador del mensaje, y que el mensaje no se ha alterado. Dentro de estas condiciones resulta prácticamente imposible forjar un mensaje digitalmente firmado y que el remitente pueda repudiar su firma después.

Considerando la protección que proveen los sistemas de encriptado de clave pública debemos entender que, la Ley debe fortalecer y alentar el uso de los mismos de manera tal que los usuarios puedan proteger adecuadamente su información confidencial, incluyendo dentro de esta desde mensajes personales hasta secretos profesionales.

Sin embargo, no puede perderse de vista el riesgo implícito al uso de esta clase de tecnologías dado que, en el supuesto de pérdida, extravío o destrucción de la clave privada del usuario su información podría perderse para siempre. Otro caso de peligro es el del uso de estas tecnologías para el ocultamiento de actos delictuosos, en los que por ejemplo, en las etapas previas de preparación intelectual del delito, muy bien se podría utilizar el sistema de clave pública a fin de efectuar las coordinaciones del hecho ilícito.¹³

¹³ CLINTON, Bill y GORE, Al. *A Framework For Global Electronic*. Op. cit.

En suma podemos concluir que esta tecnología importa la codificación de la información remitida vía electrónica utilizando complejas fórmulas matemáticas¹⁴ de manera tal que, al viajar por la Red la información remitida sea completamente indescifrable por terceros que no intervengan en la operación o comunicación.

3.2.1. Modelo de aplicación de criptosistemas de clave pública

Esta tecnología puede ser aplicada conjuntamente con sistemas de certificación para obtener un alto nivel de seguridad tanto del contenido, como de la procedencia y autoría del mensaje y/o información remitida. La mecánica que se utiliza en este campo es relativamente sencilla en cuanto a su operatividad. Así, tenemos como punto de partida a una autoridad de certificación la cual es reconocida públicamente como tal,¹⁵ la cual inscribe dentro de sus registros a un sujeto determinado otorgándole un certificado electrónico de identidad. Con dicho certificado el sujeto será plenamente identificado en Internet.

Si tratamos el tema en comparación a un sistema nacional de identidad tenemos que la autoridad certificadora (que no es otra cosa que una empresa privada prestadora de servicios de certificación), actúa como un registro nacional de identidad de un determinado país, así esta procede a inscribir a determinados sujetos (en este caso solicitantes usuarios de Internet) dentro de sus registros, procediendo a emitir un documento personal de identidad para cada sujeto (comúnmente denominado «documento nacional de identidad»), el cual viene a ser el equivalente al certificado digital.

Adicionalmente, cabe considerar que lo que otorgará la autoridad certificadora conjuntamente con el certificado será un *software* el que permitirá al usuario utilizar los recursos de identificación que proporciona. Asimismo, junto con el *software*, la auto-

¹⁴ Con el fin de convertir en indescifrable la información remitida se aplican algoritmos matemáticos al lenguaje informático en que se encuentran.

¹⁵ Sobre la posibilidad de que la empresa certificadora sea una institución privada que ejerza dichos servicios de certificación sin necesidad de autorización previa por entidades gubernamentales, cada vez se está ganado mayor terreno. En ese sentido la normas comunitarias europeas sobre la prestación de los servicios de certificación han prescindido de requerir la obtención de una autorización previa a los particulares interesados en dichas actividades, en consideración al hecho que se desea promover este tipo de actividad. No obstante, esta posición ha sido duramente criticada por países miembros como España, en donde se considera que la trascendencia de la prestación de estos servicios importa una verificación previa por las autoridades gubernamentales competentes, con el objeto de constatar que el particular se encuentra verdaderamente en aptitud de prestar los servicios de certificación de manera idónea, más aún cuando dichos servicios deben generar seguridad en el ámbito de Internet, y un mal servicio o prestado con fines de realizar ilícitos podría resultar sumamente dañino.

ridad certificadora proporcionará al usuario dos claves; una clave pública y una privada.

A efectos prácticos, la clave pública será proporcionada por el usuario a aquellos sujetos de los cuales desea recibir información, tratándola en forma similar a una dirección de correo electrónico, con lo cual aquellos sujetos identificarán al destinatario dentro de Internet con dicha clave.

Por otro lado, la clave privada solo será de conocimiento del usuario y será utilizada por este para la lectura de sus mensajes. Dentro de este contexto la seguridad radica en el hecho que la información remitida a través del *software* que proporciona la autoridad de certificación viaja bajo encriptación y solo podrá ser descifrada cuando el usuario utilice su clave privada para leer dicha información.

Simétricamente, cuando el usuario envíe sus mensajes estos no solo viajarán a través de la Red bajo encriptación, sino que para descifrarla en la posición del destinatario, el *software* proporcionado por la autoridad de certificación se activará al reconocer la clave pública utilizada por el usuario, revelando el contenido de la información.

Esta posibilidad de utilizar una clave privada para encriptar la información a enviar, como hemos visto, ha generado la posibilidad de crear una firma digital, es decir la utilización por sí misma de dicha clave privada otorga la certidumbre del origen del mensaje remitido en cabeza del usuario (el cual no podrá negar su autoría).

En resumen, estas claves consisten en dos códigos los cuales permiten encriptar y posteriormente descifrar la información remitida a través de la Red.

La utilización de estos sistemas de seguridad tiene plena aplicación práctica en el campo del Comercio Electrónico dentro del cual, tanto el vendedor o prestador de un determinado bien o servicio pueden verificar con certeza la identidad del comprador o usuario con el que contrata y a la inversa, lo cual permite una mayor confianza de ambas partes, así como una mayor fluidez en el intercambio comercial.

3.2.2. Importancia de la intervención de «terceras partes confiables»

La importancia de la intervención de las autoridades de certificación resulta de gran relevancia, pues estas con sus registros dan plena identidad a los individuos inscritos a efectos de sus actuaciones en Internet. Estas son las denominadas «terceras partes confiables», las cuales respaldan la identidad de sus usuarios mediante la emisión de sus certificados digitales. Respecto de esta materia, el especialista Michael Froomkim señala lo siguiente:

Las autoridades de certificación son entidades públicas o privadas que pretenden llenar la necesidad de contar con una tercera parte confiable dentro

de las operaciones del Comercio Electrónico, a través de la emisión de certificados electrónicos que acreditan de hecho al sujeto a quien se ha emitido el mismo.¹⁶

De esta forma, la combinación de técnicas de cifrado de la información que nos dan seguridad en cuanto al contenido de la información y su inviolabilidad se combinan con técnicas de respaldo de la identidad del sujeto que envía la información, para lograr así la total certeza de dicha identidad a través de un tercero, especializado en tales actividades, que lo acredita.

4. Mecanismos de pago en la Red, el dinero digital

La Red trae consigo toda una nueva gama de posibilidades en cuanto a medios de pago ya en vigencia.

Las formas de pago han sufrido un gran impacto por los crecientes desarrollos [tecnológicos]... La lista de procedimientos de pago aumenta con las posibilidades que ofrece el medio electrónico y su implementación por parte de las empresas aparece íntimamente conectada a decisiones del *management* relativas a factores específicos: costo de implementación, seguridad, practicidad, nivel de confiabilidad que genera su utilización entre los usuarios. Es importante destacar la trascendencia que tiene este último requisito, pues de no tener unos mínimos estándares que aseguren las operaciones a través del mismo, no resultará viable.¹⁷

La Red ofrece una considerable diversidad de posibilidades en cuanto a los medios de pago que se pueden utilizar para realizar transacciones en línea. Una de ellas, y quizás la más llamativa, es la constituida por el dinero electrónico. No obstante, este tipo de dinero no es una innovación traída por Internet o el Comercio Electrónico; la mayoría del dinero de la economía actual se encuentra y es transferida, entre empresas e instituciones del sistema financiero a nivel internacional vía

¹⁶ FROOMKIN, Michael. *The Essential Role of Trusted Third Parties in Electronic Commerce*. Octubre de 1996. <http://www.law.tm/>. Página revisada en febrero de 2000. «A Certification Authority (CA) is a body, either public or private, that seeks to fill the need for trusted third party services in electronic commerce by issuing digital certificates that attest to some fact about the subject of the certificate». El autor precisa la necesidad de la regulación de las actividades por estas terceras partes confiables con el objeto de lograr una mayor seguridad a efectos de la realización de transacciones en línea. Aun más, precisa que se deben regular tanto la emisión de los certificados así como su contenido y los niveles de seguridad que estos ofrecen.

¹⁷ PALADELLA SALORD, Carlos de. *El dinero físico y su desaparición*. Revista Electrónica de Derecho Informático (REDI). <http://publicaciones.derecho.org/Redi/N@umero_10_Mayo_de_1999/paladella> Mayo de 1999. Página revisada en octubre de 1999.

transferencias electrónicas. Así, ya es muy poca la utilización del dinero físico a no ser que se trate de pequeñas transacciones cotidianas. El resultado de esta forma de trabajo se puede advertir en el hecho que, en cuanto al volumen del dinero circulante, casi el 90% de las operaciones financieras del mundo se realizan electrónicamente.

Si bien el dinero electrónico no es una innovación traída por Internet y el Comercio Electrónico, sí es interesante considerar las nuevas modalidades de dinero electrónico que se vienen desarrollando a causa del incremento del comercio en línea, como son las tarjetas inteligentes y el dinero digital.

Estas nuevas formas de pago, las cuales aun se encuentran en etapa de desarrollo y que aun no han encontrado una total aceptación y aun menos se han estandarizado, significan una materia a tomar con mucho cuidado al momento de revisar las implicancias fiscales del Comercio Electrónico, sobre todo considerando que el pago y las pruebas del mismo, tanto desde el punto del comprador (quien tributariamente pretenda la sustentación de un gasto), como el vendedor (a quien potencialmente se le atribuye un ingreso), han tenido y mantienen especial incidencia en cuanto a la generación de obligaciones tributarias, así como al control y fiscalización de su cumplimiento por parte de la administración.

4.1. Débito y crédito electrónicos

En primer término debemos referirnos a los tradicionales conceptos de débito y crédito electrónicos. El primero importa la generación de una orden por parte del usuario del dinero electrónico a fin de que la entidad depositaria de su dinero, normalmente una entidad del sector financiero, realice el pago, vía el depósito en una determinada cuenta, por la transacción que dicho usuario efectúa con un determinado sujeto (se entiende normalmente una empresa).

De otra parte, en el crédito electrónico se sigue una mecánica similar pero la entidad que concede el crédito, normalmente una entidad del sistema financiero especializada en dichas operaciones, otorgará una autorización previa y condicionante para que se pueda efectuar el pago. Esta autorización será otorgada contra la verificación de la identidad del usuario, mediante una clave o un recurso similar, así como de su capacidad de crédito.

Dentro de la mecánica del débito electrónico se puede implementar el uso de una chequera electrónica de forma tal que, el usuario concierta con su entidad financiera la prestación de dicho servicio, procediendo esta a brindarle los recursos de *software* y *hardware* que fueran necesarios para utilizar su chequera electrónica. Mediante este elemento el usuario remitirá cheques electrónicos a sus proveedores vía correo electrónico, sirviéndose para ello de los recursos de una firma digital y

tecnología de encriptación.¹⁸ En esta modalidad el cheque electrónico es manejado por el usuario y el proveedor en forma muy similar a la del cheque en papel.

Así, quien recibe el cheque electrónico lo remitirá por la misma vía a su banco o entidad financiera depositaria quien previa constatación electrónica con el banco que respalda la emisión del cheque procederá a depositar el importe respectivo a la cuenta de su propio cliente.

En este campo cabe mencionar, como ejemplo, el caso de las tarjetas plásticas Mondex, las cuales contienen un microchip el cual es capaz de contener cualquier tipo de información, para el caso que nos ocupa, son capaces de actuar como chequeras electrónicas.¹⁹

Ahora el caso típico del débito electrónico es de los terminales de pago electrónico en puntos de venta, en los cuales basta ingresar la clave del usuario para efectuar el pago por débito electrónico de la cuenta designada a tales efectos.

A diferencia de las chequeras electrónicas, el sistema de crédito electrónico normalmente emplea recursos tradicionales en los cuales el usuario ingresa su clave a efectos de obtener la autorización de la entidad financiera que le presta el servicio crediticio. Normalmente esta información será remitida encriptada.

En algunos casos con el objeto de evitar el trámite de autorización se requiere la mediación de terceros para que efectúen el pago por cuenta del usuario eliminando

¹⁸ La utilización de esta tecnología constituye un importante recurso el cual permitirá una mayor seguridad de los pagos efectuados por distintos medios a través de Internet. En ese sentido, cabe tener presente que a fin de fomentar el desarrollo del Comercio Electrónico es indispensable la creación e implementación de medios de pago que ofrezcan absoluta seguridad para la realización de dichas operaciones. Actualmente uno de los puntos más flojos para el desarrollo del Comercio Electrónico en Latinoamérica es el de seguridad en los medios de pago electrónicos. El consumidor latino aun se siente reacio a confiar información tal como su número de tarjeta de crédito en un medio público como es Internet. En consecuencia, es de suma prioridad crear un ambiente de seguridad en donde, tanto el usuario como la empresa se tengan la certeza de que el pago que envían y que esperan, llegará efectivamente a su destino.

¹⁹ KOBRIN, J. Stephen, Wharton School. «Usted no puede declarar el ciberespacio como territorio nacional». En TAPSCOTT, Don, LOWLY, Alex y TICOLL, David. *La Era de los Negocios Electrónicos; Cómo Generar Utilidades en la Economía Digital*. Santa Fe de Bogotá: Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A. Año 1999. Dentro del tema del dinero electrónico, el autor se refiere al caso práctico, por demás interesante, de la marca Mondex cuya tarjeta plástica permite la transferencia de dinero, inclusive proveniente de un préstamo o cualquier otro recurso, depositado en la tarjeta, libre de toda intermediación, por la vía electrónica. Para ello, señala que solo se requeriría un mínimo de elementos de *hardware* los que permitirían enviar el dinero hasta otra tarjeta (evidentemente sin limitación espacial alguna).

así el riesgo de la transmisión de datos confidenciales como son, claves secretas o números de tarjetas de crédito.

Al respecto cabe señalar que estas dos formas de pago electrónicas en buena cuenta no representan temas que ofrezcan mayor inconveniente en cuanto a la materia tributaria puesto que en ambos casos quedan registros de las operaciones efectuadas, los cuales pueden ser auditados por la administración tributaria. Aun más, las partes que utilicen este tipo de medios de pago,²⁰ son perfectamente identificables pues su identidad es necesariamente conocida a efectos de realizar la operación.

En ese sentido, las normas tributarias dentro de cualquier ordenamiento normalmente exigen a los agentes del sector empresarial la conservación durante un determinado plazo de toda la información y documentación referida a sus operaciones tanto ventas como adquisiciones. Se entiende que dentro de dichas obligaciones se encuentran los documentos o registros de las transferencias electrónicas realizadas. Por supuesto, en el caso de personas naturales dicha obligación pesará exclusivamente en cabeza de las empresas que intervienen, el mediador financiero y la empresa comercial que presta el servicio o vende el bien al usuario.

4.2. Dinero digital

Los sistemas de pago a través del débito y crédito electrónicos son hasta cierto punto sistemas ya desarrollados cuya utilización se está agilizando para el medio del Comercio Electrónico. Sin embargo, como hemos señalado, en atención al hecho que los usuarios deben conservar los registros respectivos cuando realicen este tipo de transacciones, la verificación de las mismas se hace un tema viable.

A diferencia de estos sistemas de pago, hasta cierto punto no tan novedosos, se encuentra el dinero digital. Este dinero digital implica la habilitación y creación de nuevos símbolos representativos de una determinada cantidad de moneda de una determinada denominación, la cual se encontrará expresada en formato digital.²¹ Se forman así unidades de valor las cuales estarán contenidas en un chip o bien en el disco duro de una PC, las cuales estarán disponibles para efectuar el pago de cualquier transacción.

En algunas ocasiones se cuestiona si tales unidades de valor deben estar efectivamente respaldadas por dinero real depositado en una determinada cuenta o lugar. Ante esta interrogante cabe señalar la desconfianza que se generaría por todos los agentes del mercado ante la utilización de un medio de pago no reconocido por un

²⁰ Exceptuando el caso de las tarjetas Mondex.

²¹ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic...*, Op. cit., acápite 5.

determinado gobierno como moneda de curso legal, la cual no cuenta con un respaldo efectivo.

No creemos posible el desarrollo de este medio de pago sin la característica del respaldo. El origen mismo del dinero digital en esta estructura debe ser la posibilidad del intercambio de dinero de curso legal por las unidades de valor electrónicas.

De otra parte, es destacable la funcionalidad del dinero digital el cual permitirá el pago instantáneo de operaciones concertadas en línea, contando con un sistema de autorizaciones mucho más ágil que en sistemas de pago electrónicos, para esta época ya tradicionales.

4.2.1. Concepto y clasificación del dinero digital

Hacia una definición del concepto de dinero digital, podemos señalar que consiste en la representación simbólica en formato digitalizado de una determinada cantidad de dinero de curso legal, el cual permite su transmisión electrónica. Sobre dicha definición cabe señalar que aún no existe un concepto generalizado, ni meros aun comúnmente aceptado.²² No obstante, creemos que lo más importante del dinero digital es la posibilidad que ofrece de sintetizar el dinero real, para ser transferido electrónicamente.

Ahora, existen una serie de criterios los cuales han sido empleados para clasificar el dinero digital. A continuación pasamos a revisar las principales clasificaciones efectuadas.

4.2.2. Registro de las operaciones por la entidad emisora del dinero digital

Tratándose de dinero digital, cabe la posibilidad que el emisor de las unidades de valor lleve un registro de todas las operaciones realizadas con dicho medio de pago, constituyéndose así un verdadero rastro de las operaciones realizadas. De la otra parte, también cabe la posibilidad que no se lleve registro alguno de las operaciones realizadas utilizando dinero digital, con lo cual se haría imposible algún control o seguimiento respecto del uso de este medio de pago.

En cuanto a las implicancias de este tema, cabe destacar que ambos sistemas ofrecen sus ventajas y sus desventajas simultáneamente. En primer término, la utilización de un sistema de registro puede considerarse que en cierta medida, transgrede la privacidad del usuario, el cual, muy probablemente, no desee que la institución

²² *Ibid.*, acápite 5.

emisora conozca que operaciones realiza con su dinero. Esto es perfectamente admisible.

Asimismo, este sistema supone un costo adicional por el mismo hecho que el control supone gastos adicionales para el controlador, el cual en condiciones normales del mercado, es muy probable que sea trasladado hacia el usuario.²³ Entendemos que tales circunstancias desincentivan la utilización de un sistema de registro frente a la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de pago. Además, ante esta posibilidad surge la de utilizar dinero físico el cual importa total anonimato.

Ahora, es innegable que este sistema sería el ideal para efectos del control de la administración tributaria a la cual le bastaría la verificación de los registros llevados para comprobar la generación de obligaciones tributarias y su cumplimiento, bastando para ello el cruce de la información de pagos obtenida con la información de las operaciones declaradas por parte de los contribuyentes.

Caso contrario, en el sistema en el que se obvia todo registro la administración se vería en situación de prescindir de este medio para efectos de ejercer los controles de su competencia.

4.2.3. Ubicación del respaldo del dinero digital

En cuanto a esta materia caben dos posibilidades; una primera en virtud de la cual el dinero digital, representado por determinados símbolos, mantenga correspondencia con una especie de depósito del valor que representa dicho dinero, al cual se accederá al momento de realizar una operación determinada con el objeto de transferirlo a su beneficiario, y una segunda, en donde el símbolo mismo del dinero digital representa la unidad de valor y que está depositado en el chip de una tarjeta inteligente o en el disco duro de una PC, pudiendo ser intercambiado directamente en el Comercio Electrónico, tal y como si se tratara de moneda de curso legal.²⁴

4.2.3.1. Respaldo en tarjeta inteligente y respaldo en PC

En los casos en que el valor del dinero digital se contiene en una PC, esta actúa tanto como medio de acceso al valor como depósito de dicho valor. Así, las transferencias se realizarán directamente de PC a PC.

En cambio, en el caso de las tarjetas inteligentes, el valor es conservado en el chip de la tarjeta dado lo cual, esta podrá ser utilizada para hacer compras u operaciones *in situ* en el local comercial que cuente con el terminal requerido o bien, en forma remo-

²³ *Ibid.*, acápite 5.

²⁴ *Ibid.*, acápite 5.

ta, utilizando el software necesario para efectuar transferencias a través de Internet o algún medio similar.

Dentro de los sistemas de la propia tarjeta inteligente cabe distinguir dos clases. Primero se encuentra el sistema cerrado, en el cual el emisor es el único comerciante con el cual se podrá utilizar la tarjeta, evidentemente, para consumir los bienes y servicios que este produce.

En segundo lugar, encontramos el sistema abierto, en el cual hay uno o varios emisores de las tarjetas, las que podrán ser utilizadas con un determinado número de proveedores. El primer sistema, cuya seguridad en principio sería mayor, ofrecería la ventaja, al menos para la administración fiscal, de circundar a un universo limitado el alcance de las operaciones realizadas por los usuarios.

4.3. Efectos de la utilización del dinero digital

La posibilidad de facilitar las transacciones cotidianas en general, tanto para las empresas como para los usuarios individuales, marca una tendencia hacia la disminución del uso del dinero físico. En este orden de ideas, la tecnología en medios de pago digital, importa una serie de ventajas las cuales entendemos van a llevar finalmente a su utilización de forma generalizada.

En ese sentido, debe quedar en claro que el concepto del dinero digital renueva el concepto del dinero, causando un cambio total de dicho concepto donde la intangibilidad deviene en el elemento característico. Podríamos nombrar una gran cantidad de empresas desarrollando novedosos recursos y sistemas para cada vez más generalizar la utilización de este nuevo medio de pago, dado lo cual este desarrollo por sí mismo debe tomar su lugar en la nueva economía.

Ante esta situación, entendemos que lo relevante es el entender la mutación que está experimentando el tradicional medio de pago que ha venido utilizando la humanidad para efectuar sus pagos.

Es necesario entender que los productos desarrollados para almacenar dinero electrónico (los ya mencionados: *smart-card*, *digicash*, *e-cash*, etc.) son diferentes del propio concepto de dinero electrónico: [estos] son medios que registran un determinado valor ingresado por el titular de ese dinero para efectuar toda clase de transacciones hasta el agotamiento del crédito incorporado a ese medio de pago.²⁵

En consecuencia, dentro de este ámbito, las administraciones tributarias deberán prepararse para afrontar una nueva realidad en cuanto a la información sobre los

²⁵ PALADELLA SALORD, Carlos de. «El dinero físico...», *Op. cit.*

pagos que realizan los sujetos que intervienen en el mercado, sobre todo considerando las posibilidades que estas ofrecen en cuanto a su registro o en caso contrario, a la ausencia de este. Así, las administraciones deberán prepararse para afrontar actividades de fiscalización en donde, de hecho, cada vez más saldrán al frente contribuyentes que utilicen estos nuevos medios de pago y que ofrecerán el sustento documentario de sus operaciones con medios electrónicos.

Asimismo y en general, en cuanto a todos los elementos a que nos hemos referido en este capítulo y que de alguna forma explican sobre que base se desarrolla y qué herramientas se utilizan dentro del Comercio Electrónico; tanto la administración tributaria como los individuos y sobre todo las empresas, deberán amoldarse para trabajar en un medio que ofrece infinitas oportunidades de progreso, así como infinitas soluciones y dificultades a problemas tan cotidianos como la tramitación de pago, por el lado de los clientes, como el cobro por las ventas realizadas, por el lado de las empresas.

En suma, a lo largo del presente capítulo hemos pretendido abordar brevemente los principales aspectos técnicos de Internet y en general del Comercio Electrónico, los cuales nos permitan un mejor análisis y comprensión de los aspectos técnicos fiscales. Esto en orden a una simple consideración de lógica en virtud de la cual entendemos que, antes de tratar un objeto determinado, es preciso comprender su naturaleza y contenido propios.

Capítulo II

LA NUEVA ERA DIGITAL Y EL PROCESO DE REGULACIÓN JURÍDICA

El presente capítulo tiene por objeto el revisar y entender el nuevo fenómeno que conlleva la revolución producida en el campo tecnológico, tanto en la informática como en materia de las comunicaciones, y como este cambio nos obliga a un nuevo análisis y replanteamiento de las materias jurídicas vinculadas a dichas áreas del conocimiento. Por supuesto, debe entenderse dentro de estas consideraciones a aquellas materias vinculadas al derecho tributario.

Podemos señalar que esta rama del derecho deberá ser atendida muy especialmente puesto que, la misma, permite detraer los recursos generados en los procesos económicos, con la finalidad de que el estado moderno pueda cumplir con los fines que le competen.

Así, el derecho tributario deberá manifestarse cautelosamente, ocupándose de entender, en esta etapa de formación, el nuevo fenómeno económico, de modo tal que fomente su desarrollo, pero sin descuidar sus objetivos recaudatorios. Es decir, deberá continuar cumpliendo con su función de detraer los recursos fiscales requeridos por el Estado moderno, pero entendiendo los nuevos procesos de formación de riqueza en esta era de nuevas tecnologías.

1. Aspectos generales

Como hemos visto en los últimos años, los avances que se vienen dando en el desarrollo de las tecnologías de la información y de las telecomunicaciones han transformado por completo la vida de la sociedad y lo continúan haciendo.

Decimos, sin temor de la sociedad en general, puesto que aun en los poblados más remotos del planeta se están comenzando a recibir estas influencias y beneficios de las nuevas tecnologías. Para muestra basta un pequeño ejemplo: la tribu de la selva peruana denominada Ashaninka, hoy aprovecha los beneficios del comercio electrónico a través de las cabinas de Internet instaladas en sus territorios por la Red Científica Peruana —RCP—. ¹ De esta forma, los ashaninkas vienen comercializando sus productos artesanales a nivel mundial por medio de la Red.

¹ La RCP ha aplicado el nuevo concepto de cabina pública de Internet, el cual permite el acceso de usuarios que no disponen de recursos económicos para entrar a Internet, llevándolo a lugares remotos del territorio peruano. Una cabina pública de Internet consiste en la habilitación de un local con computadoras a disposición de los usuarios en general, permitiéndoles el acceso a Internet contra el pago de una tarifa por tiempo de uso. Véase nota de Prensa en TIME. Nueva York. Febrero 2000.

Ahora, la importancia que han cobrando las aplicaciones comerciales desarrolladas, producto de estas nuevas tecnologías, es sumamente considerable. Al respecto, cabe traer a cuenta la opinión de uno de los mayores expertos en asuntos de la economía mundial como es Alan Greenspan, Director de la Reserva Federal de los EE.UU., quien señala sobre esta materia que «[...] Las recientes innovaciones, las cuales hemos clasificado dentro de las tecnologías de la información, han comenzado a alterar la forma en que realizamos negocios y creamos valor agregado [para la economía], muy constantemente en formas no previsibles aun cinco años atrás».²

El día de hoy podemos apreciar la pugna que se viene gestando entre poderosas empresas con el objetivo de ganar su posición o su cuota de mercado y prevalecer dentro del ámbito del comercio electrónico.

Tanto las compañías basadas en Internet como los productores tradicionales de bienes y servicios están transformando sus procesos de negocio en procesos de comercio electrónico en un esfuerzo por Reducir costos, mejorar el servicio al cliente, e incrementar la productividad.³

El sector empresarial en general se ve forzado a adaptarse y a competir dentro de este nuevo contexto de las tecnologías de la información. Es bien conocido que en esta competencia no habrá lugar para rezagados.

Así, el comercio electrónico a través de Internet surge ya como una obligación a la cual tendrán que plegarse las empresas con el objeto de optimizar sus procedimientos y en la obligación de mejorar, ante la iniciativa que, indudablemente, adelantará los competidores (si se quedara impasible).

No obstante, que el cambio tecnológico y la adaptación al comercio electrónico son temas de supervivencia, esto no implica un sacrificio para el sector empresarial; en cambio importa la reformulación de sus negocios la redirección de recursos, así como la reestructuración de sus procesos. Todos estos cambios y reorganización significan un beneficio efectivo y tangible, el cual se manifestará en una mayor productividad del negocio y en una simplificación del mismo.

En consecuencia, el comercio electrónico, aun en sus etapas iniciales actualmente, es una meta hacia la cual deben apuntar las empresas con la finalidad de adaptarse a los cambios tecnológicos más recientes y que en sí mismo conlleva un mejoramiento en la

² GREENSPAN, Alan; citado en *The Emerging Digital Economy II*. Análisis sobre el desarrollo e impacto de las nuevas tecnologías de la información en la economía norteamericana publicado por la Secretaría de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica en junio de 1999.

³ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy II*. Junio de 1999.

vida de sus negocios e igualmente, en razón del incremento de la competencia, una mayor satisfacción del cliente.

Surge así una nueva economía basada en el aprovechamiento de los constantes avances de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, las cuales importan la necesidad de adaptación al mundo del comercio electrónico.

Esta nueva economía ha sido denominada la economía digital. La misma se caracteriza por aprovechar⁴ los novísimos recursos tecnológicos que se vienen desarrollando para el mejoramiento de los procesos empresariales en general, así como para el beneficio de los propios consumidores a través de una operatividad globalizada.

A este punto, debemos precisar que no solo se trata del comercio electrónico en sí mismo lo que permite el surgimiento de esta nueva economía digital, sino de todos los recursos tecnológicos que en general concurren en esta coyuntura, por ejemplo, el desarrollo de computadoras personales y portátiles cada vez más pequeñas y potentes, o el desarrollo de tecnologías como la tecnología WAP, la cual permite conectarse y utilizar servicios en línea de Internet, a través de servicios de telecomunicaciones móviles (tales como la telefonía celular).⁵

⁴ «El poder que disponen los adquirentes, usuarios individuales y negocios, se ve fortalecido por la habilidad de efectuar comparaciones instantáneas, en un amplio margen de proveedores en el mercado, los cuales se presentan en Internet, donde sea que estos se encuentren». LARENTZ, Francis. *Nuevas Oportunidades con el Progreso del Comercio Electrónico en 1998 y Futuros Prospectos*. Misión para el Comercio Electrónico. Ministerio de Economía, Finanzas e Industria de Francia, 2000. Aquí podemos hablar de un aprovechamiento tanto del sector empresarial como del consumidor final en tanto que, si bien los primeros mejoran sus procesos y su rentabilidad, los segundos tienen un mejor acceso a la información de los productos y servicios ofrecidos por el mercado, y en ese sentido cuentan con mejores herramientas al momento de decidir que producto o servicio adquirirán. Igualmente, el consumidor se ve beneficiado con una competencia de precios, donde los negocios están aptos para ofrecerla en razón de la reducción de sus costos.

⁵ [...] el Ministerio de Comercio e Industria de Japón (1997) publicó un estudio en el cual, teniendo como punto de partida el estado actual del comercio electrónico, manifiesta que en los próximos años se va a producir un cambio sustantivo en todos los órdenes de la economía. Se iniciará lo que se llama «la economía digital», un nuevo concepto en el que las actividades económicas no tendrán necesidad de movimientos físicos de personas, cosa o dinero. Como contraposición a la economía actual, las actividades económicas se realizarán mediante acciones electrónicas, y anticipan que es muy posible que la mayor parte de los sistemas legales vigentes y prácticas tradicionales desaparezcan. PAZ LLOVERAS, Eduardo. *Cómo exportar, importar y hacer negocios a través de Internet*. Barcelona: Editora Gestión 2000, 1998, p. 16.

En cuanto a las economías en vías de desarrollo, como son las de países latinoamericanos, el comercio electrónico se presenta como una nueva oportunidad hacia el futuro. Sin embargo, la globalización de la economía con este nuevo propulsor implica el riesgo de quedar en un mayor retraso si no se aplican los recursos necesarios para su explotación.

Para las economías en desarrollo, el potencial productivo que ofrece la economía digital implica tanto esperanza como preocupación: con suficiente inversión, puede proveer los medios para acelerar el desarrollo, pero sin inversión, las naciones en desarrollo se podrían encontrar aún en un mayor retraso en un mundo cada vez más interconectado.⁶

Podemos señalar que, el desarrollo de este nuevo recurso, el comercio electrónico, es de vital importancia para la economía a nivel mundial.

Como hemos indicado, la materia de este capítulo consiste en mostrar cómo los aspectos económicos y la vida en general están transformándose hacia una nueva etapa marcada por las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, a consecuencia de lo cual, el tema fiscal y en su totalidad el tema jurídico deberá realizar el proceso de estudiar, entender, amoldarse, y finalmente viabilizar el crecimiento de este nuevo fenómeno a través de los principios, normas y criterios que resulten pertinentes. En concreto, la disciplina jurídica deberá comprender y posteriormente viabilizar el fenómeno digital.

Es así que a continuación analizamos los principales rasgos e implicancias del tema económico y el comercio electrónico.

2. La revolución digital

A lo largo de la historia hemos visto como han surgido y se han desarrollado diversas revoluciones en el campo económico. Por ejemplo, la revolución industrial en el siglo XVIII fue impulsada por el motor a vapor, a su vez, la energía eléctrica aparecida en el siguiente siglo trajo consigo severos cambios en el fenómeno económico; ambas innovaciones, en su oportunidad, se constituyeron en elementos que trajeron la facilidad de que, en aquel entonces, los centros de producción industriales se situaran en diversas locaciones geográficas, sin depender ya de los recursos energéticos naturales circundantes (agua, viento u otros).⁷

Sin embargo, en cuanto a estas innovaciones en comparación a las nuevas tecnologías en las que se sustenta el comercio electrónico, debemos tener presente que su desarrollo ha sido mucho más pausado. Así, tenemos que desde el descubrimiento de las

⁶ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital...*, Op. cit.

⁷ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy*. Abril de 1998.

aplicaciones de la energía eléctrica tuvieron que transcurrir cincuenta años para la aparición de la primera planta generadora y otros cincuenta años más para que esta tuviera un uso masivo al menos en los estados Unidos de América (esto tomó aun más tiempo en el resto del mundo).⁸ De hecho, la velocidad de la transformación del mundo ante la aparición de estos nuevos recursos y tecnologías no es comparable con la velocidad en que el comercio electrónico se viene apoderando de la actividad económica y de la vida en general el día de hoy.

Como habíamos visto, Internet ha roto la barrera de los cincuenta millones de usuarios en menos de la tercera parte del tiempo que tomaron para ello medios de comunicación masiva mucho más simples como la radio, la televisión, e incluso que las computadoras personales.⁹ Resulta innegable la vertiginosa expansión que experimenta este medio, conjuntamente con otros recursos tecnológicos que combinan la tecnología informática y de las telecomunicaciones.

Los negocios, en virtualmente todos los sectores de la economía, están empezando a usar Internet para recortar sus costos de ventas, la administración de relaciones con proveedores, recursos logísticos e inventarios, planes de producción, y para alcanzar nuevos y antiguos consumidores más eficazmente. Los ahorros en costos, el incremento de las opciones del consumidor y las mejoras en interés del consumidor están conduciendo un incremento en la venta de bienes materiales y digitalizados vía Internet. [...] La revolución digital está ocurriendo mucho más rápido [que las otras revoluciones económicas históricas]. El preparar conductores de luz [fibra óptica] para que las comunicaciones se realicen en forma casi instantánea y la capacidad de utilizar circuitos microscópicos para procesar y almacenar cantidades de información enormes, está permitiendo esta transformación económica actual.¹⁰

La revolución digital es una realidad.¹¹ Esta nueva realidad debe ser atendida y explotada en beneficio de los actores de la economía en general. Así, respecto de las economías en vías de desarrollo no queda tiempo para esperar, pues se deben asignar los recursos necesarios para entrar de cara a este nuevo reto con buen pie.

⁸ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital...*, Op. cit.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ «Se trata de una Revolución porque implica transformaciones sociales, económicas y culturales. Se trata en definitiva de una Revolución porque nada en la cultura en la economía ni en la sociedad será igual y porque sus efectos empapan cualquier actividad humana». CASTEJÓN, Rafael. «La Revolución Digital». Catálogo nuevas tecnologías, productos y servicios para el milenio digital (Suplemento de PC WORLD). PC WORLD. Barcelona. Mayo de 2000, n.º 165, p. 52. Extractos de la obra *La Revolución Digital* realizados por Fernando Galindo.

De otra parte, como todo fenómeno humano, la economía digital puede generar sus propios errores y hablando en términos económicos, generar distorsiones. En este sentido, el trabajo conjunto del sector privado con el gobierno debe ser la clave para obtener el deseado resultado de expansión y bienestar económicos globales. Sobre este aspecto la Secretaría de Comercio norteamericana señala que:

Si la tendencia sugerida por el análisis preliminar [del crecimiento de los volúmenes del comercio electrónico] continúa, se puede esperar que la tecnología de la información y el comercio electrónico conduzcan el desarrollo económico en los próximos años [esta alusión es a la economía mundial]. Sin embargo, para concretar este potencial, el sector privado y los gobiernos deben trabajar juntos en la creación de un régimen legal de mercado predecible para facilitar el comercio electrónico; asimismo para crear recursos no burocráticos que aseguren que Internet es un medio seguro, y para crear recurso humanos preparados a niveles suficientes para desempeñarse dentro de la nueva economía digital.¹²

Ahora, al referirnos a la economía digital y a la utilización de nuevos recursos para hacer negocios, estamos hablando de grandes cambios en cuanto a la forma de ejecutar dichos negocios.

Para Hal Varian, experto en materia de comercio electrónico, actualmente se está gestando una nueva revolución de los medios de generación de riqueza, específicamente en el campo tecnológico.

Nuestro boom tecnológico se siente como un briso nuevo mundo corriendo en base a extrañas nuevas reglas, sin embargo al observarlo más detenidamente se puede apreciar el mismo modelo que fuera observado en pasadas revoluciones.¹³

Dicho autor observa que todas las revoluciones tecnológicas denotan los mismos patrones de comportamiento y en ese sentido, pasan a través de las mismas cinco etapas hasta llegar a su consolidación o etapa final. Estas etapas comprenden la siguiente estructura: experimentación, capitalización, administración, hipercompetencia y consolidación.¹⁴ Ahora, siempre dentro del análisis del citado autor, pasamos a ver como se aplican estas etapas a la revolución digital.

¹² U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy*. Op. cit.

¹³ VARIAN, Hal. *Cinco hábitos de las revoluciones altamente efectivas*.

<<http://forbes.com/asap/00/0221/073.htm>>. Página revisada el 1° de mayo de 2000.

¹⁴ VARIAN, Hal. *Cinco hábitos de las revoluciones altamente...*, Op. cit.

2.1. Etapas de la revolución digital

Cada una de las etapas es perfecta y marcadamente distinguible de las otras. A continuación analizamos su secuencia.

2.1.1. Experimentación

En el desarrollo de las nuevas tecnologías siempre se puede apreciar que la primera fase es de intensa experimentación con el objeto de canalizar en una forma viable el descubrimiento realizado. En ese sentido, el costo de entrada de estas nuevas tecnologías es relativamente pequeño puesto que se inician en proyectos casi personales (se debe tener presente que descubrimientos muy importantes se han realizado en pequeños garajes). A partir de este punto, los empresarios son los primeros en reconocer el potencial de la nueva tecnología (a fines de su posterior explotación).

Luego de observado el potencial de la tecnología, se inicia esta etapa de experimentación en la que se recombinan elementos de modo tal que se llega a un producto final, el cual puede ser explotado económicamente.

Hal Varian cita como ejemplo de la etapa de experimentación lo acontecido con el genio Tomás Alva Edison y su negocio de electricidad. En un primer momento este negocio estableció el pago de una tarifa plana para todos sus clientes. Al corto plazo, Edison se dio con la realidad de que el consumo de energía eléctrica de una fábrica, al lado del de un pequeño negocio, variaba grandemente y que no resultaba viable mantener una tarifa plana. Debía haber un distingo entre niveles de consumo de energía eléctrica. De estas implicancias se creó una forma de medir el consumo de energía eléctrica y cobrar a cada cual lo que le correspondía.

El hecho es que el día de hoy con el fenómeno de Internet estamos viviendo la etapa de experimentación. Los empresarios ofrecen la más diversa variedad de bienes y servicios a través de la Red, con el objeto de obtener beneficios económicos. Para tales fines combinan una serie de recursos de *software*, *hardware* y una diversidad de sofisticadas herramientas de telecomunicaciones.

Algunos, quizás la mayoría de estos experimentos están condenados al fracaso. Al igual que con nuevas tecnologías en el pasado, va a haber mucha pérdida de dinero en Internet. [...] Entre 1904 y 1908, más de 240 compañías entraron al negocio automotriz todas intentando la mejor opción para una interfase para el usuario con «*sus carruajes sin caballos*». [...] Cuando vemos esos autos en los museos hoy en día decimos «*es gracioso como ellos creían que los autos debían verse como carruajes*».¹⁵

¹⁵ *Ibid.*

En consecuencia, de todo este proceso de experimentación deben quedar solo aquellas iniciativas que encuentren el camino para sobrevivir, adecuándose al mundo, al contexto y a las necesidades del nuevo mercado.

2.1.2. Capitalización

En cuanto a la capitalización, debemos notar que la experimentación científica requiere de inversión. En ese sentido, los inversionistas muchas veces han visto grandemente retribuidas sus colocaciones de capital. Sin embargo, muchas otras veces se observan graves pérdidas.

El tema de la capitalización gira alrededor de lograr la obtención de la inversión necesaria para desarrollar el negocio apropiado y en el momento apropiado. En este sentido, una buena inversión en un momento inoportuno, quizás muy tardío, puede devenir en la pérdida total del capital colocado.

2.1.3. Administración

Una vez que los financistas han proveído del capital suficiente para masificar la producción de la nueva tecnología, hay que atender los temas de gestión del negocio. A este punto los innovadores e inventores deben dejar paso a los expertos en la conducción de negocios.

Muchos nuevos negocios de Internet están todavía en su fase de experimentación, luchando para definir su modelo de negocio y su mercado. Algunos ya están en la fase de operaciones, donde las claves son constituir una operación a prueba de balas, crear una pauta, y generar una base de clientes leales. La operatividad, el marketing, la ejecución y las alianzas son críticas. Si vacilas, la competencia estará justo detrás de ti.¹⁶

La historia nos deja ver muchos casos de visionarios, tal como es el caso del propio Edison, a quien ya nos hemos referido, que si bien fueron genios dentro de su actividad científica, no obtuvieron similares resultados en lo empresarial, es decir al momento de comercializar sus productos.

2.1.4. Hipercompetencia

Luego de haberse acentuado los avances tecnológicos y de haberse llegado al desarrollo necesario para su comercialización masiva, se entra en una etapa donde todas las nuevas empresas surgidas en el mercado específico de la nueva tecnología desarrolla-

¹⁶ *Ibid.*

da competirán en forma por demás agresiva por lograr la hegemonía de ese mercado en especial.

Dentro de la hipercompetencia se observan dos marcadas tendencias. Una la del suministro a gran escala, en donde cuanto más produce y vende el proveedor, más reduce su costo marginal por unidad y más rentabilidad obtiene, mientras que; la otra tendencia es la de la demanda a gran escala, en donde cuanto más demandantes tiene un determinado mercado, como por ejemplo una herramienta de *software*, más valioso se hace el producto que permite el acceso a ese mercado; por ejemplo, la Red se hace más valiosa en función a la cantidad de usuarios que soporta. Así, una combinación de estas dos tendencias para ciertas empresas puede garantizar su hegemonía en el mercado.¹⁷

En cuanto a la supervivencia en esta etapa, el primer criterio a tomar en cuenta es la habilidad del empresario para saber apropiarse de su mercado. Finalmente solo unos cuantos sobrevivirán en el mundo de Internet y del comercio electrónico.

2.1.5. Consolidación

Concluida la etapa de hipercompetición se establecerán los ganadores de las grandes batallas comerciales, quienes deberán afrontar nuevos y diversos retos. En este sentido, los mercados se habrán agilizado estandarizándose.

Los productos estarán estandarizados, las marcas y el marketing se encontrarán finamente sintonizados y los costos se habrán adaptado al sistema.^{18,19}

En cuanto a la estandarización cabe apreciar que, con el surgimiento de Internet como una probable vía para el movimiento y administración de información a través de redes

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ «En concreto mucha de la infraestructura del comercio electrónico se beneficiaría de la estandarización. Existen tres formas básicas de estandarizar. Primero, el gobierno puede ordenar un estándar en particular, tal como ha sucedido en el campo de la televisión y radio-difusión. Segundo, los protagonistas de la industria pueden unirse para fijar una organización estandarizada en la cual basarán sus productos. Finalmente, si los incentivos económicos para la estandarización son suficientemente fuertes, nadie necesitará elegir un estándar, el mercado por sí mismo definirá y favorecerá un determinado producto (un estándar de facto) a expensas de los productos competidores. Cada forma tiene sus propias ventajas y desventajas». LEMLEY, Mark. *Estandarizando al gobierno en el establecimiento de políticas de estandarización para el comercio electrónico*.

Abril, 1999. <[http://papers.ssrn.com/paper.taf? ABSTRACT_ID=162810](http://papers.ssrn.com/paper.taf?ABSTRACT_ID=162810)>. Página revisada en enero de 2000. El autor hace un breve comentario sobre las distintas alternativas que existen para estandarizar un nuevo mercado, como es el del comercio electrónico, y sobre su conveniencia para el futuro desarrollo del propio mercado.

públicas y privadas, se ha generado la posibilidad para que pequeñas y medianas empresas, así como consumidores individuales, puedan proveer y ganar acceso a información dentro de sistemas en formato estandarizado de modo tal que, los usuarios puedan también aprovechar la estandarización de opciones dentro redes públicas.

Esta estandarización en línea, importa el establecimiento de un proceso directo e interactivo entre el cliente y el proveedor, permitiendo a su vez que aquel tome sus propias opciones [estandarizadas, claro está] para obtener una versión propia y final del producto.

De lo anterior tenemos que, en un mercado estandarizado la competencia ya no será tanto con el objeto de ubicarse dentro del mercado, sino que se tratará de una competencia llevada dentro del propio mercado. Hal Varian señala que, «... La competencia por el mercado se convertirá en una competencia dentro del mercado».²⁰

En esta etapa los temas principales pasan a ser distintos donde las empresas ya deben tener claramente definida su cuota de mercado. En una coyuntura como la referida la exageración en cuanto a la competencia comercial puede traer resultados negativos para todos, generándose circunstancias tales como guerras de precios o similares. De esta forma, surgirán riesgos en cuanto a actividades monopólicas, dado lo cual se deberá introducir una adecuada regulación sobre la materia.²¹

En tanto que los negocios en Internet comiencen a madurar, se generará una sólida estructura de mercado con unos cuantos grandes ganadores (compañías tales como *American on Line*, *Yahoo*, *Cisco*), unos cuantos perdedores (por definir por el lector), y muchos pequeños negocios enfocados en mercados nicho. La diferencia de Internet se sustenta en vender productos y servicios claramente diferenciados [de los ofrecidos en mercados tradicionales]. Los proveedores de infraestructura de servicios básicos probablemente dominen los titulares, pero el grueso de las oportunidades de negocios se quedará en el campo de los servicios estandarizados y en las actividades de los medios de comunicación masiva.²²

²⁰ VARIAN, Hal. *Cinco hábitos de las revoluciones altamente...*, Op. cit.

²¹ Sobre este punto, constituye un análisis interesante el efectuado por Mark Lemley, dentro del cual considera que «...mientras el tema no esté libre de dudas, la utilización de la doctrina antimonopolios para forzar el acceso de los agentes económicos a organizaciones estandarizadas, probablemente será poco común. No toda industria que intenta estandarizarse se debe encontrar abierta a todos los miembros...». LEMLEY, Mark. *El Monopolio y el problema de Estandarización de Internet*. Abril, 1999.

<http://papers.ssrn.com/paper.taf?ABSTRACT_ID=44458>.

²² VARIAN, Hal. *Cinco hábitos de las revoluciones altamente...*, Op. cit.

En consecuencia, debemos entender que actualmente Internet como negocio y fenómeno económico viene atravesando las primeras etapas de su desarrollo como revolución de los sistemas de generación de riqueza en general. Así, debemos tener presente que, la madurez de este medio llegará cuando cumpla las etapas necesarias para ello.

Es difícil pensar el día de hoy que Internet constituye un negocio establecido como una industria madura, pero esto ocurrirá. [...] Una vez que esto se concrete se buscarán nuevas fronteras, tal vez en biotecnología, nanotecnología, o algunos otros campos todavía desconocidos.²³

Como toda otra revolución en materia económica, la originada por Internet deberá seguir sus etapas. Una vez que la humanidad supere dichas etapas, es previsible que pasará hacia una nueva revolución.²⁴

3. Aspectos tecnológicos y características de la revolución digital

Ya hemos dicho que la revolución digital significa un cambio radical en materia económica, social y cultural. Ahora, la sustancia o contenido ontológico de esta revolución consiste en que, las nuevas tecnologías y los equipos diseñados en base a estas, permiten el intercambio de información y su procesamiento de manera automatizada, generándose así un nuevo valor agregado.

[...] el motor de la nueva era informacional es el propio conocimiento aplicado a máquinas de proceso de la información que a su vez generan conocimiento en un proceso retroalimentado.²⁵

3.1. Aspectos tecnológicos de la revolución digital

Si bien el desarrollo de la electrónica y el *software* son sumamente importantes, debemos considerar que dentro de la revolución digital el punto clave está constituido por los elementos que permiten la interconexión de distintos sistemas, es decir, el desarrollo de las tecnologías de redes y de comunicaciones.

²³ *Ibid.*

²⁴ Véase el reportaje de Stan Davis y Christopher Meyer sobre como la biotecnología constituirá el próximo gran avance que revolucionará a la humanidad. TIME. *¿Qué reemplazará la Economía Tecnológica?* Nueva York. 22 de mayo de 2000. Volumen 155 n.º 21.

²⁵ CASTEJÓN, Rafael. «La Revolución Digital». Catálogo nuevas tecnologías, productos y servicios para el milenio digital (Suplemento de PC WORLD). PC WORLD. Barcelona, 2000, n.º 165, p. 52. Extractos de la obra *La Revolución Digital* realizados por Fernando Galindo.

La revolución digital se ha basado en los avances en tres grandes áreas: la electrónica, el software y las telecomunicaciones [...]. Estas áreas actúan de manera interdependiente entre sí estableciendo sinergias que acentúan aún más el desarrollo de cada área. [...]. Las antiguas formas de producción industrial nos son capaces de operar en las condiciones ni en los nuevos mercados de la era informacional.²⁶

Es de esta forma que podemos aseverar que la revolución digital da paso a nuevas formas de producción industrial, descartando, por obsoletas, las aplicadas hasta el día de hoy.

El acelerado desarrollo en la tecnología de redes que ha permitido la interconexión y a su vez el intercambio y procesamiento de data en cantidades y velocidades cada vez más vertiginosas, constituye una tendencia tecnológica que está transformando a la economía y a la humanidad en general, en una nueva sociedad de la información.

Tan rápida ha sido esta evolución [tecnológica] que hoy resulta de aceptación la Ley de Moore según la cual los *microchips* duplican la velocidad para un precio dado cada dieciocho meses.²⁷

3.2. Características de la economía en la Red

El desarrollo del comercio a través de Internet favorece el surgimiento de la revolución digital, la cual conlleva la globalización total de la actividad empresarial (pues en este medio no se conocen fronteras físicas). Partiendo de este principal punto constituido por la interconexión para el intercambio global de la información, podemos pasar a analizar los rasgos característicos de esta nueva etapa digital de la economía mundial.

3.2.1. Globalización

El hecho que la economía sea global implica que la realización de las transacciones mantiene dos elementos característicos; el primero, que las operaciones no observan fronteras de países, pues Internet las ha superado, y el segundo, que los acuerdos comerciales se practican y concretan en tiempo real. Partiendo de este punto (la concurrencia de estos dos elementos), podemos señalar que toda la economía internacional no es aún global, sin embargo, esta debe ser la meta, la cual se debe obtener con el mejoramiento y abaratamiento de las tecnologías informáticas y de telecomunicaciones.

El desarrollo del comercio a través de Internet va a fortalecer el surgimiento de una nueva economía basada en una red de comunicaciones de alcance

²⁶ CASTEJÓN, Rafael. *La Revolución Digital...*, Op. cit.

²⁷ *Ibid.*

mundial ofreciendo una cobertura sin fronteras, todo a un costo que eventualmente podría resultar eventualmente nominal.²⁸

En la economía internacional existen una serie de mercados, el financiero, el de capital, el de bienes y servicios, entre otros. Muchos de estos mercados están completamente globalizados. No obstante, otros, como es el caso específico del mercado de bienes y servicios, tiende cada vez más a su globalización. La única barrera que afronta dicha globalización es la cuestión política, donde los gobiernos intervienen favoreciendo o desfavoreciendo sectores diversos según intereses nacionales.

El comercio electrónico está superando estas barreras llevando a la economía a una globalización total, es decir en todos los mercados.

3.2.2. Competencia

Esta era informacional supone de hecho un alto nivel de competitividad a nivel internacional. Así, no solo es necesario que el sector empresarial esté alerta para una constante y permanente actualización, sino que también el sector público, es decir los gobiernos, mantengan políticas de apertura que permitan a los países y por tanto a sus empresarios, mantenerse sintonizados con el ritmo de la actividad económica internacional.

En el ámbito de la economía digital las actuaciones de los estados, deben orientarse a la consecución de una mayor dotación de factores informacionales [...] De la capacidad de los estados para integrarse en la era informacional, de sus estrategias competitivas y tecnológicas así como de su grado de enganche respecto a las zonas geográficas del poder triádico dependerá el futuro de cada país.²⁹

Un ejemplo de esta necesidad de potenciar la competitividad de los países es la pauta asumida por gobiernos como el francés:

En primer lugar, la tarea del gobierno y especialmente del Ministerio de Economía, Finanzas e Industria, constituye la adaptación de las normas legales para facilitar el crecimiento en materia de comercio electrónico, promoviendo la competitividad del empresariado francés [...]. Todo intento

²⁸ LARENTZ, Francis. *Nuevas Oportunidades con el Progreso del Comercio Electrónico en 1998 y Futuros Prospectos*. Misión para el Comercio Electrónico. Ministerio de Economía, Finanzas e Industria de Francia, 2000.

²⁹ CASTEJÓN, Rafael. *La Revolución Digital...*, Op. cit.

de constreñir [el crecimiento del comercio electrónico] será fútil dentro de una realidad tan cambiante como la de Internet.³⁰

En suma la competitividad se deberá ver respaldada por políticas gubernamentales que permitan caminar al ritmo del desarrollo tecnológico.

3.2.3. La nueva forma de empresa, la empresa digital

Las empresas deberán sumergirse en un cambio radical en cuanto a su forma de operar y en general de efectuar toda la gestión de sus negocios. Los nuevos medios tecnológicos abrirán un sin fin de posibilidades para aquellas empresas que sepan explotarlos. De esta manera, las formas de producción tradicionales, completamente superadas por los avances tecnológicos, deberán ser abandonadas y reemplazadas por las nuevas técnicas de gestión y producción.

Las antiguas formas de producción industrial como la gran empresa, organizada verticalmente o las empresas comerciales pequeñas e independientes, no son capaces de operar en las condiciones ni en los nuevos mercados de la era informacional, en la que las Redes son un elemento fundamental de la organización industrial.³¹

Las empresas deberán buscar su supervivencia en la colaboración mutua, así como en la interconexión, las cuales les permitan realizar negocios cada vez más eficientes y rentables. La adaptación de los negocios al molde del comercio electrónico se torna pues, en un tema de supervivencia que caracteriza toda etapa de la revolución digital.

Pese a estar aún en sus comienzos, las ventajas que presenta [el comercio electrónico] son múltiples: velocidad en las transacciones, eficiencia interactividad, Reducción de costes e internacionalización de los procesos. Estas características hacen que el comercio a través de las Redes adquiera cada vez más importancia de manera que para las empresas, la necesidad de estar hoy presentes en las Redes ya es un imperativo si se considera la ventaja de cara a las posiciones estratégicas que los productores tendrán que afrontar en un futuro próximo.³²

³⁰ LARENTZ, Francis. *Comercio electrónico, un nuevo factor para los consumidores, empresas, ciudadanos y el gobierno*, Ministerio de Economía, Finanzas e Industria de Francia, 1998.

<http://www.finances.gouv.fr/commerce_electronique/lorentz/anglaise/rapporte.htm>. Página revisada en octubre de 1999.

³¹ CASTEJÓN, Rafael. *La Revolución Digital...*, Op. cit.

³² *Ibid.*

En consecuencia, la empresa como concepto cambiará hacia un nuevo grado de desarrollo. En este sentido, aparece el concepto de corporación virtual. Este tipo de empresa es producto de todos los cambios que se vienen experimentando el día de hoy y fuerzan a un mejoramiento radical en procesos de producción y de gestión de la empresa.

[...] una corporación virtual puede ser un grupo de personas cualificadas que forman una compañía, pero están separados por fronteras. [...] la corporación virtual puede ser una gran empresa que decide externalizar muchas de sus operaciones importantes, tales como fabricación o distribución.³³

3.2.4. El nuevo consumidor

Dentro de esta economía, el consumidor se verá favorecido por una gran disponibilidad y nivel de acceso a la información. De esta forma se logra la reducción de la incidencia de uno de los grandes problemas en cuanto a la materia de la desprotección de estos sujetos, consistente en la asimetría en la posesión de la información, la cual tradicionalmente ha sido liderada por el empresariado frente a un usuario individual con muchos menores recursos informativos, sobre los bienes y servicios que son ofrecidos en el mercado.

Contando con mucha facilidad para acceder a la información a través de la Red el nuevo consumidor, de la era digital, puede contar, en tiempo real, con una comparación del precio de un bien o servicio, ofrecido por un universo de empresas a nivel internacional y local.³⁴

Esta ventaja constituye un avance importantísimo en lo que al desarrollo del mercado se refiere puesto que, un consumidor ideal es el mejor informado sobre sus decisiones en cuanto a qué producto consumir, pero, donde no hay una intervención estatal para lograr este acceso a la información. En el caso de la Red, esta por si misma abre un abanico de posibilidades y de información sobre las mismas al consumidor quien podrá adsorber mucha más información, digerir la que le interese y aplicarla a sus decisiones en el mercado.

³³ «La Corporación Virtual». Catálogo nuevas tecnologías, productos y servicios para el milenio digital PC WORLD. (Suplemento de PC WORLD). Barcelona, 2000, n.º 165, p. 58.

³⁴ LARENTZ, Francis. *Nuevas Oportunidades con el Progreso del Comercio Electrónico...*, Op. cit. Sobre este tema, Larentz describe cómo surge el fortalecimiento del consumidor, al contar este con una serie de herramientas que le permiten tomar una decisión mucho más informada respecto a qué bienes consumir.

Un caso interesante es el de las subastas a través de sitios web especializados en reunir a compradores y vendedores en línea. En estos casos los vendedores pueden ser personas comunes que simplemente quieren vender algún bien de su propiedad que ya no deseen y en contraposición, a través de la Red, ubicarán una oferta de alcance mundial para una simple oferta como puede ser la venta de un equipo de cómputo o un auto usados.

En conclusión, el individuo como consumidor adquiere un poder con el que no contaba antes, mediante la utilización de la Red para la toma de sus decisiones de mercado; adquiere el poder de la información precisa para sus necesidades y oportuna, pues está en línea.

3.2.5. Ventaja de los nuevos competidores en el mercado

En lo que respecta a las nuevas empresas que ingresen al comercio electrónico y a aquellas que han desarrollado sus operaciones en formas tradicionales cabe señalar que, la utilización de la Red constituye un modo idóneo de ampliar y mejorar su alcance y eficiencia. Por un lado, se encuentra el hecho de entrar a un mercado mundial el cual permanece abierto en todo momento, y del otro, se aprovechan las nuevas tecnologías para el mejoramiento de procesos empresariales en general.

En consecuencia, en comparación a lo que tradicionalmente ha sucedido con el mercado, en el comercio electrónico las empresas novatas obtienen la ventaja de una entrada a un amplio mercado a un costo relativamente barato.

Aun más, como hemos indicado antes, el comercio electrónico facilita la realización de una amplia gama de negocios con beneficios tanto para las empresas, como para los usuarios. Es así que, «[...]los negocios electrónicos hacen más que simplemente proveer una vía alternativa de compras a las ofrecidas en tiendas tradicionales; estos pueden expandir los mercados existentes creando nuevos mercados. Sin incluir los ahorros en costos fijos antes mencionados, los negocios en Internet pueden proporcionar un valor agregado en un mejoramiento de los procesos de información y en otras variables, además de distintas formas de ahorro de tiempo. Estas ventajas hacen posible para vendedores y compradores unirse en formas significativamente más ventajosas que las ofrecidas por otras formas posibles [como las operaciones en establecimientos físicos].³⁵

Esta ventaja para los nuevos competidores del mercado se hace notoria en casos tales como el de la librería virtual *Amazon.com*, la cual con un modesto inicio ha venido ha convertirse en un gigante de las ventas a través de Internet, ofreciendo libros tanto en formato digitalizado como en su forma física.

³⁵ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital...*, Op. cit.

Esta característica de Internet ya ha salido a relucir desde hace algún tiempo. En 1998, Francis Larentz ya había señalado que «[...] Durante el presente período por lo menos, aquellos que tienen las mejores oportunidades de obtener ganancias en la Red, utilizando las nuevas tecnologías, son aquellos que mantienen estructuras de ventas y organizaciones basadas, al menos por el momento, en modelos tradicionales».³⁶

4. Importancia de la modalidad de Comercio Electrónico Business to Business o «B2B»

El comercio electrónico se viene desarrollando a varios niveles o modalidades, entre las que se cuentan las siguientes: (i) empresa - consumidor, empresa - autoridad, autoridad - consumidor y, finalmente, empresa - empresa. Todas y cada una de estas modalidades mantienen sus propias particularidades, por ejemplo en la modalidad empresa consumidor, hablamos del desarrollo de las ventas al menudeo a grandes volúmenes mientras que, en la modalidad autoridad consumidor, estaríamos hablando de la realización de gestiones de la más diversa índole (desde obtención de copias y certificados, hasta el trámite de procedimientos judiciales) en línea.

No obstante, a fines de nuestro análisis nos interesa especialmente la modalidad de comercio electrónico denominada «B2B», no porque las otras sean de menor relevancia, sino porque es esta la que actualmente está moviendo mayores volúmenes económicos y por ende es la que está experimentando un mayor y más acelerado desarrollo.

Sobre este tipo de comercio cabe enfatizar que, Internet hace rentable la realización de negocios aun para empresas muy pequeñas. Así, cuando estas se interrelacionan con corporaciones de gran envergadura se obtiene un producto ventajoso y rentable para ambos. Considerando que todas las empresas se pueden interconectar por Internet, la gestión de negocios propios mediante la colaboración en línea para su gestión mantiene una trascendencia notable.

4.1. Ventajas características al comercio «B2B»

Dentro de esta modalidad del comercio electrónico podemos observar una serie de ventajas las cuales analizaremos brevemente siguiendo el estudio previo realizado en 1998, por la Secretaría de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica.³⁷

³⁶ LARENTZ, Francis. *Nuevas Oportunidades con el Progreso del Comercio Electrónico...*, Op. cit.

³⁷ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy...*, Op. cit.

4.1.1. Abaratamiento de los costos de adquisición de suministros

Las empresas logran abaratar sus costos de insumos o similares estrechando sus relaciones con los proveedores a través de una comunicación permanente (de muy bajo costo también) en línea.

4.1.2. Reducción de inventarios

A través del control de inventarios mediante sistemas interconectados de ventas en línea se logra optimizar la relación stock —pedidos de clientes—, con lo cual se obtiene un inventario mucho más ágil y dinámico y, en consecuencia, más rentable. Esto se debe a que estos sistemas mantienen un preciso control sobre los pedidos de los clientes dado lo cual se tiene perfecto conocimiento, con la antelación necesaria, del nivel de stock que se debe mantener.³⁸

4.1.3. Mejoramiento del tiempo del ciclo de producción

Las nuevas tecnologías permiten potenciar los ciclos productivos con lo cual el tiempo en que se producen los bienes a comercializar se ve considerablemente reducido.³⁹ Esto en concurrencia con el mejoramiento del manejo de inventarios deviene en una mejor gestión de los negocios en general (específicamente, los de ventas de bienes).

4.1.4. Mejoramiento en la calidad del servicio al cliente

En este campo, sin duda, la mejoría se hace evidente con un sector empresarial listo para atender a sus usuarios en forma personalizada a través de medios electrónicos como el correo electrónico.

De esta forma, los clientes no tienen por qué desperdiciar su tiempo tratando de comunicarse por teléfono para presentar una queja o solicitar una simple información, cuan-

³⁸ Actualmente existe *software* capaz de hacer dialogar distintos sistemas de ventas con los de control de inventarios de forma que la empresa recoge esta valiosa información para establecer parámetros respecto a su producción y practicando análisis en cuanto a temas como por ejemplo, las épocas de intensificación en sus actividades comerciales, así como de decaimiento de las mismas.

³⁹ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy...*, *Op. cit.* Por ejemplo, se permite el intercambio de información en tiempo real de equipos de trabajo involucrados en un proyecto específico. Esta es una de las formas en que la tecnología permite la gestión de proyectos de negocios en forma sumamente expeditiva, lográndose una gran ventaja comparativa al tiempo de ejecución que tomaría realizar la misma tarea con herramientas tradicionales (en el caso específico del ejemplo, los equipos de trabajo deberían distraer tiempo de sus labores en reuniones de coordinación y planeamiento).

do lo pueden hacer instantáneamente en línea, y aun más, ser atendidos de la misma forma.

4.1.5. Nuevas oportunidades de ventas

Como hemos visto en reiteradas oportunidades, Internet abre las puertas de un negocio a nivel mundial; así quien estaba acostumbrado solo a atender pedidos dentro de una zona geográfica limitada, ahora entrando a la Red podrá expandir sus fronteras con alcance mundial.

5. Regulación jurídica en la era de la economía digital

El tema de la regulación jurídica de modo integral y sistemático del ciberespacio, es uno de especial complejidad. Se deben tomar en cuenta una diversidad de factores de manera tal que hasta el momento ha resultado, al menos en apariencia, un tema de solución inalcanzable.

No obstante lo anterior, por nuestra parte tenemos en claro que, el principal parámetro a tomar en consideración en cuanto a la introducción de regulaciones respecto de las actividades en Internet, consiste en atender a las especiales características que presenta esta Red mundial, y señalamos enfáticamente el término «Red mundial» puesto que, la naturaleza internacional del ciberespacio es el primer obstáculo que deberá salvar el legislador al ocuparse de esta materia.

En ese sentido, Mark Lemley señala lo siguiente:

Algunos estudiosos ven la Ley internacional, con su énfasis en la persuasión política y moral, en vez del poder jurídico, como la forma apropiada de gobernar lo que, después de todo, constituye un fenómeno internacional [refiriéndose a Internet].⁴⁰

Ahora, si bien Internet y por tanto el comercio electrónico, así como la economía digital, constituyen un solo fenómeno de carácter global, coincidimos en que la solución legislativa a los problemas que plantea debe mantener la misma naturaleza y alcance internacionales. Sin embargo, no coincidimos con la opinión a que alude Lemley en el sentido que, debe ser el derecho internacional el que de la pauta en estos aspectos.

En esta materia entendemos que si bien las soluciones deben ser concertadas internacionalmente, esto no significa que se deban celebrar una serie de tratados internacio-

⁴⁰ LEMLEY, Mark. *El Derecho Económico en la Regulación de Internet*.

<http://papers.ssrn.com/paper.taf?ABSTRACT_ID=151789>. Página revisada en noviembre de 1999.

nales con el objeto de regular integralmente las actividades realizadas a través de Internet.

Se debe tener presente que, aun cuando en el comercio electrónico se realiza mucho comercio internacional, también hay una fuerte participación de empresariado que realiza sus transacciones en el ámbito del comercio electrónico dentro de su propio país (dentro de su propia jurisdicción) y sujetas en muchas materias a las normas y costumbres de sus propias plazas locales o regionales, y que en muchas oportunidades escapan a las costumbres de las plazas internacionales (nos referimos al concepto de plaza del derecho comercial, como lugar regular de operaciones comerciales).

Dada esta situación, entendemos que una regulación de alcance internacional cuyo cumplimiento estaría, al menos en principio sujeto a la jurisdicción de autoridades supranacionales, difícilmente podría resultar de aplicación práctica y eficaz en una determinada jurisdicción interna o regional.

De otra parte, a fines de regulación de Internet, y específicamente del comercio electrónico, debemos recordar el hecho que, esta Red no constituye un fenómeno físico (es decir su importancia no radica en su aspecto material); su parte física es materia de segundo plano. Lo que resulta de relevancia respecto de la Red es la posibilidad de interconexión mundial que ofrece a sus usuarios.⁴¹

Ahora, entendemos que cada gobierno debe intervenir en los aspectos en los cuales sea necesaria la regulación de la Red, pero sin descuidar, como hemos dicho, la faceta internacional de Internet.⁴² En otras palabras, adaptando a su realidad

⁴¹ A efectos de entender un poco mejor este fenómeno debemos considerar que, el equipo (PC, por ejemplo) de un usuario cualquiera que se conecta a Internet, pasa a constituirse como parte de Internet en los momentos en que dicho usuario se mantenga en línea intercambiando información en la Red. Sin embargo, al desconectarse el usuario, su equipo ya no forma parte de Internet. En concreto, lo relevante de la tecnología de esta Red mundial es el hecho que ofrece la facultad de interconectar al mundo (si bien los equipos informáticos que le sirven de conducto constituyen su soporte físico, estos por sí mismos no tienen relevancia, pues son objetos estáticos; Internet, por su parte, es un medio dinámico de intercambio de información y así deberá ser entendida a efectos de ser regulada).

⁴² En este sentido, concordamos con iniciativas tales como las que se vienen mostrando en cuanto a la regulación de la firma digital, dentro de las cuales, los países que han concretado una norma han procurado establecer reglas que permitan la seguridad jurídica dentro del comercio electrónico en Internet. Este y temas como el de la contratación electrónica, el delito informático y otros de similar naturaleza entendemos merecen una intervención directa del estado; claro está, sin establecer ataduras a tecnologías específicas puesto que, en atención al constante cambio que viene experimentando el sector tecnológico, toda regulación debe resultar completamente neutra desde el punto de vista

las normas que se estime pertinente introducir, debe hacerse un esfuerzo por implementar soluciones homogéneas dentro de la comunidad internacional en general.

Debemos dejar en claro que, si bien se ha planteado la regulación interna de los temas vinculados a Internet, esto no quiere decir que descartemos de plano la celebración de acuerdos internacionales en aquellas materias en las cuales se justifique tal forma de regulación.

En tal sentido y con relación al derecho internacional, creemos que este debe brindar soluciones a un determinado número de temas problemáticos en cuanto a la regulación de Internet (sin embargo, insistimos, no puede brindar la solución para una regulación integral).

Volviendo al rol regulatorio que deberá cumplir el Estado dentro del comercio en Internet, en esta coyuntura se precisa de un análisis profundo del nuevo fenómeno que venimos atravesando y la implementación de herramientas que empujen el desarrollo de la era digital. En otras palabras, se requiere de regulación que de seguridad y permita que el propio fenómeno siga creciendo de forma sana, buscando y encontrando su propio camino.

Una economía moderna depende del gobierno que proporciona un marco de referencia para suscribir contratos legales. Es difícil ver como los negocios podrían funcionar sin estos contratos.

Sin embargo, en la economía digital, el comercio será global. No estará claro cuales leyes aplicar a una transacción en particular. Si una persona en Alemania compra *software* de una empresa en los Estados Unidos utilizando un servidor que funciona con un proveedor de servicios de Internet en Canadá, ¿Qué leyes rigen esta compra? ¿Adónde se dirige el cliente si tiene algún problema?

La naturaleza global del comercio en línea podría significar que los códigos comerciales de conducta comenzaran a aumentar la ley nacional de contratos en los Estados Unidos. Las compañías estarán de acuerdo con someterse a un código de conducta que especifique cómo tratar a clientes

tecnológico. Por ejemplo en el caso concreto del Perú mediante Ley N.º 27269, publicada en el diario oficial *El Peruano*, el día 28 de mayo de 2000, se ha introducido una norma en cuanto a la firma digital, la misma que define este nuevo concepto y establece una serie de derechos y obligaciones para las partes intervinientes en este sistema, cuyo objeto último persigue brindar seguridad en la ejecución de operaciones o en el intercambio de información a través de sistemas de redes en general (esto al margen de las virtudes o defectos técnicos que hubiese podido cometer el legislador). Es de este modo que se otorga a la firma digital el mismo valor jurídico que a la firma «manuscrita u otra análoga que conlleve manifestación de voluntad».

y proveedores, y un tercero validará lo que está permitido por el código e investigará las quejas en ese sentido. Por ejemplo un código de esta clase garantizaría que una parte agraviada tuviera un recurso en caso de un incumplimiento en el contrato.⁴³

Como señalábamos, la regulación del comercio electrónico se presenta como una materia de alcance y solución internacionales.

Por definición, la dimensión global del comercio electrónico es de una importancia crucial a nivel global. Nuestro trabajo con la Unión Europea debe ser acompañado de una cercana y amplia colaboración en el ámbito mundial de modo tal que, se pueda asegurar que el comercio electrónico se pueda desarrollar en todo su potencial.⁴⁴

En tal sentido, debemos recordar que el tema de la regulación jurídica constituye una facultad, o más bien, una de las principales funciones del estado, dado lo cual debemos ocuparnos específicamente, y con una mayor profundidad, de la forma en que el estado debe canalizar dicha función legislativa de cara al fenómeno de la revolución digital.

Los mecanismos para lograr la confianza de los usuarios [en el comercio electrónico y en la era digital] incluyen la disponibilidad de tecnologías seguras y un marco legal apropiado que pueda sostenerlas. Establecer confianza en las transacciones económicas ha sido un rol tradicionalmente desempeñado por los gobiernos [vía la regulación legal apropiada].⁴⁵

5.1. El rol legislativo del Gobierno en la era de la revolución digital

Robert Kuttner, experto en materia económica, citado por Robert Litan y William Niskanen en su obra *Going Digital!, a Guide to Policy in the Digital Age*,⁴⁶ señaló con respecto al tema de la regulación legal de Internet que:

⁴³ NELSON, Michael. «Gobierno y Gobernabilidad en un Mundo de Redes». En *La Era de los Negocios Electrónicos, Cómo Generar Utilidades en la Economía Digital*. TAPSCOTT, Don, LOWLY, Alex y TICOLL, David. Santa Fe de Bogotá, Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A. 1999, p. 347.

⁴⁴ MONTI, Mario. «Creando un Ambiente Favorable para el Desarrollo del Comercio Electrónico». En *Comercio Electrónico en la Práctica*. Edición de la Cámara Internacional de Comercio. Francia, 1997, p. 135.

⁴⁵ SECRETARÍA DE LA OCDE. «Habilitando el Comercio Electrónico». En *Comercio Electrónico en la Práctica*. Edición de la Cámara Internacional de Comercio. Francia, 1997, p. 145.

⁴⁶ LITAN, Robert E. y NISKANEN, William. *¡Hacia la Digitalización!, Una Guía de Política en la Era Digital*. Brookings Institution Press and Cato Institute. Washington D.C., 1998.

[...] La industria norteamericana se encuentra en uno de sus más grandes períodos de innovación y experimentación. En estos momentos, la opinión de la elite pretende dejar de lado todas las preocupaciones de interés público que la industria, en su miopía, no puede afrontar. Sin embargo, es en estos precisos momentos en que el gobierno es requerido para dirigir [es decir, regular] y estabilizar [el fenómeno económico digital].⁴⁷

Litan y Niskanen discrepan con la opinión de Kuttner. Por nuestra parte coincidimos con dicha discrepancia.

La revolución digital aun se encuentra atravesando sus etapas iniciales; como señala Hal Varian,⁴⁸ esta se encuentra en su etapa de experimentación.

En esta etapa están pendientes de definición todavía demasiadas variables en cuanto a temas de trascendental importancia como para pretender estabilizar regímenes. Aquí el tema de relevancia consiste en considerar si se podrá regular ciertas materias con el objeto de lograr la estabilización de determinadas materias dentro del sistema comercial en Internet sin arriesgarse a obstaculizar el progreso del mismo, tanto tecnológica como económicamente.

Al respecto, entendemos que la respuesta es negativa. Si bien, la regulación que se introduzca en materias tales como firma digital, certificado digital, delitos informáticos, contratación electrónica y afines, constituyen avances que permiten brindar seguridad dentro del comercio electrónico y por tanto favorecen el desarrollo de la economía y en general, de la era digital,⁴⁹ entendemos que regulaciones en otras materias tendrían un efecto completamente contrario; el caso más claro, el tema de la estandarización de tecnologías.

Aún no existe suficiente experimentación y menos aún, consenso como para estandarizar, por ejemplo, temas como el del dinero digital. Si a este punto un gobierno optara, por estandarizar cierta tecnología de dinero digital, lo más probable es que dichas regulaciones devengan en obsoletas en un corto período de tiempo y lo más grave aún, que se ocasione un agudo retraso (del desarrollo del dinero digital) dentro de la jurisdicción en la cual se introdujo la norma legal. Así, somos de la opinión que el tema de la estandarización tecnológica aún debe esperar el desarrollo de etapas más avanzadas de la revolución digital.

⁴⁷ KUTTNER, Robert. *Los Tenaces y Talentosos Legisladores de Clinton*. WASHINGTON POST. 2 de Junio de 1997, p. A 19.

⁴⁸ VARIAN, Hal. *Cinco Hábitos de las Revoluciones Altamente...*, Op. cit.

⁴⁹ Esto, siempre que se trate de regulaciones tecnológicamente neutras. Es decir, que no se discriminen ni se obligue al uso de una u otra tecnología en especial.

A este respecto, Litan y Niskanen indicaron lo siguiente:

Es precisamente en momentos como este en que el gobierno carece de suficiente información como para dirigir inteligentemente [el fenómeno de Internet] y cometería un grave error si estabilizara cualquier tipo de condiciones.⁵⁰

Es así que, el desarrollo tecnológico, en su etapa de experimentación aún, no admite la estabilización de un sistema determinado pues tal hecho, conllevaría el error de constreñir el deseado progreso tecnológico.

Es claro que todavía no ha llegado el momento de estabilizar Internet, sino que, por el contrario, se debe dejar que las tecnologías aplicables a la Red se desarrollen, pero, brindando un marco de seguridad jurídica en cuanto a las materias que resulten pertinentes.

Un segundo tema de relevancia dentro de la competencia legislativa de los gobiernos respecto de Internet es el referido a la indebida restricción de la competencia en el plano comercial, en aquellos casos de aparición de nuevas tecnologías que han significado cambios sustanciales para la humanidad.

Un ejemplo claro de esta materia es el constituido por el tema de las telecomunicaciones y específicamente el de la Telefonía fija, en donde en la mayoría de países esta tecnología fue en principio acaparada por el Estado, o bien restringida a ciertas empresas privadas, a las cuales se les otorgó una especie de escudo contra la competencia que podría significar el surgimiento de otras empresas operadoras del ámbito de las telecomunicaciones, a través del establecimiento de normas muy rígidas y de difícil cumplimiento que debían observar los interesados en acceder a dicho mercado.

[...] el gobierno, con las mejores información e intenciones posibles, va a cometer algunos errores [al regular en la era digital], pero no debiera cometer los mismos grandes errores del pasado. Los más grandes errores en las relaciones gobierno - industria han coincidido con un imperialismo burocrático y una amenaza a la competencia a las grandes empresas privadas.⁵¹

En estas materias los gobiernos no se pueden permitir caer en el mismo error de épocas pasadas en las cuales se cerraron los sistemas favoreciendo el establecimiento de monopolios en el campo tecnológico. Esto, implica dejar de lado el favorecer los intereses económicos de diversos sectores de la economía en general.

⁵⁰ LITAN, Robert E. y NISKANEN, William. *¡Hacia la Digitalización!, Una Guía de Política...*, Op. cit., p. 68.

⁵¹ *Ibid*, p. 68.

Las nuevas tecnologías de la era digital prometen una tercera revolución industrial, pero presentan también una amenaza para algunos intereses y el potencial para una entera nueva ola de regulación legal.⁵²

Por otra parte en esta nueva era digital y con la revolución digital, la actividad normativa del gobierno debe encontrarse orientada hacia la promoción y el desarrollo de las nuevas tecnologías pero fomentando un régimen de libre competencia en el mercado.

[...] lograr el íntegro potencial del mercado de la información va a implicar especiales retos para la política gubernamental. Una vez que se logre un aceptable grado de desarrollo en la actual y efectiva competición en la industria de las telecomunicaciones, no habrá más razón para regular la transmisión de voz, datos, y video en estándares separados o para regular la industria por separado en forma integral. El más efectivo papel del gobierno mientras tanto, consiste en asegurar la gestación de dicha etapa de competitividad.⁵³

La normatividad que se introduzca deberá buscar fomentar la libre competencia del sector privado de modo tal que, se corrijan errores en el establecimiento de políticas restrictivas del pasado y en el fondo se fomente el desarrollo tecnológico puro, con el consecuente beneficio para la sociedad en su integridad.

Como dijimos existen una serie de materias de suma importancia, las cuales hemos visto de manera genérica y que se deberán prever a efectos de implementar la regulación de la nueva era digital.

De otro lado y a continuación, nos ocuparemos de los criterios generales o principios, los cuales deberán ser observados por los órganos legislativos en el ámbito mundial, al momento de introducir nuevas normas para la regulación del fenómeno digital.

En otras palabras, pasamos a tratar el tema de las políticas normativas que se deberán observar al momento de legislar en un contexto como el actual, que implica una transición hacia el establecimiento definitivo de la nueva era digital.

5.2. Principios básicos para la legislación en la transacción hacia la era digital

Sobre esta materia existe un trabajo de trascendental importancia, cuya estructura hemos atendido al desarrollar nuestra investigación. Este trabajo ha sido realizado

⁵² *Ibid*, p. 69.

⁵³ *Ibid*.

por los anteriores presidente y vicepresidente de los Estados Unidos de Norteamérica, Bill Clinton y Al Gore, y se ha denominado *Una Estructura para el Comercio Electrónico Global*.⁵⁴

En dicho trabajo se presenta un análisis de las principales materias a considerar con el objeto de estructurar el régimen global para el comercio electrónico y donde se presentan una serie de principios muy puntuales, los cuales a nuestro entender deberán guiar las políticas en cuanto al establecimiento de las normas jurídicas para la revolución digital y el comercio electrónico que la misma importa.

A continuación nos ocupamos de tales principios y explicamos su importancia en materia de regulación jurídica.

5.3. Principios aplicables para estructurar el desarrollo de Internet y del Comercio Electrónico

Lo primero que deberán atender los gobiernos y específicamente sus órganos legislativos, es el hecho de la importancia de una adecuada regulación del nuevo fenómeno digital con el objeto de fomentar y propiciar su desarrollo, así como de la importancia de sus acciones respecto de dichas materias puesto que, como señalan los propios Bill Clinton y Al Gore:

[...] Los gobiernos pueden tener un efecto profundo en el crecimiento del comercio en Internet. Por sus acciones, pueden facilitar el comercio electrónico o pueden inhibirlo. Saber cuándo actuar y (por lo menos entender igual de importante) cuando no actuar, será crucial para el desarrollo del comercio electrónico. Este informe articula la visión de la Administración para el surgimiento de la Infraestructura global de la Información como un mercado global vibrante, sugiriendo una serie de principios, presentando una serie de políticas, y estableciendo un mapa para el camino de las discusiones internacionales y acuerdos, con el objeto de facilitar el crecimiento del comercio en Internet.⁵⁵

5.3.1. El sector privado debe liderar

Los propios Bill Clinton y Al Gore destacan la importancia de la presencia del sector privado en el desarrollo del comercio electrónico cuando hacen notar que:

[...] Aunque el gobierno [refiriéndose al norteamericano] jugó un papel vital financiando el desarrollo inicial del Internet, su expansión se ha manejado

⁵⁴ CLINTON, Bill y GORE, Albert Jr. *A Framework For Global Electronic Commerce*. Washington D.C. Julio 1997.

⁵⁵ CLINTON, Bill y GORE, Albert Jr. *A Framework For Global Electronic...*, Op. cit.

principalmente por el sector privado. Para florecer, el sector privado debe continuar impulsando el comercio electrónico. La innovación, la implementación de servicios extendidos, la participación más amplia de individuos, y la baja de los precios se levantarán en una arena mercado-manejada, en un ambiente que opera como una industria libre.⁵⁶

En tal sentido, los gobiernos deben animar la autorregulación de la industria dondequiera que fuera esto apropiado y de igual forma, deben apoyar los esfuerzos de las organizaciones del sector privado para desarrollar los mecanismos para facilitar el funcionamiento exitoso de Internet.

Sin embargo, no se puede perder de vista que en aquellos casos donde la iniciativa debe ser tomada por el sector gubernamental, como es en el caso, por ejemplo, del tema fiscal, la participación del sector privado debe constituir una parte formal dentro del proceso de diseño de las políticas adecuadas.

5.3.2. Los gobiernos deben evitar restricciones indebidas en el comercio electrónico

En este campo se debe observar la más amplia libertad para que el sector privado acceda al comercio electrónico. El establecimiento de regulación innecesaria desfavorece el desarrollo del mercado electrónico y por ende perjudica tanto a los empresarios como a los consumidores.⁵⁷

Si los gobiernos intentaran regular de forma prematura, lo más probable sería que las normas resultaran obsoletas cuando se promulguen, sobre todo considerando si tales regulaciones fueran referidas a una tecnología en especial.

Los gobiernos deberán abstenerse de introducir normas innecesarias, así como procedimientos burocráticos, o impuestos y aranceles en actividades comerciales que tienen lugar vía el Internet.

He aquí un primer punto concreto de relevancia con respecto a la materia tributaria, y consiste en el hecho que, la introducción de regulaciones sobre impuestos o cualquier

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ Cabe hacer notar a este punto que, Internet conlleva sus propias limitaciones normativas. «Como he argumentado el ciberespacio no es por sí mismo irregulable; dicha regulabilidad es parte de su diseño. [...] El gobierno como he señalado, puede influenciar el diseño del ciberespacio en formas que le permitan regularlo en una forma más simple para el mismo. Existe una importante limitación al poder de regulación del gobierno [sobre Internet], la cual va en aumento». LESSIG, Lawrence. «*La Ley del Caballo. Qué debe enseñarnos la Cyber ley*». Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Harvard. n.º 113, volumen 2, Boston, 1999, p. 535.

otra clase de tributo, no puede constituir una barrera hacia el desarrollo del comercio electrónico. Si así lo fuera, se caería en la inconsistencia de perjudicar el comercio electrónico y por tanto, se incurriría en el error de mermar una importante fuente recaudatoria, determinando su contracción (con la consecuente pérdida de la recaudación correspondiente a dicho mercado).

Si bien en el presente aún no se percibe notoriamente la importancia de esta fuente de recaudación, existe consenso mundial en que, a corto plazo, el comercio electrónico constituirá una de las principales fuentes de generación de riqueza y por tanto de recaudación tributaria.

5.3.3. Establecimiento de un régimen legal simple y consistente para el comercio electrónico, donde no sea indispensable la intervención del gobierno

Como venimos señalando, la intervención normativa del gobierno será necesaria en algunos aspectos del comercio electrónico con la finalidad de otorgar seguridad y fomentar su desarrollo (podemos pensar en materias como privacidad, delitos informáticos o firmas digitales). En esta materia el citado reporte señala una serie de temas específicos:

Donde la intervención gubernamental es necesaria para facilitar el desarrollo del comercio electrónico, su meta debe ser asegurar la competencia, proteger la propiedad intelectual y la privacidad, prevenir el fraude, asegurar la transparencia de los sistemas, generar confiabilidad para las transacciones comerciales, y facilitar la resolución de disputas.⁵⁸

5.3.4. Los gobiernos deben reconocer las cualidades únicas de Internet

Como hemos visto, Internet y en general las nuevas tecnologías que soportan la nueva era digital, mantienen características propias jamás antes vistas. En tal sentido, al regular estas tecnologías no se deberá perder de vista estas especiales características con el objeto de poder llegar a una solución técnicamente apropiada.

Acorde con dicho principio, deben revisarse las normas ya existentes que pudieran impedir u obstaculizar el desarrollo del comercio electrónico con la finalidad de adaptarlas a la nueva realidad tecnológica que vivimos, permitiendo de esta manera una mayor aceleración del progreso.

⁵⁸ CLINTON, Bill y GORE, Albert Jr. *A Framework For Global Electronic...*, Op. cit.

5.3.5. El Comercio electrónico a través de Internet debe facilitarse en una base global

Internet está surgiendo como un mercado global. La estructura legal de apoyo para las transacciones comerciales en Internet debe regirse por principios consistentes, y con miras a trascender a fronteras internacionales de forma tal que, dichas normas lleven a resultados predecibles sin tener en cuenta la jurisdicción en particular en que un determinado comprador o vendedor puedan residir.⁵⁹

Como habíamos señalado, la regulación en la nueva era digital, e incluso en esta etapa de transición en la que las normas deben ser de naturaleza propulsora del desarrollo tecnológico, es decir sin establecer ataduras a una u otra tecnología, debe afrontar la globalidad de este nuevo fenómeno.

El comercio a través de Internet supone en mucho la realización de operaciones internacionales las cuales involucran un número indeterminado de jurisdicciones, situación ante la cual se debe implementar una respuesta legislativa de nivel internacional.

6. Regulación de la era digital en el Perú

Como primer punto, debemos dejar claramente establecido que las conclusiones a las que hemos llegado hasta esta parte de nuestro análisis son aplicables a toda jurisdicción. Por tanto, entendemos que en el Perú también se debería seguir las mismas pautas, al introducir normas jurídicas referidas a las materias de la era digital.

Ahora, con la regulación de la firma digital mediante la Ley N.º 27269⁶⁰ y con las modificaciones introducidas al Código Civil permitiendo la manifestación de voluntad y la uti-

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ Con fecha 28 de mayo de 2000 ha sido publicada la Ley N.º 27269, mediante la cual se ha regulado la utilización de la firma electrónica otorgándole la misma validez y eficacia jurídica que el uso de una firma manuscrita. Se ha definido a la firma electrónica como un símbolo basado en medios electrónicos utilizado con la intención de vincularse o autenticar un documento cumpliendo las funciones características de la firma manuscrita. Dicha norma ha dispuesto que la Entidad de Certificación cumple con la función de emitir y cancelar certificados digitales, así como brindar otros servicios inherentes al propio certificado. De otro lado, se establece que las Entidades de Certificación podrán asumir las funciones de Entidades de Registro o Verificación. Dentro de las funciones de las Entidades de Registro o Verificación que contempla la norma están las de levantamiento de datos y comprobación de la información de un solicitante de certificado digital, identificación y autenticación del suscriptor de firma digital, aceptación y autorización de solicitudes de emisión de certificados digitales, así como la aceptación y autorización de las solicitudes de cancelación de certificados digitales.

lización de la firma electrónica mediante Ley N.º 27291,⁶¹ el Perú está dando sus primeros pasos positivos en cuanto a la regulación de la nueva era tecnológica y específicamente, en cuanto a la promoción del comercio electrónico a través de la Red, brindando para ello medios que generan seguridad respecto de las transacciones comerciales y comunicaciones en general, realizadas en este medio.

Constituye un punto de vital importancia en las referidas Leyes el hecho que, el legislador ha comprendido y aplicado el principio en virtud del cual la regulación debe ser tec-

⁶¹ Transcribimos la citada Ley destacando la importancia que mantendrá a fin de la realización de operaciones del comercio electrónico de manera confiable en el Perú, y considerado que la manifestación de voluntad de las partes será válida en aplicación de esta norma en aquellos casos en que sea manifestada por los medios electrónicos que permite la moderna tecnología, como es en el caso de Internet.

LEY N.º 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

Artículo 1 Modificación del Código Civil

Modifícase los Artículos 141º y 1374º del Código Civil, con los siguientes textos:

Artículo 1410 Manifestación de voluntad

La manifestación de voluntad puede ser expresa o tácita. Es expresa cuando se realiza en forma oral o escrita, a través de cualquier medio directo, manual, mecánico, electrónico u otro análogo. Es tácita cuando la voluntad se infiere indubitadamente de una actitud o de circunstancias 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.

Artículo 1374 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, o 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.

Artículo 2 Adición de artículo al Código Civil

Adiciónase el Artículo 141º A al Código Civil, con el siguiente texto:

Artículo 141º A - 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, esta 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.

Artículo 3. Reglamentación para relaciones con el Estado

El Poder Ejecutivo, por decreto supremo refrendado por el Ministro de Justicia y dentro del plazo de 90 (noventa) días, reglamentará la aplicación de la presente Ley en las relaciones entre el Estado y los particulares.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los dos días del mes de junio del 2000.

nológicamente neutra. En ese sentido, al margen de virtudes y defectos que siempre va contener la Ley como creación humana (imperfecta), esta inicial regulación denota, en principio, la adopción de una correcta política normativa, la cual fomenta el desarrollo de las nuevas tecnologías en el ámbito del Perú.

La importancia de estas nuevas normas es también estratégica por cuanto se ocupan de temas que, precisamente, persiguen otorgar seguridad a los usuarios del comercio electrónico, brindado plena validez jurídica a la voluntad manifestada a través de medios electrónicos. En esta concepción es útil la normatividad introducida puesto que su intención y objetivo final es impulsar el desarrollo del comercio electrónico. Con estas nuevas Leyes el Perú cuenta con un instrumento de modernización y desarrollo, los cuales permitirán que los acuerdos contractuales celebrados a través de Internet mantengan plena validez a efectos legales y por ende cautela, desde el punto de vista jurídico, los derechos de las partes dentro de una transacción comercial. Ante el incumplimiento de una de estas partes la otra podría válidamente accionar para requerir la tutela jurisdiccional del Estado y hacer ejecutable su pretensión en caso del incumplimiento injustificado de las obligaciones contraídas en un negocio electrónico.

De otra parte debemos señalar que esta iniciativa no debe ser dejada de lado sino que se debe continuar para regular otras materias que al igual que la firma digital fomenten la seguridad de las operaciones del comercio electrónico en Internet.

El Perú, como país en vías de desarrollo, no puede darse el lujo de dejar esta oportunidad, generada por la revolución digital, para comenzar a adoptar políticas que fomenten no solo el ansiado desarrollo económico, sino también el desenvolvimiento del aspecto social y de la comunidad en general.

Somos de la opinión que, el Perú debe abrir sus puertas para un intercambio internacional en la implementación de soluciones para la etapa de transición hacia la era digital, y no solo a través de medios de carácter genérico, como es el intercambio de opiniones o la concertación con países determinados para el intercambio de conocimientos, sino que se debería de adoptar toda una política orientada a generar una presencia importante dentro de todos los foros internacionales en donde se estudien estas nuevas materias y en donde la intervención no sea meramente la de un receptor pasivo; por el contrario, la participación del Perú debe ser activa con el aporte de trabajos de investigación que vienen desarrollando múltiples grupos de trabajo, tales como el «Grupo Digital» del Instituto Peruano Comercio Electrónico —IPCE—,⁶² cuya

⁶² El IPCE constituye una iniciativa privada peruana (la cual integran tanto el sector empresarial, como estudiosos independientes), que tiene por objeto la investigación científica del fenómeno digital, con miras a implementar acciones y políticas que fomenten su desarrollo.

participación en la elaboración de la Ley sobre firma digital ha sido completamente trascendental, así como lo es en otras materias que se vienen preparando.

7. El futuro de la era digital

[...] Los negocios que utilizan Internet para comprar, vender, distribuir y mantener sus productos y servicios están logrando significativos ahorros en cuanto a costos e incrementando grandemente sus oportunidades de ventas. Así, dichos beneficios se incrementan en tanto se incrementa del el comercio electrónico.

[...] Los negocios implicados en el comercio electrónico reconocen tres potenciales inhibidores para la amplia adopción de este medio de comercio [y evidentemente, para su desarrollo]: la ausencia de un régimen legal que dé la suficiente seguridad jurídica, las preocupaciones respecto a que los gobiernos vayan a sobrecargar de impuestos las operaciones realizadas a través de Internet y la inseguridad sobre el desempeño, seguridad y confiabilidad de la Red.⁶³

Es clara la importancia económica que reviste hoy en día el comercio electrónico, el mismo que constituye uno de los elementos de mayor ingerencia dentro de la revolución digital, sino el más trascendente (en camino hacia la nueva era digital).

En cuanto al tema jurídico, queda en manos de quienes investigamos este campo superar los dos primeros problemas que se establece en el análisis practicado por la Secretaría de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica (correspondiente a la cita efectuada al principio del presente acápite).

Así, en primer término, se deberá trabajar en la implementación de un marco jurídico que permita el desarrollo seguro del comercio electrónico. Este marco jurídico no es otro que al que nos hemos estado refiriendo al señalar que existen materias que si deben ser reguladas en la presente coyuntura, con el objeto de fomentar el desarrollo del comercio electrónico y las nuevas tecnologías (legislación que debe ser tecnológicamente neutra).

Finalmente, dentro de este terreno viene a relucir la materia de nuestra competencia, constituida por los aspectos fiscales del comercio electrónico.

En ese sentido, se hace necesaria la reflexión con relación a esta materia, con el objeto de resolver la incertidumbre que se viene experimentando el día de hoy respecto a la posibilidad de que la carga tributaria que se pueda imponer al comercio electrónico

⁶³ U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy...*, Op. cit.

podiera resultar excesiva, constriñendo así su desarrollo y por tanto impidiendo el progreso en esta nueva etapa de la humanidad.

Es en ese sentido que, en los siguientes capítulos entramos de lleno al análisis específico de las implicancias tributarias del comercio electrónico y sus efectos dentro del contexto actual, como hemos señalado, con miras a efectuar planteamientos que permitan la implementación de una adecuada política fiscal de cara hacia este nuevo fenómeno.

Capítulo III

PRINCIPIOS GENERALES DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El presente capítulo constituye la columna vertebral de la presente obra pues, dentro del mismo, desarrollaremos los criterios generales y principios de política fiscal que deberán ser aplicados a la coyuntura con el objeto de afrontar el inicio de la nueva era digital.

La red de Internet constituye un medio a través del cual se pueden realizar operaciones comerciales de la más diversa índole, sin contar con un establecimiento físico alguno para ello, y que incluso ha modificado la forma de vender bienes los cuales se han transado desde siempre como bienes corporales, para pasar a operar con estos en su formato digitalizado. En este campo son de resaltar los casos de venta de música y libros en formatos digitalizados, los cuales se transmiten por el vendedor hacia el comprador vía electrónica y sin necesidad de remitir ningún tipo de soporte físico.

Dentro de este nuevo esquema comercial, resulta evidente cuestionarse respecto a las posibilidades con que contarán las administraciones tributarias para intervenir con un adecuado control fiscal, el cual permita aplicar la afectación tributaria que legítimamente corresponde a dichas operaciones, las que se verán incididas por impuestos tales con el impuesto a la renta o al valor agregado; sobre todo donde, por lo menos en apariencia, el vendedor no mantiene presencia física o un nexo suficiente que lo vincule con una determinada jurisdicción tributaria.

Son estos y similares cuestionamientos los que trae consigo la era digital en cuanto a la materia fiscal. De esta forma, es que el día de hoy la red de Internet, y en especial el comercio electrónico realizado a través de esta, implican una serie de dificultades en materia tributaria las cuales no han sido materia aún de un pronunciamiento definitivo por parte quienes vienen estudiando este fenómeno. Es así, que existen una serie de organizaciones privadas, gubernamentales, entidades supranacionales y en general, todo un grupo de investigación el cual viene afrontando el reto de solucionar el tema tributario de Internet y el comercio electrónico.

En el campo doctrinario las opiniones se encuentran sesgadas en dos principales corrientes de opinión.

Así, señala el especialista Alvaro de Juan Ledesma¹ que, dentro de la doctrina internacional sobre la materia tributaria del comercio electrónico, podemos observar una primera corriente de opinión la cual señala que, el comercio electrónico no conlleva

¹ «La doctrina internacional se ha dividido en dos opiniones respecto de este nuevo tipo de comercio. [...] Por un lado están quienes opinan que no se han creado nuevos problemas en

dificultades nuevas o diferentes en materia fiscal a las que ya se hubieran podido generar por la aparición de otros avances tecnológicos, los mismos que, han observado procedimientos que en alguna medida guardan similitud con la operatividad de Internet y la forma en que se desarrollan las operaciones del comercio electrónico (por ejemplo, ventas por teléfono).

Por otra parte, encontramos un sector doctrinario que considera que Internet y el comercio electrónico suponen un cambio estructural en materia de fiscalidad, a consecuencia de lo cual deben ser revisados los conceptos tributarios tradicionales, con el objeto de llegar a nuevos esquemas y nuevas soluciones, que resulten aplicables al nuevo fenómeno digital.

Por nuestra parte entendemos que la nueva era digital va traer cambios radicales en cuanto a la realidad que vivimos hoy en día, hecho que va a significar la revisión y adaptación de todos los conceptos tradicionales del derecho y no solo los del derecho tributario.^{2,3}

Sin embargo, como hemos visto, el nuevo fenómeno digital se encuentra en sus etapas de formación, es decir recién se está iniciando. Por tal motivo, debemos implementar soluciones para una etapa de transición y no para un cambio ya establecido. Es así que, en esta coyuntura, no podríamos adelantarnos a modificar conceptos tributarios tradicionales. Por el contrario, lo apropiado será realizar intensas actividades de investigación con el objeto de estar preparados para los futuros cambios.

en la aplicación de los conceptos tradicionales de fiscalidad internacional. [...] Sin embargo, otra corriente de opinión (cada día con mayor número de adeptos) se decanta por revisar dichos conceptos fiscales tradicionales que se han basado en el movimiento físico de las personas y las mercancías». DE JUAN LEDESMA, Álvaro. «Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional». *Revista Análisis Tributario*, n.ºs 141 y 142, 1999, p. 25.

² Al referirse a la revolución digital Castejón señala que, «[...] Como sostiene Negroponte, nuestro mundo se ha vuelto digital y lo seguirá siendo ayudándonos a resolver problemas nuevos a los que se enfrentan las sociedades actuales y creando otros nuevos. En efecto se trata de una auténtica revolución, un acontecimiento histórico de tal magnitud que puede compararse con la revolución neolítica y/o con las Revoluciones Industriales [...]». CASTEJÓN, Rafael. «La Revolución Digital». Catálogo nuevas tecnologías, productos y servicios para el milenio digital (Suplemento de PC WORLD). PC WORLD. Barcelona, 2000, n.º 165, p. 52. Extractos de la obra *La Revolución Digital* realizados por Fernando Galindo.

³ Sobre los cambios que implica la era digital también debemos considerar la opinión de un experto como Bill Gates: «...La autopista de la información ampliará el mercado electrónico y hará que sea el último mediador, el intermediario universal. [...] Podremos tener a nuestra disposición para examinar, comparar y, con frecuencia, adaptar a nuestras necesidades todos los bienes que se vendan en el mundo...». GATES, Bill. *Camino al futuro*. Editorial Mc Graw Hill, 1995, p. 156.

En consecuencia, de forma inmediata entendemos que se debe tomar una línea de acción prudente adaptando los principios tradicionales en materia tributaria a los cambios que se están produciendo y progresivamente desarrollarlos junto con el avance de la era digital.

Ahora, si bien hemos señalado que aún no se ha logrado un consenso en materia de la fiscalidad del comercio electrónico (nos referiremos específicamente al término comercio electrónico en tanto que, es este el que importa la realización de operaciones sobre las cuales incidirán los tributos que se determinen aplicables, considerando a la red de Internet, como el medio a través del cual se desenvuelve este tipo de comercio), cabe señalar que sí existen avances y cierto consenso en materia de los principios generales, criterios rectores o directrices que se deberán aplicar al tratar dicho tema. Es en ese sentido que nos interesa revisar los progresos que hasta el momento se han concretado por las distintas entidades gubernamentales y organizaciones dedicadas a este estudio.

Al respecto, debemos señalar que se han realizado múltiples estudios coordinados a nivel interinstitucional, asimismo, se han convocado gran cantidad de congresos, e incluso se han conformado diversos grupos de trabajo, todo esto a nivel internacional, producto de lo cual se han elaborado una serie de documentos que contienen el análisis y conclusiones a los que han arribado dichas reuniones de expertos.

Dichas conclusiones se orientan principalmente a los principios que deben ser aceptados como los lineamientos generales o pautas a observar al tratar el tema de la fiscalidad del comercio electrónico.⁴ Es en materia de lineamientos generales (de la fiscalidad del comercio electrónico) que se puede apreciar cierto nivel de consenso (no así en temas específicos como puede ser, por ejemplo la aplicación del Impuesto al Valor Agregado o IVA).

Siguiendo el análisis efectuado por Arthur Cockfield,⁵ especialista en el tema de la fiscalidad del comercio electrónico, los principios generales que se deben aplicar al tema de la fiscalidad del comercio electrónico son cuatro:

⁴ En ese sentido, se puede destacar el trabajo realizado por entidades como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico —OCDE—, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, La Unión Europea, el gobierno canadiense, entre otros.

⁵ COCKFIELD, Arthur. «Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits». *Tulane Law Review*. Vol. 74, n.º 1, 1999. Dentro de este trabajo el autor realiza un análisis jurídico integral respecto a las posibilidades de aplicación del sistema tributario norteamericano a los resultados de las operaciones realizadas en el ámbito del comercio electrónico.

Estos principios, tratamiento tributario neutral entre el comercio electrónico y las formas tradicionales de comercio, aplicación de principios tributarios existentes, cooperación internacional y simplicidad administrativa, representan la visión general de los informes preparados por el gobierno [de los Estados Unidos de Norteamérica] y de los organismos internacionales [en cuanto a la fiscalidad del comercio electrónico].

Desde mi punto de vista, cualquier propuesta en esta área debe ser alineada en estos, en orden a obtener una opción realista en cuanto a la posibilidad de su aplicación.⁶

Así tenemos que estos cuatro principios; neutralidad, aplicación de los principios tributarios vigentes, cooperación internacional y simplicidad administrativa en materia de recaudación, constituyen los pilares sobre los cuales los gobiernos deberán diseñar sus políticas fiscales respecto del comercio electrónico. A dichos principios nosotros agregamos el del impacto de los aspectos técnicos de Internet, el cual ha sido detalladamente desarrollado por el Departamento del Tesoro norteamericano.

Debemos aclarar que al referirnos al término política fiscal nos estamos refiriendo precisamente a la actividad de los Estados orientada a la obtención y aplicación de recursos tributarios, para la satisfacción de las necesidades de sus respectivas naciones.⁷ Los lineamientos o principios generales a los que nos hemos referido pretenden brindar un marco dentro del cual resulte viable desarrollar un análisis y tratamiento de los problemas que plantea el comercio electrónico y por ende mantienen un carácter programático y, más precisamente, en el campo de lo tributario, constituyen lineamientos de política fiscal.

Ahora bien, hechas estas precisiones pasamos a desarrollar cada uno de los señalados principios, tomando en consideración los trabajos previos, antes aludidos, realizados dentro de esta materia.

1. El principio de neutralidad

Mundialmente el tema de la neutralidad tributaria ha sido recibido en forma masiva como un principio fundamental, el cual debe guiar la formación de la política fiscal internacional del comercio electrónico.

⁶ COCKFIELD, Arthur. *Balancing National Interest in the Taxation...*, Op. cit.

⁷ «Cuando hablemos de política financiera nos referiremos a la actividad finalista del Estado llevada a cabo mediante gastos y recursos públicos. Circunscribiremos, en cambio, el concepto terminológico política fiscal, a la misma actividad estatal, pero desplegada únicamente mediante los recursos tributarios». VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1997, p. 811.

Este principio consiste en incidir económicamente, desde el punto de vista tributario, con igual intensidad y medida, es decir de manera equivalente, las operaciones, o más precisamente, los hechos gravables, en la medida que estos sean sustancialmente similares. Esto quiere decir que, en el ámbito de la era digital, el sistema tributario deberá incidir con la misma magnitud tanto las operaciones del comercio electrónico, como aquellas realizadas fuera de este ámbito, en medios tradicionales.

De esta forma, la carga económica tributaria para las operaciones realizadas respecto de un determinado tipo de bien debe ser la misma en todos los casos, de modo tal que no ejerza influencia en el consumidor al momento que este decida cual bien adquirir dentro de un determinado género. No debe resultar relevante si la operación se realiza por medios tradicionales o mediante el comercio electrónico.

Por citar un ejemplo, en el mercado de electrodomésticos, la carga económica tributaria debe ser tal que no inflencie la elección del consumidor entre una marca y otra o, la compra mediante un canal de ventas tradicional, como sería la venta en tienda minorista, o mediante una operación del comercio electrónico; esta elección no debe sustentarse en la afectación impositiva que se aplique, sino en las prestaciones que ofrece cada tipo y marca de bien.

En suma, los sistemas tributarios deben mantenerse neutros ante las operaciones efectuadas por los medios que ofrece el comercio tradicional y las operaciones del comercio electrónico.

En virtud del principio de neutralidad, las transacciones electrónicas que sean sustancialmente similares a aquellas que se llevan a cabo en las formas comerciales tradicionales, deben tributar de manera igualmente similar.⁸

Como hemos indicado, este principio ha sido el mayor punto de concertación a nivel mundial en cuanto a los aspectos fiscales del comercio electrónico. En tal sentido, a continuación examinaremos las principales conclusiones a que han llegado las distintas instituciones y gobiernos que han investigado el tema.

Así, nos ocuparemos de los análisis practicados por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, el Comité Asesor en Comercio Electrónico del Ministerio Nacional de Recaudación Interna del Canadá, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y la Unión Europea —UE—.

⁸ DE JUAN LEDESMA, Álvaro. «Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad...». *Op. cit.*

1.1. Análisis del Departamento del Tesoro Norteamericano

Esta entidad respalda fuertemente la neutralidad como un primer principio que debe guiar el desarrollo de la política fiscal y las actividades de las administraciones fiscales en el ámbito mundial con respecto al comercio electrónico.

Así, en noviembre de 1996, emitió un primer informe sobre la política nacional de los Estados Unidos de Norteamérica en la imposición de tributos al comercio electrónico, el cual se denominó Implicaciones Seleccionadas de Política Fiscal del Comercio Electrónico a Nivel Global⁹.

En dicho documento se explica como la neutralidad en materia tributaria rechaza el establecimiento de nuevos tributos para las operaciones del comercio electrónico:

La neutralidad rechaza la imposición de nuevos o adicionales impuestos para las transacciones del comercio electrónico, pero en cambio, requiere el establecimiento de un sistema tributario en el cual los ingresos obtenidos por operaciones comerciales sean tratados de forma equivalente, prescindiendo del hecho de que sean realizadas a través de medios electrónicos o de los cauces existentes del comercio tradicional.¹⁰

Asimismo, el aludido documento explica el principio de neutralidad como sigue:

La neutralidad requiere que el sistema tributario trate de forma económicamente equivalente las rentas obtenidas de manera similar, sin importar si estas han sido obtenidas de medios electrónicos o a través de canales comerciales convencionales.¹¹

De otra parte, el documento que analizamos hace notar la importancia que presenta para la implementación del principio de neutralidad el hecho de que se traten en similares condiciones tributarias las operaciones realizadas respecto de bienes en sus formas tradicionales, como por ejemplo, discos de música o libros, y las operaciones por los mismos bienes en formato digitalizado, de suerte tal que las variables (oferta y demanda) del mercado no sean alteradas

Clasificar las operaciones en las cuales están envueltas las transferencias de información digitalizada va a requerir un análisis complejo que prescinda de la forma de la operación —obviando si estas conllevan algún aspecto de propiedad tangible— a favor de un análisis de los derechos transferidos. Es

⁹ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Noviembre de 1996.

¹⁰ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic...*, *Op. cit.*, acápite 1.

¹¹ *Ibid.*, acápite 6.2.

necesario asegurar la neutralidad tributaria entre las operaciones del comercio electrónico y el comercio tradicional [...].¹²

Resulta claro que, el sistema tributario no debe afectar la estructura económica de un mercado determinado, ni afectar el éxito o fracaso que pueda tener un determinado producto dentro de este, lo cual se deberá producir exclusivamente en función a las condiciones del propio mercado.

1.2. Análisis del Comité Asesor en comercio electrónico del Ministerio Nacional de Recaudación Interna del Canadá

El reporte canadiense, como se denomina al efectuado por la comisión asesora del Ministerio de Recaudación Interna del Canadá, es muy importante en tanto que no solo hace notar la necesidad de aplicar la neutralidad tributaria entre las operaciones comerciales realizadas en línea y por medios tradicionales, sino que también hace notar que el hecho de dejar de lado este principio generaría importantes distorsiones económicas.

En ese sentido, se indica que «[...] Los principios de neutralidad tributaria y equidad señalan que los contribuyentes no deben ser afectados de distinta forma por el simple hecho de proveer servicios a través de Internet o fuera de ella. Gravar con tributos a los proveedores en línea y no a los proveedores que operan en medios tradicionales resulta en una inequidad. Esto también distorsiona el costo de realizar negocios a través de Internet e induce a los sujetos a redireccionar sus esfuerzos hacia los negocios realizados fuera de esta».¹³

En ese sentido, el reporte canadiense resulta claro al señalar que la neutralidad de un tributo o sistema tributario es fácilmente perceptible en la medida que no afecta las conductas de los contribuyentes induciéndolos a realizar sus operaciones de una u otra forma, tratando de esquivar la carga tributaria.

Es justamente este tipo de efectos económicos negativos los que se debe buscar de evitar en aplicación del principio de neutralidad.

¹² DUNAHOO, Carol. *Electronic Commerce and Tax Neutrality: Current Vat Issues*. Internet Law and Policy Forum Jurisdiction: Building Confidence in a Borderless Medium. Montreal. Julio 1999, acápite A.1.

¹³ Comité Asesor en Comercio Electrónico del Ministerio Nacional de Recaudación Interna del Canadá. *Reporte al Ministerio Nacional de Recaudación Interna del Canadá*. Montreal. 1998, acápite 4.1.2.1.

1.3. Análisis de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos —OCDE—

En cuanto a la posición de la OCDE también es bastante clara en respaldar fuertemente la aplicación del principio de neutralidad. En ese sentido, se ha dejado sentado que la intención de aplicar un *bit tax*, es decir un impuesto en función a la cantidad de información transmitida a través de la Internet, no es adecuada. Tal posición contraria al *bit tax* ha quedado reflejada en el Reporte Sacher.¹⁴

Según señala Donald J. Johnston, Secretario General de la OCDE, se debe trabajar en la promoción de la seguridad global en áreas de la tributación y el comercio electrónico, indicando en ese sentido que:

[...] La primera señal de seguridad debe ser que el comercio electrónico es ya sujeto de la Ley Internacional existente [...] La OCDE no tiene propuestas para una liberalización tributaria del comercio electrónico, ni para la aplicación de un *bit tax* o cualquier otro tributo especial, solamente ofrece la seguridad de que los principios tributarios existentes serán aplicados, ni más, ni menos. La segunda señal de seguridad consiste en que la aplicación de los principios tributarios existentes al comercio electrónico debe ser efectuada en forma tal que resulte neutral, justa y tan simple como sea posible.¹⁵

La seguridad a la que se refiere el Secretario General de la OCDE es la seguridad jurídica, en virtud de la cual los sujetos pueden prever cuales van a ser las consecuencias de sus actos (jurídicos o antijurídicos) en un determinado medio o jurisdicción. Siendo uno de los principales objetivos en la actualidad lograr seguridad jurídica en el comercio electrónico a través de un sistema tributario claramente definido, el elemento característico de este sistema tributario deberá encontrarse inmerso en el principio de neutralidad.

De otra parte, el Comité de Asuntos Fiscales de OCDE también ha recalcado la importancia de la aplicación del principio de neutralidad señalando inclusive que los principios de neutralidad, eficiencia, seguridad, simplicidad, efectividad y justicia deberán ser aplicados al comercio electrónico.¹⁶ En este orden de ideas, se ha dejado en claro que las decisiones de negocios se deben basar en motivos económicos y no en la incidencia del sistema tributario vigente.

¹⁴ OECD, DIRECTORATE FOR SCIENCE, TECHNOLOGY AND INDUSTRIAL. *Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government (The Sacher Report)*. <<http://www.oecd.org>>. 1997.

¹⁵ JOHNSTON, Donald J. Conferencia en Ottawa. Canadá, del 7 al 9 de octubre 1998.

¹⁶ DUNAHOO, Carol. *Electronic Commerce and Tax Neutrality: Current Vat...*, Op. cit.

Así, aquellos contribuyentes que se encuentren realizando operaciones de similar índole deberán ser sometidos al mismo nivel de tributación, evitándose o más bien, previéndose una situación de inequidad.¹⁷

El concepto de equidad al que hace alusión la OCDE es congruente con el de neutralidad que destacan los gobiernos canadiense y norteamericano, en el sentido en que el sistema tributario debe ser imparcial y recto en la aplicación de la carga económica tributaria. Esta carga deberá ser la misma sin distinguir si un determinado ingreso proviene de una operación del comercio electrónico o del comercio en formas tradicionales, en la medida en que ambas operaciones sean sustancialmente similares.

La equidad puede ser vista desde dos ángulos: según el especialista Adrian Sawyer, «[...] la equidad horizontal, la cual es alcanzada cuando todos los sujetos con la misma capacidad contributiva, tributan el mismo importe de impuestos. [Por otro lado][...] La equidad vertical se da cuando aquellos sujetos con una mayor aptitud de pagar tributos, pagan proporcionalmente más impuestos [que los contribuyentes con una menor capacidad de pago.] (preferiblemente, en una tasa de escala progresiva».¹⁸

En consecuencia, la OCDE complementa los conceptos de neutralidad y de equidad de forma tal que se previenen distorsiones provenientes de la adopción de una inadecuada política fiscal respecto del comercio electrónico.

1.4. Análisis efectuado por la Unión Europea

La Unión Europea también respalda fuertemente el tema de la neutralidad tributaria respecto del comercio electrónico. Sin embargo, esta organización ha hecho notar que existen ciertos problemas de aplicación de este principio con relación a al Impuesto al Valor Agregado el cual es de gran importancia en los países europeos.

Así, si bien dicha organización considera que será necesario un profundo análisis para compatibilizar la aplicación del principio de neutralidad con el antes referido impuesto, también señala que es de suma importancia que, desde el punto de vista tributario, no se discriminen las operaciones del comercio electrónico de modo tal que resulten favorecidas sin motivo alguno las operaciones realizadas en medios tradicionales.

En una comunicación emitida por la Comisión del Consejo de Ministros, el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social han recalcado expresamente la im-

¹⁷ Comité de Asuntos Fiscales de OCDE. *OECD, Discussion Paper for the Government /Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce*. Octubre 1998.

¹⁸ SAWYER, Adrian. «Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments». *Virginia Tax Review*. VOL. 19, n.º 1, 1999, p. 83.

portancia de la aplicación del principio de neutralidad señalando que este concepto comprende dos elementos: un primero, en virtud del cual se entiende que las consecuencias tributarias de una determinada operación deben ser las mismas para bienes y servicios, sin importar si el canal de comercio utilizado es Internet o un canal tradicional, mientras el segundo indica que las consecuencias tributarias por las operaciones de bienes y servicios deben ser las mismas, tanto para las adquisiciones realizadas dentro de la jurisdicción de la Unión Europea, como fuera de ella. Se precisa además que la seguridad, simplicidad y neutralidad son elementos esenciales para garantizar un adecuado ambiente de competencia mercantil, así como para el desarrollo del mercado global y para impedir que se produzcan distorsiones dentro de este.¹⁹

De otra parte, la Comisión Europea ha hecho notar expresamente la importancia de compatibilizar la aplicación del principio de neutralidad con el Impuesto al Valor Agregado cuando ha señalado que, «[...] El IVA representa prácticamente la mitad de los recursos fiscales de los Estados Miembros y, como fuente propia, el 44% del presupuesto comunitario. [...] En ese sentido, resulta comprensible que la Comisión trabaje con el interés de proteger adecuadamente dichos recursos fiscales. Sin embargo, sería erróneo el abordar la cuestión del comercio electrónico únicamente desde la perspectiva de eliminar riesgos en la recaudación. [...] Es esencial que las empresas europeas cuenten con un marco de seguridad en sus procesos comerciales y que no sean entrapadas en la incertidumbre de un régimen tributario futuro donde las reglas no aseguren un terreno de igualdad».²⁰

Finalmente, y haciendo notar la trascendencia que mantiene el importe que recauda por concepto del Impuesto al Valor Agregado, resulta interesante la postura de la Unión Europea al indicar que la transferencia digitalizada de bienes será entendida en todos los casos como prestación de servicios.

Esto implica que, si una operación de venta de un bien determinado, el cual tradicionalmente se ha transado como bien corporal —como es por ejemplo el caso de los libros, los cuales no están gravados con el Impuesto al Valor Agregado—, para efectos del indicado impuesto dentro de la jurisdicción de la Unión Europea, será entendida como una prestación de servicios y por tanto la operación quedará afectada.

Tal afectación rompe el principio de neutralidad, donde debemos recalcar que la venta de libros, es decir del conocimiento y la cultura, no está gravados con el Impuesto al

¹⁹ Comisión del Consejo de Ministros, el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social de la Unión Europea. *Reporte sobre Comercio Electrónico y Tributación Indirecta*. Julio, 1998.

²⁰ COMMISSION EUROPEENNE - Direction Générale XXI, Fiscalité et Unión Douanière Politique Fiscale. *Document de Travail: Impôts Indirects et Commerce Electronique*. Bruselas. Junio, 1999.

Valor Agregado. Aun más, en este supuesto se favorecería el comercio tradicional, en tanto que la venta de libros en su manifestación física se mantendría desgravada de este tributo.

Esta materia deberá ser analizada con mucho cuidado por la Unión Europea, la cual si bien se encuentra legitimada para proteger sus niveles de recaudación, no puede hacerlo rompiendo el principio de neutralidad.

Finalmente cabe precisar que en el ámbito de la Unión europea también existe un pronunciamiento expreso en contra del establecimiento de un tributo alternativo para el comercio electrónico, como sería el *bit tax*. Se señala al respecto que la aplicación de un tributo alternativo no sería adecuado en tanto no se logre la correcta aplicación del Impuesto al Valor Agregado (el cual, como hemos indicado, reviste una gran importancia en el medio europeo).

1.5. Aplicación práctica del principio de neutralidad

Como hemos visto, el principio de neutralidad en materia tributaria importa el establecimiento de un sistema tributario que aplique la misma carga económica a operaciones análogas realizadas dentro y fuera de Internet, de forma tal que no se afecten las decisiones de los agentes que conforman parte del mercado global, sea como compradores o como vendedores.

Ahora, si bien el principio de neutralidad aplicado al comercio electrónico se ve como un criterio de fácil comprensión, en la práctica la diversidad y magnitud de este tipo de comercio hacen sumamente complicado el poder tomar medidas para proteger dicha neutralidad.

Es en sentido que a la fecha no hemos podido apreciar mayor iniciativa por parte de los gobiernos (a nivel mundial) orientada hacia la protección de la neutralidad del sistema tributario entre el comercio tradicional y el electrónico, la cual se haya concretado en normas formales y expresas.

1.5.1. La «Ley de Exención Tributaria para Internet» de los Estados Unidos de Norteamérica²¹

Así, podemos indicar que actualmente existe una iniciativa única asumida por el gobierno norteamericano mediante la promulgación de la denominada «Ley de Exención Tributaria para Internet», en inglés *Internet Tax Freedom Act*, también llamada por sus

²¹ Omnibus Appropriations Act of 1998, approved as H.R. 4328 by Congress on October 20, 1998. Signed as Public Law 105-277 on October 21, 1998. TITLE XI: Moratorium in Certain Taxes. SEC. 1100. Short Title, This title may be cited as *Internet Tax Freedom Act*. Sec. 1100. Moratorium.

siglas la ITFA. (El actual gobierno norteamericano ha cambiado el nombre de la norma por «Internet Tax Non discrimination Act» o ITNA).

Respecto de dicha norma, debemos indicar que en un anterior estudio ya hemos precisado el hecho que, «[...] A nuestro criterio, uno de los objetivos principales de la ITFA ha sido la aplicación inmediata del principio de neutralidad en cuanto al comercio electrónico, en el territorio de los EE.UU.

A este respecto debemos considerar el hecho que dicho país presenta un problema álgido en cuanto a la afectación tributaria de las operaciones comerciales interestatales, puesto que cada estado mantiene diversas jurisdicciones fiscales, las cuales en un momento dado podrían pretender la aplicación simultánea de los gravámenes, sobre todo a las ventas, vigentes dentro de cada una de ellas, a una misma operación de comercio electrónico, la que pudiera mantener de alguna forma vinculación con varias de dichas jurisdicciones. El resultado sería totalmente negativo (técnica y económicamente). Tendríamos una sola operación comercial la cual sería incidida tributariamente en múltiples oportunidades con tributos similares, por ejemplo impuestos al consumo, hecho que podría determinar la pérdida de toda rentabilidad por tales operaciones.

Así, la Corte Suprema de Justicia de EE.UU. ha declarado que tales impuestos (múltiples) [similares en naturaleza y de aplicación sucesiva a una sola operación] resultan de aplicación tan complicada que su cobro representa un obstáculo no razonable para el comercio interestatal, y por lo tanto devienen en inconstitucionales. De esta suerte, los gobiernos estatales han sido privados de autoridad para cobrar impuestos a la mayor parte de las ventas interestatales».²²

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 éstos tributos en forma sucesiva y reiterada por distintas jurisdicciones tributarias, respecto de una operación del comercio electrónico.

En cuanto al contenido de la ITFA en si misma, podemos señalar que esta constituye una medida temporal, que concede una exención (de naturaleza temporánea y prorrogable), sobre los tributos que pudieran afectar a la Red de Internet, considerando específicamente; el servicio de acceso a Internet, por una parte, y de la otra,

²² FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. «Comercio Electrónico Aplicación del Principio de Neutralidad en Materia de Política Fiscal». *Revista Electrónica de Derecho Informático*, n.º 20. Marzo, 2000, acápite 2. Véase <http://publicaciones.derecho.org/redi/N@mero_20_-Marzo_del_200/13>. Página revisada en marzo de 2000.

los tributos múltiples o que pudieran resultar discriminatorios respecto a las operaciones del comercio electrónico realizadas vía Internet.

Respecto del concepto de tributo múltiple, se debe entender por este, (como hemos visto antes) aquella forma tributaria que conlleva a la imposición reiterada por distintas jurisdicciones tributarias de una misma operación comercial.

Como hemos señalado, esta forma de imposición eliminaría toda rentabilidad para la realización de las operaciones comerciales a través de Internet, determinando su abandono por el sector empresarial. En tal sentido debemos indicar lo siguiente

[...] La imposición del comercio electrónico con tributos múltiples a nivel estatal, como puede pasar dentro de la jurisdicción de países como los EE.UU. que mantienen un régimen [tributario y en general de gobierno] de tipo federal, o a nivel internacional, respecto de operaciones que se vinculan en cierta medida con varios países; genera una distorsión en la manifestación económica de las operaciones incididas de esta forma, influenciando las decisiones de los agentes del mercado (sobre todo en cuanto a la fijación de precios), y finalmente, mediatizando la aplicación del principio de neutralidad.²³

En cuanto al concepto de tributo discriminatorio, cabe precisar que este no solo consiste en aquellas nuevas formas que se empleen para gravar las operaciones del comercio electrónico, sino también en aquellos medios que se utilicen para incidir tales transacciones con una mayor tasa de los tributos ya existentes.

No obstante lo anterior, los gobiernos locales norteamericanos protestan ante la dación de la ITFA señalando que la misma recorta gran parte del ingreso fiscal que les correspondería obtener de las operaciones del comercio electrónico. Al respecto, hemos puntualizado lo siguiente:

No obstante, los representantes de estos gobiernos estatales hacen notar el hecho que el crecimiento del comercio electrónico muy probablemente reduzca el consumo de las economías locales, reduciendo a su vez las bases tributarias y por ende la recaudación [estatal].

Esta afirmación no tiene porque ser cierta de forma definitiva pues, si el comercio electrónico crece dentro de los parámetros de un sistema tributario tradicional, este deberá generar una recaudación tributaria equivalente a la que habitualmente se obtiene.

²³ FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. «Comercio Electrónico Aplicación del Principio de Neutralidad en Materia de...», *op. cit.*

En cambio, sí aceptamos que se generaría una pérdida en términos de recaudación, en caso se decida exonerar de los tributos ya existentes, a las operaciones del comercio electrónico (pretensión que es sustentada por varios sectores, incluso a nivel internacional y no solo en EE.UU.).²⁴

En suma, la ITFA contiene una iniciativa en materia de aplicación del principio de neutralidad, la cual entendemos ha conseguido, por lo menos en una primera instancia, su objetivo primario.

Sin embargo, la realidad del comercio electrónico es sumamente cambiante dado lo cual, la implantación de medidas como la analizada deberá ser monitoreada progresivamente junto con los progresos que se vayan registrando en el transcurso de la revolución digital. De esta forma se podrá evitar la generación de distorsiones económicas que contraríen el principio de neutralidad.

1.6. Importancia del principio de neutralidad

A manera de conclusión, respecto del principio de neutralidad, debemos señalar que este ha sido ampliamente aceptado como el principio rector de en el establecimiento de una adecuada política fiscal a nivel internacional sobre las operaciones del comercio electrónico.

Ha habido acuerdo general en cuanto a la aplicación del principio neutralidad [respecto del comercio electrónico], el cual requiere que el tratamiento tributario que se establezca sea similar para las transacciones análogas, sin tener en cuenta si la entrega (u orden) es efectuada física o electrónicamente²⁵.

En tal sentido, dada la amplia aceptación de este principio como solución a los problemas y dificultades causados por la irrupción del comercio electrónico en la era digital, todo análisis sobre la materia tributaria, incluyendo el nuestro, debe tomar como piedra angular la importancia de la aplicación de dicha neutralidad.²⁶

²⁴ FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. «Comercio Electrónico Aplicación del Principio de Neutralidad en Materia de...», *op. cit.*

²⁵ DUNAHOO, Carol. *Electronic Commerce and Tax Neutrality: Current Vat...*, *op. cit.*

²⁶ Al respecto el especialista argentino Alejandro Altamirano ha señalado que, «Un principio operativo fundamental que debería ser considerado es el de neutralidad (aunque no sería justo que por ello se produzca un desmedro de la recaudación en los países importadores de e-commerce). Neutralidad implica que el sistema impositivo no se incremente por el solo hecho de utilizar los medios electrónicos en comparación con los canales de comercio usuales. Las normas fiscales no deben distorsionar las elecciones comerciales de los agentes económicos, dependiendo el éxito o el fracaso de los negocios por los flujos del mercado y no por el impacto tributario que pueda otorgarse al comercio electrónico.

De otra parte debemos señalar que el comercio electrónico constituye una nueva fuente de generación de riqueza y de empleos a nivel mundial, de suerte tal que atentar contra el mismo deviene en un hecho contrario al bienestar de la población mundial. Si hasta ahora consideramos que uno de los puntos claves en el aspecto fiscal del comercio electrónico es mantener total neutralidad, transgredir dicho principio importa atentar directamente contra este tipo de comercio e indirectamente con el bienestar general de la población mundial.

2. Aplicación de los principios tributarios vigentes

En virtud de este principio, se debe entender que cualquier consideración relativa a materias de política fiscal o de administración fiscal, relacionadas al comercio electrónico, deberán encontrarse orientadas por los criterios, normas y principios de política fiscal vigentes en la actualidad, tomando en consideración la especial importancia de las características de orden técnico y científico de la infraestructura global de la información, en la cual se ubica y se desarrolla la Red de Internet, y de igual forma, que sirve como medio para el comercio electrónico.

De esta forma, solo se recurrirá a nuevos principios de tributación en casos extremos.

De acuerdo a la opinión expresada por la Cámara de Comercio Internacional —ICC—,²⁷ la aplicación de las reglas fiscales existentes constituye el medio idóneo para asegurar la consecuente aplicación del principio de neutralidad. Por esta razón, dicha institución respalda este enunciado general.

En cuanto a la aplicación de este principio, hemos precisado lo siguiente:

[...] Sobre la base de considerar que, el Estado moderno requiere y es parte inevitable de sus actividades, la captación de recursos internos los cuales le permitan solventar el ejercicio de las funciones que le corresponden como tal, entre las que se cuentan las inherentes a su condición

Una primera recomendación en el logro de este objetivo de neutralidad tributaria se encuentra en adoptar y adaptar los principios existentes en el lugar de crear nuevos impuestos. Ello, sin menoscabo de que el desarrollo tecnológico genera cambios tan radicales en todos los órdenes y en períodos tan breves de tiempo que, seguramente, en el futuro el encuadre tributario demandará nuevas fórmulas». ALTAMIRANO, Alejandro. «La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través de Internet». Ponencia ante las XXIII Jornadas Nacionales de Derecho Internacional Privado y Comparado organizado por la Asociación Mexicana de Derecho Privado y Comparado, desarrollado en la Universidad Anahuac, Jalapa, Estado de Veracruz, México, del 27 a 30 de octubre de 1999, p. 26.

²⁷ INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE. *Tax Issues and Ramifications of Electronic Commerce*. Noviembre de 1999. Disponible en www.iccwbo.org. Página revisada en diciembre de 1999.

como son las de administrar justicia o legislar, además de otras que por su carencia de interés para el sector privado debe cubrir como puede ser la realización de obras públicas en educación; la recaudación es la forma por excelencia que permite la captación de los referidos recursos.

A su vez, donde cada Estado mantiene una determinada política, a efectos de establecer las cargas impositivas que le posibilitarán la percepción de los recursos necesarios para cumplir sus funciones, debemos entender que los criterios rectores de dicha política deben presentar la mayor consistencia en orden a la situación especial de cada jurisdicción.

Tales principios y criterios no deben ser variados en atención a situaciones coyunturales o en casos en que no se presente una real necesidad de modificación. En este sentido, si bien creemos que Internet implicará a futuro una serie de cambios de forma no meramente coyuntural, sino estructural en el comercio mundial, por el momento entendemos prematuro un intento de cambio radical en tanto que podríamos proyectarnos en un sentido equívoco dentro de estas nuevas materias.²⁸

Consideramos de vital importancia se mantenga la estabilidad de los sistemas tributarios vigentes a nivel mundial. Así, resulta de gran relevancia también la aplicación en forma gradual de los avances que se apliquen en la regulación tributaria del comercio electrónico.

2.1. Solución de situaciones extremas – excepciones

De otra parte, entendemos que el fenómeno digital de por sí podría traer ciertas distorsiones, no solo en el campo tributario sino en el económico. En tal sentido, podemos ponernos en el supuesto que un determinado medio técnico ofrezca la oportunidad a determinadas empresas que realizan sus transacciones comerciales mediante la Red, para eludir (es decir actuar ilegalmente) sus obligaciones tributarias sin ser detectados por las administraciones tributarias competentes.

En estos casos, respaldamos la aplicación de nuevas políticas tributarias o cualquier otra innovación que sirva para corregir las conductas desviadas de los denominados «malos contribuyentes», quienes aprovechándose de la tecnología, eludan el pago de los tributos que legalmente les correspondan. Adicionalmente de corregir los problemas que el propio mercado pudiera producir por su propia naturaleza, sin la necesidad que se verifiquen prácticas indebidas.

²⁸ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Comercio Electrónico, Consideraciones en torno a una nueva área de trabajo en materia de política fiscal*. Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática. Lima: Editora Perú, 2000, acápite 2.1.1 a).

En ese sentido, cabe indicar que, ante la iniciativa recientemente planteada por la Comisión Europea para establecer un gravamen alternativo (al Impuesto al Valor Agregado) para las operaciones del comercio electrónico, hemos precisado lo siguiente:

Respecto de dicha decisión debemos señalar que, de primera intención, la misma atendería contra los principios de neutralidad y de aplicación de formas y criterios fiscales vigentes al comercio electrónico. Sin embargo, cabe precisar que esta última regla, la cual también es aceptada por la mayoría de la doctrina, puede ser inaplicada en situaciones extremas.

En ese sentido, la justificación al gravamen cuya imposición se pretende, podría quedar fundamentada en el hecho que tales transmisiones digitalizadas están produciendo un perjuicio serio en la recaudación, es decir que se trataría de un caso extremo que amerita la aplicación de un nuevo gravamen.

Asimismo, podríamos considerar que dicha medida se estaría aplicando en preservación del principio de neutralidad, es decir que, ante la inacción de parte de los órganos reguladores, se estaría produciendo una brecha tal que, el mercado por si mismo ha violado la neutralidad y requiere de una intervención correctiva. No obstante, a la fecha no se cuenta con mayor información técnica respecto del gravamen que se pretendería establecer.²⁹

Los principios de neutralidad y de aplicación de criterios tributarios vigentes se encuentran estrechamente vinculados, de modo tal que en un caso como el citado, por lo menos en apariencia, se podría asumir la violación de los mismos con la adopción de nuevas medidas, traducidas por ejemplo, en el establecimiento de un tributo alternativo a los ya existentes. Sin embargo, como hemos enfatizado, dicha acción se legitimaría en tanto que el propio medio electrónico habría generado una distorsión cuya intensidad no pudiera ser resuelta sino con una nueva medida. Reiteramos, y debe quedar en claro, que esto solo será justificable en aquellos casos en los que se presenten situaciones extremas.

2.2. Aceptación internacional

Ahora en cuanto a la opinión internacional respecto a la aplicación de los principios de política fiscal vigentes al tratamiento de los nuevos retos que supone el comercio electrónico, cabe señalar que, si bien no existe el mismo consenso que en el caso del principio de neutralidad, también se puede verificar un gran nivel de aceptación.

²⁹ FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. «Comercio Electrónico Aplicación del Principio de Neutralidad en Materia de...», *op. cit.*

En ese sentido, Arthur Cockfield señala, «Para bien o para mal, las reglas tributarias internacionales no se han desarrollado tanto en la medida de preocupaciones de carácter teórico, sino en el acuerdo de los países para incidir con tributos los ingresos de los negocios internacionales, mientras preservan lo más posible su soberanía en materia fiscal. Cualquier sugerencia para alterar radicalmente estos principios no reunirá el apoyo internacional suficiente[...]».³⁰

2.3. Importancia de la aplicación de los principios vigentes en materia fiscal

Los principios tributarios vigentes son ampliamente aceptados por la comunidad internacional. En tal sentido, la gran mayoría de sistemas tributarios del mundo están desarrollados sobre la base de dichos principios, los cuales además, son ampliamente conocidos en el ámbito internacional. Si bien dichos principios y conceptos distan de ser perfectos, estos, al menos por el momento, reflejan el citado consenso internacional sobre como se debe afrontar el tema tributario y como deben gravarse las operaciones comerciales tanto en el ámbito nacional como internacional.

De otra parte, consideramos que, en tanto se desarrolla la revolución digital, no sería apropiado apartarnos de los principios que ya están claramente establecidos y que vienen funcionando, no sin problemas, pero con cierta eficiencia.

Al menos por nuestra parte, entendemos que al afrontar un fenómeno en desarrollo, y por tanto, aun cambiante, no resultaría pertinente introducir modificaciones radicales al sistema que ya viene operando.³¹

3. Cooperación internacional

Como hemos señalado en el capítulo precedente, el fenómeno digital y el comercio electrónico mantienen un carácter global y por lo tanto las soluciones que se implementen en el terreno de la regulación legal deberán reflejar un trabajo coordinado en el ámbito internacional.

En cuanto a la materia tributaria, cabe indicar que esta no escapa a dicha realidad y por lo tanto requerirá de la preparación de un trabajo coordinado en el ámbito internacional. Ahora bien, actualmente no se cuenta con una entidad internacional que integre a toda la comunidad internacional en materia de tributación, dado lo

³⁰ COCKFIELD, Arthur. «Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce...», *op. cit.*

³¹ Esto, sin perjuicio claro está, de realizar un análisis exhaustivo del nuevo fenómeno digital, con el objetivo de poder entender hacia donde se dirige y establecer el tratamiento tributario más apropiado posible.

cual se deberá recurrir a diversos foros con el objeto de lograr en la medida de lo posible soluciones concertadas.

La complicación en cuanto a esta materia surge cuando recordamos que la globalización de la economía y la intensificación del comercio electrónico va a determinar que cada vez más se presenten negocios de escala internacional y con ello se marcarán aun más las diferencias entre los países inversionistas y los que son receptores de capital. Así, surgirá la controversia entre los criterios a aplicar a los ingresos generados por dichos negocios, en donde ambos tipos de países, los países exportadores de capital y los receptores del mismo, querrán conservar para sí la recaudación tributaria que se derive de dichos recursos económicos.

En relación a dicha materia coincidimos con la opinión de Arthur Cockfield en el sentido que «[...] En una era en la que la inversión y el comercio internacionales se incrementan cada vez más, se deben perseguir y eliminar las prácticas tributarias competitivas indebidas, en donde el bienestar mundial no puede continuar permitiéndose el lujo de ignorar las necesidades de los países en vías de desarrollo, tal como se ha hecho de forma discutible en el pasado».³²

De esta opinión fluye el hecho que la colaboración internacional debe tener una orientación en especial y no puede ser otra que establecer una justa distribución de los recursos tributarios que se generen de la nueva economía digital. Las necesidades respecto de ingresos fiscales de los países subdesarrollados no podrán seguir siendo postergadas.

Si bien la afectación tributaria de los recursos económicos puestos en las jurisdicciones tributarias de los países receptores implica de plano la aplicación del criterio fuente en materia del Impuesto a la Renta, el cual no es aceptado en forma generalizada por la comunidad internacional, y esto es evidente, por el encuentro de intereses en materia de recaudación, este criterio deberá ser aclarado y analizado con el objeto de determinar los casos en los cuales será aceptable, es decir internacionalmente.

En conclusión, es innegable la necesidad de implementar un consenso mundial en el tema del comercio electrónico (y en general sobre las materias atinentes a la revolución digital) y en ese sentido, decidir a dicho nivel las materias y la forma en que deberán regularse los temas que se estime pertinentes, incluyendo la materia tributaria.

Es gratificante notar que el documento del gobierno norteamericano *Una Estructura para el Comercio Electrónico Global*, coincide en mucho con los

³² COCKFIELD, Arthur. «Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce...», *op. cit.*

puntos de vista expresados por la Comisión [en materia de comercio electrónico de la OCDE], tanto respecto a la importancia del comercio electrónico, como a la necesidad de acometer los asuntos que le incuben, a fines de su desarrollo a escala global.³³

Esta, si bien es una muestra de un acuerdo entre instituciones que representan países desarrollados y con preponderancia económica mundial, resulta también en una muestra del camino a seguir a fines de resolver los nuevos retos que trae consigo el comercio electrónico con un acuerdo masivo del orbe.

4. Simplicidad administrativa en materia tributaria

La característica elemental que deberá conllevar cualquier tipo de regulación fiscal que se introduzca a fin de normar el ámbito del comercio electrónico debe ser su simplicidad de aplicación, es decir que la misma debe poder ser concretada tanto por los contribuyentes como por las administraciones fiscales de forma tal que dichas obligaciones no supongan una exagerada carga de trabajo. En otras palabras, la regulación deberá ser sencilla, en un medio como el fiscal en el cual ya de por sí las obligaciones, tanto formales como sustanciales, son de un complejo cumplimiento; de lo que se trata aquí es de simplificar la determinación, liquidación, pago y declaración de las obligaciones tributarias que surjan del comercio electrónico.

Es así que las propuestas de adaptación de los sistemas tributarios actuales a las implicancias que supone el comercio electrónico, no deben incrementar la complejidad que ya de por sí contienen estos sistemas en la mayoría de países. Aun más, se deberá considerar que en muchas jurisdicciones no se cuenta con grandes recursos o sofisticadas herramientas, como para poder implementar procesos administrativos que requieran de complejos conocimientos técnicos y procesos informáticos altamente sofisticados.³⁴

³³ MONTI, Mario. «Creando un Ambiente Favorable para el Desarrollo del Comercio Electrónico». En *Comercio Electrónico en la Práctica*. Edición de la Cámara de Comercio Internacional. Francia, 1997, p. 135.

³⁴ «Los Códigos Tributarios de muchas naciones desarrolladas están cargados ya de por sí, con una serie de obligaciones extremadamente complejas. Las propuestas [en cuanto al comercio electrónico] deberán atender el hecho que la mayoría de naciones no cuenta con recursos administrativos o el conocimiento para proteger sus bases tributarias a través del establecimiento de complicadas fórmulas o de rastrear operaciones más allá de sus fronteras. Así el costo administrativo para las autoridades fiscales deberá ser tomado en consideración». COCKFIELD, Arthur. «Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce...», *op. cit.*

Surge así el tema de los costos administrativos que deberán efectuar las administraciones fiscales para el control de las operaciones del comercio electrónico, respecto del cual, debemos señalar que no podrá ser un costo alto. Entendemos que el principal criterio deberá ser mantener la rentabilidad de dichas administraciones en tanto que la inversión que se efectúe en temas de control, resulte rentable en términos recaudatorios.

No obstante, debemos recalcar que en aplicación de este criterio, las autoridades fiscales no se encuentran legitimadas para sobre cargar a los contribuyentes con complejas obligaciones en materia fiscal dado que, en este extremo se mellaría la rentabilidad de las actividades de los administrados, con las consiguientes consecuencias negativas para la economía y por ende para la recaudación.³⁵

De acuerdo con lo anterior, los ajustes en materia de recaudación aplicados al comercio electrónico, deberán ser lo suficientemente sencillos como para que los contribuyentes puedan prever las consecuencias fiscales de la realización de sus operaciones. En ese sentido, por ejemplo en el campo de las operaciones del comercio electrónico internacional, se deberá prever que el cumplimiento de obligaciones tributarias formales se realice en una determinada jurisdicción y no en las múltiples jurisdicciones con las que pudiera haberse visto vinculada la transacción.

A este punto se debe destacar la conveniencia en materia del cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto para el contribuyente como para las autoridades fiscales (las cuales, en última instancia deberán cautelar el cumplimiento de dichas obligaciones).

La conveniencia se relaciona a la simplicidad [del sistema tributario] de forma tal que los tributos deben ser fijados, recaudados, y pagados en la manera más simple posible. La economía de la operatividad del sistema (eficiencia administrativa) obliga a las autoridades fiscales a establecer procesos recaudatorios rentables evitando imponer el cumplimiento de obligaciones muy pesadas para los contribuyentes (manteniendo los costos administrativos a un nivel mínimo).³⁶

³⁵ No es recomendable que la carga tributaria tanto formal como sustancial resulte tan pesada para los contribuyentes, que atente contra la rentabilidad de sus operaciones comerciales y de sus negocios. Esto sobre todo en economías subdesarrolladas en las que es esencial el surgimiento de una fuerte actividad empresarial que se traduzca en una industria consolidada, la cual sea el soporte para superar la crisis económica. Aun más, si se perjudica seriamente al sector empresarial y su rentabilidad, se estará afectando directamente la recaudación, pues no quedarán en la economía recursos de libre disposición los cuales se puedan ver incididos con los tributos respectivos.

³⁶ SAWYER, Adrian. «Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue...», *op. cit.*

En tal sentido, la OCDE coincide con que el sistema tributario que se adapte al comercio electrónico debe ser simple de forma que se reduzcan al mínimo los costos de recaudación y cumplimiento tributario.³⁷

5. Impacto de los aspectos técnicos de Internet

Al delimitar el tratamiento tributario de Internet se debe tener en consideración las especiales características técnicas que le son inherentes. De esta forma, se debe prever introducir normas las cuales colisionen con estas especiales características, es decir que no se deberá crear regulación alguna, sin haber entendido previamente la materia regulada.

La flexibilidad que demuestre el legislador constituirá un elemento muy importante en tanto que se permita la adaptación de las nuevas normas a situaciones de extrema diversidad, dentro del ámbito del comercio electrónico, el cual implica la aparición de permanentes cambios y sobre todo a una velocidad vertiginosa.

Este es un principio de coherencia, el cual nos dice que, antes de establecer alguna regulación, debemos entender el contenido y naturaleza del objeto a regular, esto con la finalidad de establecer normas consistentes y preparadas para solucionar una diversidad de complejidades tan amplia como la que ofrece el comercio electrónico. De acuerdo al documento preparado por el Departamento del Tesoro norteamericano,³⁸ se consideran básicamente los siguientes aspectos:

5.1. Ausencia de control central (descentralización)

Internet carece de ubicación física en un lugar determinado, por lo tanto se debe tener presente el hecho que sus usuarios no tienen control centralizado de su información y que no tienen conocimiento del camino que sigue la información dentro de la Red. Para los usuarios de Internet no tiene importancia la proveniencia de la información que manejan.

Aun más: resultaría extremadamente difícil establecer un mecanismo centralizado de control, el cual mantenga un monitoreo permanente de la información que pasa a través de la Red y menos aún, que dicho control pretenda ser aplicado como una especie de peaje el cual permita a las autoridades tributarias verificar la cantidad y el contenido de la información transada en las operaciones comerciales que se realicen.

³⁷ DE JUAN LEDESMA, Álvaro. «Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de...», *op. cit.*

³⁸ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, *Op. cit.*

Si se pretendiera establecer este tipo de control a la transmisión de información por Internet, referida a las operaciones del comercio electrónico, o inclusive a los pagos que se realizan a través de la Red, se deberá prever que Internet es una red de información global, la cual no mantiene rutas de tránsito determinadas, de modo que el camino que pudiera haber seguido la información o pago, que se pretendería controlar a efectos tributarios, puede haber atravesado un número indeterminable de jurisdicciones tributarias con efectos probables en cada una de ellas, o en todo caso, con mayor simpleza, la información transmitida podría ser remitida por un camino que evada esta especie de «peaje tributario».

5.2. Ausencia de intermediarios

Por lo general el comercio electrónico elimina la presencia de intermediarios. Aquí cabe precisar que, normalmente, las administraciones fiscales buscan concentrar sus actividades de fiscalización en los intermediarios comerciales con el objeto de simplificar sus procesos de control de cumplimiento de obligaciones tributarias.

Donde los consumidores finales son muchos y las operaciones realizadas mantienen pequeños importes se hace materialmente imposible llegar a controlar cada una de estas, dado lo cual, en el comercio electrónico por lo general se perderá la posibilidad de control a través del intermediario. No obstante lo anterior, cabe considerar que si se implementaran sistemas comerciales en Internet, en donde en cierta medida se utilicen intermediarios, el esquema antes aludido volvería a ser aplicable.

5.3. Débil correspondencia entre la denominación de la computadora y la realidad

En esta materia debemos notar que, muy usualmente, la denominación de una dirección en Internet no guarda mayor correspondencia con la real ubicación del sujeto detrás de dicho nombre. Esta característica imposibilita cualquier posibilidad de control por parte de las administraciones fiscales respecto de los contribuyentes; es decir, las administraciones no podrán requerir o fiscalizar a alguien simplemente en función a un nombre de dominio en Internet.

5.4. Carencia de registro de identificación

La posibilidad de introducir nuevas computadoras a Internet o de retirarlas no conlleva ninguna dificultad.

En tal sentido, los requisitos de identificación que se requieren para tales fines no representan seguridad alguna que permita acreditar consistentemente la identidad del usuario o por lo menos del punto de acceso a la red.

Esta característica como se puede observar, de forma similar a la anterior, imposibilita las actividades de control de las administraciones fiscales.

5.5. Control remoto

Una de las características inherentes a Internet, y de las más importantes, consiste en permitir el control remoto de operaciones realizadas a través de páginas web ubicadas en distintas jurisdicciones.

Tales operaciones se podrán controlar desde un punto determinado sin dejar un rastro el cual permitan llegar hasta el sujeto que constituye el control central de tales transacciones.

Aquí el tema es aun más álgido que en los apartados anteriores, puesto que se abre una diversidad de posibilidades para evasores tributarios para realizar sus actividades comerciales, sin que las autoridades los puedan alcanzar.

Este campo debe ser materia de una solución integral, la cual entendemos debe significar la colaboración internacional de administraciones tributarias, mediante cruces de información, levantamiento de datos e incluso realizando actividades de investigación en la propia red mediante pesquisas, de manera tal de reducir al mínimo la incidencia de estos casos.

5.6. Detección de contenidos

Lograr conocer el contenido de determinada información enviada a través de Internet no es sencillo, sobre todo si se considera que actualmente se vienen aplicando modernas técnicas de encriptación en virtud de las cuales los mensajes se hacen prácticamente indescifrables.

Ahora, si se desconoce el contenido de una determinada operación cabe considerar lo complicado que será la aplicación de afectación tributaria alguna sobre dicha operación. En estos casos entendemos que los contribuyentes, es decir los denominados «buenos contribuyentes» deberán contribuir con las actividades de fiscalización de la administración tributaria brindándoles acceso a la información pertinente sobre las operaciones realizadas a fin que esta pueda no solo verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas, sino ir formando una base de datos que le permita, más adelante, atender situaciones similares con mayor simplicidad.

En suma, la importancia de estas características técnicas de Internet debe llevar al establecimiento de un sistema flexible, dentro del cual, tanto el contribuyente como la administración puedan conseguir sus objetivos, sin tener la carga de cumplir formalidades u obligaciones de una rigidez excesiva.³⁹

³⁹ «La era de la información socava en mucho las bases legislativas sobre las cuales se sustentan los sistemas vigentes, se hace necesaria una estructura que provea una base

[...] La normativa tributaria que se apruebe en torno a la tributación del comercio electrónico debe reunir las características de generalidad y flexibilidad, a los efectos de poder afrontar y presentar soluciones al futuro desarrollo tecnológico y a las nuevas formas de realizar negocios que puedan surgir.⁴⁰

6. Importancia de la aplicación de los principios generales de la fiscalidad del comercio electrónico al caso del Perú

En virtud del análisis efectuado en el presente capítulo, debemos indicar que los principios de política fiscal a que hemos hecho referencia, sobre todo el principio de neutralidad, constituyen la base sobre la cual la comunidad internacional ha logrado un mayor acuerdo. En consecuencia, tales principios deberán constituir el punto de partida de todo análisis que se efectúe en materia de fiscalidad del comercio electrónico y por tanto la base sobre la cual se deberán cimentar las adaptaciones legislativas que requiera la etapa de transición hacia la era digital (la cual, como hemos señalado, apenas atraviesa sus etapas iniciales).

En cuanto a la situación del Perú, esta no escapa a lo mencionado en el párrafo precedente. Sin embargo, en materia fiscal no se conoce ninguna iniciativa por parte de la administración tributaria o del gobierno, lo cual entendemos constituye una omisión peligrosa para las futuras necesidades de recaudación fiscal nacionales puesto que, ante la inactividad del gobierno en esta materia el progreso del comercio electrónico no se detiene, sino que por el contrario aumenta su ritmo de crecimiento, hecho que determinará la incapacidad, llegado el momento, del Perú como Estado, para afrontar apropiadamente dicho fenómeno.⁴¹

sobre la cual se puedan analizar las diferentes situaciones que se presenten caso por caso, atendiendo sobre todo a factores tecnológicos. Mientras estas soluciones se implementan se deberá introducir en el sistema tributario la necesaria flexibilidad para lograr una mayor simplicidad [en el tratamiento de dichos casos]». KRAMER, Jennifer. *The Cybertax Dilemma*. 1997.

<http://gsulaw.gsu.edu/lawland/papers/sp97/Cybertax>. Htm. Página revisada en noviembre de 1999.

⁴⁰ AGULLÓ AGUERO, Antonia. «El Marco Internacional de la Fiscalidad del Comercio Electrónico». *Actualidad Informática Aranzadi*. N.º 33. Octubre 1999, p. 9.

⁴¹ Sobre esta materia, cabe mencionar los comentarios de Alfredo Gildemesiter, especialista en derecho tributario internacional, en cuanto a la posición del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE - CAF, sobre los principios aplicables en materia fiscal del comercio electrónico:

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

- a) Neutralidad;
- b) Eficiencia;
- c) Certeza y simplicidad;

Es necesaria la iniciativa de la administración fiscal, convocando al sector privado y académico, para tomar acciones de actualización inmediata en materia de investigación de los aspectos fiscales del comercio electrónico, es decir se deberá organizar un cuerpo de especialistas que, al igual que en los casos que hemos visto a lo largo del presente capítulo, analicen y determinen la forma de afrontar este nuevo fenómeno económico, como es el del comercio electrónico, en la era de la digitalización en el ámbito peruano.⁴²

De acuerdo con tales razonamientos, el Perú deberá iniciar acciones tendientes a afrontar, específicamente en el terreno tributario, la revolución digital y el comercio electrónico desarrollado dentro de este contexto, mediante la aplicación de políticas sustentadas en la neutralidad tributaria y los otros principios de la fiscalidad de Internet analizados a lo largo del presente capítulo.

6.1. Medidas para la aplicación del principio de neutralidad en el Perú

En concreto, al día de hoy se deberán tomar acciones tendientes a cautelar esta neutralidad controlando que las operaciones realizadas en línea en la jurisdicción nacional, efectivamente tributen de la misma manera en que lo hacen similares operaciones desarrolladas en el ámbito del comercio tradicional.

-
- d) Efectividad y justicia (equidad); y
 - e) Flexibilidad.⁴²

Asimismo, se establece que los principios tributarios aplicables al comercio convencional deben también guiar a los gobiernos en relación al comercio electrónico y que, tanto los contribuyentes personas naturales como las personas jurídicas, son socios de los gobiernos en este esfuerzo por legislar tributariamente el comercio electrónico». GILDEMEISTER, Alfredo. «Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una grave problemática tributaria actual». *Themis- Época Revista de Derecho*. Segunda Época, n.º 39, Lima, 1999, acápite VII.

⁴² Al respecto cabe considerar que, «[...]Los Estados y organizaciones preocupadas en los efectos que derivarán del exitante nuevo medio de comercio como lo es el electrónico que cambia las tradicionales reglas de contacto entre comprador y vendedor, deberán analizar nuevas estrategias para atenuar o prevenir sustanciales reducciones de ingresos tributarios motivadas por el uso del cyberspacio. Y cualquier intervención en la cuestión necesariamente deberá ser razonable y delicada, pues no puede condicionarse ni regularse este comportamiento humano a través del impuesto como herramienta modeladora de conductas. En otros términos, cualquier intervención motivaría que los compradores adquieran sus productos en el exterior del país que quiera intervenir, a través de servidores ubicados en el exterior, pagando con dinero electrónico en el exterior y girando contra bancos ubicados también en el exterior». ALTAMIRANO, Alejandro. *La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones...*, Op. cit., p. 38.

Para ello proponemos una primera etapa de pesquisas tributarias que en las cuales se conforme un cuerpo técnico especializado en Internet, sea encargado de realizar múltiples operaciones de comercio electrónico con empresas nacionales o en general domiciliadas en el territorio peruano, tratando de abarcar la mayor cantidad de géneros de negocios electrónicos que se vengán realizando en el Perú, formando así una muestra consistente y apropiada a la intensidad del fenómeno en nuestro medio, para luego proceder a fiscalizar dichas operaciones.

A tales efectos, se deberá tratar en la medida de lo posible identificar con certidumbre a las empresas con quienes se realizaron dichas operaciones electrónicas puesto que, de nada serviría realizarlas cuando no se tenga pleno conocimiento de que se trata de empresas peruanas o efectivamente domiciliadas en territorio peruano. Con el objeto de lograr dicha certidumbre se pueden aplicar una serie de métodos que ofrece la informática e incluso la propia red, los cuales van desde los más sencillos como utilizar el correo electrónico hasta los más complejos, como la utilización de sofisticadas herramientas de *software*.

Por ejemplo, actualmente en la ciudad de Lima se ha puesto muy en boga la modalidad de compras de artículos de supermercados a través de Internet (por citar un caso). Muy bien se podrían realizar pesquisas tributarias basadas en operaciones que sigan dicha boga, es decir que el cuerpo técnico que se forme para estos fines, concierte operaciones del comercio electrónico, con los indicados supermercados, para luego proceder a fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustanciales como formales, derivadas de dichas operaciones.

De esta forma, al menos, se pondrá una primera alerta para aquellos sujetos que se estén valiendo del comercio electrónico para evadir obligaciones tributarias.⁴³ Asimismo, estas actividades dejarán por sentado que es de interés del gobierno peruano cautelar el aspecto fiscal del comercio electrónico y en ese sentido colaborar con su desarrollo. Esta señal constituirá una señal positiva a los ojos de la comunidad internacional, en la intención de cautelar la neutralidad tributaria dentro de la jurisdicción del Perú, con lo cual el país se verá, a su vez, beneficiado.

Consideramos que, las infracciones, sanciones y delitos regulados en el Título I, Libro Cuarto del Código Tributario en vigencia, deberán ser drásticamente aplicadas

⁴³ Respecto de la rentabilidad de estas acciones debemos precisar que no exigen un mayor costo en donde se pueden realizar pequeñas operaciones del comercio electrónico (por importes relativamente pequeños), que vayan constituyendo los primeros informes de lo que será una base de datos mucho más completa, la cual necesariamente deberá desarrollarse en el futuro con el auge del comercio electrónico. A tal respecto, se debe considerar que este medio cobrará una importancia trascendental al corto plazo dado lo cual el costo en que se incurra para su control no debe ser visto como un desaprovechamiento de recursos, sino como una inversión a futuro; un futuro digital que se encuentra muy cerca.

a aquellos contribuyentes a quienes se detecte el indebido aprovechamiento de los recursos tecnológicos de la era digital y en especial del comercio electrónico. Esta medida debe ser consecuencia de las pesquisas tributarias que hemos propuesto y se condice con la protección del principio de neutralidad tributaria.

Debemos hacer hincapié en que, en las actuales condiciones de la economía globalizada, el comercio electrónico constituye una oportunidad única para los países subdesarrollados como el Perú, para contrarrestar su atraso, y por tanto se deberán invertir todos los recursos que fueran necesarios para la conseguir su desarrollo en nuestro medio. Dicho desarrollo se debe dar en la práctica de manera que asegure no sufrir la pérdida de la recaudación fiscal que se podrá obtener de dicha forma de comercio.

Finalmente, de acuerdo con lo expuesto en el presente capítulo uno de los principios de mayor aceptación en cuanto al tema tributario del comercio electrónico en el medio internacional consiste en la aplicación de los criterios y principios en materia tributaria ya vigentes. En dicho sentido, somos de la opinión de que el Perú deberá observar estrictamente este principio.⁴⁴ Así, la vía para concretar la adhesión a tal principio debe traducirse en la adaptación del sistema tributario vigente en el Perú a la nueva realidad del comercio electrónico; por tal razón, no se deberán crear tributos alternativos ni criterios distintos a los ya existentes, salvo casos extremos (los cuales, en principio, deberán ser absolutamente excepcionales).⁴⁵

⁴⁴ En ese sentido, cabe considerar la posición del gobierno norteamericano: «Además, el gobierno de los Estados Unidos opina que ningún nuevo impuesto debe imponerse en el comercio de Internet. La imposición de tributos al comercio en Internet debe ser consistente con los principios establecidos de imposición de contribuciones internacional, debe evitar incoherencias en la tributación internacional y la imposición doble, así como ser simple de administrar y fácil de entender». CLINTON, Bill y GORE, Al. Jr. *A Framework For Global Electronic Commerce*. Washington D.C. Julio, 1997.

⁴⁵ En este campo se deberá buscar el concierto internacional de modo que la adaptación del sistema tributario peruano camine al mismo ritmo y en la misma dirección, establecidos por el consenso logrado por la comunidad internacional.

Capítulo IV

Aplicación de los tributos vigentes al Comercio Electrónico, análisis y problemática

En el presente capítulo nos ocuparemos de analizar como los tributos tradicionales y de aplicación generalizada en casi todo el planeta, como son los impuestos a la renta y al valor agregado, se adaptan a la realidad del comercio electrónico.

A tales efectos haremos notar las dificultades técnicas que de hecho se generan para la aplicación de tales tributos, sobre todo considerando como criterio rector la estricta aplicación del principio de neutralidad, anteriormente desarrollado, el cual como hemos precisado debe ser observado al momento de definir el tratamiento fiscal de las operaciones del comercio electrónico.

Asimismo, hacia el final del presente capítulo tocaremos el tema de precio de transferencia o «transfer pricing» a efectos del comercio electrónico, materia la cual se encuentra estrechamente vinculada con los temas de los impuestos a la renta y al valor agregado.

1. Imposición sobre la renta

Analizar los sistemas fiscales de imposición sobre la renta y su aplicación al comercio electrónico supone partir de los principios del derecho internacional tributario, uno de los cuales, el de la soberanía, se traduce en la evaluación de los límites a los que puede verse sometida la soberanía tributaria de los Estados en los supuestos en los que la renta se obtiene por la realización de operaciones del comercio electrónico realizadas a través de Internet.

1.1. La soberanía fiscal o tributaria

El concepto de soberanía fiscal en el plano interno se manifiesta en la relación entre el Estado y sus ciudadanos-contribuyentes quienes son aquellos que finalmente deben someterse al examen. En el plano externo, el centro de análisis se sitúa en el proceso de interrelación entre Estados soberanos. Esta soberanía se manifiesta en el poder de cada uno de dichos Estados para diseñar e implementar su propia política tributaria, con la aparición de interrelaciones o conflictos entre los objetivos tributarios de los distintos Estados.

El tema de la aplicación de la Ley tributaria en el espacio constituye una materia política y económica referida a la procedencia de la aplicación de las normas impositivas de un determinado Estado a un determinado hecho o acto jurídico, aun cuando este se hubiese verificado fuera del territorio de dicho Estado —esto es— que sea sometido a tributación según la normatividad interna de ese Estado.

Encontramos que se ha aceptado doctrinariamente que las normas tributarias tienen un alcance mayor al del ámbito geográfico de la jurisdicción, en donde se emanan, con la posibilidad de incidir hechos o actos sucedidos en jurisdicciones ajenas, pero que se hallan en cierta medida ligadas al Estado del que emanan tales normas. Este podría ser el caso típico de la afectación tributaria de las regalías, en donde normalmente, los Estados aplican una retención por el Impuesto sobre la Renta a los pagos en favor del beneficiario del exterior, quien transfiere un *Know How* u otorga la licencia de uso de un intangible, p.e.: el caso del *software*. En estos casos se considera que la explotación económica del intangible tiene lugar dentro de la jurisdicción en la cual es colocado.

El tema de definir la imposición de las rentas producidas internacionalmente no se encuentra en función a la definición de los territorios involucrados en cada caso. Esto dependerá de la legitimidad del ejercicio del poder tributario, el que supone la existencia de un nexo o punto de conexión que vincule la operación realizada con el ejercicio de dicho poder en cada jurisdicción.

En tal sentido, podemos distinguir dos tipos de puntos de conexión: de un lado se encuentran los de tipo personal, referidos a los sujetos pasivos que mantienen determinados vínculos con el Estado —que es sujeto activo de la relación tributaria— y los de tipo real, que mantienen un aspecto netamente territorial.

El primero de dichos criterios se refiere a la imposición de las rentas de fuente mundial por los perceptores.¹ Es así que normalmente, los ciudadanos nacionales de un determinado país y que domicilian en el mismo son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta dentro de dicha jurisdicción, por la totalidad de las rentas percibidas a nivel mundial, es decir se les grava por sus rentas de fuente mundial —el nexo lo determina el hecho de estar domiciliados en dicha jurisdicción—, pues podrían ser nacionales de la misma y no estar gravados por no ser domiciliados a efectos tributarios.

En contraposición a dicho criterio, se encuentra aquel de imposición sobre la base del domicilio. En base a este, la carga impositiva se precipitará sobre las rentas de fuente mundial del contribuyente, esto es que se gravará la totalidad de la renta que obtengan los sujetos domiciliados sin importar el lugar de su proveniencia.

Por una cuestión lógica, un país determinado no puede gravar las rentas que obtengan sujetos no domiciliados por la realización de actividades fuera del territorio de su jurisdicción. Por ejemplo, la Ley peruana del IR no puede gravar las rentas que obtenga un no domiciliado por el desarrollo de sus actividades en el territorio de los

¹ Sobre esta materia cabe precisar que: «...Generalmente, se hace una distinción entre ingresos de tipo empresarial, los cuales son gravados sobre una base neta en la que se admiten deducciones, e ingresos de tipo inversión, comúnmente gravados a través del mecanismo de impuesto retenido». AULT, Hugh. *Comparative International Income Taxation*. Holanda: Kluwer Law International. Den Haag. 1997, p. 431.

Estados Unidos, no tiene jurisdicción para pretender dicho alcance. Sin embargo, dicha Ley del IR sí puede, y de hecho lo hace, gravar los beneficios que obtenga un no domiciliado por la explotación de capitales, como es su *Know How* de negocio, en territorio peruano.

En ese sentido, a efectos de la atribución de rentas, las legislaciones normalmente aplican el criterio de domicilio para los sujetos domiciliados y el de la fuente para aquellos sujetos no domiciliados —como se ha podido observar, tal es el caso del Perú—. Por ejemplo, en el caso de la legislación tributaria de los Estados Unidos se prevé dicho esquema, combinando tanto los criterios de la fuente con el de domicilio,² aunque cabe agregar que se presentan ciertas particularidades en cuanto al tema de ciudadanía del contribuyente.³

Ahora, si bien las legislaciones tributarias de la gran mayoría de países prevén diversos métodos para evitar o atenuar los efectos de la doble imposición internacional,⁴ la forma más efectiva de evitar dicha consecuencia tributaria perjudicial es mantener la generación de las rentas dentro de la jurisdicción del sujeto beneficiario. Cabe recordar que los casos de doble imposición internacional se presentan, por ejemplo, cuando una determinada persona o empresa, genera ingresos afectos en un determinado país, como es el Perú, los cuales serán materia de una nueva imposición en el país de su domicilio.⁵ Otro ejemplo es el del Reino Unido en el cual se concede un crédito por los impuestos pagados por rentas percibidas en el exterior.⁶

² «...The United States taxes the worldwide income of U.S. taxpayers, potentially subjecting them to double taxation, as foreign governments may also tax some of this income. Special provisions such as the foreign tax credit can mitigate this problem. For foreign taxpayers, the United States generally only income earned within its borders». HOFFMAN, William; RAABE, William; SMITH, James y MALONEY, David. *Corporations, Partnerships, Estates, and...* Op. cit.

³ AULT, Hugh. *Comparative International Income Taxation*. Holanda: Kluwer Law International. Den Haag, 1997.

⁴ Sea por métodos de imputación o de exención.

⁵ Este es un caso de doble imposición jurídica pues el doble impuesto recae sobre un solo contribuyente. A diferencia de dicho caso, en la doble imposición económica el doble impuesto recae sobre una misma renta en cabeza de dos contribuyentes distintos —este es el caso típico de los dividendos—.

⁶ «...Many countries apply a withholding tax on royalty payments to a non-resident of that country, as does the UK, in connection with UK patent royalties and certain copyright royalties. If the recipient of the foreign royalties is resident in the UK, the rate of withholding tax is often reduced or eliminated under appropriate double taxation treaty between the UK and the country where the royalties arises [...] Under TA 1988, s 790 if overseas income suffers foreign tax which is not relieved under a double tax treaty, unilateral relief may be given whereby the foreign tax is treated as a credit, that is, as if where a payment on account of the UK tax liability arising on the same income [...] TA 1988 s 790 provides that the double taxation relief cannot exceed the UK income tax payable on the overseas income concerned...». GALLAFENT, Richard. *INTELLECTUAL PROPERTY LAW AND TAXATION...* Op. cit., p. 265.

Dada la radical diferencia que se produce de la aplicación de los criterios de la fuente —imposición de las rentas de fuente local— y de residencia —imposición de las rentas de fuente mundial—, se hace imprescindible establecer reglas para localizar las rentas dentro de una determinada jurisdicción y a su vez, una vez ubicadas, para gravarlas dentro del régimen correspondiente.

En el caso de las operaciones comerciales realizadas a través de Internet, el ejercicio de la potestad tributaria resulta extremadamente complejo, en la medida en que las modalidades operativas que facilita este medio dificultan la localización de las rentas y por ende la determinación de la soberanía fiscal.

En ese sentido se hace necesario un planteamiento integral que aporte a los Estados medios eficaces para protegerse contra la erosión fiscal mediante la realización de las transacciones comerciales vía el comercio electrónico realizado a través de Internet.

Al respecto, Hortella, Roccataglio y Valente⁷ proponen los siguientes objetivos:

- La elaboración de normas comunes sobre la fiscalización del comercio electrónico y de los servicios internacionales prestados a través de Internet, así como sobre la moneda electrónica (*electronic-cash*).
- La coordinación de las medidas adoptadas por las autoridades fiscales de los Estados interesados en eliminar la competencia fiscal desleal también en el ciberespacio.
- La cooperación entre autoridades tributarias en la lucha conjunta contra el fraude y la evasión llevada a cabo por medio de las nuevas formas de Comunicación.

La definición del papel de los tratados internacionales en materia de doble imposición a la luz de la relectura de los principios de derecho fiscal internacional a que obliga el nuevo contexto tecnológico.

En la presente coyuntura se puede apreciar que los sistemas tributarios de la mayoría de países, en orden a establecer la afectación tributaria sobre las rentas de individuos y empresas, inciden a los residentes en función a sus rentas de fuente mundial mientras que a los no residentes o no domiciliados se les incide por sus rentas de fuente local, en otras palabras; en el primer caso se aplica el criterio de residencia con el objeto de determinar que rentas serán afectadas con el respectivo impuesto mientras que, en el segundo caso, se aplica el criterio de la fuente.

Al respecto, debemos señalar que sobre la premisa que el comercio electrónico realizado a través de Internet otorga la posibilidad a los no domiciliados de realizar una

⁷ HORTELLA, Joan; ROCCATAGLIO, Franco y VALENTE, Piergiorgio. *La Fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: Editorial CISS Praxis, 2000.

serie de transacciones sin vincularse con ninguna de las jurisdicciones donde dichas operaciones se concretan, se deberá determinar la posibilidad de continuar aplicando los criterios de residencia y fuente antes señalados en la nueva era digital.

1.2. Aspectos generales en la aplicación de los criterios de fuente y residencia

Con el objeto de analizar la aplicabilidad de los criterios de fuente y residencia a las operaciones comerciales realizadas a través de Internet, primero debemos profundizar a que se refiere cada uno de estos conceptos.

El concepto de la fuente a efectos del impuesto a la renta, se refiere a la atribución de las rentas obtenidas por la ejecución de determinadas actividades, a la jurisdicción dentro de la cual se desarrollaron tales actividades (específicamente actividades comerciales o profesionales susceptibles de ser incididas con el impuesto a la renta).

Sobre dicha, materia debemos referirnos a la explicación que efectúa el especialista neocelandés, Adrian Sawyer: «[...] El concepto de fuente en tributación se refiere a la localidad (normalmente geográfica) de origen en la cual se originan las rentas. Muchos autores se han referido al concepto de fuente como aquel del que emana, fluye, se acumula, o surge la renta. A fin de determinar la fuente, por tal razón, debemos buscar la locación donde se origina la renta. Normalmente, en el caso de las empresas, los países gravarán las rentas generadas por estas dentro de sus fronteras, sin importar si constituyen contribuyentes domiciliados o no, o si mantienen un establecimiento permanente dentro de dicha jurisdicción. No obstante, este principio es modificado por los países que adoptan el convenio sobre doble imposición de la OCDE, caso en el cual se opta por el principio de residencia en vez del principio de fuente. En suma, el país de la fuente es aquel que mantiene la conexión económica más cercana con la renta generada».⁸

De acuerdo con lo anterior, queda en claro el concepto de fuente en virtud del cual, la imposición sobre la renta será aplicada en el lugar en donde se realizan las actividades generadoras de rentas de forma tal que, los sistemas tributarios locales actuarán incidiendo con la forma de imposición sobre la renta, aquellas rentas derivadas de actividades desarrolladas dentro de sus respectivas jurisdicciones.⁹

De otra parte, nos encontramos con el criterio de residencia. En virtud de este concepto, la imposición sobre la renta obtenida por los contribuyentes se precipitaría dentro

⁸ SAWYER, Adrian. «Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments». *Virginia Tax Review*. Vol. 19, n.º 1, 1999, pp. 84 a 85.

⁹ El concepto de fuente del ingreso generalmente juega un papel central en la imposición sobre la renta a nivel internacional; el país de la fuente tiene el derecho para establecer

de la jurisdicción tributaria en la cual residen dichos contribuyentes y por todos sus ingresos obtenidos a nivel mundial.¹⁰

En ese sentido, queda en claro que el principio de residencia implica gravar a los sujetos en función de su vinculación más estrecha con una determinada jurisdicción, traducida generalmente en el lugar de residencia habitual o de constitución o conducción de un determinado negocio.¹¹

Ahora bien, a diferencia del principio de fuente en virtud del cual se inciden solo las rentas obtenidas en una determinada jurisdicción, en el caso de la residencia el contri-

impuestos sobre los ingresos obtenidos por sus nacionales, mientras que los países de residencia generalmente evitarán la doble imposición a través de un sistema de crédito o de un sistema de exención. El principio de la fuente generalmente es aplicado en forma similar a nivel mundial. En general, la fuente de ingreso se localiza donde ocurren las actividades económicas que crean el ingreso. Por ejemplo, ingreso derivado del uso de la propiedad intelectual tiene su fuente en la locación dónde la propiedad intelectual se utiliza. La remuneración por la labor o los servicios personales tienen su fuente en la locación dónde los servicios realizan.

¹⁰ A este respecto, también contamos con una conceptualización muy clara por parte de Adrian Sawyer: «[...] La residencia es un concepto que se aplica tanto a las personas físicas como las empresas. En relación a las personas físicas, este normalmente implica el establecer una medida de tiempo por la cual una persona se encontrará vinculada a una determinada jurisdicción tributaria, o la vinculación a esta en virtud del establecimiento de un lugar habitual de permanencia. Para una empresa, los conceptos se referirán al lugar de constitución, al de gestión, o alguno similar. Normalmente, en el común de las jurisdicciones, se establecerán reglas específicas para determinar cuando un determinado sujeto [de derecho o contribuyente] se constituyen en residentes o pierden dicha condición. Muchos factores pueden intervenir en esta materia, los cuales pueden ir desde el domicilio privado de una persona hasta vínculos familiares o financieros, así como obligaciones laborales. En suma, el lugar de residencia es el país en el cual el contribuyente mantiene su mayor vinculación. Sin embargo, el principio de ciudadanía implica gravar tributariamente a aquellos sujetos nacionales de un país en dicho país, al margen de que su residencia se encuentre en lugar distinto». SAWYER, Adrian. «Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue...», *Op. cit.*, p. 85.

¹¹ Como ejemplo del criterio de ciudadanía podemos citar el artículo 6°, literal a), de la Ley del Impuesto a la Renta peruana la cual señala que « se considerarán domiciliadas en el país [...] las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo a las normas del derecho común [...]». La norma señala en buena cuenta que, serán gravadas en el país las rentas de los nacionales de Perú con domicilio en el Perú según el derecho común. Esto equivale a decir que los peruanos son incididos con la imposición sobre la renta en el Perú por el hecho de ser nacionales del Perú y estar domiciliados en el mismo de acuerdo al derecho común. Esto evidentemente no afecta la aplicación de las reglas en virtud de las cuales se puede perder el domicilio en el Perú, a efectos del Impuesto a la Renta peruano.

buyente será incidido por la totalidad de sus rentas, es decir por sus rentas de fuente mundial y no solo por sus ingresos de fuente local.

Dadas dichas diferencias, podemos observar que la aplicación de ambos criterios en la afectación tributaria de operaciones comerciales internacionales origina ciertas discordancias entre distintos sistemas tributarios. Esto se da de tal forma que, cuando un contribuyente obtiene un ingreso gravado con 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 dicha jurisdicción de residencia aplica la misma forma de imposición (sobre la renta) en base al criterio de residencia, tenemos un supuesto de doble imposición.

Esta doble imposición, en la mayoría de 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; no obstante dichas reglas, en la mayoría de los casos el resultado será precisamente de atenuar el efecto económico negativo que sufre el contribuyente, pero no de eliminarlo totalmente.

En tal sentido, lo precisado se constituye como la razón principal para que los Estados suscriban convenios internacionales sobre doble imposición, como el del modelo propuesto por la OCDE, en virtud del cual solo se aplicará el impuesto a la renta en el país de residencia del contribuyente, salvo que este mantenga un establecimiento permanente en la jurisdicción de la fuente.

No abundaremos aquí sobre las inconveniencias para el comercio internacional y para la economía en general que implica la verificación en la práctica de las circunstancias señaladas, es decir el conflicto de doble imposición causado sobre la aplicación simultánea de dos jurisdicciones del criterio fuente y el de residencia. Sin embargo, basta puntualizar que esta forma de imposición evidencia la existencia de conflictos internacionales entre sistemas tributarios, los cuales los hacen incapaces de afrontar el fenómeno de la globalización de la economía (y con ello del comercio internacional) de una forma técnicamente apropiada.

Ahora, con el objeto de visualizar estas inconsistencias en un caso práctico, pasamos a ver un supuesto en el que se realiza una operación comercial entre los Estados Unidos y Nueva Zelanda, jurisdicciones en las cuales se aplican ambos conceptos antes delimitados de fuente y residencia:

Si un residente de los Estados Unidos, a fines tributarios, percibe rentas de fuente neocelandesa, este tributará [por la imposición sobre la renta] en Nueva Zelanda (país de la fuente) respecto de esas rentas y luego volverá a tributar [por la misma imposición sobre la renta] en los Estados

Unidos, desde que en esta última jurisdicción los residentes y ciudadanos tributan por sus rentas de fuente mundial.¹²

Ante esta situación, se crea una situación conflictiva, como hemos señalado, situación dentro de la cual surge la contraposición de intereses de las distintas jurisdicciones por dar prevalencia a uno u otro criterio, es decir fuente o residencia.

Es evidente que aquí, las naciones más desarrolladas y que normalmente exportan mayor cantidad de bienes y servicios querrán optar por el principio de residencia con la finalidad de mantener intacta la recaudación tributaria respecto de sus empresas mientras que las naciones importadoras, usualmente, las menos desarrolladas, querrán optar por mantener el criterio de la fuente de modo que se pueda recaudar recursos tributarios de los ingresos que obtienen las empresas extranjeras por las actividades desarrolladas en sus territorios.¹³

De esta forma, vemos como el comercio internacional ha planteado una serie de dificultades en cuanto a la materia tributaria dado lo cual entra en conflicto la aplicación de los conceptos de fuente y de residencia, además del propio concepto de establecimiento permanente, desarrollado en el capítulo anterior.

Es en este contexto, que debemos entrar a revisar, ¿cuáles serán las implicancias del comercio electrónico con respecto a la aplicación de los criterios de fuente y residencia a propósito de la imposición sobre la renta?

¹² SAWYER, Adrian. «Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue...», *op. cit.*, p. 86.

¹³ Respecto de dicha dicotomía Altamirano opina lo siguiente: «Aparece una vez más la tensión entre ambos principios: privilegiar el criterio de la fuente o adoptar más puntualmente al de residencia. Los países de alto grado de desarrollo económico se inclinan por el criterio de residencia; los que son básicamente receptores de capital, tratan de fortalecer el concepto de fuente para capturar base imponible en sus territorios. La cuestión es compleja. Los conceptos de fuente y residencia tienen relevancia central en materia de tributación internacional. El país de fuente tiene derecho a ejercer su potestad tributaria sobre las utilidades generadas en dicho país pero por sujetos cuya residencia está en otro país. Los tratados para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y patrimonio, en el marco del modelo de la OECD, refieren a ambos criterios de gravabilidad: fuente y residencia». ALTAMIRANO, Alejandro. «La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través de Internet». Ponencia presentada ante las XXIII Jornadas Nacionales de Derecho Internacional Privado y Comparado organizado por la Asociación Mexicana de Derecho Privado y Comparado, desarrollado en la Universidad Anahuac, Jalapa, Estado de Veracruz, México, del 27 a 30 de octubre de 1999, p. 28.

1.3. Criterios de fuente y residencia y su aplicación al comercio electrónico

Con relación a las operaciones del comercio electrónico, cabe señalar que, si bien pueden ser realizadas en un medio local, estas potencialmente abren las puertas de las empresas hacia una estructura de comercio internacional. Como hemos visto, basta que una empresa coloque su página web en Internet para que consumidores de todo el mundo puedan acceder a solicitar sus productos.

Desde esta perspectiva, y desde el punto de vista tributario, cabe preguntarse cómo afrontar un fenómeno global como los negocios electrónicos realizados a través de Internet aplicando las estructuras vigentes respecto de la imposición sobre la renta. Resultan evidentes los múltiples inconvenientes que surgirán dentro de esta nueva materia:

En relación con la imposición sobre la renta, en la contratación electrónica, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son distintas, es decir, corresponden a estados diferentes. En tales casos surgen problemas de localización de los sujetos intervinientes en el comercio electrónico y se crean dudas, sobre todo, acerca del elemento que permita determinar la residencia del proveedor o suministrador.¹⁴

Es así que el problema, ya de por sí complicado para el derecho tributario de aplicación de criterios de fuente y residencia, viene a aparecer en una dimensión aun más compleja con el surgimiento del comercio electrónico. Hecho este cuestionamiento, pasemos a ver las implicancias prácticas del mismo.

Una operación internacional de comercio electrónico, —cualquiera que sea su contenido—, va a vincular, por lo menos, a dos jurisdicciones. Una, en la cual se encuentra establecido el operador o empresa que lleva a cabo los negocios electrónicos, jurisdicción de residencia y, del otro lado, otra en la que se sitúa el consumidor de dicho negocio electrónico, jurisdicción de la fuente. De acuerdo a la naturaleza de la operación realizada en el comercio tradicional, recordemos, se aplicará una retención en el país de la fuente, con el cual se realiza la operación comercial, siempre y cuando el ingreso obtenido por el proveedor extranjero califique como uno sujeto a dicha retención. Situémonos en el caso de las regalías. Si a través del comercio electrónico, una empresa extranjera vende a otra un producto, cuyo pago implica la percepción de regalías —por ejemplo— la licencia de uso de un producto determinado de *software*, normalmente, el sistema tributario del país de destino de dicho producto exigirá se aplique una retención por concepto del impuesto a la

¹⁴ OLIVER CUELLO, Rafael. «El Comercio Electrónico Perspectiva Tributaria». *Actualidad Informática Aranzadi*, n.º 33, octubre, 1999, p. 3.

renta. A su vez, el sistema tributario de la jurisdicción de origen de dicho producto requerirá el pago del impuesto a la renta por el beneficio obtenido, en base al criterio residencia, concediendo potencialmente, una compensación contra el impuesto pagado en el exterior.

Lo anterior, planteado teóricamente, al menos, parece de simple aplicación; sin embargo, en la práctica la situación descrita ofrece innumerables dificultades de no solo de orden técnico tributario, como ya hemos visto, sino también tecnológico, en cuanto a la aptitud de las administraciones fiscales de las jurisdicciones receptoras de las operaciones del comercio electrónico, para poder acceder a alguna forma de control de los contenidos transados, su importe, y su oportunidad.

Es así que el criterio de fuente pierde considerablemente potencial de aplicación práctica donde el criterio residencia se hace mucho más viable, de modo tal que las administraciones fiscales, en las cuales residen las empresas, mantienen una mucho mayor oportunidad para poder someter a su sistema tributario, y por tanto gravar con el impuesto a la renta, los beneficios obtenidos del comercio electrónico internacional.

Ello implica que los países receptores del comercio electrónico se verán potencialmente afectados con la pérdida de la recaudación por el impuesto a la renta de los sujetos no domiciliados, en tanto que la situación descrita podría generar una evolución hacia el criterio de la afectación tributaria sobre la base del criterio residencia.

Debemos destacar una vez más, el antes aludido conflicto de intereses, donde se contraponen las posiciones de los países exportadores de las operaciones del comercio electrónico y los receptores. Así, si los países receptores o de la fuente pierden la posibilidad de afectar tributariamente las rentas de fuente local obtenidas por las empresas no domiciliadas que realizan negocios electrónicos con sus jurisdicciones, se debe entender de hecho la generación de una baja en la recaudación de dichos Estados. Esto deja ver ciertas dificultades de orden económico para tales países puesto que estos son normalmente los menos desarrollados y con necesidades urgentes de mejorar su recaudación tributaria para satisfacer las necesidades de carácter público.

Aun más, se debe hacer notar que uno de los principios sobre los que se basa la tributación internacional es el de justicia, en virtud del cual el ingreso tributario debe ser equitativamente distribuido entre todos los países. Este principio se vería seriamente afectado ante la posibilidad de descartar las formas de imposición sobre la renta en aplicación del criterio de la fuente. Sobre este punto, debemos volver a planteamientos como el citado en el capítulo precedente en mérito al cual, a efectos del comercio electrónico se establecería una forma de imposición en la fuente estableciendo un umbral mínimo de ingresos a las empresas exportadoras en el ámbito del comercio electrónico, de forma tal que los países de la fuente pue-

dan acceder al ingreso tributario respectivo (esto salvando las dificultades de aplicación que ya antes hemos anotado).¹⁵

Sin perjuicio de lo anteriormente indicado, también debemos considerar que más allá de la aplicación de formas impositivas tradicionales, se hace necesario el establecimiento de sistemas tributarios que permitan una recaudación de forma eficaz y segura, prescindiendo de complicaciones. La afectación de estos principios básicos sobre la fiscalidad de Internet muy probablemente pudiera mermar la rentabilidad de recaudar el impuesto a la renta aplicando el criterio de la fuente para los no domiciliados.

En este orden de ideas, debemos señalar que esta materia debe ser analizada cuidadosamente, y solo en atención a un sistema fiscal que permita en forma segura, eficaz y rentable, aplicar la recaudación en la fuente para las rentas de no domiciliados generadas en el contexto del comercio electrónico. Obsérvese que esto no equivale a sugerir abandonar de plano el sistema actual,¹⁶ sin embargo, como resulta evidente, estos sistemas tributarios deberán ir adaptándose al comercio

¹⁵ Sobre este punto, por ejemplo, Altamirano discrepa con la posibilidad de descartar la imposición en base al criterio de la fuente y precisa que: «...Quienes privilegian el criterio de residencia considerarán seguramente que el aumento de las nuevas tecnologías en comunicaciones y el comercio electrónico exigirá que los principios fundados en la tributación sobre la base de la residencia, adquiera una relevancia aún mayor. De esta manera atenuarán al criterio de la fuente —como base de tributación— con fundamento en que: i) En el mundo del *cyberspace*, es difícil, si no imposible, aplicar los conceptos tradicionales de fuente para vincular un ingreso con una ubicación geográfica específica. ii) Que todo contribuyente es residente en algún lugar. Esta tendencia se acrecentará en el escenario del comercio electrónico pues el principio de residencia —como fundamento de la tributación— desempeñaría un rol trascendente e iii) El criterio de fuente a veces es difícil de aplicar en forma efectiva, en razón de lo complejo que puede resultar determinar el lugar en el cual la utilidad se configuró, dificultades que no surgen con el criterio de residencia. Así, la jurisdicción de residencia del contribuyente tendría la potestad tributaria primaria sobre las utilidades. EE UU exige, para gravar utilidades de sus compañías radicadas en el exterior, que aquellas tengan un mínimo de conexión con la jurisdicción que gravan, y que el nexo con el exterior implique la existencia de una sustancial presencia física en el mismo. Desde ya que no puedo coincidir con privilegiar exclusivamente la residencia en desmedro del lugar en donde la riqueza efectivamente se generó. Este es un punto indiscutible de tensión que, reiteramos, vuelve una vez más a la luz con motivo del complejo análisis de la gravabilidad de las operaciones basadas en *e-commerce*, y el criterio de la fuente cuenta con importante doctrina internacional en su favor». ALTAMIRANO, Alejandro. «La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas...», *op. cit.*, pp. 28 a 29.

¹⁶ Como ya hemos explicado, el comercio electrónico y la revolución digital se encuentran en su etapa de experimentación, dentro de la cual uno de los principales principios rectores de la política fiscal a nivel internacional debe ser cautelar los principios y criterios tributarios vigentes.

electrónico en forma progresiva, dado lo cual estas materias deberán ser debidamente atendidas.¹⁷

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.

1.4. Calificación de rentas

Dentro de la imposición sobre la renta obtenida por actividades del comercio electrónico, la caracterización de los ingresos obtenidos por dichas operaciones constituye un tema álgido. Esto se debe al hecho que la tecnología actual permite digitalizar productos y bienes en general, los cuales se pueden comercializar en Internet sin necesidad de que el vendedor o prestador de servicios remita soporte físico alguno al cliente. Así, la caracterización de las operaciones permitirá en muchos casos establecer cuando se producen rentas en una determinada jurisdicción. Téngase presente que, normalmente, las regalías tienen como fuente la del país receptor del conocimiento que se explota.¹⁸

¹⁷ En el análisis técnico realizado por el departamento del Tesoro norteamericano se señala que: «...El crecimiento de las nuevas tecnologías de las comunicaciones y el comercio electrónico probablemente requerirá que los principios de imposición basados en la residencia adquieran mayor importancia. En el mundo del cyberspacio, es a menudo difícil, si no imposible, aplicar los conceptos de la fuente tradicionales para vincular un ingreso determinado con una locación geográfica específica. Por consiguiente, el criterio de la fuente podría perder su razón y podría devenir en obsoleto por el advenimiento del comercio electrónico. En contraste, casi todos contribuyentes son residentes de alguna jurisdicción. Un individuo casi siempre es un ciudadano o residente de un país dado y, por lo menos bajo la ley americana, todas las corporaciones deben establecerse bajo las leyes de una jurisdicción dada. Sin embargo, una revisión de definiciones de residencia actuales y de las reglas de la imposición sobre la renta puede resultar apropiada. En situaciones donde ya se ha dado la extrema dificultad de aplicar los conceptos de la fuente tradicionales, el concepto de la residencia del contribuyente ha sido la forma más apropiada para determinar la locación donde tuvieron, y así la jurisdicción que debe tener el derecho primario para imponer el ingreso generado». *DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. «Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce».* Noviembre de 1996, acápite 7.1.5.

¹⁸ Por lo regular, las regalías pagadas a un no domiciliado estarán sujetas a una retención del impuesto sobre la renta por considerarse que la explotación del conocimiento se materializa en el país de destino —la fuente sería el país de destino—.

En ese sentido, el análisis efectuado por la OCDE señala que, «tanto en el mercado de negocio a negocio como en el de negocio a consumidor, los productos digitales tales como *software*, servicios de viaje, de entretenimiento y financieros están liderando los productos transados en el comercio electrónico».¹⁹

Asimismo, Rafael Oliver ha señalado al respecto lo siguiente:

Uno de los problemas tributarios más importantes con relación al comercio electrónico tiene que ver con la calificación de las rentas obtenidas, cuando se produce la transmisión del bien o servicio a través de la Red, es decir, cuando los mismos circulan por la Red. En tal caso, las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir solo en un derecho para su uso o bien puede tratarse simplemente de la adquisición del mencionado producto en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de soporte.²⁰

Las transacciones del comercio electrónico hacen mucho más difícil de lo habitual el determinar donde existirá la venta común de un bien, la prestación de un servicio o la cesión de uso de un intangible. Al respecto cabe precisar que los productos digitalizados pueden implicar la transferencia de un derecho por un lado, o también pueden implicar la transferencia de un bien mueble expresado en su formato digitalizado.²¹

¹⁹ OCDE. «The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda». Disponible en www.oecd.org. Página revisada en septiembre de 1999.

²⁰ OLIVER CUELLO, Rafael. «El Comercio Electrónico Perspectiva...», *op. cit.*, p. 4.

²¹ Sobre las ventas en formatos digitalizados a través de Internet han generado múltiples consideraciones y discusiones. «El uso del comercio electrónico en la adquisición de ciertos tipos de bienes o su uso temporal o la prestación de un servicio determinado, por medio de Internet, ha originado ciertos problemas al momento de calificar la clase o modalidad de renta a gravar (dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, beneficios empresariales, etc.). Es así que si se han vendido bienes por vía electrónica, la empresa vendedora obtendrá beneficios empresariales, pero si esta empresa ha permitido por una sola vez, por ejemplo, el uso de un determinado *software* o la impresión de una imagen digitalizada, la contraprestación o retribución por dicho uso, derecho o concesión, podría constituir una regalía (canon), renta gravada de distinta manera que la obtenida por concepto de beneficios empresariales. Como bien observa López Tello, una persona puede conectarse a la Red y 'bajar' (*download*) una imagen digitalizada a cambio del pago de cierta cantidad de dinero. Los derechos de uso de la imagen electrónicamente adquirida puede variar dependiendo del acuerdo entre las partes. Por ejemplo, el adquirente de la imagen digitalizada puede obtener el derecho a usar una sola copia de la imagen, el derecho a reproducir diez copias de la imagen para usarlas en un informe interno de empresa, el derecho a reproducir la imagen para usarla en un trabajo académico de difusión limitada, o el derecho a reproducir la imagen en un periódico o revista

Sobre esta materia, resulta preciso diferenciar entre los diversos productos y servicios que se pueden comercializar en línea, a efectos de los cual hemos considerado tres categorías básicas, bienes muebles digitalizados, cesión de derechos y prestación de derechos.

1.4.1. Comercialización de bienes muebles digitalizados

Como hemos indicado, existen numerosos bienes los cuales la tecnología moderna permite digitalizar, es decir traducirlos a lenguaje de computadora, para así comercializarlos en línea a través de Internet.

Estos bienes principalmente, libros, fotos e imágenes en general, sonidos imágenes entre otros, pueden ser digitalizados por las empresas que desarrollan actividades del comercio electrónico, con el objeto de venderlos en línea, incluso percibiendo la contraprestación respectiva en tiempo real a través de un medio de pago electrónico.

Ahora, respecto de estos bienes se debe señalar que sustancialmente no se registrará diferencia alguna concreta en relación a aquellos que mantienen su formato habitual. Por ejemplo, desarrollamos el caso típico de los libros digitales: en el caso de los libros digitales lo que el comerciante transfiere al comprador es una obra cultural idéntica a aquella expresada en su forma material; es decir, el empresario del comercio electrónico transmitirá en línea una versión equivalente y del mismo contenido a la versión material del libro.

En estos casos, al momento de determinar la renta que pudiera haber generado para el vendedor del libro en formato digital no corresponderá hacer distingo respecto del tratamiento que se brinda a la venta de los mismos bienes en su formato material. Sobre esta materia es preciso indicar que es bien conocida en la doctrina la posición de aquellos que sustentan que el libro digital es un bien sustancialmente diferente al libro tradicional en su expresión corporal.

Al respecto debemos señalar que discrepamos con dicha tesis en tanto que, un libro o disco compacto o algún otro bien similar comercializado a través de Internet en formato digitalizado, es exactamente el mismo bien, pero expresado en una forma distinta. Esto queda muy fácilmente acreditado haciendo notar que, sea que contemos con la versión digital o la versión material de un libro, podemos realizar la

de circulación masiva. Cabe argumentar que, mientras algunos de esos derechos son equivalentes a la compra de una copia física de una fotografía, lo que supondría un beneficio empresarial para el vendedor, otros son equivalentes a una cesión de derechos de uso, lo que determinaría la percepción por el cedente de un canon, sujeto a tributación en el país de la fuente...». GILDEMEISTER, Alfredo. «Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una Grave Problemática Tributaria Actual». *Themis*, Revista de Derecho. Segunda Época, n.º 39, Lima, 1999, acápite VI.

conversión instantánea de uno a otro formato, sin que ello implique que estamos alterando la sustancia del bien.²²

En consecuencia, si contamos con un libro en formato digital adquirido en Internet podemos imprimirlo y contar con la expresión física del mismo bien; y, a la inversa, si tenemos un libro en papel podemos escanearlo ingresándolo a un equipo informático a efectos de transferirlo en su formato digitalizado. Entendemos que, en ninguno de los casos mencionados, el bien sufre una mutación sustancial, la cual haga entender que estamos hablando de dos bienes distintos. En concreto, es el mismo bien expresado en dos formas distintas. En este punto, concordamos con Rafael Oliver cuando señala lo siguiente:

Por lo que se refiere a la contratación electrónica de bienes o servicios que circulan por la Red, hay que subrayar que el soporte telemático no debe implicar, necesariamente y en todos los casos, la calificación de la renta como una cesión de uso. Puede darse el caso 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 porque su soporte no sea material (el papel, un disco compacto, un cinta de video, etc.).²³

En consecuencia, la realización de operaciones internacionales de compraventa de bienes muebles en formato digitalizado no implicará la aplicación de la imposición sobre la renta en jurisdicción distinta a la de la locación del vendedor puesto que, como sabemos, la venta internacional de bienes no genera efectos tributarios, es decir no genera renta gravable o aplicación de una retención tributaria, en la jurisdicción de destino de dicha venta. Así, aquellos sujetos del comercio electrónico que realicen la venta propiamente dicha de bienes digitalizados solo tributarán el impuesto a la renta de su país.

Caso distinto es el de la transferencia de derechos para el uso de bienes, realizada a través de Internet, la cual tratamos a continuación.

²² Es en ese sentido que Negroponete se pronuncia señalando que cualquier bien, literalmente, puede ser traducido al lenguaje de las computadoras, y específicamente en el caso de los libros indica que, «[...] Hoy en día podemos hacer algo nuevo. Podemos reducir el texto a bits (los cuales no podemos ver ni oír), tomar esta nueva representación y guardarla, manipularla o transmitirla y luego recuperarla visualizándola en la pantalla de una computadora o en papel. La misma realidad tenemos en música, video y en fotografía». NEGROPONTE, Nicholas. *TIME. Will Every Thing be Digital?* Nueva York. Junio, 2000. Vol. 155, N.º 25.

²³ OLIVER CUELLO, Rafael. «El Comercio Electrónico Perspectiva...», *op. cit.*, p. 4.

1.4.2. Cesión de derechos dentro del comercio electrónico

En el caso de la cesión de derechos entendemos que no se da la transferencia de un bien equivalente a un bien material en formato digitalizado. Así, la calificación de las rentas por la cesión de derechos de uso —como puede ser, por ejemplo, la licencia de uso de un producto de *software*— será materia de una afectación tributaria totalmente distinta a la aplicable en el caso de transferencia de bienes corporales.

En estos supuestos, en principio, estaríamos hablando de la obtención de regalías, casos en los cuales, si la transferencia es de carácter internacional, normalmente, corresponderá una retención por el impuesto sobre la renta en la jurisdicción de destino del bien, es decir, en la jurisdicción de la fuente.²⁴

En consecuencia, en tales circunstancias, cuando se ceden derechos de uso o el privilegio de usar un bien intangible, sí estamos hablando de un elemento sustancialmente distinto a un bien corporal, el mismo que se encontrará sujeto a un régimen tributario completamente distinto de aquel aplicable a la venta de bienes, sea en su expresión física o en formato digitalizado. De ser el caso que estas operaciones se realicen entre países distintos, surgirá el derecho del país de la fuente de aplicar la retención respectiva por el impuesto a la renta.

Ahora, respecto a la aplicación de dicha retención del impuesto a la renta en el país de la fuente, esta deberá ser aplicada de forma tal que se mantenga la neutralidad con el comercio tradicional. Este objetivo, inicialmente, debe ser de difícil verificación por parte de las administraciones fiscales las cuales no cuentan en la actualidad con recursos que les permitan determinar el contenido de las transferencias electrónicas efectuadas a través de Internet, y si se trata de la transferencia de derechos, menos aún.²⁵

²⁴ La transferencia de derechos ha sido evaluada por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, el cual ha señalado que: «... El adquirente de una foto en su forma digitalizada puede adquirir el derecho a usar una sola copia de la imagen, el derecho a reproducir diez copias de la imagen, el derecho a reproducir la imagen para un trabajo académico, o el derecho a reproducir la imagen en un medio de comunicación masivo. Dependiendo de los hechos y de las circunstancias, algunas de estas transacciones podrán ser vistas como el equivalente a la adquisición de una o varias copias físicas de la fotografía, lo cual probablemente no será materia de tributación en los estados Unidos [pues se trata de la venta de un bien material], mientras que en otras transacciones resultará la generación de rentas por concepto de regalías, pues implican pagos por el uso o el derecho a usar propiedad intelectual en los Estados Unidos, lo cual sería gravable en dicha jurisdicción». DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, Op. cit., acápite 7.3.1.

²⁵ En esta materia resulta de notable interés el caso de la transferencia digitalizada de *software*. Sobre este bien intangible cabe señalar que, él mismo, es generalmente co-

1.4.3. Prestación de servicios a través de la Red

En cuanto a la prestación de servicios, es de resaltar la oportunidad que ofrece el comercio electrónico de expandir sus negocios para un sinnúmero de pequeñas o medianas empresas las cuales se ocupan, por ejemplo, de la prestación de servicios de consultoría, dentro de un ámbito local, con lo cual alcanzan un ámbito territorial ilimitado. Con la entrada de estas empresas a Internet se abren las posibilidades para que presten sus servicios a favor de consumidores de todo el planeta.

Desde esta perspectiva, podemos considerar que, en cuanto a la prestación de servicios a través de Internet, precisamente este medio proporcionará la facilidad de los sujetos de realizar sus actividades desde su locación de origen, sin necesidad alguna de trasladarse hacia la locación de sus usuarios, dado lo cual en estos casos se desarrollará preferentemente la tributación en el lugar de la residencia.

Dentro de estos supuestos, si bien no es imposible, encontramos difícil que la realización de algún negocio electrónico de prestación de servicios que implique la ejecución efectiva de actividades en lugar distinto de aquel en el cual está posicionado o reside, a efectos del impuesto a la renta, el prestador; es precisamente esta ventaja la que hace tan significativa la posibilidad de pequeñas y medianas empresas de servicios de entrar al comercio electrónico.²⁶

La imposición sobre la renta dentro de estos parámetros significa que no se requiera de la realización de actividades en jurisdicción distinta a la propia y por tanto, la no generación de problemas o inconveniencias tributarias a nivel internacional.

Finalmente, en las condiciones anotadas, debemos dejar en claro que, respecto de muchas de las materias mencionadas, al menos por un tiempo, no se contará con elementos técnicos que permitan a las administraciones fiscales afrontar la realidad de

mercado a nivel internacional utilizando la forma jurídica de la cesión del derecho de uso. Es así que en tales operaciones se generará la obligación para el contribuyente, en el país de la fuente, de retener y pagar al fisco el importe del impuesto a la renta respectivo, mientras que el vendedor también deberá tributar el mismo impuesto en el lugar de su residencia. Sin embargo, muy bien las partes que realicen estas transacciones podrían ponerse de acuerdo para ocultarlas y así evadir sus obligaciones tributarias, sin que para ello las administraciones fiscales cuenten con algún medio técnico de verificación.

²⁶ Sobre esta materia, cabe destacar las nuevas oportunidades que ha abierto el tele-trabajo en ramas específicas como pueden ser la telemedicina, en virtud de la cual el profesional médico puede realizar una serie de labores de su especialidad desde una ubicación remota y sin la necesidad de traslado físico alguno de objetos o personas. Así, las rentas que obtuviera este profesional en el caso mencionado serán objeto de tributación únicamente en el lugar o jurisdicción de su residencia.

tener que controlar las operaciones del comercio electrónico, dado lo cual prevemos inicialmente una pérdida en la recaudación fiscal internacional. Sin embargo, y en el mismo sentido en que se desarrollan las herramientas para un comercio global más ágil, consideramos que el desarrollo de las etapas de la revolución digital traerá consigo nuevas herramientas y recursos de control, las cuales facilitarán dichas labores fiscales.

1.4.4. Calificación de rentas realizada por la OCDE

Sin perjuicio de la calificación que hemos realizado sobre la base de las posibles formas jurídicas mediante las cuales se pueden obtener rentas dentro del comercio electrónico, debemos señalar que existe una clasificación muy importante realizada por el Grupo Asesor Técnico de la OCDE, el cual a efectos de determinar las posibles opciones en la obtención de rentas por operaciones realizadas a través de Internet recurre a dos opciones básicas, las cuales responden a dos categorías específicas del derecho tributario tipificadas, en el modelo de convenio de doble imposición de dicha organización: la primera, las ganancias comerciales o de negocios y la segunda las regalías por derechos de autor.²⁷

²⁷ Al respecto, Hardesty señala lo siguiente en cuanto al trabajo realizado por la OCDE: «[...] Un comité formado para investigar el carácter de las rentas percibidas por operaciones realizadas a través de Internet, ha emitido un proyecto de informe el cual debe ser bien recibido por la mayoría de compañías del comercio electrónico. Ha habido un riesgo de que las ventas de productos digitales o servicios a clientes en otros países, expondrían a los vendedores en línea a pagar impuestos onerosos en esos países. Si este riesgo existe para los diferentes tipos de ingreso obtenidos en la Red, esto depende en parte, en el carácter del ingreso. Ha habido mucha especulación sobre cómo deben clasificarse tipos diferentes de transacciones. Los resultados de este proyecto informan la caracterización de rentas en la mayoría de las transacciones de maneras que harán relativamente simple el cumplimiento de obligaciones tributarias. El proyecto, titulado 'Problemas de Caracterización a Efectos del Tratado que Surgen del Comercio Electrónico', (el Informe del Proyecto) se evacuó el 24 de marzo de 2000, y es el producto del Grupo Asesor Técnico de la OCDE (TAG) en la Caracterización de los Pagos percibidos dentro del comercio electrónico a efectos del modelo de convenio sobre imposición de la OCDE. Este TAG se reunió en septiembre de 1999 y febrero de 2000 para discutir los problemas de caracterización. El Comité de la OCDE en Asuntos Fiscales —que emitió el informe—, puso como fecha límite el 31 de mayo para recibir los comentarios a este reporte. El trabajo de este grupo [el TAG] puede incorporarse finalmente en los Comentarios del Modelo Convención de la OCDE que se usa para interpretar los tratados bilaterales basados en esta convención. [...] ¿Qué es tan importante sobre el carácter de los ingresos? Normalmente, el ingreso es el ingreso. Sin embargo, cuando un residente de un país vende productos o servicios a clientes en otro distinto, solo la determinación del carácter del ingreso puede determinar si el vendedor está sujeto a impuestos en ese país. El problema más grande en la caracterización del ingreso de compañías del comercio electrónico tiene que hacer con si el ingreso es clasificado como ganancias comerciales o derechos de autor, bajo los tratados del tributarios que existen entre los dos países». HARDESTY, David. *La Imposición Internacional de Productos Digitales y Servicios*. En: www.ecommercetax.com/doc/032700.htm. Página revisada en marzo de 2000.

En base a estos criterios la OCDE realiza una serie de clasificaciones y consideraciones los cuales veremos brevemente.²⁸

1.4.4.1. Ganancias comerciales o de negocios

Las transacciones siguientes se caracterizaron por la OCDE como ganancias de negocios.

1.4.4.1.1. Transmisión de productos digitales

En aquellos casos en que un producto digital (por ejemplo, el *software*, la música, videos, libros) se compra y se transmite a través de Internet, el ingreso resultante se caracteriza como ganancias de negocios. No obstante dicha opinión existe un grupo doctrinario discrepante el cual opina que las rentas derivadas de este tipo de transmisiones deben ser reputadas como regalías. Esta corriente defiende el hecho que los clientes compran el derecho para hacer una copia del producto digital que se aloja en el sitio web del vendedor, se ve el derecho para hacer una copia como si se tratara del derecho para explotar los derechos patrimoniales de propiedad sobre una obra literaria.

Este argumento da mayor valor a la forma de la transmisión del bien, por encima de la sustancia real de la operación. En estos casos, los clientes están en igual posición — tanto si recibieran un producto digital en el correo o lo transmitieran por Internet—. Usar la forma de entrega como la base por determinar si una transacción produce ganancias de negocio o regalías, constituye un error puesto que la naturaleza en sí de la transacción determina su carácter y no su forma.

1.4.4.1.2. Las renovaciones y adiciones a productos digitales

En el caso de actualizaciones y adiciones de productos digitalizados las consecuencias establecidas son las mismas que para el caso de transmisiones digitales originarias.

²⁸ Sobre dicho proyecto de informe se debe recalcar que: «...El proyecto formulado por la OCDE se enfoca en el ingreso por las ventas de productos digitales y la prestación de servicios. La caracterización de rentas por venta de productos digitales y las regalías es difícil debido a la forma en que se definen los derechos de autor en los tratados de doble imposición. El modelo de convenio de la OCDE define los derechos de autor de la siguiente forma: [...] los pagos de cualquier tipo recibidos por el uso, o el derecho a usar, cualquier derecho de propiedad literaria, artística o científica, incluso la cinematográfica, cualquier patente, las marcas comerciales, planes o modelos, fórmulas confidenciales o procesos, o información que involucre conocimiento industrial, comercial o científico». HARDESTY, David. *La Imposición Internacional de Productos Digitales...*, Op. cit.

1.4.4.1.3. Uso de productos digitales

Respecto al uso de productos digitales se entiende que las rentas que se obtengan son ganancias comerciales. Cabe anotar que en este caso la operación se asemeja al arrendamiento común de un bien mueble.

1.4.4.1.4. Productos digitales transmitidos para un solo uso

En este caso, similar al anterior, se entiende que se producen ganancias de negocios.

Asimismo, en todos los siguientes casos especificados se entiende la generación de ganancias de negocios o comerciales: almacenaje de datos, asistencia técnica en línea, publicidad en línea, servicios profesionales en línea, la suscripción a un sitio web, las subastas en línea, y la venta de audio y video.

1.4.4.2. Regalías (derechos de autor)

Los siguientes casos han sido considerados como de obtención de regalías.²⁹

²⁹ Recordemos que el tema de la definición del concepto de regalías, a efectos del comercio electrónico, no es aún claro y que se está analizando. Las complicaciones surgen en torno a la posibilidad de comercializar productos digitalizados, los cuales para muchos expertos suponen una cesión de derechos de uso, o de efectuar copias del bien, el cual en su concepto sería cedido. Sobre este tema cabe destacar lo comentado por Alfredo Gildemeister: «[...] Se debe analizar si efectivamente la contraprestación por el uso de información o de una imagen digitalizada origina una regalía o no. Hoy día, cualquier tipo de información susceptible de ser digitalizada puede ser transferida por medios electrónicos (música, software, libros, documentos, imágenes). De allí que sea importante que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE revise el concepto de regalías o cánones plasmado en el Modelo OCDE». Esta revisión posiblemente genere alguna adaptación en cuanto al terreno del comercio electrónico. Continúa Gildemeister señalando que «[...] López Tello observa acertadamente que "algunas de tales transferencias, como la adquisición electrónica de un libro cuyos contenidos están digitalizados, podrían ser meros sustitutos de la compra convencional del objeto físico (el libro en papel) y parecería inapropiado que fueran tratadas como cesiones de derechos generadoras de cánones. Pero por otro lado, puede también afirmarse que tal adquisición electrónica presenta substanciales diferencias respecto de la compra convencional del objeto físico, pues el adquirente de un libro en papel no puede manipular sus contenidos, mientras que para quien adquiere una copia digital no existe inconveniente técnico que le impida alterar su formato o modificar sus contenidos". En resumen, y para concluir con este apartado, podemos decir en palabras de De Juan Ledesma que "no es preciso mencionar que la digitalización de productos lleva consigo que las fronteras desaparezcan y el Internet sea considerado una zona franca cibernética sin controles aduaneros". Ya la OCDE ha planteado la reforma de la definición de *canon* o regalía en los Convenios para evitar la doble imposición, con la finalidad de incluir los programas para computadoras o *software* y la información digitalizada». GILDEMEISTER, Alfredo. «Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una Grave Problemática Tributaria Actual». *Themis*, Revista de Derecho. Segunda Época, n.º 39, Lima, 1999, acápite VI.

1.4.4.2.1. Transmisión y explotación comercial de productos digitalizados

Si un producto digital se transmite, junto con el derecho para aprovechar los beneficios económicos del producto, explotando los derechos patrimoniales respectivos, los pagos respectivos serán entendidos como regalías.

1.4.4.2.2. El uso de conocimientos técnicos

El suministro de información técnica y los secretos comerciales generan el pago de regalías también. Este carácter se mantendrá en tanto que solo se transmita el derecho de utilizar la información en la forma pactada. De transferirse los derechos patrimoniales, estaríamos hablando de una cesión definitiva y por tanto de la realización de ingresos comerciales.

1.4.4.2.3. Uso de propiedad intelectual

En los casos en que se otorgue el derecho a publicar o utilizar de alguna forma propiedad intelectual en general, también se configurará el caso de percepción de regalías.

La importancia de la clasificación de rentas antes reseñada radica en el hecho que, en base a la misma se distinguen los negocios más populares del comercio electrónico clasificándolos a efectos del impuesto a la renta de forma tal que, nos proporciona un criterio adecuado para determinar la afectación tributaria correspondiente, es decir que, se sabrá con certidumbre que en los casos de generación de regalías a nivel internacional, corresponderá normalmente una retención en la fuente, mientras que, en el caso de las ganancias comerciales corresponderá determinar si hubo actividades fuera de la jurisdicción de residencia del sujeto del comercio electrónico, con el objeto de establecer si habrá lugar a una retención en la fuente.

1.5. Rentas de fuente peruana

El artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta peruana establece que se encuentran sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que se consideren 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.

Asimismo, se precisa que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

En tal sentido, se consideran domiciliadas en el Perú:

- 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 dos (2) años o más en forma continuada. Las ausencias temporales de hasta noventa (90) días calendario en cada ejercicio gravable no interrumpen la continuidad de la residencia o permanencia.
- 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 domiciliados 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 el Título III de la Sección Tercera de la Ley General de Instituciones Bancarias, Financieras y de Seguros, aprobada por Decreto Legislativo N.º 770 (hoy Ley N.º 26702), respecto de las rentas generadas por créditos, inversiones y operaciones previstos en el segundo párrafo del Artículo 397º de dicha Ley.
- h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refiere el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14º, constituidas o establecidas en el país.

Los artículos 9 y 10 establecen cuáles son las rentas de fuente peruana, según lo siguiente:

- Las producidas por predios situados en el territorio de la República.
- Las producidas por capitales, bienes o derechos —incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27º— situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país.
- Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- Las obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, en los casos previstos en el numeral 6 del inciso b) y en el inciso c) del Artículo 3º de esta Ley así como en el Artículo 4º de la misma.
- Los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país.
- Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.
- Los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior.

- Los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.

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.

2. Impuesto al Valor Agregado

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, al cual nos referiremos en adelante simplemente como el IVA, cabe señalar que su aplicación a nivel internacional generalmente responde en base al establecimiento de tres supuestos gravados o hipótesis de incidencia.³⁰ la venta de bienes muebles interna, es decir dentro de una jurisdicción determinada, la venta internacional de bienes muebles, que se refiere a la importación de estos, y la prestación de servicios.

En lo que respecta a la fiscalidad del comercio electrónico, el tema de la aplicación del IVA surge como uno de los más complejos puesto que implica una serie de interrogantes y dificultades técnicas en materia tributaria de difícil solución.³¹

³⁰ Nos referimos al concepto desarrollado por el maestro Ataliba, en el sentido que la Ley tributaria describe un hecho hipotético cuya verificación práctica se concretará en un hecho imponible. ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. San Pablo: Editorial Malheiros, 1992.

³¹ Sobre este punto, Alfredo Gildemeister hace notar una serie de temas de relevancia como son, la ubicación de las partes en el ciberespacio, la distinción entre bienes y servicios, entre otros, «[...] Definitivamente, el comercio electrónico ha revolucionado los tradicionales conceptos o criterios de conexión en relación a los tributos al consumo, como lo constituye el Impuesto al Valor Agregado –IVA– (Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo en la legislación tributaria peruana). Ya se ha mencionado como en relación a los tributos al consumo, una de las cuestiones a determinar es la de la obtención de un consenso en cuanto a la definición del lugar de consumo. Al respecto, algunas de las cuestiones planteadas por la OCDE son las siguientes:

- a) ¿Es suficiente el concepto de «lugar fijo» o el de «servicios prestados en el país» para propósitos de la aplicación del IVA a las operaciones efectuadas por medios electrónicos, teniéndose en cuenta que los servicios pueden ser proporcionados dejando de lado dichos criterios?
- b) Desde que, para efectos del IVA, se requiere efectuar la distinción entre “bienes” y “servicios”, ¿Cómo es posible manejar la distinción entre los dos conceptos mencionados, los cuales son proporcionados a través del Internet, teniéndose en cuenta que el concepto de “bien” ya no es tan claro debido a que va perdiendo su identidad física al ser ofrecido y comercializado en el cyber - espacio?
- c) ¿Existe la necesidad de cambiar las reglas para la determinación del «lugar de prestación» y el «lugar de establecimiento» para servicios de telecomunicaciones,

Como ya hemos visto al revisar el tema de la imposición sobre la renta, el hecho de prescindir de criterios claramente definidos en cuanto a la atribución de responsabilidad por las obligaciones tributarias generadas a uno u otro sujeto participante en un negocio electrónico determinado, considerando la variabilidad en sus locaciones (de residencia o en el país de la fuente), además de las dificultades en la calificación de las rentas obtenidas por la comercialización de productos digitales, constituyen complicaciones que impiden una aplicación en forma clara y consistente de los tributos respectivos, lo cual se repite en el caso del IVA.

No obstante lo anterior, al desarrollar el presente capítulo nos ocuparemos de dichas dificultades siguiendo para ello la estructura jurídica que representan los tres supuestos gravados con el IVA, antes precisados, para luego pasar a tratar el tema de la neutralidad tributaria como objetivo de dicho impuesto.

2.1. Venta de bienes muebles

Tratamos aquí la venta de bienes muebles en su expresión tradicional, es decir en su manifestación física.

2.1.1. Operaciones Internas

En cuanto a las operaciones de venta de bienes corporales efectuadas en el comercio electrónico dentro de una jurisdicción, es decir en el ámbito del comercio nacional, entendemos que no cabe mayor discusión respecto al hecho que, todas las ventas de bienes muebles que se realicen deberán ser materia de un tratamiento

teniéndose en cuenta la existencia de nuevas oportunidades de evasión del IVA al existir la posibilidad de poder ser considerado un proveedor de servicios no residente o no domiciliado sin establecimiento de negocios u otro lugar fijo de negocios (establecimiento permanente) en el Estado en donde se destina la prestación de servicios?

Como puede apreciarse de las cuestiones planteadas, mediante el comercio electrónico podría darse el caso que ocurran ventas de productos conceptuados como servicios y, a su vez, prestación de servicios que en el fondo constituyen venta de bienes o productos. Como bien señala López Tello: «En términos generales entonces, el lugar de gravamen de las prestaciones de servicios en el IVA se relaciona con dos criterios fundamentales: (i) un establecimiento relevante (sea del prestador o del destinatario) o (ii) el lugar donde el servicio se realiza materialmente. Bajo esta perspectiva, Internet significa que un gran número de servicios pueden ser prestados sin que el prestador tenga que disponer de un establecimiento identificable en el país destinatario de los servicios. Los prestadores de servicios a través de la Red no necesitan personal ni oficinas o instalaciones de ninguna clase en el país de destino». Es definitivo que el Derecho Tributario Internacional tendrá que proporcionar soluciones a estas problemáticas». GILDEMEISTER, Alfredo. «Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una Grave Problemática Tributaria Actual». *Themis*, Revista de Derecho. Segunda Época, n.º 39, Lima, 1999, acápite VI.

tributario idéntico en orden a la aplicación del principio de neutralidad. De esta forma, los sistemas tributarios deberán aplicar el IVA dentro de su jurisdicción, en forma equivalente a las ventas tradicionales y a las del comercio electrónico.

Así, si por ejemplo, si se decidiera exonerar la venta de determinado tipo de bienes a través de Internet en un determinado país, ello conllevaría a que todos los compradores que cuenten con los recursos necesarios para efectuar sus compras electrónicamente, optasen por realizar sus operaciones mediante la Red, ahorrando así la carga económica del IVA.³²

Una decisión como la señalada, rompe claramente la neutralidad y equidad que debe observar todo sistema tributario en la era digital, a consecuencia de lo cual se podría esperar la tendencia a la desaparición de las operaciones bajo formas tradicionales.

2.1.2. Importaciones

En cuanto a las operaciones internacionales de compraventa de bienes corporales a través de Internet cabe considerar que el IVA respectivo debe ser aplicado en las aduanas del país de destino de dichos bienes y, por lo tanto, no se genera mayor dificultad en torno al régimen tributario de estas operaciones. En estos casos Internet solo es utilizado como mero medio de concertación del acuerdo comercial entre las partes, y no para fines de entrega de un determinado bien o la prestación de un servicio.

Sin perjuicio de lo anterior, en cuanto a las importaciones cabe mencionar la importancia del régimen aduanero aplicable al comercio electrónico. Sobre dicho punto, debemos señalar que en la reunión de Ministros de la Organización Mundial del Comercio — OMC—, celebrada en Ginebra en mayo de 1998, se acordó que los Estados miembros mantendrían su posición de mantener la práctica de no imponer derechos de aduana a las transmisiones electrónicas.³³

³² DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, op. cit., acápite 6.2.

³³ Sobre este respecto el gobierno norteamericano se ha pronunciado de acuerdo a lo siguiente: «Durante más de 50 años, las naciones han negociado la reducción arancelaria porque se ha reconocido que las economías y los ciudadanos de todas las naciones se benefician de un comercio más libre. Dado este reconocimiento, y dado que Internet es realmente un medio global, no tiene mucho sentido introducir aranceles en la entrega de bienes género y servicios a través de Internet.

Aún más, Internet carece de límites geográficos, los que históricamente han caracterizado el comercio físico de bienes. Así, mientras es posible administrar los aranceles para los productos pedidos a través de Internet, pero finalmente entregados vía terrestre o por transporte aéreo, la estructura de Internet hace difícil aplicar estos gravámenes cuando los productos o servicios se entregan electrónicamente.

Sobre este respecto cabe señalar que no vemos como las transmisiones electrónicas realizadas a través de Internet podrían verse afectadas por los derechos de aduana, en donde no existen medios técnicos que permitan a las administraciones aduaneras detectar y controlar las operaciones de venta de bienes en el comercio electrónico internacional. Aquí se repiten los ya aludidos problemas en cuanto a la detección y control de las operaciones del comercio electrónico, incluyendo lo que respecta a sus contenidos y a sus importes dinerarios.

De otra parte, debemos señalar que un criterio como el presentado respecto de los impuestos de aduana puede ser negativo para la neutralidad tributaria en tanto que un bien en formato digital puede quedar desgravado de tal afectación cuando el mismo bien en su expresión física será incidido por las autoridades aduaneras con los derechos *ad valorem* respectivos. Sobre este respecto ya hemos destacado la opinión internacional en cuanto a la importancia de mantener la neutralidad de los sistemas tributarios.

A este punto, se precisa indicar que, en el caso de los bienes digitalizados y transferidos vía electrónica a través de Internet, incluyendo, libros, música, imágenes, entre otros, en consistencia con la opinión que hemos expresado en los párrafos precedentes sobre neutralidad del sistema tributario, la aplicación del IVA y de los impuestos aduaneros, debe ser la misma que para los mismos bienes expresados en su formato material.

2.2. Bienes incorpóales, cesión de derechos a través de Internet

Dentro del contexto, ya comentado del comercio electrónico, cabe preguntarse como controlar la transmisión electrónica de la forma digitalizada, por ejemplo, de un libro o de un disco compacto, sea que esta se realice dentro de un país determinado o que se trate de una operación internacional. En el mismo sentido, las operaciones de cesión de derechos a través del comercio electrónico no ofrecen mayor simplicidad, incluso por el contrario, podrían conllevar mayores dificultades aun, cuando la propia afectación de los intangibles con el IVA no es un tema claramente definido. En estos casos, tampoco no se cuenta con algún elemento físico que pueda en alguna medida permitir «seguir el rastro» de las operaciones de cesión de derechos realizadas.

No obstante, muchas naciones están buscando nuevas fuentes de rédito, y pueden buscar recaudar a través de los aranceles en el comercio electrónico global.

Por consiguiente, los Estados Unidos defienden en la Organización de Comercio Mundial (WTO) y otros foros internacionales, que Internet se declare libre de aranceles, siempre que se entreguen los productos o servicios vía electrónica. Este principio debe establecerse rápidamente antes de que las naciones impongan tales aranceles». CLINTON, Bill y GORE, Albert Jr. *A Framework For Global Electronic Commerce*. Washington D.C. Julio 1997. Estas consideraciones no toman en cuenta la posibilidad de que las reducciones arancelarias bien podrían afectar los balances fiscales de muchos Estados en forma importante.

Si bien desde el punto de vista tributario, todo contribuyente se ve impelido a cumplir una serie de obligaciones de índole formal, las que permiten a la administración verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustanciales, en el presente caso, el contribuyente muy bien podría omitir tales obligaciones y esperar a no ser detectado por la administración, en tanto que es de conocimiento general que estas no cuentan con recursos técnicos que les permitan fiscalizar las operaciones electrónicas realizadas y ni siquiera detectarlas.

No obstante lo expresado, entendemos que el comercio electrónico no será recibido como un medio para concretar nuevos casos de evasión tributaria en forma masiva, sobre todo donde ya existen empresas de gran envergadura que gozan de un prestigio y de una posición importantes en el mercado, situación ante la cual el intento de evasión tributaria recurriendo al incumplimiento de obligaciones, tales como emitir la facturación correspondiente a las operaciones realizadas o, no realizar los registros contables respectivos, podrían resultar más perjudiciales que cumplir con tributar de acuerdo a la normatividad vigente, puesto que la posible detección en el futuro de estas formas de evasión pone en riesgo y afectaría de hecho su buen nombre comercial,³⁴ es decir su buena reputación ante sus consumidores. Consideramos que este factor psicológico afectará la conducta del contribuyente, de suerte tal que la Red no será vista como el medio idóneo de concretar nuevas formas de evasión tributaria.

De otra parte, en cuanto al tema técnico en materia tributaria, cabe señalar que respecto a la transferencia de bienes digitalizados se deben considerar varias alternativas. Dentro de estas alternativas, como ya hemos visto, se cuenta la posibilidad de que lo que se transfiera por el formato digitalizado sea un bien material por su contenido mismo, como un libro, o que se otorgue el derecho para el uso de dicho bien incorporal. En ambos casos entendemos que el IVA debe precipitarse sobre ambos tipos de operaciones, si estuvieran gravadas, o no aplicarse en el caso contrario, dependiendo de la o las jurisdicciones involucradas en la operación.

Atender la naturaleza misma del bien que se está transfiriendo resulta trascendental en la determinación del tratamiento de las operaciones de cesión derechos, esto es tanto dentro como fuera del comercio electrónico; es decir, de verificarse que si lo que se otorga es el derecho de uso de un programa informático, resultará evidente que estaremos en el caso del pago de una regalía (sujeta a las retenciones del impuesto a la renta que señalen las disposiciones pertinentes en el país de la fuente); empero, en el caso del formato digitalizado de un libro, sea cual sea la forma que adopten las partes, el objeto de la transferencia es un bien corporal, sujeto a la tributación que se impone normalmente a los bienes corporales.

³⁴ Nos referimos en concreto al concepto de «goodwill».

Si bien aún no se disponen de criterios claros ni de normas que establezcan que hacer ante estas nuevas implicancias del comercio electrónico, entendemos que el criterio que se debería utilizar para resolver situaciones complejas tales como la reseñada en los párrafos precedentes, 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 al 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.

2.3. Prestación de servicios

Es bien conocida la posición que señala que las complejidades anotadas en los acápites precedentes pueden ser resueltas considerando que la transferencia de bienes digitalizados importa una prestación de servicios.³⁵ Al respecto debemos precisar que dicho tratamiento podría llevar a una serie de inequidades en donde se le 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.

En cuanto a la prestación de servicios propiamente dicha a través de Internet, no encontramos circunstancias distintas a las anotadas hasta esta parte. Sin mayor distinción, estas operaciones deberán ser afectadas con el IVA del mismo modo en que se inciden las operaciones de prestación de servicios por medios físicos.

2.4. Aplicación del Principio de Neutralidad y el IVA en el campo del comercio electrónico de bienes digitalizados

En cuanto a la aplicación del principio de neutralidad respecto del IVA que incidiría sobre los productos digitalizados, debemos señalar que existen fuertes propuestas para regular dicha materia en una forma que clara y directamente transgrede el principio de neutralidad en el comercio electrónico. Lo más preocupante es que estas propuestas son presentadas a nivel de países e inclusive como posición institucional de organizaciones supranacionales. Al respecto, pasamos a revisar tales propuestas y sus implicancias tributarias.

2.4.1. Propuesta de la Unión Europea

La Comisión Europea ha tomado una posición según la cual entiende que todas las transmisiones electrónicas de bienes digitalizados y de productos intangibles entrega-

³⁵ Entre quienes sustentan dicha posición encontramos a la Unión Europea, la cual en el afán de mantener sus niveles de recaudación fiscal por el IVA, pretende dejar de lado el principio de neutralidad.

das por medio de Internet constituyen servicios, para los propósitos del IVA en la jurisdicción europea.

Es así que, de acuerdo al criterio antes expresado, cualquier suministro de bienes digitales que se produzca vía la Red será tratado para los propósitos del IVA, como un suministro de servicios. Como es evidente, esta postura afecta especialmente aquellos bienes muebles digitalizados a los que nos hemos referido a lo largo del presente capítulo como bienes muebles expresados en formato digital, determinado su afectación tributaria tal y como si se tratara de servicios.

2.4.2. Propuesta de la OCDE

Las discusiones seguidas en el foro de la OCDE han llevado a un acercamiento similar al propuesto por la Unión Europea, en el sentido de entender las transmisiones electrónicas de bienes o de intangibles, como suministros de servicios, a efectos de aplicar el IVA.

De acuerdo a dicho planteamiento, se señala que la transferencia de bienes digitales no debe ser tratada de igual forma a las transferencias de bienes materiales dentro del comercio internacional, lo cual conlleva que la propuesta sea aplicable incluso a jurisdicciones distintas de la de la Unión Europea, como sería el continente americano.

Si bien el hecho de entender que la transferencia de bienes digitalizados se trataría como servicios a efectos del IVA en Europa, cabe aclarar que ello no equivaldría necesariamente a aplicar la afectación tributaria correspondiente a estos, donde se puede citar el caso del suministro de energía eléctrica, en el cual se considera la operación como una de prestación de servicios pero se aplica la afectación tributaria de los bienes; lo que en concreto se propone es igualar el tratamiento de la venta de bienes digitalizados a la prestación de servicios.

En concreto, la consecuencia clara es que el suministro de productos digitalizados debe tratarse como un suministro de servicios para los propósitos de impuesto de consumo, por lo menos dentro de la Unión Europea.

2.4.3. Violación del Principio de Neutralidad

En estos casos la transgresión es directa y evidente hacia la neutralidad tributaria que debe ser respetada en el comercio electrónico. Al margen de la indebida incoherencia de tratar a los bienes en formato digital como servicios, lo cual ya de por sí resulta antitécnico y que implicaría atentar contra la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas, de llegar a concretarse tales propuestas se producirían muchos casos, en los que los productos digitales entregados electrónicamente quedarán sujetos a una carga tributaria del IVA, más gravosa que la fijada para las mismas operaciones realizadas en el comercio tradicional. Como producto de esta

regulación se desincentivaría la realización de este tipo de negocios electrónicos, lo cual no es en absoluto recomendable.

A continuación, y con el objeto de revisar dichas inconsistencias, pasamos a ver las implicancias de estas propuestas en los casos específicos más importantes en la actualidad.

2.4.3.1. Libros y publicaciones en línea, en general

El tratamiento de libros, periódicos y revistas son un primer caso de la transgresión al principio de neutralidad tributaria en la comercialización de bienes digitales, en donde se puede apreciar que, en virtud del criterio de política fiscal aceptado internacionalmente según el cual no debe afectarse con IVA la transferencia de información y el conocimiento, muchos países de la Unión Europea aplican tratamientos especiales más beneficiosos para dichas publicaciones. Incluso en algunos casos se desgrava absolutamente la venta de libros y publicaciones culturales.

Ahora, la propuesta efectuada ocasiona que esas mismas publicaciones beneficiadas tributariamente en el comercio tradicional, se verán incididas con cargas más gravosas por el hecho de comercializarse en formato digital a través de Internet.

2.4.3.2. Música y vídeo en formato digital

En este caso se presenta el mismo problema que en el caso de los libros y publicaciones digitales.

2.4.3.3. Software

En el caso del *software*, en el comercio tradicional a nivel internacional solo se impone el soporte físico que contiene el programa. El hecho de que las transferencias digitalizadas de *software* se entiendan como la prestación de servicios gravados con el IVA, nuevamente genera un caso de transgresión del principio de neutralidad, mediatizando así la comercialización internacional de *software* en línea.

A efectos de visualizar claramente las inconsistencias aludidas, a este punto, reproducimos el cuadro comparativo elaborado por la especialista Carol Dunahoo.³⁶

³⁶ DUNAHOO, Carol. *Electronic Commerce and Tax Neutrality: Current Vat Issues*. Internet Law and Policy Forum Jurisdiction: Building Confidence in a Borderless Medium. Montreal. Julio, 1999, Sección C.

Bien	Tratamiento del IVA en la UE con entrega física	Tratamiento propuesto para entrega electrónica de bienes digitalizados
Libros, periódicos, y publicaciones	Sujetos al IVA a tasa cero o con tasa reducida	Sujeto al IVA a tasa regular
Software	En el caso de importaciones, se grava solo el valor del soporte físico	Sujeto al IVA a tasa regular
Música y video	Las importaciones reciben a menudo un beneficio o reducción tributaria	Sujeto al IVA a tasa regular

2.4.3.4. Servicios en línea

Similar a los casos ya anotados, algunos servicios como son la educación y los servicios médicos que en medios tradicionales son tratados con beneficios a efectos del IVA, en el comercio electrónico no tendrían beneficio alguno, con lo cual se les incidiría con una carga económica tributaria más «pesada».

2.5. Análisis de la problemática planteada

Como premisa de análisis, debemos puntualizar que la violación a la neutralidad respecto del comercio electrónico incidirá directamente sobre este desfavoreciendo su desarrollo. En tal sentido, consideramos inapropiadas las propuestas efectuadas por las organizaciones antes aludidas en la medida que poner en práctica sus propuestas muy probablemente signifique mermar el comercio electrónico con el objeto de recuperar los recursos tributarios que actualmente se vienen perdiendo por la falta de recursos técnicos para la fiscalización y control de dichas operaciones.

Entendemos que, si bien las metas recaudatorias son de vital importancia para la economía de todos los países, la forma de mantener dicho recurso en el nivel deseable no debe ser el recurrir a medidas antitécnicas o que perjudiquen el comercio electrónico.

En cuanto al tema jurídico, ya hemos señalado que el verdadero contenido de un bien o servicio no se altera por el hecho de su comercialización a través de Internet en formato digitalizado o por su prestación en línea, la sustancia en ambos casos es la misma, y con ello se debe mantener la misma incidencia tributaria.³⁷

³⁷ Al respecto, cabe traer a cuenta el siguiente comentario jurisprudencial: «Una reciente decisión del tribunal tributario del Reino Unido expresa una preocupación seria con respecto a la no neutralidad del tratamiento del impuesto al consumo propuesto en el campo del

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 incurrir.

Finalmente, el comercio electrónico requiere de un tratamiento tal que resulte neutro y equitativo respecto de las operaciones del comercio tradicional, de esta forma no puede soslayarse los aspectos técnicos en base a las necesidades de recaudación de determinadas jurisdicciones, problema ante el cual se deberá recurrir a soluciones alternativas y no a aquellas propuestas que afectan la economía en general.

Las reglas del IVA aun no están preparadas para ser aplicadas con el adecuado control tributario, sin embargo, ello debe llevar a nuevos desarrollos y 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.

3. Precios de transferencia o *Transfer Pricing*

Gran cantidad de transferencias en el comercio internacional se producen entre empresas vinculadas económicamente, hecho que potencialmente, conlleva la posibilidad de que se afecten los precios a los que son transados los bienes implicados en tales operaciones, modificando indebidamente el real valor de mercado de tales bienes. Esta circunstancia resulta de gran preocupación para las administraciones fiscales de todo el mundo.

En los últimos tiempos, 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 trabajarán con mayor insistencia con el objeto de conseguir considerables ahorros en tributos. De esta forma, los precios de transferencia de

comercio electrónico, la cual fue alegada por los Comisionados de Aduanas en el caso *Forexia*. [...] El Tribunal concluye que solo "los bienes" y la "propiedad tangible" se afectan con una tasa cero, bajo la ley vigente. *Forexia* es en cambio abastecedor de información en la forma de impulsos eléctricos [publicaciones digitales], ante lo cual se debe concluir que se trata de un suministro de servicios sujeto a la tasa del IVA del 17.5% del Reino Unido. [Sobre este pronunciamiento] En una opinión abiertamente crítica, las notas del Tribunal señalan que con la mayor firmeza y rechazo se entiende que el aludido resultado no es neutro, afecta la competencia comercial, y resulta contrario a las recientes declaraciones del Gobierno del Reino Unido que defienden un acercamiento neutro en la imposición tributaria del comercio electrónico». DUNAHOO, Carol. *Electronic Commerce and Tax Neutrality: Current...*, op. cit., Sección D.

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 la menor generación de rentas en los países con presión fiscal más alta.³⁸

3.1. Concepto de precio de transferencia

El concepto del precio de transferencia está referido a aquel precio establecido para la transferencia de bienes entre empresas vinculadas; Heleno Taveira señala que, «[...] como dice el propio glosario tributario internacional de la IBDF, el precio de transferencia 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, prestación de servicios, transferencia y uso de tecnología, etc)».³⁹

Al respecto señala el mismo autor que como tales precios no son siempre materia de libre negociación y no se determinan por las reglas de un mercado libre, estos pueden resultar distintos a los propios valores de 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 si se tratara de operaciones entre empresas no vinculadas aplicando la regla de valor de mercado.

No obstante lo anterior, debe aclararse que el hecho de que dos empresas que pertenezcan a un mismo grupo económico y que realicen operaciones entre si, no es suficiente para que se transgreda la regla de valor de mercado surgiendo el precio de transferencia y con ello la debida aplicación de concepto de *arm's length*. Tales condiciones solo nos dan un indicio de que se podría estar configurando un supuesto de precio de transferencia.⁴⁰

3.2. Precio de transferencia en el Perú

Desde el ejercicio 2001, se han incorporado en el Perú estrictas reglas sobre la valuación para las operaciones realizadas entre empresas vinculadas a través de los artículos 32 de la Ley del IR y 19-B de su Reglamento. Dichas reglas alcanzan a

³⁸ TAVEIRA TORRES, Heleno. «Precios de Transferencia y su Control Fiscal en la Legislación Fiscal Brasileira». *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios: Los precios de tranferencia*. Ediciones Estudios Financieros. Madrid, 1999, p. 164.

³⁹ *Ibid.*, p. 164.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 165.

operaciones entre empresas domiciliadas, así como a las realizadas con sujetos del exterior. El alcance de dichas normas comprende todo tipo de transferencias o servicios, gratuitos u onerosos, realizados entre empresas vinculadas.

El artículo 24 del Reglamento del IR ha definido que existe vinculación económica entre empresas cuando ocurra cualquiera de las situaciones siguientes:⁴¹

- Una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero.
- Si más del 30% del capital de dos o más empresas pertenece a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
- En cualquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
- Si el capital de dos o más empresas pertenece en más del 30% a socios comunes a estas.
- Si las empresas cuentan con directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros y comerciales que se adopte.
- Si dos o más empresas consolidan estados financieros.
- Si una empresa efectúa el 50% o más de sus ventas de bienes o servicios a una empresa o a empresas vinculadas entre sí durante los 12 meses inmediatos anteriores al mes en que ocurre la transacción.
- Si existe un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con cada una de las partes contratantes.
- Si una empresa del exterior tiene una o más filiales o sucursales en el país, en cuyo caso existirá vinculación económica entre la empresa del exterior y cada uno de las sucursales y filiales y a su vez, entre estas.

La regla general de valuación de operaciones contenida en la ley de IR se encuentra en el artículo 32 y es la regla de valor de mercado. El apartado 4 de dicho artículo señala que:

[...] para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, [el valor de mercado será] el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados en condiciones

⁴¹ Para los seis primeros supuestos, el artículo precisa que las situaciones descritas deben darse a la fecha de la transacción, en algún momento del ejercicio gravable en el que la transacción se lleve a cabo o en el ejercicio gravable inmediato anterior a aquel en que esta se efectúa. Una vez configurada la vinculación económica, dicha condición regirá para todo el ejercicio.

iguales o similares, o en su defecto se considerará el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares. Supletoriamente, la Administración Tributaria aplicará el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, tales como los métodos de costo incrementado y precio de reventa. Mediante decreto supremo se regularán los métodos de valoración que la SUNAT utilizará.

Tales métodos de valoración se encuentran regulados en el artículo 19-B del Reglamento de la Ley del IR y son el método del costo incrementado, del precio de reventa y los métodos basados en utilidades —volveremos sobre este tema—.

A tales efectos se ha recogido el principio *arm's length*, estableciéndose que los precios acordados en transacciones entre empresas vinculadas deben corresponder a los precios que habrían sido acordados en transacciones entre sujetos no vinculados entre sí, en condiciones iguales o similares en un mercado abierto.

En cuanto a la sustentación de los precios de transferencia, el propio artículo 19-B ha establecido que las empresas vinculadas deberán mantener la documentación e información sobre los métodos utilizados para la determinación de los precios de sus operaciones con empresas vinculadas, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar dichos precios. Igual obligación regirá para los sujetos domiciliados, respecto a las operaciones que realicen con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición. Dicha regulación supone mantener un adecuado análisis y sustento del importe fijado para las operaciones vinculadas.

3.2.1. Aspectos generales

La finalidad principal de las reglas sobre precios de transferencia consiste en evitar una indebida distribución de beneficios entre empresas pertenecientes a grupos empresariales a fines de reducir, en forma injustificada, la imposición que corresponde a las operaciones realizadas.^{42,43} Resulta claro el hecho de que los precios de transfe-

⁴² MELDMAN, Robert y SCHADELWALD, Michael. *A Practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions*. Chicago: Kluwer Law International, 1997, p. 117 y ss.

⁴³ No obstante, se debe tener presente que este es el sentido peyorativo de la expresión, por cuanto esta puede ser entendida como el importe que paga una determinada parte de una organización empresarial a otra parte dentro de la misma organización, respecto de un determinado producto o servicio. HAMAERKERS, Hubert. «Precios de Transferencia». Revista Euroamericana de Estudios Tributarios: Los precios de transferencia. Madrid, diciembre 1999, p. 12.

rencia proporcionan a las multinacionales la oportunidad de trasladar beneficios a países con baja tributación o con determinados beneficios fiscales.⁴⁴

Ahora, la definición de precio de transferencia en la economía de negocios señala que por dicho concepto debe entenderse la cantidad cobrada por parte de una organización por un producto o servicio que ella provee a otra parte de la misma organización.⁴⁵

3.2.2. Ajuste unilateral

Con la incorporación de las normas antes aludidas en el Perú, se ha implantado el sistema del «ajuste unilateral».⁴⁶ Mediante la mecánica del ajuste unilateral, la Sunat podrá rectificar el importe de las operaciones que se realicen entre empresas vinculadas —ajustándolo— con efectos únicamente para aquella empresa afectada (ya que Sunat determina libremente a quien fiscaliza, esta determina cuales serán las empresas afectadas).⁴⁷

De esta forma, tratándose de una venta o prestación de servicios entre empresas vinculadas, la Sunat bien puede ajustar el ingreso de la empresa vendedora, incrementándolo, sin conceder a la empresa compradora la deducción correlativa del mayor valor atribuido a la operación. Igualmente, la Sunat podría reducir el valor de la operación para la adquirente, sin conceder la rebaja del ingreso para la vendedora.⁴⁸ Así, el resultado final en el grupo empresarial sería que al venderse los bienes o prestarse los servicios a terceros, el importe del ajuste realizado por Sunat resultaría doblemente gravado con el IR.⁴⁹

⁴⁴ HAMAERKERS, Hubert. «Precios de Transferencia...». *Op. cit.*, p. 12.

⁴⁵ HORNGREN, W. O. STRATION y G.L. SUNDEM. *Introduction to Management Accounting*. Prentice Hall International Inc., 1996.

⁴⁶ BECERRA GUIBERT, Ignacio. *El Cierre Contable y Fiscal*. Madrid: Editorial CISS Praxis. 2000, p. 549. AGULLÓ AGUERO, Antonia. «Operaciones Vinculadas». En: *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. Granada: Editorial Comares. - España, 1998, p. 167. CAYÓN GALLARDO, Antonio. *Los impuestos en España*. Navarra Editorial Aranzadi. - España, p. 296.

⁴⁷ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Operaciones entre Empresa Vinculadas: ¿Ajuste Unilateral?». *Revista Análisis Tributario*, n.º 167, diciembre 2001,

⁴⁸ Sobre la justificación de esta opción legislativa revisar: AGULLÓ AGUERO, Antonia. «Operaciones Vinculadas». En: *Estudios sobre el impuesto de sociedades... Op. cit.*, p. 167.

⁴⁹ Ya en anterior oportunidad hemos indicado que el efecto de esta regulación implica una doble imposición económica. Veamos un caso en el que, por ejemplo, una empresa X le vende a otra Y, vinculada con la primera, bienes por valor de 100 unidades monetarias, cuyo costo es de 50 um. Y vende la mercadería por 200 um. Luego de una fiscalización, la Sunat determina que el valor de venta que aplicó X al venderle a Y era de 200 y no de 100, como se declaró. Entonces la Sunat adiciona el importe de 100um a la renta de X, sin conceder a Y el respectivo ajuste del costo por 100um. Entonces, el

Constituye un tema discutible la posibilidad que mantendrían las empresas vinculadas de tomar el mayor gasto, como adquirentes, en los casos en donde la Sunat hubiera aplicado el ajuste unilateral —en cabeza del vendedor o prestador del servicio— o viceversa, computar un menor ingreso por el vendedor, cuando la Sunat rebaje el valor de adquisición para el adquirente. En principio se trata de un derecho que reside en la propia cohesión del IR, en donde por lógica no puede gravarse dos veces una misma renta.⁵⁰ Esta cuestión debe ser materia de análisis y estudio dado que, la misma es de suma relevancia en la actividad de los grupos empresariales.

De otra parte cabe considerar que el artículo 32 prevé la aplicación del ajuste unilateral solo para el caso de operaciones entre empresas vinculadas. En el caso de operaciones realizadas entre sujetos no vinculados la norma señala que los ajustes que practique la Sunat tendrán efectos tanto para el adquirente como para el vendedor o prestador de servicios.⁵¹ Es así que para casos distintos a los de empresas vinculadas se debe aplicar el denominado ajuste bilateral.⁵²

3.2.3. Acuerdos previos de valoración

Los Acuerdos previos de valoración están expresamente admitidos en el artículo 32 de la Ley del IR y permiten concertar con la administración tributaria el valor de los bienes y servicios por operaciones vinculadas de modo tal que, con anterioridad a la realización de las operaciones, se cuente con un sustento de valor aceptado y acreditado por la administración —por el cual ya no corresponderá la aplicación de ajuste alguno⁵³—.

importe materia de reparo se ve incidido dos veces por el IR, una en cabeza de Y, y otra en cabeza de X. Lo que debería resultar en que se grave a X por 50 um y a Y por 100 um, resulta en que se gravará a X por 150 um y, además a Y por 100 um. Las 100 um reparadas resultan incididas dos veces en cabeza de dos distintos contribuyentes – esto es lo que se conoce como doble imposición económica.

⁵⁰ DODGE, Joseph y otros. «Federal Income Tax: doctrine, structure, and policy». *Lexis law Publishing*. Charlottesville, Virginia. 1999, p. 48. Este autor explica que uno de los principios básicos de la imposición sobre la renta consiste en que una misma renta no puede ser gravada más de una vez por el impuesto.

⁵¹ Si se tratara de una operación comercial en donde intervienen diversas partes se debe entender que el ajuste alcanzará a todas.

⁵² Esta terminología viene de la doctrina española y grafica el hecho que la valuación de la operación vinculada se debe recoger en todas las partes intervinientes. Así, si la operación se ajusta por encima de su valor original, el vendedor reconocerá un mayor ingreso y el comprador reconocerá un mayor gasto. BECERRA GUIBERT, Ignacio. *El Cierre Contable y Fiscal...* Op. cit., p. 550.

⁵³ Los *Advance Pricing Agreements* o APAs son muy utilizados en el medio internacional de forma que se aseguren los valores de las operaciones a realizar. Debería establecerse un procedimiento ágil para su aplicación en el Perú.

3.2.4. Métodos de valuación de las transacciones vinculadas

A efectos de los métodos de valuación de las operaciones vinculadas la Ley del IR se remite básicamente a los establecido por la OCDE, según lo siguiente:

- 1.- *Método del coste incrementado (cost plus)*. Para valorar la transmisión de un bien a una empresa vinculada, se parte del precio de adquisición del bien y se adicionan los costes incurridos y un margen de beneficios.
- 2.- *Método del precio de reventa (resale price)*. El precio de mercado se determina tomando el precio al que las mercancías se venden por el comprador vinculado (el revendedor) a clientes independientes, y restando un margen para llegar al precio de libre competencia correspondiente a la venta realizada por el vendedor inicial.
- 3.- *Método de división del beneficio (profit split)*. Mediante el mismo se determina el beneficio combinado de las empresas asociadas en las transacciones y se divide entre los partícipes de acuerdo con el valor relativo de la contribución que se espera que cada una de las empresas haga a tales transacciones controladas.

3.3. Precios de transferencia y el comercio electrónico

Hoy en día con el florecimiento del 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 gran mayoría de grandes empresas han invertido ingentes sumas de dinero con el objetivo de implementar un Intranet que les permita desarrollar sus operaciones al interior del mismo grupo económico, en forma sencilla y expeditiva.

Estas Intranets consisten en redes privadas de comunicación, las cuales operando en forma similar a Internet, se limitan al acceso de los usuarios de la propia empresa. Esta es una red cerrada para aquellos que no son parte, en estos casos, del grupo económico.

Es así que, las empresas que han implementado sus Intranets pueden aprovecharlas para intercambiar información y servicios digitalizados en forma permanente sin ninguna traba de fronteras o de horarios. Esto ha generado la imposibilidad de las administraciones tributarias respecto a la posibilidad de controlar el precio de transferencia, en tanto que, como hemos visto, actualmente se carece de medios para controlar el contenido y menos el importe de una determinada operación del comercio electrónico. Esto, se ve aun más problemático en el caso de las Intranets puesto que estas son redes privadas cuyo acceso está restringido a todo sujeto fuera de la organización, incluyendo a las autoridades fiscales.

De lo anterior, a su vez, fluye que cada vez se hará más dificultoso el encontrar operaciones con las cuales comparar aquellas realizadas a través de una Intranet y con ello se dificulta en mucho la aplicación práctica del principio *arm's length*, a fin

de combatir la evasión tributaria que se produce en los supuestos de precio de transferencia.⁵⁴

3.4. Comparabilidad y fiabilidad en la aplicación del principio *Arm's Length* al comercio electrónico

Con el objeto de poder aplicar el principio *arm's length* debemos contar con ciertos parámetros los cuales nos permitan, dentro del campo del comercio electrónico a través de Intranets, comparar el precio aplicado dentro de una operación entre partes vinculadas, con otros realizados por partes independientes.

Según este criterio debemos buscar operaciones similares a las realizadas por dichos grupos económicos con el fin de aplicar el *arm's length*, en base a criterios de comparabilidad y fiabilidad.⁵⁵

Encontramos en esta tarea una labor compleja para las autoridades tributarias de todo el mundo ya que, muy probablemente, con el fin de lograr dicho objetivo, deberían penetrar en la privacidad de las empresas quizás a niveles no admitidos por las normas legales de sus respectivas jurisdicciones.

No obstante, no podemos dejar de mencionar que, una vez detectado un problema de precio de transferencia sobre el intercambio de un bien digital, es perfectamente válido, a nuestro modo de ver, el comparar el precio fijado por las empresas vinculadas para la operación digital, con una operación del comercio tradicional. Esto en razón a que, como hemos precisado, los bienes muebles expresados en formatos digitales son sustancialmente los mismos que aquellos que se negocian en su expresión material.

⁵⁴ Con el objeto de combatir estas anomalías causadas de la aplicación indebida de las nuevas tecnologías se deberán prever medidas especiales, las cuales permitan que las administraciones fiscales superen dichos inconvenientes y en su casos sancionen y repriman aquellas empresas que transgreden la regla valor de mercado con el objeto de evadir tributos. «[...] La lucha contra la evasión tributaria en el campo internacional requiere que la legislación de los países contenga regulaciones sobre el particular, en el caso de los precios de transferencia, especialmente en los casos de transferencias vía telemática. Normas que, asimismo, deben otorgar facultades a la administración tributaria que actúa en momentos posteriores a la fijación de los precios de transferencia, conteniendo definiciones categóricas sobre abusos en la fijación de precios». OLIVER CUELLO, Rafael. *El Comercio Electrónico Perspectiva...*, Op. cit., p. 4.

⁵⁵ Hamaekers indica al respecto: «[...] El alcance del principio de *arm's length* se obtiene a través de las operaciones entre partes independientes de similar comparabilidad y fiabilidad». HAMAEEKERS, Hubert. «Precios de Transferencia: Historia, Evolución y Perspectivas». *Revista euroamericana de estudios tributarios: los precios de tranferencia*. Ediciones Estudios Financieros: Madrid, 1999, p. 27.

Si bien entendemos que el problema causado en estas materias, por la agilidad del comercio electrónico no es de solución fácil, también debemos señalar que la integración de los controles a efectos de materias como el precio de transferencia se deben complementar con las soluciones a temas como el de la neutralidad tributaria en el comercio electrónico, es decir los inconvenientes aparentemente dislocan diferentes partes de nuestros sistemas, sin embargo lo que está sucediendo, es una mutación de la vida en general, hacia una nueva era digital, razón por la cual el derecho tributario y con este los métodos de control fiscal también deberán evolucionar.

4. Situación del Perú ante la aplicación de los impuestos a las ventas y a la renta a las operaciones del comercio electrónico

Como hemos venido indicando, a este punto debemos señalar que el gobierno peruano así como todos los otros gobierno alrededor del mundo, deben tomar medidas que promuevan el desarrollo del comercio electrónico y no por el contrario constreñirlo.

Una de las medidas más importantes y la más aceptada a nivel internacional en cuanto a dicha materia en tributación es el principio de neutralidad. Así la neutralidad en cuanto a la aplicación de impuestos a las ventas y sobre la renta se asegurará procurando que los contribuyentes que realicen negocios electrónicos, tributen en forma equivalente en que los hacen las empresas que realizan los mismos negocios en el comercio tradicional.

En tal sentido, ya hemos propuesto una serie de medidas de simple aplicación según nuestro criterio, además de la no imposición de nuevas cargas o cargas más pesadas en cuanto al cumplimiento de formalidades para aquellos sujetos del comercio electrónico.

En suma, la misión del gobierno con respecto a la aplicación de tributos al comercio electrónico debe ser el procurar, por lo menos dentro de su jurisdicción y a este punto de la revolución digital, que el sistema tributario mantenga la misma presión fiscal, tanto para los negocios del comercio electrónico, como para los negocios de similar contenido realizados en medios tradicionales.

No se pueden hacer aquí innovaciones riesgosas en el sentido de restringir el desarrollo del comercio electrónico, en donde la prudencia debe ser el principio director de la actividad estatal con relación a esta etapa de experimentación y desarrollo de los negocios electrónicos.

Capítulo V

EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En el presente capítulo nos ocupamos del tema del establecimiento permanente a efectos del comercio electrónico, el cual actualmente presenta una de las materias más controvertidas y de mayor complejidad en el plano del derecho tributario.

Internet se viene convirtiendo en el medio de efectuar operaciones comerciales en el ámbito global, de mayor importancia en la presente coyuntura. Las empresas están abriendo sus puertas a través de la Red de Internet, lo cual significa entrar a un mercado donde, efectivamente, acceden tanto oferentes como demandantes de una interminable gama de productos y servicios, sin límite alguno de fronteras nacionales; mercado que además se encuentra operativo en todo momento y con condiciones de competencia, en principio simétricas, para todos los participantes, sin que para ello se requiera de un establecimiento físico alguno —al menos en términos tradicionales—, es decir no se requiere de tiendas, almacenes, oficinas, ni de ninguna instalación similar.

De esta forma, surge uno de los problemas más álgidos dentro de la fiscalidad del comercio electrónico constituido por la necesidad de establecer criterios que permitan determinar los casos en los cuales se puede considerar que se desarrollan actividades comerciales dentro de una jurisdicción determinada, de forma tal que se llegue a una conceptualización clara de la institución del establecimiento permanente. Esto con el objeto final de vincular las operaciones de este tipo de comercio con la o las jurisdicciones a las cuales les corresponda aplicar sus sistemas tributarios o, de ser el caso, determinar la inexistencia de dicha vinculación en el aspecto tributario.

1. Noción de establecimiento permanente

Las autoridades tributarias de las distintas jurisdicciones nacionales obligan a tributar a los sujetos extranjeros, sean entidades colectivas o personas físicas, por las rentas o ingresos obtenidos dentro del ámbito territorial de su competencia, en aquellos casos en que tales beneficios se deriven de actividades efectivamente desarrolladas en dicho territorio, aplicando en tales casos sus impuestos sobre la renta.¹

¹ Ya hemos visto las diferencias en cuanto a los principios de tributación por residencia y por la fuente. En el primero se gravan las rentas mundiales del contribuyente domiciliado en un determinado Estado mientras que, por aplicación del segundo, se gravan solo las rentas obtenidas en un determinado Estado para aquellos sujetos que no se

Una de las formas más comunes en que se determina la presencia del desarrollo local de actividades generadoras de rentas o ingresos en una determinada jurisdicción, consiste en la identificación de un establecimiento permanente de un determinado sujeto no domiciliado dentro del territorio de dichas jurisdicciones.

Este concepto no debe ser confundido con aquellos supuestos en los que sujetos del exterior desarrollan actividades específicas, con carácter esporádico, dentro de una determinada jurisdicción. Por ejemplo, mediante el envío de personal de una empresa, encargado para el desarrollo de una tarea en especial, con el objeto final de cumplir con la prestación de un servicio específico para otra empresa ubicada en un país distinto al de su residencia (este puede ser el caso de un grupo de técnicos encargados del levantamiento de datos para una firma de consultoría que presta sus servicios en el ámbito mundial). En estos casos se tratará de un servicio esporádico cuya ejecución con realización de actividades, parte en la jurisdicción de la empresa receptora del servicio y parte en el exterior, dará lugar a la imposición a la renta obtenida por las actividades ejecutadas en la jurisdicción receptora del servicio, mediante retención por el pagador de dicha renta. Este esquema se presentará generalmente en aplicación de las normas locales del Impuesto a la Renta en la mayoría de los países.²

Ahora bien, la doctrina generalmente aceptada coincide en señalar que el concepto de establecimiento permanente importa un «lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad comercial».³ De esta forma tenemos que,

encuentran domiciliados en el mismo. Sobre el principio de tributación en la fuente cabe precisar que: «...Generalmente, se hace una distinción entre ingresos de tipo empresarial, los cuales son gravados sobre una base neta en la que se admiten deducciones, e ingresos de tipo inversión, comúnmente gravados a través del mecanismo de impuesto retenido». AULT, Hugh. *Comparación de la Tributación sobre la Renta, Un Análisis Estructural*. Kluwer Law International. Den Haag, Holanda. 1997, p. 431.

² Este es el caso del denominado, en el derecho tributario anglosajón, *withholding tax*, el cual se aplica sobre cada operación o pago específico percibido por un sujeto no domiciliado en la jurisdicción de donde proviene dicho pago. AULT, Hugh. *Comparación de la Tributación sobre la Renta...*, *op. cit.*, p. 430.

³ Esta definición es la considerada en 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. Dicha norma dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. Para los efectos de esta Convención, el término «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios a través del cual un negocio realiza toda o parte de su actividad.

2. El término «establecimiento permanente» incluye sobre todo:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;

dentro de esta definición se colige la concurrencia de dos elementos sustanciales a efectos que se configure un establecimiento permanente, primero (i) el elemento físico (y estático), consistente en el lugar fijo de actividades y segundo (ii), el ele-

d) las fábricas;

e) los talleres, y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

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

4. A pesar de lo dispuesto en los numerales precedentes de este Artículo, el término «establecimiento permanente» no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa solamente con el propósito del almacenamiento, exposición o entrega;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa solamente con el propósito de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocio solamente con el propósito 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 del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplique el párrafo 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 esta empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen en el marco ordinario de su actividad.

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

El objetivo final de esta norma consiste en que, las empresas de los países que suscriban este modelo de tratado tributen en un país distinto al de residencia, solo en aquellos casos en que se verifique un establecimiento permanente en dicha jurisdicción que constituye la fuente de las rentas obtenidas. En buena cuenta, se puede señalar que los países que optan por la suscripción de este tipo de convenio, efectivamente, optan por aplicar el criterio residencia para la aplicación de la imposición sobre la renta.

mento económico (y a su vez dinámica), el que requiere la realización de actividades de comercio.

Sobre dicha definición Alejandro Altamirano hace notar que el concepto de establecimiento permanente no implica necesariamente la presencia de una sociedad extranjera, formalmente establecida, en otro país. En ese sentido, indica lo siguiente:

[...] De conformidad con el concepto de establecimiento permanente se busca alcanzar, con el gravamen del país en el cual el sujeto tiene una presencia efectiva de negocios, sin constituir necesariamente una sociedad en dicho país. Ello sin perjuicio de que ciertos supuestos de presencia limitada en un país no son suficientes para configurar el concepto de establecimiento permanente y, en consecuencia, el país en donde aquel se encuentra no tendría potestad tributaria sobre dicho establecimiento permanente. Tal el caso del uso de ciertas facilidades para el depósito de mercaderías, exhibición o distribución de bienes, de propiedad de una empresa.⁴

Sobre estos aspectos es importante comentar que el concepto de establecimiento permanente presenta ciertos requisitos para su verificación en la práctica. Como se indica, no en cualquier caso de presencia de una entidad extranjera en jurisdicción distinta a la de origen se da lugar a un establecimiento permanente.

De acuerdo con este planteamiento, en el campo del comercio electrónico será una materia de gran relevancia el determinar cuando se presentan las condiciones para considerar que se ha constituido un establecimiento permanente y determinar si es posible dicho supuesto.⁵

⁴ ALTAMIRANO, Alejandro. *La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través de Internet*. Ponencia ante las XXIII Jornadas Nacionales de Derecho Internacional Privado y Comparado organizado por la Asociación Mexicana de Derecho Privado y Comparado, desarrollado en la Universidad Anahuac, Jalapa, Estado de Veracruz, México, del 27 a 30 de octubre de 1999, p. 30.

⁵ Al respecto, son interesantes los comentarios de Alejandro Altamirano. «[...] En este punto se suscita el interrogante en el ambiente del *e-commerce*, ¿configura establecimiento permanente la explotación comercial en un país donde no existe presencia física significativa o ninguna presencia? ¿Deberíamos considerar a los servidores solo como una instalación para el almacenamiento de información, exhibición y envío de bienes o mercancía propiedad de la empresa? o, ¿Podría una página *Web* en la Red ser considerada una forma de presencia de la compañía en ese país, con base en la teoría que actúa como una suerte de agente automatizado dependiente, con capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa?»

1.1. Elementos constitutivos y funcionalidad del concepto de establecimiento permanente

De acuerdo con lo indicado, solo ante la concurrencia de un lugar fijo de negocios y la realización efectiva de estos en el ámbito de una determinada jurisdicción, podemos hablar de la existencia de un establecimiento permanente. En ese sentido podemos citar la opinión de Alberto Xavier en cuanto a los elementos fundamentales del concepto de establecimiento permanente:

El concepto de establecimiento permanente reconoce, como bien señala Xavier un elemento estático, representado por la organización a través de la cual se ejerce una determinada actividad y otro elemento dinámico, representada por la misma acción o ejercicio de la actividad. Ambos elementos concurren simultáneamente, pues no existirá establecimiento permanente si estamos en presencia de una organización inerte, esto es, que no ejercite actividades, como tampoco habrá establecimiento permanente si una entidad no residente ejerce una actividad en el territorio sin para que ello utilice una organización en dicho territorio.⁶

Tal como señala Xavier, es importante para la configuración de un establecimiento permanente la realización de actividades económicas, constituyendo el concepto de establecimiento permanente uno dinámico, por propia naturaleza.

Ahora, hacia una explicación desde el punto de vista funcional del concepto de establecimiento permanente debemos considerar que, en virtud de esta institución del derecho tributario, la explotación económica que realiza un sujeto extranjero dentro de una jurisdicción distinta a la de su residencia, mediante la constitución de un lugar fijo de negocios, como se señala en la citada definición, da lugar a la afectación tributaria de las rentas o ingresos obtenidos en dicha jurisdicción de la

En los tres modelos de Convenio (EE.UU., ONU y OCDE), para la existencia del establecimiento permanente se requiere un mínimo *nexo* gravable, es decir un lugar fijo de negocios por medio del cual una empresa lleva a cabo sus negocios, a los efectos de aplicar gravámenes sobre la renta de una empresa por parte del estado de la fuente.

La exigencia del lugar de negocios es inherente a la propia existencia del establecimiento permanente, con la imprecisión conceptual que deriva de qué debe entender por «lugar de negocios», cuál es su alcance. Aún con esta deficiencia puede señalarse que son elementos significativos para precisar ese concepto el hecho de que i) el lugar sea precisamente de negocios, ii) el lugar se utilice para el ejercicio de la empresa y iii) el lugar de negocios sea fijo». ALTAMIRANO, Alejandro. *La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través...*, Op.cit., pp. 30 y 31.

⁶ ALTAMIRANO, Alejandro. *La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través...*, op. cit., p. 30.

cual no es residente, con las respectivas formas de imposición sobre la renta; entendiéndose que el referido lugar fijo de negocios se manifiesta como un ente autónomo a efectos tributarios. En ese sentido, resulta de gran utilidad la apreciación que efectúa sobre la materia Oliver, de acuerdo a lo siguiente:

El establecimiento permanente, que corresponde a la explotación económica vinculada al territorio de un estado (estado de la fuente) pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro estado (estado de residencia), constituye un ente autónomo a efectos de imposición en el estado de la fuente (principio de tributación separada), y esta condición de centro independiente de atribución de rentas hace que dicho estado globalice en el establecimiento las rentas obtenidas por este en su territorio, configurando de este modo, una modalidad de sujeción específica, más parecida en su alcance a la obligación personal. Este es el fenómeno conocido como *personalización del establecimiento permanente*.⁷

Como bien se señala, en virtud del concepto de establecimiento permanente se instituye una suerte de personalización del lugar fijo de negocios de una determinada entidad en lugar distinto al de su residencia, a efectos de incidirlo tributariamente por el sistema tributario en cuya jurisdicción se ha dispuesto dicho lugar fijo de negocios. De esta forma, en aplicación del concepto de establecimiento permanente el derecho tributario separa y atribuye carácter y responsabilidad personales, al lugar fijo de negocios perteneciente a la entidad residente en una jurisdicción tributaria distinta a la originaria. Así, la responsabilidad tributaria de dicho establecimiento permanente abarcará el total de los ingresos o rentas obtenidos en la jurisdicción en la que ha sido instalado.

Además, se debe notar la importancia del elemento autonomía en la concepción del establecimiento permanente. Esto ya que la unidad productora o la unidad que desarrolla actividades económicas en una jurisdicción distinta a la propia, si bien no es una entidad jurídicamente distinta a la de la unidad principal, sí es una rama autónoma, la cual conlleva un cierto nivel de organización de negocio con el propósito de cumplir una función determinada, la que por supuesto conlleva a la obtención de ganancias.

Por otra parte, en cuanto a las características esenciales del establecimiento permanente, de acuerdo con la definición del Convenio Modelo de la OCDE, antes citada; Alfredo Gildemeister señala que, de dicha definición se desprenden las siguientes características: (i) la existencia de una instalación de negocios, (ii) el lugar de negocios debe ser fijo, (iii) las actividades se deben desarrollar en la instalación fija

⁷ OLIVER CUELLO, Rafael. «El Comercio Electrónico Perspectiva Tributaria». *Actualidad Informática Aranzadi*. Madrid, n.º 33, octubre, 1999, p. 3.

y, (iv) la actividad a desarrollar no tiene por que ser necesariamente productiva (contribuyendo con la obtención de beneficios económicos por la empresa).⁸

En tal sentido, hemos tenido por conveniente analizar brevemente cada una de estas características, adhiriéndonos a la estructura que observa el citado autor.

1.2. Características del concepto de establecimiento permanente

Pasamos a desarrollar las anotadas características del concepto de establecimiento permanente.

1.2.1. Existencia de una instalación de negocios

Esta característica está referida a la existencia de un emplazamiento o locación física dentro de la cual la empresa del exterior conduce negocios en la jurisdicción receptora. Al respecto se debe señalar que esta característica no requiere en estricto en todos los casos de una instalación de negocios tradicional. Para autores como Arvid Skaar,⁹ en algunos casos basta la presencia de maquinarias u otros equipos para que se configure una instalación de negocios. Sin embargo, cabe recordar que no basta la existencia de un lugar de negocios para que se configure la presencia de un establecimiento permanente, sino que deberán concurrir los otros elementos inherentes a este concepto.

La existencia de un lugar de negocios admite la más amplia diversidad de categorías en cuanto al título jurídico de las instalaciones que se puedan utilizar. En ese sentido, señala Eguinoa que, «es indiferente que la empresa sea propietaria o arrendataria de la instalación»,¹⁰ dado lo cual el aspecto relevante no es la titularidad sobre los bienes que conforman dicha instalación, sino que efectivamente sean utilizados por la empresa del exterior en la jurisdicción receptora del establecimiento permanente. Aún mas, una mera utilización de hecho de un local puede determinar la presencia de un establecimiento permanente.

En consecuencia, el hecho determinante está en que la organización empresarial desarrolle sus actividades mediante un local o en una ubicación o emplazamiento reconocido, para que se configure la existencia del lugar fijo de negocios.

⁸ GILDEMEISTER, Alfredo. *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1995, p. 194 y ss.

⁹ GILDEMEISTER, Alfredo. *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos...*, op. cit., p. 198.

¹⁰ *Ibid.*, p. 199. El autor indica que se debe entender por instalación de negocio cualquier tipo de instalación en general, la cual sea utilizada para el desarrollo de las actividades de la empresa.

1.2.2. Lugar fijo de negocios

En cuanto al lugar fijo de negocios, Alfredo Gildemeister indica que, «[...] esto quiere decir que la instalación debe estar en un lugar determinado, sin que esto signifique estar unido materialmente al suelo. Además se requiere cierto grado de permanencia, es decir, que no sea meramente temporal».¹¹

En cuanto a los elementos citados debemos considerar que, la vinculación física si bien puede ser a través de un bien que no sea precisamente un inmueble, por ejemplo, podría ser un bien semoviente, implica que dicho lugar fijo mantenga cierta estabilidad respecto a su permanencia dentro de la jurisdicción a la que se atribuye el establecimiento permanente.

Por otra parte, Skaar indica en cuanto al requisito de fijeza de la instalación de la empresa extranjera que el lugar fijo de negocios deber ser el hogar de la empresa extranjera en una determinada jurisdicción, el cual deberá ser visible, es decir perceptible, dentro de la misma.

En cuanto a la temporalidad de la permanencia del lugar fijo, el tiempo constituye un criterio relativo y el plazo a considerar para atribuir dicha permanencia dependerá de diversos factores, siendo el criterio general que la actividad no culmine instantáneamente (esto, entendemos se refiere a que no se trate de servicios o en general operaciones, cuya realización, implica una ejecución instantánea o efímera).¹²

De lo anteriormente expuesto se concluye que la característica de fijeza del establecimiento permanente conlleva dos aspectos: el físico y el temporal.¹³ Para cumplir con el aspecto físico, el establecimiento permanente debe presentar una locación espacial definida, aunque esta no tiene porque ser una estructura unida en forma definitiva al suelo del territorio, tal como es el caso de los inmuebles.¹⁴ El establecimiento permanente requiere vinculación de un lugar de negocio con una ubicación geográfica determinada.¹⁵ Ello no supone que por el hecho de variar en forma intencional, en reiteradas oportunidades, la ubicación de un determinado establecimiento permanente dentro un país, no se configurará este —esto sería un mero cambio de dirección del negocio—. Solo se requiere verificar la vinculación de la organización empresarial con una jurisdicción tributaria.

¹¹ *Ibid.*, p. 199.

¹² *Ibid.*, p. 200.

¹³ DOEMBERG, Richard y HINNEKENS, Luc. *Electronic Commerce and International Taxation*. IFA - Kluwer Law International. La Haya, 1999, pp. 133-134.

¹⁴ *Ibid.*, p. 134.

¹⁵ *Idem.*

Todo lo anterior va de la mano con el aspecto temporal. Un lugar fijo de negocios no puede ser uno que corresponda a un negocio o a una transacción eventual.¹⁶ Por ejemplo, no se puede considerar que se configura establecimiento permanente en el caso de un equipo de auditores que van de un país a otro para realizar una labor de auditoría específica y luego regresan a su país —caso distinto sería si dicho equipo de personas se traslada con vocación de permanencia y comienza a desarrollar su negocio en el país de destino—. Así, la fijeza de la ubicación del establecimiento permanente requiere un tiempo razonable durante el cual se desarrollen las actividades de negocio.

Lamentablemente no podemos señalar un plazo para establecer en que casos se cumple con el aspecto temporal de la fijeza del establecimiento permanente. Sin embargo, si podemos afirmar que un lugar de negocio meramente temporal no cumple con dicho requisito de fijeza.¹⁷

1.2.3. Desarrollo de actividades en la instalación fija de negocios

Esta característica se refiere a la presencia de empleados de la empresa extranjera, ya sea propios o subcontratados, para el desarrollo de las actividades empresariales correspondientes a su giro de negocio.

En el caso de equipos automatizados, bastará la presencia de personal propio o subcontratado de la empresa del exterior, para la realización de actividades de instalación, montaje y mantenimiento. A este respecto, no debemos olvidar que constituye un criterio generalmente aceptado, el contenido en el párrafo 4° del artículo 5° del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, en virtud del cual no se consideran establecimientos permanentes aquellas instalaciones cuyo objeto se limita a fines tales como el almacenamiento o depósito de bienes o, la recopilación de información.

1.2.4. La actividad a desarrollar no tiene por qué ser necesariamente productiva

En este campo se presentan dos teorías. Una, la «teoría de la pertenencia económica», señala que para que se configure un establecimiento permanente basta la existencia de una actividad cualquiera en la jurisdicción receptora, aun cuando esta no contribuya a la generación de rentas o ingresos a la empresa del exterior mientras que la otra, la «teoría de la realización» indica lo contrario, es decir que el establecimiento permanente para ser entendido como tal, debe aportar beneficios eco-

¹⁶ *Idem.*

¹⁷ *Idem.*

nómicos a la empresa del exterior, lo que equivale a decir que incrementan la rentabilidad de dicha empresa.¹⁸

Como podemos ver, de acuerdo a la opinión de Gildemeister,¹⁹ en cuanto a las características del concepto de establecimiento permanente inicialmente citado, dicha definición se entendería en el campo de la teoría de la pertenencia económica.

Por nuestra parte, debemos entender que la constitución de un establecimiento permanente por parte de una empresa determinada conlleva la intención de producción de rentabilidad para sí misma, con lo cual la teoría de la realización debería, de hecho, enmarcar dicho concepto.

En un análisis subjetivo, indudablemente, nos encontraremos con una diversidad de situaciones en las cuales existirán establecimientos, los que técnicamente constituyen establecimientos permanentes a fines tributarios, pero que no realizarán actividades precisamente rentables para la empresa del exterior; por tanto y en atención a la imposibilidad de evaluar cada caso por separado debemos entender que la adopción de la «teoría de la pertenencia económica» resulta apropiada en cuanto a órdenes de carácter pragmático dentro de la definición del concepto general de establecimiento permanente.

Ahora, sin perjuicio de lo señalado, no debemos perder de vista el hecho de que modelo de convenio de OCDE (en su artículo 5º), al establecer los casos en los que no se configura la presencia de un establecimiento permanente, comprende todas aquellas actividades de carácter no productivo por tanto; al momento de aplicar la regla, la teoría que se verá legitimada será la de la realización económica.

2. El comercio electrónico y el concepto de establecimiento permanente

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 se constituya como un establecimiento permanente dentro de la jurisdicción en la cual se encuentra físicamente ubicado dicho equipo servidor y, por tanto, genere responsabilidad tributaria por parte de la empresa propietaria de tal página *web*, en cuanto a la imposición de los ingresos o rentas obtenidos de las operaciones concretadas en dicha jurisdicción.

Recordemos que a efectos de entrar a Internet las empresas colocan o alojan sus páginas *web*, las cuales no constituyen otra cosa que una serie de recursos de *soft-*

¹⁸ *Ibid.*, p. 203.

¹⁹ *Idem.*

ware, en una instalación física constituida por un equipo informático denominado servidor (pieza de *hardware*), que es un computador de gran capacidad, el cual aloja en su interior diversa información, permitiendo el acceso a la misma desde cualquier parte de Internet. Así, estos equipos pueden actuar como anfitriones de una variedad de páginas web, colocadas en su interior por sus propietarios, contra el pago de los respectivos derechos al propietario del servidor, o bien, dichos propietarios de las páginas web pueden arrendar o comprar para sí sus propios equipos servidores con el objeto de cumplir sus metas dentro del comercio electrónico.

Como podemos ver aquí, la discusión se ha centrado básicamente en determinar si el hecho de alojar dichas páginas web, que no son otra cosa que *software*, en los señalados equipos servidores, significa la constitución de un establecimiento permanente en la jurisdicción en la cual está ubicado físicamente dicho servidor.

No obstante lo anterior, existe la posición de quienes opinamos que el verdadero punto de discusión debe 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 donde se encuentra el consumidor del bien o servicio del comercio electrónico. En ese sentido, opina Arthur Cockfield que, «el tema real [de discusión dentro de esta materia] debe ser cuando las autoridades tributarias podrán encontrarse en la aptitud de aplicar los tributos de sus sistemas sobre las funciones [del comercio electrónico] efectuadas por el *software* dentro de los equipos servidores».²⁰

De acuerdo con lo señalado, entendemos que la discusión sobre este punto de los aspectos fiscales del comercio electrónico se está desviando por cauces que no son los apropiados dentro de este tema, sobre todo por una institución que mantiene trascendental importancia en cuanto a materias de tributación de alcance internacional como es la OCDE.

En ese sentido, a continuación pasamos a revisar los análisis más importantes realizados dentro de esta materia constituidos a nuestro parecer por dos entidades que mantienen posiciones hasta cierto punto encontradas. De una lado se encuentra la antes mencionada OCDE y del otro la posición del Departamento del Tesoro norteamericano.

2.1. Análisis realizado por la Organización de Cooperación Económica y Desarrollo – OCDE

Como hemos visto, una de las materias más importantes en cuanto a la tributación del comercio electrónico es la constituida en determinar si una página web alojada

²⁰ COCKFIELD, Arthur. *Should Computer Servers Be Taxed?* Disponible en www.ssrn.com. Página revisada en abril de 2000.

dentro de un equipo servidor dentro una determinada jurisdicción tributaria, causará que una compañía extranjera resulte responsable tributariamente de los ingresos o rentas obtenidos en ese país a través de un establecimiento permanente (y por tanto mantendría responsabilidad respecto del impuesto a la renta en dicha jurisdicción).

Después de un largo período de discutir esta materia, la OCDE ha emitido un documento final en el cual establece los lineamientos para la aplicación de las reglas sobre establecimiento permanente, dentro de los convenios para evitar la doble imposición que se celebran dentro del modelo de dicha entidad.²¹

A este punto cabe aclarar que la OCDE constituye una organización compuesta de la mayoría de los países desarrollados del mundo.²² Por tal razón es que la OCDE proporciona un importante foro de discusión en lo que respecta a la materia de tributación a nivel internacional, pues propicia un intercambio permanente respecto de las materias de política fiscal y en general en el tema tributario, aplicables internacionalmente.

Ahora, el Modelo de Convenio del sobre Doble Imposición de la OCDE es utilizado como base para la mayoría de los tratados sobre doble imposición alrededor del mundo por los países que la integran. Para efectos de la aplicación de dichos tratados, periódicamente, la OCDE emite comentarios relacionados a los puntos tratados en el indicado modelo de convenio. En el fondo, dichos comentarios actúan como regulaciones puesto que, permiten, tanto a los contribuyentes como a las cortes, interpretar los diversos artículos desarrollados en el modelo de convenio de doble imposición.

Cabe precisar que la OCDE se ha cuestionado sobre la aplicación de la regla del establecimiento permanente contenida en el modelo de convenio antes aludido, respecto del caso de una página web alojada en un equipo servidor. Recordemos nuevamente que un servidor constituye una computadora en la cual reside el *software* y datos que integran la composición de un sitio web.

En ese sentido, se ha establecido que en los casos donde haya un tratado para prevenir la doble imposición en cuanto a los impuestos a la renta y al patrimonio, basado en el modelo de la OCDE, una empresa residente de un país no se encontrará

²¹ Para mayor detalle recomendamos revisar el *website* de OCDE en donde se encuentran disponibles todos los proyectos y lineamientos en torno a la tributación del comercio electrónico.

²² Los miembros de OCDE incluyen a Australia, Austria, Bélgica, Canadá, la República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, España, Suecia, Suiza, Turquía, Estados Unidos y el Reino Unido.

sujeta al impuesto a la renta en el otro país, a menos que esa empresa mantenga un establecimiento permanente en el otro país.

Aquí los principales temas específicamente tratados por la OCDE respecto del comercio electrónico son, cuando se constituye la colocación de una página web en un servidor como un establecimiento permanente y cuando se puede entender que esta suerte de servicio de un anfitrión, puede ser entendida como la constitución del establecimiento de un agente en la jurisdicción tributaria donde se ubica y por tanto, si se configura un establecimiento permanente a la luz de lo dispuesto por el párrafo quinto del artículo 5° del modelo de Convenio para evitar la doble imposición.

A este punto, cabe señalar que, como bien indica David Hardesty,²³ la OCDE no ha considerado el tema de que sucederá si una página web de una empresa extranjera ubicada en un servidor determinado, está sujeta al impuesto a la renta de ese país en virtud a la aplicación del concepto de establecimiento permanente, donde no hay ningún convenio sobre doble imposición. Asimismo, y de gran importancia, debemos señalar que la OCDE no ha considerado cual es el importe de ingresos que debe atribuirse a una operación del comercio electrónico realizada a través de un servidor, o en todo caso, como se debe medir este ingreso, si se considera que existe un establecimiento permanente (según se ha indicado, se estarían efectuando investigaciones separadas en cuanto a esta materia).

En tal sentido, resulta evidente que, para países subdesarrollados, como el Perú o en general, los latinoamericanos, el trabajo de la OCDE no tiene aplicación directa con obligatoriedad jurídica. Sin embargo, es preciso notar que en realidades como las señaladas se suele recoger, y de hecho se ha recogido en mucho, el fondo jurídico de las propuestas e indicaciones realizadas en dicho foro, traduciéndose en normas jurídicas tributarias en tales jurisdicciones.

Ahora bien, 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 un 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

²³ HARDESTY, David. *Web Server in Another Country – Proposed Rules*. Disponible en www.ecommecetax.com. Página revisada en noviembre de 1999.

en ese país, entendiéndose que tales rentas se encontrarán exclusivamente gravadas en la jurisdicción de residencia de la empresa.

El documento antes mencionado analiza la aplicación de Artículo 5° del Convenio a un servidor *web*, haciendo una distinción primero entre el equipo informático que podría constituir un establecimiento permanente y los datos y *software* que utiliza el equipo. A tal respecto, se precisa que los datos y *software* que implican la constitución de un sitio *web* no pueden por sí mismos constituirse en un establecimiento permanente en tanto que no importan la existencia de un bien corpóreo o tangible, sino que más bien por el contrario, el *software* importa un intangible el cual de por sí no puede significar la presencia física de la empresa en una jurisdicción tributaria.

En esta materia los Estados integrantes de la OCDE han coincidido en el hecho que el *software* por sí mismo no puede constituirse como un lugar fijo de negocios de modo tal que donde no hay maquinaria, equipo o bien corpóreo alguno no habrá establecimiento permanente.

Es así que el análisis efectuado toma una clara posición en cuanto a esta materia en el sentido que, un servidor *web* en un determinado país, podrá constituirse como establecimiento permanente solo si la empresa que conduce el negocio dentro del ámbito del comercio electrónico, es efectivamente propietaria del servidor *web* o alternativamente, lo arrienda. Al respecto cabe citar el documento preparado por la OCDE en su parte pertinente:

[...] De hecho, una empresa no tendrá una locación física en un país determinado, desde que un *web site* por sí mismo no implica la existencia de activos tangibles. En estos casos no se puede considerar que la empresa haya adquirido un lugar fijo de negocios en virtud del contrato de alojamiento de dicho *web site* [con la empresa propietaria del servidor]. Sin embargo, si la empresa que conduce negocios electrónicos a través de un sitio *web* también es propietaria o arrienda y opera el servidor en el que se aloja y usa este sitio *web*, se podría considerar que dicha empresa mantiene un establecimiento permanente si los otros requisitos establecidos en el artículo 5° [de la convención] son cumplidos.²⁴

De esta forma, el mero uso de un equipo un servidor en un país no es suficiente por sí solo, para que se produzca un establecimiento permanente para la compañía que usa dicho servidor, en la jurisdicción de ese país. En opinión de David Hardesty, «[...] Esto crea un "puerto seguro" para compañías que desean evitar un estableci-

²⁴ OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. *Proposed Clarification of the commentary on Article 5 of the OECD model Tax Conventions, Draft for comments*. Marzo, 2000, apartado 3.

miento permanente. Basta que una compañía no posea o alquile un servidor *web*, para que no se cree un establecimiento permanente». ²⁵ En tal sentido, el citado autor explica dos ejemplos los cuales resulta pertinente tener en cuenta:

WeGotaMillion, una librería de Internet americana vende libros a clientes alrededor del mundo. Para sus clientes alemanes, *WeGotaMillion* usa un servidor ubicado en Alemania, operado por un sujeto determinado que organiza el servicio. La compañía americana no posee o alquila el servidor. Según el Proyecto, el uso del servidor alemán no causará a la compañía americana la constitución de un establecimiento permanente en Alemania.

Otro ejemplo: Asumamos, que por razones técnicas, *WeGotaMillion* es propietaria o alquila sus propios servidores que se localizan en Alemania. Estos equipos se operan y mantienen por una empresa alemana. Según el documento de la OCDE la empresa americana no estará protegida por el puerto seguro. Esto necesariamente no significará que la compañía tiene un establecimiento permanente en Alemania, pero si deberá comparecer a las pruebas extensas [del artículo 5 del Convenio Modelo] para determinar si existe un establecimiento permanente. ²⁶

De otra parte, el mismo autor hace notar el hecho que la OCDE ha reconocido la temporalidad que se presenta respecto de la permanencia de una página *web* en un servidor determinado. Así, señala que, (y creemos sin el ánimo de exagerar):

[...] Un niño de trece años puede, en diez minutos, mover un sitio *web* entero de un servidor en un país a un servidor en otro. Esta facilidad de manejo a hace los sitios *web* muy móviles, y les permite a los operadores que cambien sus sitios, fácilmente, de las jurisdicciones tributariamente hostiles a otras que resulten más amistosas [de menor incidencia]. Por otro lado, donde una compañía es propietaria o alquila los servidores hay menos movilidad inherentemente. ²⁷

A este punto debemos indicar que, si como bien señala el experto este tipo de recomendaciones (las formuladas por la OCDE), deja un campo abierto para una adecuada planificación fiscal para las empresas que conduzcan operaciones del comercio electrónico, con el objeto de evitar la configuración de establecimientos

²⁵ HARDESTY, David. *Web Server in Another Country – Proposed...*, op. cit. Véase también: HARDESTY, David. *Can a Web Server Alone Cause Taxability in a Country?* Febrero, 2000. www.ecommercetax.com. Página revisada en febrero de 2000; HARDESTY, David. *International Income Tax Update*. Julio, 1999. Página revisada en diciembre de 2000.

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.*

permanentes indeseados; cabe destacar también el elemento movilidad implícito en esta materia.

Entendemos que la posibilidad de alojar sitios *web* en servidores en paraísos fiscales constituirá un tema de difícil solución para la tributación internacional, pensando en la implementación efectiva de las reglas que la OCDE propone.

Otro de los temas planteados es el consistente en las implicancias de la presencia física de personal de la empresa que opera el sitio *web* dentro de la jurisdicción donde se ubica el servidor *web*, a efectos de que se configure un establecimiento permanente.

En cuanto a esta materia, el documento de la OCDE no ha llegado a una conclusión definitiva, señalando que existen de una parte países los cuales consideran que, no es necesaria la presencia física de personal para que una página *web* ubicada en un servidor constituya establecimiento permanente en la jurisdicción de esta en tanto que, de hecho en el caso del comercio electrónico no es requerida ninguna presencia física de personal alguno y que el concepto de establecimiento fijo de negocios contenido en el modelo de convenio de la OCDE tampoco lo requiere.

De otra parte, se indica que está la posición de aquellos países que consideran que si es necesaria la presencia de personal para que se pueda configurar un establecimiento permanente, para lo cual se basan en los siguientes criterios en la configuración de un establecimiento permanente: las actividades deberán ser realizadas efectivamente en el país de destino (por personal de la empresa), las actividades podrán ser efectuadas por el personal de la empresa o por cualquier personal y, se debe definir el nivel de intervención humana para que se configure la existencia de un establecimiento permanente.

Asimismo, se ha considerado que, a efectos de entender que un sitio ubicado en un servidor determinado constituya un establecimiento permanente, deberá permanecer algún tiempo. Sin embargo, no se da un parámetro de tiempo, es decir no se establece plazo alguno.

De otra parte, el documento emitido también se ocupa de las actividades realizadas a través del servidor *web*. Se señala que las actividades consideradas como auxiliares o preparatorias de un negocio electrónico no causarán un establecimiento permanente en un país determinado, sin tener en cuenta la relación de una compañía extranjera con el servidor. Sobre esta materia se han considerado actividades preparatorias o auxiliares las de publicidad o de *marketing* y afines, sin embargo, se precisa que las distintas actividades que se puedan realizar a través de equipos informáticos en el ámbito del comercio electrónico deben ser materia de un análisis individualizado, es decir caso por caso.

Finalmente, otra materia a tratar será la del agente como establecimiento permanente. En ese sentido se trata el tema de los centros proveedores de información que alojan en sus servidores los sitios *web* de empresas del exterior.²⁸ Al respecto se considera que en estos casos no se constituirá la presencia de un establecimiento permanente en tanto que un proveedor de información no es un agente dependiente de la empresa del exterior y no mantiene ciertas características y facultades como para entender que conduce negocios (electrónicos) por cuenta de aquella.

Por ejemplo, un centro proveedor de información no tiene poderes para celebrar contratos en nombre de la empresa extranjera, en este punto, cabe destacar que la labor del centro proveedor de información es completamente independiente de las empresas que alojan en sus servidores sus páginas *web*, en razón de lo cual no se configura el supuesto contemplado en el artículo 5 del modelo de convenio y por ende no se dan los supuestos para considerar la configuración de un establecimiento permanente.²⁹

Como podemos apreciar el trabajo de la OCDE se ha centrado en un análisis de los principales elementos que se vinculan entre la forma que se realiza el comercio electrónico y los requerimientos establecidos en el artículo 5° del convenio modelo sobre doble imposición, pero sobre todo dando otorgando una mayor importancia a la parte física sobre la cual se conduce el comercio electrónico como es el *hardware*, es decir el equipo servidor.

Dicho análisis prescinde de elementos de juicio más relevantes que la parte física sobre la cual se conducen los impulsos electrónicos que generan las operaciones del comercio electrónico.³⁰ En tal aspecto, existen diversas opiniones de expertos sobre la materia las cuales señalan que se debería dar mayor relevancia a temas como ¿dónde se genera la actividad?, como la digitalización de bienes, que después serán vendidos en línea, la cual posteriormente ocasionará la obtención de ingresos o rentas dentro del ámbito del comercio electrónico. Sobre dicha materia es ilustrativa la opinión de Carol Dunahoo quien señala a tal respecto lo siguiente:

[...] Un servidor *web* es simplemente un equipo de comunicaciones, similar a un teléfono o a un fax. [...] un análisis del tema del establecimiento permanente no debe mirar hacia donde está ubicado el equipo servidor, en cambio debería orientarse hacia factores como, donde se ubicado el desarrollo del *Know-How*, la tecnología, y el proceso inteligen-

²⁸ *Ibid.*

²⁹ OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. *Proposed Clarification of the commentary on Article 5 of the OECD model Tax...*, *op. cit.*, apartado 15.

³⁰ HARDESTY, David. *Web Server in Another Country - Proposed...*, *op. cit.*

te así como el lugar donde ocurren otras actividades generadoras de un valor creado [...].³¹

Hasta este punto, hemos revisado la opinión de la OCDE en relación a cómo debe tratarse el tema del establecimiento permanente respecto al comercio electrónico. Sin embargo este no es el único análisis existente y como hemos señalado, el Departamento del Tesoro norteamericano también cuenta con un interesante análisis de la materia el cual pasamos a revisar a continuación.

2.2. Análisis del Departamento del Tesoro Norteamericano

Esta entidad considera que la dificultad a efectos de la determinación de la existencia de un establecimiento permanente en territorio norteamericano no se encuentra en establecer si se realizan actividades comerciales o no, sino más bien en determinar si existe presencia física efectiva en dicha jurisdicción, como para someter al sujeto extranjero a las obligaciones tributarias de su sistema.

Como señala Álvaro de Juan, es importante hacer notar que de acuerdo a lo establecido en los artículos 871 (b) y 882 del Internal Revenue Code (Código tributario norteamericano), «[...] una entidad extranjera tributará en EE.UU., respecto a sus ingresos obtenidos allí si dicha entidad realiza efectivamente un negocio o una transacción comercial en EE.UU.».³²

Así se precisa que normalmente un operador de comercio electrónico no mantendrá un establecimiento permanente en los Estados Unidos, debido a que por lo general no mantendrá un lugar físico de negocios dentro de dicha jurisdicción. En estas condiciones solo se podrá entender la existencia de un establecimiento permanente si el mismo es creado en aplicación de algún criterio de imputación creado artificialmente.

Un planteamiento similar se puede ver en la solución del caso «Piedras Negras Broadcasting Co. Vs. Comissioner», en donde una emisora de radio mejicana situada en la frontera con los Estados Unidos realizaba más del 90% de sus actividades comerciales orientadas hacia consumidores norteamericanos, es decir tanto su programación como su publicidad eran dirigidas a los pobladores norteamericanos del otro lado de la frontera. Aun cuando en este caso se pudo evidenciar una intensa actividad de tipo comercial orientada al territorio norteamericano, los tribunales de este país consideraron finalmente que no se verificaba una presencia física efectiva suficiente como para poder aplicar el sistema tributario norteamericano.³³

³¹ HARDESTY, David. *Can a Web Server Alone Cause Taxability in a Country?* Febrero, 2000. www.ecommercetax.com. Página revisada en febrero de 2000.

³² DE JUAN LEDESMA, Álvaro. «Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional». *Revista Análisis Tributario*. Números 141 y 142. Octubre y Noviembre de 1999, p. 27.

³³ DE JUAN LEDESMA, Álvaro. *Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad...*, op. cit., p. 27.

Diversos especialistas norteamericanos han considerado que la transmisión efectuada a través de las ondas hertzianas que llevan las señales de radio a través de la atmósfera y que no generan vinculación con las jurisdicciones de destino, actúan en forma parecida a la observada por los cables de fibra óptica y equipos informáticos y de telecomunicaciones que operan para la realización del comercio electrónico. En ese sentido, se considera que esta forma de operación del comercio electrónico, tampoco genera suficiente vínculo como para que en dichos casos se resuelva o se dé un tratamiento distinto al dispuesto en el caso «Piedras Negras».³⁴

Ahora, en cuanto a la atribución de un sitio web alojado en un servidor ubicado en la jurisdicción de los Estados Unidos, el departamento del Tesoro de ese país ha señalado que,³⁵ si la utilización de un equipo servidor en su jurisdicción de alguna forma diera la posibilidad de aplicar su sistema tributario a los ingresos o rentas obtenidos por el operador del negocio electrónico, este en cualquier momento que lo desee, simplemente podrá variar la locación de su sitio web a un servidor ubicado fuera de la jurisdicción norteamericana, con lo cual queda mediatizado este criterio. A todas luces, para estos expertos norteamericanos resulta fútil la vinculación física del comercio electrónico con las jurisdicciones tributarias a efectos de aplicar su sistema tributario, en razón de la alta movilidad de que son sujetos los elementos como la colocación de un sitio web en un servidor determinado. Esto es, que expresamente se ha señalado —en el reporte emitido por el Departamento del Tesoro norteamericano— que la ubicación física de los servidores web es irrelevante.³⁶

Así se considera que no existe vínculo efectivo que relacione en forma suficiente un negocio electrónico con una determinada jurisdicción tributaria, dado lo cual este vínculo solo podría ser creado en aplicación de algún criterio de vinculación. En ese sentido, anteriormente hemos indicado que:

De otra parte, cabe considerar que para el Departamento del Tesoro Norteamericano la dificultad de la determinación de la existencia de un establecimiento permanente en EE.UU. no radica en establecer si se realizan actividades comerciales o no, sino meramente en establecer si existe suficiente presencia física en dicha jurisdicción, como para vincular al sujeto y someterlo a las disposiciones de su sistema fiscal. En ese sentido se señala que, normalmente un operador de comercio electrónico no tendrá un establecimiento permanente en EE.UU., debido a que por lo general no

³⁴ *Ibid.*, p. 27.

³⁵ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Noviembre de 1996, acápite 7.2.3.1.

³⁶ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, *op. cit.* acápite 7.2.3.1.

mantendrá un lugar físico de negocios dentro de dicha jurisdicción. En estas condiciones solo se podrá entender la existencia de un establecimiento permanente si el mismo es creado por alguna forma de imputación.³⁷

A manera de conclusión, podemos citar a Arthur Cockfield, quien, a propósito de la posición del Departamento del Tesoro norteamericano en el tema de establecimiento permanente en el comercio electrónico, señala que:

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos sugiere que los servidores *web* no sean considerados como establecimientos permanentes. La función de estos equipos es análoga a la de un almacén de información, la cual como en la mayoría de tratados sobre doble imposición es considerada una actividad preparatoria o auxiliar y no generan un establecimiento permanente.³⁸

En suma, resulta clara la posición institucional norteamericana al considerar que no se genera de un establecimiento permanente, por el hecho del alojamiento de un sitio *web* en un servidor determinado.

3. Jurisprudencia internacional

En cuanto al tema del establecimiento permanente a efectos del comercio electrónico, también podemos observar que existen una serie de pronunciamientos jurisprudenciales discutidos internacionalmente, los cuales guardan estrecha vinculación con esta materia y que hemos tenido por conveniente analizar a efectos de ampliar nuestro panorama.

3.1. Caso «Pipeline», también denominado *The Pipelines Decision*

En primer término, nos referiremos a la sentencia de la Corte Federal alemana del 30 de octubre de 1996 (Bundezfinanzhof), en la cual dicho órgano jurisdiccional se pronunció considerando un oleoducto holandés, el cual atravesaba territorio alemán, como un establecimiento permanente en Alemania a efectos del impuesto sobre el Patrimonio Neto Empresarial y a efectos del Convenio sobre Doble Imposición suscrito entre Holanda y Alemania.³⁹ Este pronunciamiento fue recaído al

³⁷ FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: Comercio Electrónico, Consideraciones en Torno a una Nueva Área de Trabajo en Materia de Política Fiscal*. Lima. Editora Perú. Abril de 2000, acápite 2.2.

³⁸ COCKFIELD, Arthur. *Tax Compliance Issues for U.S. Companies with International Electronic Commerce Transactions*. Tax Notes International. Enero, 2000, p. 224.

³⁹ DE JUAN LEDESMA, Álvaro. *Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad...*, op. cit., p. 28.

solucionar el caso, aun cuando las instalaciones eran operadas mediante sistemas informáticos en forma remota desde fuera del territorio alemán.

Al respecto, se debe recalcar que las instalaciones de la empresa holandesa de hecho, no utilizaban personal alguno y en los casos en que se requería algún servicio de mantenimiento o similar, estos eran contratados para su realización por alguna empresa alemana.

La autoridad jurisdiccional alemana entendió que, en este caso, bastó la presencia física en un determinado territorio a través de maquinarias automatizadas y sin la necesidad de personal alguno, para que se entienda que existía un establecimiento permanente de la empresa holandesa.

Sobre este pronunciamiento, debemos hacer notar nuestro desacuerdo con el criterio que contiene dado que, conforme a la realidad de los hechos, no entendemos como se podría entender que, la instalación de maquinaria automatizada, con total ausencia de personal y de actividades mínimas de gestión, pueden determinar la existencia de un establecimiento permanente.

Asimismo, entendemos que no podrá haber establecimiento permanente donde no haya presencia física de personal y de una mínima estructura organizacional.

Afortunadamente, consideramos que existe jurisprudencia en sentido contrario a la anteriormente citada, a la cual nos adscribimos. Entre dichos pronunciamientos podemos citar la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del 17 de mayo de 1977 (Günter Berkholz, Asunto 168/84). Este pronunciamiento estableció que, no se configurará la presencia de un establecimiento permanente, en tanto no se verifique la presencia permanente personal y de recursos técnicos necesarios para la prestación de servicios (precisión que debe entenderse en sentido lato, es decir, para la realización de operaciones en general) y, si dicha prestación no se encuentra suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario (a través de un lugar fijo de negocios).⁴⁰

En tal sentido, entendemos que, en el caso de las operaciones conducidas a través de Internet, no se presentan las condiciones como para que se considere que una empresa que realice negocios electrónicos mantenga un establecimiento permanente en aquella jurisdicción en la que se sitúan los equipos a través de los que realiza sus operaciones.

3.2. Caso *Interworld vs. Commissioner*

Otro pronunciamiento jurisprudencial interesante sobre esta materia es el emitido por la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica en el caso «Interworld vs.

⁴⁰ OLIVER CUELLO, Rafael. *El Comercio Electrónico Perspectiva...*, op. cit. p. 4.

Comissioner»,⁴¹ (en 1996), en virtud del cual se juzgan las actividades de la empresa mencionada, la cual a pesar de ser residente de dicho país, conducía sus operaciones a través de un establecimiento constituido en las Islas Cayman, gozando del régimen beneficioso que ofrece dicha jurisdicción, la misma que es reconocida internacionalmente como un paraíso fiscal.

Dicha empresa utilizaba su establecimiento emplazado físicamente en las Islas Cayman, para prestar sus servicios en el ramo financiero. Sin embargo, al verificarse que todas las operaciones y gestión en general del negocio se conducía efectivamente en la ciudad de Texas, en los Estados Unidos, la Corte estableció que dicha empresa era sujeto del sistema tributario norteamericano y por tanto debía aplicársele todos los tributos que le correspondiesen dentro de dicho sistema.

En este caso se puede apreciar el peligro de aceptar criterios como el propuesto por la OCDE en orden a considerar la configuración de un establecimiento permanente por el hecho de alojar un a página web en un servidor determinado, en la jurisdicción en la cual se ubica dicho equipo. Este criterio orientaría la conducta de los contribuyentes de forma similar a la observada por el contribuyente del caso analizado en el párrafo precedente, con el objeto de buscar, indebidamente, ventajas tributarias, las cuales en última instancia, se encontrarían amparadas por la Ley, de aceptarse los referidos criterios normativos.⁴²

3.3. Caso Quill Corporation vs. North Dakota

Finalmente, otro caso que se debe tener presente en esta materia es el denominado «Quill Corporation vs. North Dakota», resuelto por la Corte suprema de los Estados Unidos de Norteamérica en 1992 (Resolución 504 US 298).⁴³

En este caso se trata de determinar la responsabilidad de la empresa Quill Corporation respecto a la obligación de actuar como perceptor de un impuesto al consumo interestatal, denominado use tax o impuesto al uso, en castellano, que se aplica en las ventas al menudeo en la mayoría de los estados de la jurisdicción norteamericana.

Al respecto, cabe señalar que la responsabilidad de una empresa que realiza ventas interestatales (en Norteamérica), respecto a la obligación de percibir el impuesto

⁴¹ HARDESTY, David. *Can a Web Server Alone Cause Taxability...*, op. cit.

⁴² En tales casos y dado que la Ley ampararía dicha conducta, no habría lugar a una subsanación del error cometido al legislar, vía el inicio de procedimiento fiscales por las autoridades competentes. Esto pone de manifiesto de forma más clara aún, el peligro de considerar a los equipos servidores como establecimientos permanentes.

⁴³ HARDESTY, David. *Nexus and the Telecommuter*. Junio, 1999.

www.ecommercetax.com. Página revisada en noviembre de 1999.

indicado del consumidor final y empozarlo a favor de la administración fiscal respectiva, surge solo cuando existe una vinculación suficiente entre la empresa y el territorio de dicha jurisdicción tributaria.

En el caso de Quill Corporation, se entendió que, si bien esta realizaba la gran mayoría de su actividad comercial con clientes residentes en Dakota del Norte, efectuando sus actividades promocionales, publicidad y marketing en general, dentro de dicho estado, no existía vínculo suficiente de presencia física dentro del mismo como para obligarla a actuar como agente de percepción del *use tax*.⁴⁴

Sin embargo, en cuanto a la materia de fondo cabe señalar que para David Hardesty resulta interesante analizar si la presencia de un trabajador de una empresa determinada, labora, a través de la modalidad del tele-trabajo, es decir si un sujeto labora para un empleador en lugar distinto del de la ubicación física de ese empleador; se podrá considerar que dicho sujeto vinculará a tal empresa con la jurisdicción en la que se encuentra a efectos del cumplimiento de obligaciones tributarias, tales como las del *use tax*, antes referido.⁴⁵

Ahora, en el campo de la tributación internacional, y específicamente en lo que respecta al comercio electrónico y el concepto de establecimiento permanente, resulta aun más interesante determinar si un el establecimiento de un teletrabajador en una jurisdicción tributaria distinta a la de una empresa determinada, podría devenir en un establecimiento permanente.

En tal aspecto, debemos entender que si el trabajador ubicado en un punto remoto, realiza actividades comerciales amplias por cuenta de la empresa del exterior, por ejemplo, si realiza ventas y celebra contratos dentro de una jurisdicción determinada y que le ha sido específicamente asignada por la empresa empleadora, para luego reportarlas a esta por medios electrónicos; sí se configurarán las condiciones para que la existencia de este sea entendido como un establecimiento permanente.

En dicho caso concurren la presencia de un lugar fijo de negocios y la realización de actividades económicas, además de personal contratado para la realización de las mismas. Características que encuadran en los lineamientos generales que hemos visto al inicio del presente capítulo.

Lamentablemente, en la actualidad, no se registra un criterio jurisprudencial unívoco respecto del tema del establecimiento permanente en aquellos casos en que se efec-

⁴⁴ JOSTEN, Bruce. *E-Commerce Taxation: Issues in Search of Answers*. U.S. Chamber of Commerce. Septiembre, 1999.

⁴⁵ HARDESTY, David. *Nexus and the...*, *op. cit.*

túan actividades que permitan la realización de operaciones comerciales en forma remota y sin presencia física del vendedor o prestador de servicios.

No obstante, vemos que paulatinamente se están dejando sentados criterios suficientes para que la actividad jurisprudencial resuelva, dado el caso específico, considerando la ausencia de establecimiento permanente en todas aquellas situaciones, no solo los del comercio electrónico, en que no exista de hecho presencia física del comerciante en una determinada jurisdicción tributaria, a través de un lugar fijo de negocios y de personal en cargo de las funciones del negocio.

4. La posición de España con relación a la aplicación del concepto de establecimiento permanente a efectos del comercio electrónico

En octubre de 2000, la «Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española», designada por el Ministerio de Hacienda español, emitió un exhaustivo informe en cuanto a las implicancias fiscales del comercio electrónico en España.

Así, en cuanto al tema del establecimiento permanente, al revisar el análisis practicado por la OCDE, dicha comisión ha determinado que, no solo no es necesario el requisito de presencia física para la configuración de dicha categoría —pudiendo por tanto, un equipo servidor ser considerado establecimiento permanente—, sino que de plano no se puede concluir que el *software* que constituye un *web site*, por sí mismo, deba ser descartado a efectos de ser entendido como establecimiento permanente.

En este sentido, se ha indicado que, si bien un sitio *web* carece de manifestación física a la cual atribuir presencia, ello no debe conllevar a pensar que no existe un lugar de negocios dado que, a través del mismo se realizan determinadas operaciones comerciales.

Si bien el planteamiento del referido órgano recomienda una revisión del tema atinente al *software* que da vida al sitio *web*, a fin de considerarlo como establecimiento permanente, reconociendo que es través del mismo que se realizan las operaciones cuyo resultado debería ser fiscalmente incidido; no se da ninguna luz en cuanto a que posibilidades de control podrían aplicarse para poner en marcha dicho planteamiento.⁴⁶ Dadas las características universales de Internet, no entendemos como podría llevarse algún control sobre esta materia.

⁴⁶ PERKINS, Mike. OECD Revises Commentary on E-Business and Permanent Establishment... Además de España, Portugal sostiene una posición similar en cuanto a calificar a los *web sites* como establecimientos permanentes.

No obstante lo anterior, el trabajo de la señalada Comisión ha determinado que, de acuerdo a la definición de establecimiento permanente contenida en la Ley del Impuesto a la Renta de No Residentes, Ley 41/1998, de 9 de diciembre, un sitio *web* no podría constituir tal establecimiento, aunque respecto de un equipo servidor si se presentase dicha posibilidad.⁴⁷

Al respecto, el Art.- 12 de la citada Ley establece que, «[...] se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de *instalaciones o lugares de trabajo* de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

La norma hace clara alusión a un lugar o instalación de trabajo, debiendo entenderse que, dicha precisión se refiere a una presencia física, en el sentido tradicional, la cual a su vez importa un emplazamiento, dentro de territorio español, en el cual se realicen actividades comerciales. Consideramos que, a efectos de esta norma, no basta el desarrollo de tales actividades sin presencia física, para que se configure un establecimiento permanente —tal como propone la comisión—.

5. Función del servidor a efectos de determinar la presencia de un establecimiento permanente

A este punto, debemos reiterar nuestra posición en el sentido de entender carente de sentido la posibilidad de considerar una página *web* instalada en un servidor como un establecimiento permanente a efectos tributarios. Se debe recalcar que, un servidor es un equipo informático el cual permite la comunicación del sitio *web* con otros sitios de Internet, no resulta consistente otorgarle atributos propios, o

⁴⁷ Señala, la comisión que, «[...] A la luz de la anterior definición se plantea de nuevo el problema relativo a si podrá considerarse establecimiento permanente un sitio *web*. Al utilizarse la expresión *instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole*, podría entenderse que un centro servidor es un establecimiento permanente, *pero no un sitio web*. Como ya hemos señalado, la movilidad de los equipos informáticos, dadas las pequeñas dimensiones y peso de los que existen actualmente en el mercado, dificultaría la prueba de que se dispone en territorio español de dichos equipos *de forma continuada o habitual*».

más bien inherentes, a un lugar físico de negocios, tal como es en el caso de los establecimientos permanentes. Debe quedar en claro que, el contenido real y naturaleza de Internet importa la ausencia de ubicación en un espacio físico determinado.

[...] En ese sentido, la Red carece de relevancia como entidad corporal, esta no debe ser comprendida como un conjunto interminable de cables, computadoras e instalaciones similares, sino como una entidad dinámica que permite el intercambio de información entre sus usuarios. No negamos que Internet tiene un soporte físico, pero sí negamos que este por sí mismo sea materia de atribución de obligaciones legales; siempre serán los sujetos de derecho y su propia realidad fáctica los que tendrán que ser atendidos con tal fin.⁴⁸

En tal sentido, rechazamos también las tesis que señalan que, a efectos de determinar si una página *web* ubicada en un determinado servidor en una jurisdicción genera un establecimiento permanente dentro de la jurisdicción del servidor, se deberá analizar las actividades que se realizan a través de tal equipo de manera que, en la medida que dicho recurso sea utilizado como mero punto de publicidad o actividades preparatorias y similares no habrá establecimiento permanente, mientras que; caso contrario, cuando la página *web* sea utilizada para realizar operaciones se considera que sí existe establecimiento permanente.⁴⁹

Asimismo, debemos recordar que, como bien señalan los análisis realizados por el Departamento del Tesoro Norteamericano, si se estima que la ubicación dentro de un

⁴⁸ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: Comercio Electrónico, Consideraciones en Torno a...*, Op. cit. acápite 2.2.1.

⁴⁹ «Cuando enfocamos la manera de trabajar de Internet de una forma gráfica, podemos efectuar una analogía con una telaraña dentro la cual cada punto o intersección se puede interconectar con los otros siguiendo una diversidad de rutas. De esta forma, cuando un usuario de Internet envía o recibe información nunca sabe cual es el "camino" que esta sigue hasta llegar a su destino. Desde el punto de vista técnico, lo que permite la comunicación e interconexión de los diversos equipos en la Red es un protocolo o lenguaje uniforme denominado "TCP/IP" (Transmisión Control Protocol/Internet Protocol), el cual permite en cierta forma empaquetar la información y remitirla a su destino, sin importar las diferencias que pudieran presentar los equipos informáticos o las tecnologías que intervengan. La información así empaquetada en aplicación del protocolo mencionado es enviada a su destino a través de una innumerable cantidad de computadoras (denominadas *routers*), las cuales deciden de manera instantánea la mejor ruta para encaminar la información hasta su destino final. Así, se prescinde de un computador que funcione como organizador central. Cada *router* decide la mejor ruta disponible para remitir la información. Inclusive cabe la posibilidad que varios paquetes de información que constituyan un solo mensaje, sean enviados por distintas rutas para "rearmarse" en su destino final».

servidor instalado en una determinada jurisdicción, podría dar lugar a entender que se configura un establecimiento permanente, el contribuyente sobre el cual recae dicha determinación podrá fácilmente variar su ubicación para trasladar su página web a un servidor instalado en una jurisdicción distinta y que además podría constituir un paraíso fiscal. Opinamos que la ubicación de la página web de las empresas dentro de uno u otro servidor, en distintas jurisdicciones, deberían ser descartadas como criterio de imputación a fines de establecer un establecimiento permanente.

En el mismo sentido, también existe una corriente doctrinaria que señala que, las actividades realizadas a través de Internet obedecen a las características de las actividades preparatorias y auxiliares, dado lo cual se debería recurrir a criterios más consistentes tales como la presencia de personal de la empresa extranjera o la contratación de verdaderos agentes (y no de los centros proveedores de información) a fin de determinar si una empresa mantiene o no un establecimiento permanente en el ámbito del desarrollo de un negocio electrónico.⁵⁰

También debemos señalar que, en cuanto a esta materia, coincidimos con la opinión emitida por la Cámara de Comercio Internacional - CCI⁵¹ en el sentido que, Internet crea la posibilidad para las empresas de abrir las puertas de sus negocios a una cantidad indeterminada de jurisdicciones tributarias, respecto de las cuales no se generarán múltiples establecimientos permanentes.

La generación de establecimientos permanentes por dichos ofertantes estará directamente relacionada con su interés por penetrar un determinado mercado ubicándose físicamente en el mismo y dando soporte y servicios locales en distintas jurisdicciones; es decir la generación de dichos establecimientos permanentes estará determinada por las condiciones del mercado, según las características del mismo, dependiendo si se trata de la prestación de algún servicio especializado o, la venta de un bien que requiere un mantenimiento periódico, un producto que requiere contacto continuo con el cliente por materias de fidelización, etc. En su caso, una determinada empresa se posicionará físicamente dentro de la jurisdicción de un determinado país en orden a consideraciones de competencia mercantil, donde lo tributario no podrá desalentar dicha determinación, frente a la necesi-

⁵⁰ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: Comercio Electrónico, Consideraciones en Torno a...*, op. cit. acápite 2.2.1. En este aspecto, nos queda claro el hecho que las actividades que se realicen a través del servidor no determinan la presencia de un establecimiento permanente puesto que, la mecánica de trabajo de la Red es siempre la misma, en donde no hay presencia física de trabajadores ni lugar fijo de negocios, y por tanto no se puede atribuir responsabilidad tributaria alguna en función de criterios tales como considerar cuales son las actividades realizadas a través del equipo servidor.

⁵¹ TAX MANAGEMENT INC. (Bureau of National Affairs - BNA). *The Emerging International Tax Environment for Electronic Commerce*. Washington DC. Febrero, 1999, p. 19.

dad de atacar presencialmente el mercado de una determinada localidad. En suma, en esta materia primará la estrategia comercial de las empresas.⁵²

En suma, debemos concluir que existe una serie de razones de orden técnico y fáctico las cuales impiden considerar un servidor *web* dentro de una determinada jurisdicción, como establecimientos permanentes en dicha jurisdicción. Entre las razones más importantes que debemos indicar como sustento de dicho criterio se encuentra la siguiente: la alta movilidad que observan los sitios *web* respecto de los servidores en que se alojan (estas pueden ser cambiadas en cualquier momento), una regulación sobre el tema de establecimientos permanentes en función a la ubicación física de los servidores causaría una inmediata reacción en los contribuyentes quienes muy probablemente adoptarían un planeamiento tributario abusivo, estableciéndose en paraísos fiscales, no se requiere de la presencia de personal para la concreción de las operaciones comerciales y, las actividades comerciales realizadas por medios electrónicos a pueden ser calificadas como preparatorias hacia la realización de la operación definitiva.

Adicionalmente a estos inconvenientes, Arthur Cockfield⁵³ hace notar el hecho de que si se atribuyera la calidad de establecimiento permanente a un determinado servidor *web* ubicado en una determinada jurisdicción, no existe forma técnica que ofrezca suficiente certidumbre respecto al control de la información que se entrega por medio de dicho equipo y menos aún del valor dinerario de las operaciones que se realizaran. Es así que otro escollo importante para considerar un servidor como establecimiento permanente será la imposibilidad de las administraciones fiscales para efectuar los controles pertinentes a las operaciones comerciales que se realicen a través de este.

6. Establecimiento permanente y comercio electrónico en el Perú

En el Perú el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N°122-94-EF, ha recogido una definición del concepto de establecimiento permanente muy similar a la contenida en el artículo 5° del modelo de convenio de la OCDE. En ese sentido se señala que constituye establecimiento permanente 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.⁵⁴

⁵² INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE. *Tax Issues and Ramifications of Electronic Commerce*. Noviembre de 1,999. Disponible en Página revisada en diciembre de 1999.

⁵³ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. Implicancias Tributarias del Comercio Electrónico, Consideraciones en Torno al Concepto de establecimiento Permanente. *Revista Electrónica de Derecho Informático*. N.º 20. Marzo, 2000, acápite 3. Véase <http://publicaciones.derecho.org/redi/22 - Mayo_del_2000/2>

⁵⁴ COCKFIELD, Arthur. *Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*. TULANE LAW REVIEW. Vol. N.º 72, N.º 1, 1999, pp. 186-187.

Sobre esta materia, la similitud más 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 precisan 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—. ⁵⁵

Cabe recordar que, según establece el artículo 14.e) de la Ley del Impuesto a la Renta, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, son contribuyentes del impuesto dentro de la tercera categoría, correspondiente a las rentas empresariales. La norma precisa que en ese caso la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Queda claro aquí, que las rentas que se atribuyen al establecimiento permanente son únicamente aquellas que correspondan a las operaciones que este 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. ⁵⁶

Cabe recordar que los contribuyentes generadores de rentas de la tercera categoría, como son los establecimientos permanentes, se encuentran obligados a cumplir todas las formalidades tributarias que mantienen las empresas propiamente dichas, deben obtener RUC, llevar libros contables y tributarios, presentar declaraciones juradas tributarias, etc.

Por otra parte, debido a las razones anotadas a lo largo del presente capítulo entendemos que ni 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 equipo servidor.

Aun más, debemos hacer notar, como lo ha hecho Cockfield, ⁵⁷ el hecho que de considerarse la presencia de un establecimiento permanente en el Perú o en cualquier jurisdicción tributaria, en virtud a la locación de equipos servidores dentro de su territorio,

⁵⁵ GILDEMEISTER, Alfredo. *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos...*, op. cit. p. 673.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 673.

⁵⁷ Esta *vis atractiva* es también denominada «force of attraction». El resultado de la aplicación de este sistema implica un solo cálculo de resultado a todas las rentas a tribuidas al establecimiento permanente detectado.

la administración fiscal carecería totalmente de medios válidos con los cuales controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que de dicha indebida atribución se generarían.

En conclusión, el Perú no debe adelantar la aplicación de criterios como el esbozado por la OCDE cuya madurez, aceptación y factibilidad, en nuestra opinión, no mantienen la debida consistencia en el terreno práctico.

7. Alternativas de solución en cuanto al tema del establecimiento permanente

Un importante grupo de expertos que han analizado esta materia han recomendado de plano dejar de lado la posibilidad de atribuir a un equipo servidor el carácter de establecimiento permanente.

Como alternativa básica se ha propuesto el optar por la aplicación de un régimen tributario a nivel internacional para el comercio electrónico basado en el criterio residencia, es decir el impuesto a la renta aplicable a los negocios electrónicos se aplicaría en el lugar en que mantiene su residencia la empresa que conduce el negocio electrónico. Anteriormente ya hemos señalado sobre esta materia lo siguiente:

Indudablemente, la ausencia de un establecimiento permanente del comerciante de Internet implica la no afectación de sus rentas en el lugar donde se concertaron las actividades generadoras de las mismas; en otras palabras, el país receptor de las operaciones comerciales no percibiría un ingreso fiscal, ante la ausencia de una vinculación física con dicho comerciante, la cual le permita aplicarle los tributos de su sistema fiscal. En ese sentido, cobra una mayor relevancia el criterio de imposición a la renta en el lugar de residencia del operador comercial puesto que, será la autoridad tributaria del lugar de residencia de dicho sujeto la que deberá controlar el íntegro de sus ingresos de fuente mundial a efectos de aplicar la afectación tributaria respectiva sobre tales resultados.⁵⁸

Con la finalidad de atenuar la pérdida de la recaudación que se produciría para los Estados receptores de las operaciones del comercio electrónico con la aplicación de esta propuesta, se introduciría un criterio en base al cual se fijaría una suerte de «portal», constituido por un monto determinado en dinero transado en negocios electrónicos, a partir del cual la jurisdicción receptora, o de la fuente, aplicaría una retención con una tasa proporcional del Impuesto a la Renta por el importe transado por encima de ese monto.⁵⁹

⁵⁸ *Ibid.*, pp. 186 y ss.

⁵⁹ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Implicancias Tributarias del Comercio Electrónico, Consideraciones en Torno al Concepto de establecimiento...*, op. cit.

Al respecto debemos señalar que, si bien nos parece una propuesta mucho más apropiada técnicamente que la basada en la manifestación física del equipo servidor, con el objeto de fijar establecimientos permanentes, no deja de presentar sus inconveniencias para las administraciones tributarias, las cuales a este punto de desarrollo de la tecnología aún no cuentan con herramientas lo suficientemente capaces para medir el nivel transado en los negocios electrónico y aún menos como ya hemos indicado, de controlar los contenidos de dichos negocios.⁶⁰

8. Consideraciones finales

Más allá de propuestas alternativas como son las de implementar un *bit tax*, que sería un tributo sobre la cantidad de información intercambiada electrónicamente en Internet, un *transaction tax*, por el que se aplicaría una retención (*withholding tax*) sobre todos los pagos por operaciones realizadas a través de Internet o un impuesto sobre las actividades de telecomunicaciones en general o sobre equipos informáticos,⁶¹ entendemos que, el comercio electrónico se encuentra en una etapa de desarrollo y si de alguna forma el sistema impositivo desalienta ese desarrollo, se corre el riesgo de perder importantes recursos nuevos que fluirían de la nueva economía que implica la utilización de las nuevas tecnologías de la información a los negocios.

Recordemos que cada estado mantiene soberanía para ejercer su poder tributario dentro de los límites de su jurisdicción.⁶² En tal sentido, las rentas que se generen

⁶⁰ Mantilla Gómez, refiriéndose a las propuestas de Doemberg en este sentido señala que «El enfoque con la retención del diez por ciento (10%) de DOEMBERG implica mantener intacto el umbral mínimo (establecimiento permanente), diseñado para ser aplicable a cualquier pago hecho por el país demandante (importador) quien realiza el pago al estado proveedor (exportador), siendo el propietario beneficiario quien erosiona la base imponible del estado que importa. Por lo tanto, los pagos categorizados como regalías, intereses, compensación, o costo de bienes vendidos, estarían sujetos a una retención por parte del Estado que lo importa, con la excepción de los dividendos, que no son deducibles y erosionan la base impositiva del estado de la persona que efectúa el pago. Dicho gravamen en el estado demandante debe ser acreditable en el estado proveedor o exportador, siempre que este enfoque sea para asignar la base imponible entre los Estados y no para aumentar el nivel general de tributación. Una característica importante implica mantener la retención a una tasa muy baja para minimizar la incidencia de la base neta de tributación y así respetar conforme el consenso internacional». En: ALTAMIRANO, Alejandro. *La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través...*, op. cit., p. 33.

⁶¹ Esto significa que las administraciones fiscales no podrían determinar si un determinado negocio electrónico se trata, por ejemplo, de la venta de un libro digitalizado o de un software, con lo cual se dificulta aun más las labores de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

⁶² DOEMBERG, Richard y HINNEKENS, Luc. ELECTRONIC COMMERCE AND INTERNATIONAL TAXATION... Op. cit., p. 359.

y que se encuentren efectivamente vinculadas a una determinada jurisdicción podrán ser alcanzadas por distintos medios. Así, el establecer medidas tales como asignar a una página web alojada en un servidor la calidad de establecimiento permanente pudiera resultar por demás prematuro.

⁶³ JEFFERY, Ramon. *The Impact of State Sovereignty on global Trade and International Taxation*. Kluwer Law International. Reino Unido, 1999, p. 26.

Capítulo VI

Aplicación del impuesto general a las ventas al comercio electrónico en el Perú

Interesa revisar cuáles son los efectos fiscales que se presentarían al realizar operaciones comerciales a través de Internet, de acuerdo a la legislación del Impuesto General a las Ventas – IGV – en el Perú. Tres son los supuestos de aplicación del IGV que corresponde revisar a fines del presente análisis; la venta de bienes muebles en el país, la prestación y utilización de servicios, y la importación de bienes.¹

1. Venta de bienes muebles en el país (bienes digitalizados)

Las normas del IGV definen en primer término lo que debe entenderse por ventas y luego establecen qué bienes están comprendidos.

El artículo 3.a.1 de la Ley del IGV considera como venta «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». El artículo 2 del Reglamento viene a precisar esta materia indicando que se incluye dentro de la definición de venta «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». Así, queda claro que para efectos del IGV se debe entender por venta cualquier operación en el ámbito del comercio que califique como típica, a fines de los contratos recogidos en la legislación civil, o atípica —respecto de las cuales no se ha regulado la causa objetiva del contrato— por la que las partes intervinientes acuerden la transmisión de determinados bienes de su propiedad—.

De otro lado, se debe considerar que las normas del IGV también precisan qué se debe entender como bienes a efectos de aplicación de la definición del concepto de venta. El literal b) del artículo antes citado precisa que debe entenderse por bienes muebles «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

¹ A efectos del presente análisis se entiende que los intervinientes en el comercio electrónico son sujetos gravados con el IGV, sea por que son empresas o por que realizan actividades empresariales con habitualidad —artículo 9 de la Ley del IGV—.

llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes».

Por su parte, el artículo 2.8 del Reglamento del IGV precisa que, «no están comprendidos en el inciso b) del Artículo 3° del Decreto la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de estas; las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito, salvo que la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos implique la de un bien corporal, una nave o aeronave».²

En consecuencia, los bienes muebles comprendidos en la aplicación del IGV son todos los corporales, así como algunos no corporales referidos a derechos de propiedad representados en títulos y elementos de propiedad intelectual p.e., el derecho de autor sobre un programa informático.

Adicionalmente, para la aplicación del supuesto de venta de bienes en el país, el artículo 2.1.a del Reglamento del IGV viene a precisar que se trata de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, sean estos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago. Para tales fines se consideran ubicados en el país no solo los que se encuentran físicamente en el territorio nacional, sino también los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país, aun cuando al tiempo de efectuarse la venta, se

² Sobre la venta de dinero digital, recomendamos revisar el anexo 2. Ya en una anterior oportunidad nos hemos pronunciado sobre la inafectación del IGV sobre las operaciones de venta de dinero digital. En tal sentido hemos señalado que «En correspondencia con la estructura impositiva del impuesto al valor agregado, se puede observar el hecho que, queda fuera del campo de aplicación del impuesto el dinero, el cual no es considerado bien corporal a estos efectos. De esta forma la entrega de dinero digital constituye un supuesto de inafectación del IGV, dado lo cual no corresponderá su aplicación a las operaciones que realice el promotor de un sistema de dinero digital. Cuando la Ley del IGV en su artículo 9 establece quienes son los sujetos del impuesto, se refiere a aquellos que efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución. Esta norma deja ver la filosofía del impuesto. Esta consiste en la afectación tributaria del valor agregado en cada etapa del ciclo económico de comercialización de bienes y servicios. Al respecto, existen autores quienes han entendido en el impuesto tipo valor agregado, más un método de recaudación, que un impuesto propiamente dicho. A través de este método se recaudaría rentas manifestadas en las distintas etapas del ciclo económico antes aludido. [...] entendemos que, con certeza, se excluye el dinero del campo de aplicación del IGV en tanto que, su entrega no importa la generación de valor agregado alguno». FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Venta de dinero digital, consecuencias en la regulación tributaria peruana». *Revista Electrónica de Derecho Informático*. Septiembre 2001. www.alfa-redi.com.

encuentre transitoriamente fuera de él – artículo 1.a del Reglamento del IGV. En el caso de bienes intangibles se señala que se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país – artículo 1.a del Reglamento del IGV—.

De las normas revisadas hasta esta parte tenemos en claro que se encuentran gravadas con el IGV todas las transferencias de bienes muebles ubicados física o jurídicamente en el país, incluyendo a todos los tangibles y a ciertos intangibles.

Nos ocupa ahora, cómo articular la aplicación de este supuesto de afectación del IGV a las ventas de bienes digitalizados a través de Internet. Antes de ello, solo debemos efectuar dos precisiones: La primera, no nos genera duda alguna la aplicación del IGV a las ventas de bienes corporales tradicionales las cuales se concierten por Internet o por cualquier otro medio no presencial puesto que la norma no establece excepción alguna de aplicación del impuesto por la utilización de medios de ventas remotos. En estos casos las empresas deberán continuar aplicando los procedimientos que habitualmente observar para el cumplimiento de las obligaciones por el IGV; la segunda el proceso de digitalización de bienes implica el convertir un determinado bien expresado en su forma tradicional, a su expresión en lenguaje de computadoras, es decir el lenguaje binario —lenguaje de unos y ceros—.

2. Calificación de la operación de venta de bienes digitalizados en el país

Entonces nos queda por analizar cómo aplicar el IGV en los casos en que se realice la venta de bienes digitalizados en el país. Al respecto cabe considerar que un bien digitalizado es sustancialmente el mismo que constituye su versión física o tradicional, pero convertido al lenguaje binario. Así, el fondo de la operación en donde se vende un bien digitalizado es sustancialmente el mismo que en el caso de la venta del bien en su expresión tradicional. Veamos el caso típico de venta de libros a través de Internet.

Cuando un sujeto adquiere un libro en formato digital en Internet y lo recibe a través de una descarga por medios informáticos, lo que está recibiendo es sustancialmente el mismo bien que hubiese adquirido en una librería tradicional y que a efectos de darle el uso al que está destinado, muy probablemente proceda a materializarlo a través de su impresión en papel.

Sin embargo, a efectos de calificar esta operación surge la duda de considerarla como una prestación de servicios y no como la venta de un bien —los análisis que a nivel

internacional se vienen desarrollando sobre imposición al consumo y comercio electrónico se encaminan por esta vía—. ^{3,4}

Sobre este punto debemos considerar que dentro de la Ley del IGV, un servicio es entendido como toda prestación que un sujeto realiza para otro por la cual percibe una retribución que califica como renta de carácter empresarial, incluyéndose el arrendamiento y el arrendamiento financiero —artículo 3.c de la Ley del IGV—.

Este supuesto del IGV implica la ejecución de una obligación de hacer o no hacer, excluyendo las prestaciones de dar, las cuales se gravan dentro del supuesto de venta de bienes. ⁵ Así, para que se configure la prestación de un servicio, tanto en el campo del derecho tributario como del derecho civil, un sujeto debe ejecutar una prestación de hacer o no hacer a favor de un tercero, la cual sea retribuida con carácter comercial.

No obstante, no entendemos cuál sería la prestación de hacer o no hacer, y por tanto el servicio que el proveedor de Internet brinda al comprador, por la transferencia del archivo en donde se encuentra el bien digitalizado. Esto aun cuando se entienda que se trata de un bien intangible y que su entrega no es tal, al menos en términos tradicionales. ⁶

Como hemos visto, en diversos foros de mayor importancia se ha concluido que, a efectos de la aplicación del IVA, es decir el IGV en el Perú, se deberá considerar todo tipo de descarga de bienes digitalizados a través de Internet, como la prestación de un servicio.

³ Como bien señala el profesor Alex Córdova, citando la Comunicación (98) 374, de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, (Comercio Electrónico y Fiscalidad Europea; Directrices, Bruselas 1998), a nivel europeo se ha recomendado considerar como prestación de servicios toda descarga o *download*, realizado a través de Internet, en consideración de la problemática que ocasiona aplicar formas tradicionales a este nuevo tipo de operaciones. En: «El impuesto general a las ventas y el comercio electrónico». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Marzo 2001, Vol. 38.

⁴ CHAN, Clayton. *Taxation of Global e-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans*. Minnesota: *Journal of Global Trade*, 2000.

⁵ Sobre el alcance de la definición del término servicios en el IGV, la RTF 225-5-2000 de 28 de marzo de 2000 precisa que el término prestación debe ser entendido en el ámbito del derecho civil comprendiendo las prestaciones de dar, hacer y no hacer - Libro VI del Código Civil.

⁶ Se debe tener presente que la transferencia de bienes intangibles como son, por ejemplo, programas informáticos, no se realiza por su tradición tal como es en el caso de bienes corporales.

No obstante, el sustento de dicha conclusión no es otro que la practicidad para la aplicación del tributo y no un análisis consistente sobre el fondo de la operación. Si se aplicara dicho precepto cabe preguntarse que pasaría si algún vendedor, con el objeto de lograr mayor eficiencia en sus ventas *in situ*, es decir en sus tiendas, colocara accesos a Internet para que los clientes, luego de dar una mirada a la tienda, utilicen dichos accesos para adquirir los mismos bienes que están físicamente en el local y que bien se podrían adquirir en la misma en su expresión material, por la vía de hacer una descarga en los puntos de venta electrónicos facilitados dentro de dicho local; ¿aplicaríamos a las ventas electrónicas el tratamiento de un servicio y a las ventas físicas el tratamiento de una venta? Si los bienes fueran libros, ¿aplicaríamos la exoneración respectiva a las ventas de los libros físicos mientras que estaríamos gravando las descargas de libros digitalizados?, a todas luces la respuesta debe ser negativa. La distinción que se pretende sustentar no soporta un análisis lógico.

Volviendo a la legislación peruana, podemos señalar que la definición de bienes muebles del IGV de plano no descarta una categoría como es la manifestación digital de bienes tradicionales. En tal sentido, creemos conveniente que, dependiendo del tipo de descarga que se realice y de las condiciones de la operación, se califique la misma como la venta de un bien o como la prestación de un servicio. Esto es, que cada operación debe ser tratada en orden a su propio contenido y no ser empaquetada *a priori* dentro de una u otra categoría, tal como proponen aquellos que sostienen la posición de calificar cualquier descarga en Internet como un servicio.

En el ejemplo planteado, la descarga de un libro digitalizado a través de Internet dentro de la jurisdicción del Perú y entre sujetos establecidos en el Perú, debe ser calificada por su contenido, esto es por su realidad económica, tal como establece la Norma VIII, del Título Preliminar del Código Tributario. Así, si su sustancia responde a la transferencia de un bien mueble en el Perú, se deberá aplicar la afectación respectiva, que en el caso de libros supone una exoneración y no la aplicación del supuesto de prestación de servicios. De esta forma, entendemos que en el caso concreto que hemos venido tratando, de venta de libros digitalizados en el Perú, se deberá aplicar al exoneración contenida en el Apéndice I de la Ley del IGV.

Queremos precisar aquí que la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, no debe ser malentendida. No se trata de aplicar una interpretación económica de la norma. Lo que se debe entender es que el intérprete de la norma, a efectos de aplicar esta, debe calificar los hechos relevantes por su real contenido económico, es decir por su realidad económica.⁷ Lo cierto es que la inter-

⁷ En el derecho comparado vemos que, en los Estados Unidos este precepto se reconoce como el principio de la sustancia sobre la forma y es materia de constante aplicación por los jueces en el campo de lo tributario. Así, este mecanismo se aplica conjuntamente con la teoría de las «Step Transactions», para determinar el verdadero contenido económico de la ope-

prestación propiamente dicha de la norma jurídica es anterior a la calificación de los hechos sobre los cuales se va a aplicar y que no debe ser ampliada o recortada en su alcance por interpretaciones distintas a las admitidas en el derecho.

Para ilustrar este tema podemos ver el caso de la cesión de derechos de autor de un determinado *software*. ¿Qué pasaría si el acuerdo suscrito entre las partes para la cesión de un programa de computadora estipula que la cesión se efectúa con el único propósito de utilización por el cesionario de acuerdo a las condiciones de uso normal del bien y que dicho sujeto se encuentra impedido de efectuar modificaciones no autorizadas por el proveedor, ni tampoco a ceder a terceros el derecho adquirido? En este caso lo que la operación encierra es una licencia de uso del bien y no la cesión —aun cuando la letra del acuerdo así lo indique— la cual importa la transferencia de propiedad con la libertad de ejercicio de todas facultades que supone este derecho real, la cual por excelencia es la facultad de disposición. En este caso, al aplicar la Norma VIII, se deberá gravar la licencia de uso del bien y no la cesión de un intangible.

A efectos de dar mayor solidez al análisis realizado debemos precisar que, la expresión digital de un bien determinado, no constituye en sí un nuevo bien, sino una traducción de su propia sustancia. Esta traducción electrónica tiene por objeto el aprovechamiento de un nuevo medio de comercialización o en general de transmisión, como es la red de Internet. Al entender esta concepción se puede dejar de lado categorizaciones a priori y ocuparse del real contenido de cada operación.

3. Distinción entre venta de bienes digitalizados y prestación de servicios

Para aclarar más como se aplicaría la calificación de los hechos por su contenido económico podemos ver otro ejemplo que implica la transferencia de bienes digitalizados. En ese sentido, debemos comparar la operación en la que el usuario de Internet descarga diez veces un libro digitalizado, con la operación en donde el mismo cliente efectúa una descarga, pero adquiriendo adicionalmente, el derecho a efectuar nueve copias del archivo — por el libro en formato digital descargado. En el primer caso el contenido económico de la operación es la compra de diez libros. Sin embargo, en el segundo caso, el contenido económico de la operación es la compra de un libro y el derecho a reproducir nueve copias.

Así, tenemos que en el primer caso la afectación con el IGV de la operación de compra de libros será la correspondiente a la compra de bienes muebles —con aplicación de la exoneración del IGV a los libros—. En el segundo caso, la adquisición de la primera copia constituye la venta de un bien mueble mientras que, el derecho a efectuar nueve reproducciones implica, dentro del campo de las definiciones de la Ley

ración. Véase: SCHWARZ, Stephen y LATHORPE, Daniel. *Corporate and partnership taxation*. Minnesota: *Black Letter Series*. West Group, 1997.

del IGV, la prestación de un servicio —puesto que el propietario del bien recibe el pago de un derecho por permitir al usuario la reproducción de la obra literaria—. La diferencia entre uno y otro supuesto es trascendental; la venta de libros está exonerada en el Perú, sin embargo, la cesión de derechos de reproducción de obras literarias constituye un servicio gravado con el impuesto.

Ahora, en la lógica del supuesto de venta de bienes muebles en el país, debemos considerar dos elementos para que se configure la obligación tributaria. Uno de ellos es que se verifique la transferencia del bien objeto de la operación —con este elemento no hay mayor inconveniente en el comercio electrónico— ya que se puede distinguir claramente, como veíamos antes, entre la enajenación de un bien y la cesión de un derecho— El segundo elemento a considerar será que, el objeto de la operación sea un bien mueble ubicado física o jurídicamente en el país. En cuanto a la ubicación de los bienes digitales, cabe señalar que, sea que se encuentren en redes establecidas dentro del país o fuera de él, estos tienen una ubicación física, puesto que los bienes digitales se deben «colgar» de un equipo informático físico para poder ser descargados. Este hecho deberá ser considerado al momento de implementar una operación de venta de bienes digitalizados en Internet.

4. Configuración del supuesto de venta de bienes digitales en el país

Si el bien entregado a un sujeto instalado en el país es uno colgado de un equipo ubicado en el mismo, corresponderá la aplicación del IGV en el supuesto de venta de bienes muebles. Sobre el tema de determinar el lugar de los usuarios de Internet volveremos más adelante —baste por el momento indicar que existen medios tecnológicos diversos que permiten fijar y advertir esta ubicación—.

En el caso de que los bienes digitales se cuelguen de equipos ubicados en el exterior del país, por operadores del exterior, entendemos que su adquisición por sujetos ubicados dentro de él, se regularía por el supuesto de importación⁸ y con las consideraciones que, según el propio contenido económico de la operación, corresponda atender.

No obstante, cabe considerar que el hecho de que una empresa establecida en el Perú y que desarrolle sus actividades en el país, implemente una operación de venta de bienes digitalizados ubicándolos desde equipos informáticos en el exterior, da lugar a pensar que el único objeto de dicho procedimiento es evitar el pago del impuesto. En estos casos entendemos que el asunto sería muy delicado, puesto que media un tema de posible fraude fiscal. Sin embargo, ya que la ubicación del bien digitalizado no es estática se podría, en un momento dado, asumir que los bienes digitalizados se

⁸ Se excluyen los bienes intangibles (por propia naturaleza) adquiridos en el exterior, los cuales tienen un tratamiento especial que tocaremos más adelante.

encuentran ubicados en el Perú, ya que su sustancia pertenece a la empresa nacional que lo comercializa —la expresión digital «en movimiento», pasa a segundo plano—. ⁹

Sin perjuicio de lo señalado, entendemos que sería opinable considerar que la norma sobre ubicación física en el Perú de los bienes afectos al IGV, podría constituir un «puerto seguro» para ciertas empresas por ciertas operaciones en línea. Consideramos que esto sería aplicable con toda legalidad, si se efectuara la operación a través de una filial, subsidiaria o establecimiento permanente ubicado fuera de la jurisdicción peruana. Sin embargo, como hemos indicado, no vemos clara esta forma de proceder tratándose de empresas tradicionales de «cemento y ladrillo» establecidas en el país.

De otra parte, en un tercer caso, cuando los bienes digitalizados ubicados en el país se destinan a un usuario del exterior, esta operación calificaría como exportación, en la medida que la descarga efectuada corresponda a un bien tangible por su propia sustancia.

Recapitulando: entendemos que 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 digital 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.

4.1. Bienes digitalizables y no digitalizables

A este punto, debemos efectuar una precisión adicional al tratamiento de los bienes digitalizados a efectos del IGV. La mayoría de este tipo de bienes que hoy se comercializa a través de Internet, constituyen digitalizaciones de bienes físicos o expresados en otros formatos, como son los libros y textos, las fotos, la música y el *software*, para destacar los ejemplos más comunes. En todos y cada uno de estos casos, el comprador no decide adquirir los bienes por su formato, sino por la facilidad que para él implica la operación electrónica. Así, lo que se está adquiriendo es un bien tradicional expresado en formato digital. En tal sentido, en la mayoría de estos casos lo que se comercializa son bienes que por su sustancia son tangibles.

⁹ Cabría considerar aquí cómo se trata contablemente el bien comercializado, cómo se encuentra registrado en el activo de la empresa.

Ahora bien, el hecho que la mayoría de los bienes así comercializados sean sustancialmente tangibles implica que, para afectarlos no debe tomarse como factor determinante su expresión física o digital, sino su propia naturaleza, en tanto que existen bienes que son susceptibles de digitalización y transmisión vía electrónica y otros que no lo son. Así, debemos concluir que el hecho que un bien sea digitalizado —y por tanto esta forma de expresión del mismo sea entendida como un intangible—, no quiere decir que el bien mismo sea un intangible. Esto es, que lo intangible puede ser la expresión digitalizada de un libro o una fotografía, pero el bien libro o el bien fotografía no lo son, y esto en orden a su propia naturaleza de bienes tangibles.

Podemos considerar aquí una clasificación de bienes en consideración a la posibilidad de ser expresados en formato digital: (i) bienes digitalizables, aquellos que por su naturaleza son susceptibles de ser expresados en formato digital y (ii) bienes no digitalizables, aquellos que no admiten ser expresados en formato digital sin ser desnaturalizados. La utilidad de esta clasificación redunda en que nos permite descartar la incertidumbre del tratamiento fiscal de aquellos bienes que no son susceptibles de digitalización a efectos de darles el tratamiento tributario pertinente.¹⁰ Por ejemplo, un derecho de autor por una obra literaria no es susceptible de ser digitalizado ya que es un bien inmaterial. Así, al ser negociado este tipo de bien en Internet sabremos perfectamente que siempre se deberá otorgar el tratamiento correspondiente a la cesión de derechos y no a la venta de bienes.

En consecuencia, al tener esto en claro, la calificación de una operación de descarga en Internet puede ser calificada de forma más sencilla, atendiendo al verdadero contenido de la información transmitida. Esto equivale a decir que, si se transmite un libro o álbum de fotos, estamos hablando de un bien tangible y por tanto sujeto al IGV con el tratamiento pertinente aplicable a la venta de bienes muebles en el país, regulado en el artículo 1.a de la Ley del impuesto. Caso contrario, si lo que se otorga es el derecho de reproducción de una determinada obra, se deberá aplicar el tratamiento correspondiente a la prestación de servicios regulada en el artículo 1.b de la indicada Ley.

4.2. Ubicación de los usuarios en Internet

Este es un tema que puede ser resuelto con la creciente implementación de certificados digitales, mediante los cuales, sí se tiene plena certeza de la ubicación e identificación del transmitente y del receptor de la información remitida vía Internet. Adicionalmente, se debe indicar que en los casos de transacciones entre empresas —

¹⁰ La finalidad y el objeto de la clasificación planteada por nuestra parte, son distintas a la de la propuesta que se formula en el seno de la UE, con el objeto de aplicar el IVA en dicha jurisdicción. Véase: CORDOVA, Alex. El Impuesto General a las Ventas y el comercio electrónico. *Op.cit.*

B2B— este problema se atenúa por la obligación de contar con las respectivas facturas que permitan tomar las deducciones tributarias correspondientes, dado lo cual se requerirá una locación de destino del documento.

A este punto, consideramos pertinente agregar algunas consideraciones conceptuales en torno a los temas de neutralidad fiscal y autonomía del derecho tributario.

5. Neutralidad tributaria

Hemos señalado como en distintos foros se ha llegado al acuerdo de tratar las operaciones de descarga de bienes digitalizados como una prestación de servicios a efectos de aplicación del IVA o IGV en el Perú.

Al respecto, cabe considerar que, recientemente la UE, a través de la ECOFIN, ha llegado a un acuerdo, a efectos de establecer normas del IVA mediante las cuales, los proveedores de bienes digitales a través de Internet, establecidos fuera del territorio comunitario, resultarán obligados a aplicar el IVA a las ventas que efectúen a consumidores finales —no comerciantes ni empresas— establecidos dentro de dicho territorio. Para que se produzca la aplicación del impuesto, se deberá superar un determinado importe de ventas, el cual será fijado como umbral de aplicación —este monto será fijado de acuerdo a criterios coyunturales y en función de los flujos del comercio—. Así, todo tipo de descargas o *downloads* quedaría gravado con el IVA dentro de la jurisdicción europea. Entre estas descargas podemos mencionar los casos de las operaciones de venta de libros, fotos, música, *software*, entre otros, que se entregan en formato digital vía Internet.¹¹

En diversos foros a todo nivel —incluso en la Unión Europea, aunque resulte contradictorio— se ha llegado al acuerdo que el tratamiento fiscal de las operaciones del comercio electrónico se debe basar en la neutralidad,¹² la cual constituye uno de

¹¹ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Efectos de Aplicar el IVA a las ventas por Internet*. Revista *Electrónica de Derecho Informático*. Febrero 2002. www.alfa-redi.com.

¹² El principio de neutralidad es uno simple y fundamental al momento de regular los distintos tributos que comprende el sistema tributario aplicable dentro de una determinada jurisdicción. Dicho principio implica que las distintas formas tributarias que se puedan establecer para un determinado sistema, no deben afectar las decisiones de los consumidores comprendidos en este sistema, de modo tal que dichos consumidores, al momento de optar por un determinado bien o servicio, efectúen dicha elección en consideración a las ventajas y desventajas de tales bienes o servicios dentro de un determinado mercado, y no basándose en la carga tributaria a la cual se encuentran sujetos estos productos. En otras palabras, en aplicación del principio de neutralidad, las decisiones de los consumidores, al satisfacer sus necesidades, no se deben ver afectadas por los tributos aplicables a las transacciones que realizan, sino a las propias condiciones del mercado. FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Efectos de aplicar el IVA a las ventas por Internet... Op. cit.*

los principales fundamentos de política fiscal y por tanto de política macro-económica.¹³

La aplicación de este principio significa que la imposición fiscal sobre los agentes del mercado no puede afectar las decisiones que estos adopten. En el campo del comercio electrónico, la imposición tributaria no puede ni debe distinguir con cargas distintas, por el mero hecho que un determinado bien se venda por medios electrónicos o a través de tiendas tradicionales.¹⁴

Consideramos que la posibilidad de gravar con el IVA las operaciones de *download* en general supone en muchos casos una transgresión del principio de neutralidad fiscal. Esto se debe al hecho que varios de los productos que normalmente se venden en su formato físico o tradicional, y que ahora se comercian en formato digital, son materia de tratamiento fiscal diferenciado o beneficioso; el caso típico de esta situación es el de los libros —ya que se considera que el acceso a la cultura siempre debe ser respaldado por los Estados—.

¹³ Véase: SAMUELSON, Paul. *Macroeconomía*. Madrid: Mc Graw Hill, 1997.

¹⁴ La inobservancia de este principio resulta en notorias distorsiones en el mercado; así por ejemplo, la regulación indebida, no neutral, de un tributo sobre las ventas en un mercado como puede ser el de electrodomésticos, por referirnos a un caso concreto, podría determinar que los consumidores se inclinaran por la adquisición de un bien determinado, existiendo en el mercado muchos similares, solo que ese específico bien no fue alcanzado por el tributo al momento de delinarse la hipótesis de incidencia tributaria aplicable al caso. De esta suerte, el tributo regulado resultaría en un beneficio para aquel productor que no fue alcanzado con la hipótesis de incidencia regulada en la ley como hecho generador de la obligación tributaria mientras que, en contraposición, se produciría un perjuicio para todos aquellos que, efectivamente, resultaron gravados con el tributo. Dicha especie de imposición resulta discriminatoria, lo cual produce la indeseada distorsión en virtud de la cual el mercado de electrodomésticos resultaría afectado en una contracción injustificada. Este tipo de distorsión, no solo se manifiesta en la irregularidad producida en materia económica, sino que también se manifestaría en una transgresión de los principios de equidad y justicia que deben informar todo sistema tributario y en general, todo sistema jurídico. La regulación de una forma tributaria como la aludida implicaría tanto la introducción de una norma antitécnica y perjudicial desde el punto de vista tributario, como el establecimiento de una norma ilegítima jurídicamente. En todo caso, siguiendo dentro del ejemplo planteado, aquellos comerciantes perjudicados tendrían que asumir el costo del impuesto establecido de modo tal que, se reduciría o incluso se extinguiría la rentabilidad de sus operaciones en tales casos. En este orden de ideas, en el ejemplo propuesto, la distorsión que se manifiesta al dejar de lado el principio de neutralidad se concreta en la discriminación impositiva que tendrán que soportar ciertos contribuyentes. FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Efectos de aplicar el IVA... Op. cit.*

En suma, no encontramos sustento para gravar un bien digitalizado de forma distinta a la aplicada respecto de las operaciones realizadas por los mismos bienes en su forma tradicional.

5.1. Autonomía del Derecho Tributario

Como hemos señalado en otro lugar, si bien el derecho tributario establece sus propias categorías, ello conlleva una lógica, la cual es el cumplimiento de su objetivo, que finalmente es la adecuada y correcta aplicación del impuesto o norma tributaria específica.¹⁵ Dichas categorizaciones no deben ser caprichosas ni estar investidas en finalidades recaudatorias o pragmatistas. Deben ser informadas por la propia lógica de la tributación —que tiene basamento económico y garantía jurídica para la aplicación del impuesto dentro de un marco coherente—. Si la categorización que realiza el derecho tributario para sus propios fines se vuelve antojadiza o meramente pretende alcanzar un objetivo recaudatorio, esta situación desdeciría su propia naturaleza garantista.^{16,17}

En tal sentido, consideramos que la autonomía del derecho tributario no debe ser un medio para la simplificación del tratamiento de las operaciones del comercio electrónico. En concreto, entendemos que no es aceptable la calificación de un bien digitalizado como un servicio a efectos de aplicar un determinado impuesto, como es el IVA o IGV.

6. Nacimiento de la obligación tributaria del IGV por la venta de bienes digitalizados

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4.a de la Ley del IGV, la obligación del impuesto, por la venta de bienes, nace con la percepción del precio o con la entrega del comprobante de la operación. En cuanto al primer supuesto, cabe señalar que la entrega en el caso de venta de bienes corporales, aunque sea concertada por Internet, no ofrece duda alguna dado que, se refiere a la tradición que establece el Código Civil en su artículo 947. Sin embargo, respecto a la entrega de bienes digitalizados a través de Internet se debe tener presente que esta se materializa

¹⁵ Por ejemplo, en el caso del IVA, la definición del concepto de venta o transferencia de bienes debe tener por finalidad aplicar este impuesto sobre el valor añadido de las operaciones comerciales realizadas en el mercado, dentro de los parámetros del propio impuesto. Esto de tal forma que, si un determinado bien mantiene una tasa de afectación específica, la categorización autónoma del derecho tributario debe apuntar a que ese bien, en todos los casos en que sea transado en el mercado, reciba exactamente la afectación apropiada.

¹⁶ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Efectos de aplicar el IVA... Op. cit.*

¹⁷ Véase: QUERALT, Juan Martín. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 2000.

por la descarga o *download* que efectúa el cliente. Es en este momento en que el adquirente recibe el bien en su propia computadora.

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. A este punto es importante considerar que, aun cuando por distintos medios electrónicos se puede concertar una operación determinada, como es la de 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 5.1 del Reglamento de Comprobantes de pago 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 el precio de la misma forma, la obligación del IGV se devenga en un momento cierto.

No obstante, el propio reglamento contiene una regla especial para ventas no presenciales la cual analizamos a continuación.

6.1. Entrega del comprobante de pago por la venta de bienes digitalizados (Véase Anexo 1)

Conforme al segundo párrafo del artículo 5.1 del reglamento de comprobantes de pago, cuando la venta de bienes muebles se efectúe por medios no presenciales, como Internet, el comprobante deberá emitirse el día de percepción del ingreso y entregarse conjuntamente con el bien. Se debe destacar que esta norma solo considera el caso de venta de bienes corporales no digitalizados.

Ya que este reglamento no contempla la posibilidad de entregar facturas telemáticas con validez tributaria, en el caso de ventas de bienes digitalizados con entrega inmediata a través de Internet, el requisito establecido de entregar el comprobante junto con el bien, deviene en imposible físico y jurídico y por ello dicho comprobante podrá entregarse por medios tradicionales de mensajería con posterioridad a la realización de la operación.¹⁸ Este procedimiento se debe aplicar ante la deficiencia

¹⁸ De acuerdo a principios generales del derecho, a nadie se le puede obligar al cumplimiento de imposibles físicos o jurídicos. En tal sentido, cuando las normas caen en este supuesto se produce un vacío jurídico. No sería posible exigir al *merchant* de Internet la emisión y entrega de un comprobante de pago, el mismo día de realización de una operación de venta de bienes digitalizados ya que dicho proceso implica activar un mecanismo que, ni en el mejor de los casos podría cumplir con tal plazo. En todo caso lo que se podría cumplir es con la emisión del comprobante el mismo día de la operación (a través

de la norma e implica un actuar diligente por parte del comerciante, lo cual deberá ser aceptado por la Administración ante la carencia de norma específica sobre la materia.^{19,20}

Considerar que la falta de entrega inmediata del comprobante por ventas de bienes digitalizados, realizadas a través de Internet, con la aceptación de medios de pago electrónicos (los cuales implican también un pago inmediato), implica incurrir en la infracción de falta de entrega del comprobante de pago, conlleva a aceptar el sinsentido de considerar que dicho tipo de operación no podrá ser realizada sin caer en una irregularidad que deriva de una deficiencia de la propia norma. En estos casos, no se puede atribuir responsabilidad a los contribuyentes ya que no existe norma que prohíba la realización de operaciones electrónicas. Como hemos señalado, esta situación se resuelve cumpliendo con la remisión posterior del comprobante, siempre que este sea emitido el mismo día en que se perfeccionó la operación.

Adicionalmente, no se puede dejar de señalar que la solución vigente, antes aludida, de entregar el comprobante emitido el día de la transacción electrónica, con

de sistemas mecanizados de emisión de comprobantes de pago), pero no con la entrega inmediata. Aun más, cabe considerar que en circunstancias normales el proveedor de Internet desconocerá de la dirección del comprador y además carecerá de medios efectivos para hacer que este le facilite la misma. Esta problemática bien podría mediatizar la entrega de cualquier comprobante en papel. Por ello cabe considerar la implementación de un sistema de facturación telemática. Véase: FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. «Facturación en Internet para propósitos fiscales». *Revista Electrónica de Derecho Informático*. Enero de 2000. www.alfa-redi.com.

¹⁹ Respecto del vacío o laguna jurídica y de su solución por medio de métodos de integración, aplicando los principios generales del derecho, recomendamos revisar TORRES VÁSQUEZ, Aníbal, *Introducción al Derecho*, Lima, Temis, pág. 607 y DU PASQUIER, *Introducción al derecho*, Lima: Ed. Portocarrero, 1994, p. 158. Igualmente en cuanto a los tipos de lagunas jurídicas conviene revisar ENNECERUS, KIPP Y WOLF, *Tratado de Derecho Civil*. Barcelona: Bosch, 1947. Tomo I.

²⁰ El concepto de laguna jurídica se remite a aquellos casos en que la legislación, como es natural, no cubre o no alcanza a solucionar ciertos supuestos que pueden acontecer en la realidad, donde se entiende que la norma de derecho positivo está diseñada para prever y resolver problemas que la realidad fáctica presenta. Es natural y evidente que, ninguna legislación, por perfecta y completa que sea, pueda regular absolutamente todas las situaciones o circunstancias que puedan darse en la práctica. En los casos en los que la norma es insuficiente, pues no están previstos dentro de sus alcances ciertos supuestos, se deberá aplicar la metodología de integración del derecho a efectos de superar dicha deficiencia. Normalmente, estos métodos de integración conllevan a apelar a los principios generales del derecho, entendidos estos como máximas provenientes del propio derecho positivo y del derecho en general, o a la analogía, la cual consiste en aplicar una norma jurídica del derecho positivo, adaptándola a la solución de un caso práctico similar al supuesto que esta regula, pero que no ha sido contemplado por el legislador.

posterioridad a esta, no significa perjuicio alguno para el fisco ya que, el documento se emite en su oportunidad y se entrega con la mayor diligencia posible. Caso distinto sería el de admitir el diferimiento de la emisión del comprobante, en donde probablemente podría darse algún diferimiento en el pago de obligaciones de liquidación mensual como son el IGV o los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

7. Cesión de intangibles a través de Internet

Nos ocupamos del tema de la transferencia o cesión de intangibles —supuesto distinto al de cesión en uso o licencia de uso—, como se denomina la operación en la práctica para el caso de *software*.

7.1. Cesión de intangibles en el Perú

Tal como hemos señalado antes, entendemos que en estricta aplicación de la realidad económica de cada operación, las transferencias de bienes digitalizados deben afectarse con el IGV según su propia naturaleza. Así, tenemos que, en el caso de 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 del 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 establece el artículo 2.1.a del Reglamento del IGV.

Ya que en el caso de bienes intangibles, la entrega física del bien no determina la transferencia de la titularidad del derecho, debemos entender que en estos casos la obligación tributaria del IGV se devenga con el mero acuerdo entre las partes. Por tal razón, si el acuerdo llega a materializarse con anterioridad a la entrega de los elementos que constituyen el intangible, se deberá tener por fecha de nacimiento de la obligación tributaria la de dicho acuerdo.

7.2. Adquisición de bienes intangibles del exterior

Según establece el artículo 2.1.e del Reglamento del IGV, la adquisición de intangibles provenientes del exterior se registrará por lo establecido para los casos de utilización de servicios. Asimismo, el artículo 3.5 de dicho Reglamento remite a lo establecido en el artículo 4.d de la Ley del IGV en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria en el supuesto de utilización de servicios en el país. En consecuencia, a efectos del IGV el régimen de afectación de la adquisición de bienes intangibles del exterior se asimila al supuesto de utilización de servicios.

Conforme establece el artículo 2.1.b del Reglamento, existe utilización de servicios gravada con el IGV cuando el prestador del servicio es uno del exterior y el usuario es uno ubicado en el país. Considerando que normalmente el contribuyente del IGV es el sujeto que realiza la transferencia o servicio, en este supuesto el contribuyente debería ser precisamente el prestador del servicio ubicado en el exterior. Sin

embargo, no es posible establecer dicha carga para un sujeto fuera del alcance de la jurisdicción de la norma nacional del IGV —territorio peruano—, por tal razón, la norma del IGV, artículo 9.c de la Ley, aplica el supuesto de inversión del sujeto pasivo, atribuyendo la calidad de contribuyente al adquirente nacional.

De esta forma, en el caso de utilización de servicios y adquisición de intangibles de sujetos del exterior, el adquirente nacional operará como contribuyente pagando el impuesto y tomando el crédito fiscal respectivos.

A fin de determinar en qué casos se produce la adquisición de un intangible del exterior dentro del comercio electrónico, se deberá verificar que, efectivamente, el proveedor no está domiciliado en el país —de cumplirse este supuesto no importará dónde ni cómo se verifique la transacción—.

Sobre el tema específico de *software*, nos ocuparemos más adelante.

8. Prestación y utilización de servicios en el país

Tratamos cada supuesto por separado.

8.1. Prestación de servicios

En cuanto a la prestación de servicios, hemos visto que en el ámbito del comercio electrónico se puede configurar el supuesto gravado con el IGV en tanto que a través de Internet se pueden realizar una serie de actividades que encajan dentro de la definición establecida en el artículo 3.c de la Ley del IGV, es decir la realización de una prestación de hacer o no hacer retribuida como ingreso de carácter empresarial. En tal sentido, la norma precisa que el servicio es prestado en el país y por tanto queda gravado con el IGV, cuando el sujeto que lo presta se encuentre domiciliado en el país, para efectos del impuesto a la renta, sea cual fuera el lugar de celebración del contrato o de cumplimiento del pago.

En los casos de exportación de servicios se establece una lista de aquellos 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. Así, no es relevante que el servicio se canalice a través de Internet o no, siempre estará gravado con 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.²¹

²¹ En estos casos no es de relevancia el tema del crédito fiscal —como se denomina a las deducciones del IVA en el Perú— ya que en el país de destino se tomará el gasto por el total

Se debe tener en cuenta adicionalmente que, según el artículo 9 del Reglamento, los servicios incluidos en el Apéndice V se consideran exportados cuando cumplan los siguientes requisitos: «a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos, b) El exportador sea una persona domiciliada en el país, c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país, d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar íntegramente en el extranjero». Se precisa que no cumplen este último requisito, los servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país.

En cuanto al establecimiento de este último requisito, debemos señalar que el mismo constituye un exceso ya que el proveedor de un servicio normalmente no averigua sobre la aplicación que hace el usuario del mismo. Así, no se puede obligar a este a determinar cómo será utilizado el servicio prestado para determinar el tratamiento tributario de la operación. Por ejemplo, en el caso de un servicio de consultoría tributaria podría ser relativamente sencillo saber si el material que se entrega tiene por destino ser aplicado a la evaluación de un proyecto o situación referida a territorio peruano, sin embargo, existirán otros muchos supuestos en donde el proveedor no tenga noticia sobre el lugar de explotación económica del servicio. En este último caso, entendemos que para la aplicación de la exoneración bastará la verificación del domicilio en el exterior del usuario.

Ahora bien, la cesión de un derecho que, por ejemplo, implique la licencia de uso de un determinado bien que otorgue un sujeto domiciliado en el país a través de Internet, se encontrará sujeta al IGV desde que la norma citada considera que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él a efectos del impuesto a la renta.

Pero cabe tener en claro que no solo el aludido tipo de operación se encontrará gravado con el IGV, sino cualquier operación que califique como prestación remunerada de orden empresarial, fuera del campo de la exoneración de la exportación de servicios. Así por ejemplo, los servicios que prestan los motores de búsqueda en Internet se deberían tener por afectos en el supuesto de prestación de servicios, en tanto la empresa prestadora se encuentre domiciliada en el país. Igualmente, existen una serie de servicios gratuitos en Internet como son los servicios de librerías virtuales o centros de investigación, que no son gravados con el IGV, ya que la administración tributaria no se encuentra preparada para atender estos casos.

facturado, procediendo este bajo lo establecido en el «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros» que establece la International Accounting Standards Board —IASB—, como marco de aplicación de las NICs y las normas sobre deducción de gastos contenidas en las respectivas regulaciones del Impuesto a la Renta de Sociedades (tercera categoría).

Sobre las operaciones de cesión en uso de bienes intangibles considerados dentro del campo de aplicación del IGV, la Resolución del Tribunal Fiscal 225-5-2000 ha sido clara al señalar que se encontrarán gravadas las operaciones de «arrendamiento de bienes intangibles» – en donde se debe entender que la referencia es a la licencia de uso de bienes intangibles.

8.2. Servicios no vinculados al país

De otra parte, el artículo 2.1.b del Reglamento del IGV señala que no se encuentra gravada la prestación de servicios en el exterior por sujetos domiciliados o establecimientos permanentes de estos, cuando tales servicios se utilicen económicamente en el exterior. Sobre este tema, cabe considerar que mediante dicha norma se ha otorgado coherencia al aspecto territorial del impuesto dado que no reviste mayor lógica incidir con el IGV servicios que no son prestados ni explotados en el país.

Nuevamente, aquí surge la posibilidad de tener un puerto seguro para los operadores del comercio electrónico. Sin embargo, para mantenerse inafectos al impuesto conforme a los lineamientos de citada, el íntegro de las operaciones se debería trasladar al exterior. Así por ejemplo, si se establece un servicio de consultoría internacional en línea, para gozar de la inafectación, no solo bastaría colgar el *web site* en un servidor ubicado físicamente fuera del país, sino que también habría que realizar los trabajos respectivos –los análisis de los consultores– en el exterior.

No obstante, estos requerimientos en la práctica podrían ser resueltos dentro de un esquema de subcontratación o similares a fin de materializar la anotada inafectación.

8.3. Nacimiento de la obligación tributaria

Conforme al artículo 4.c de la Ley del IGV, en el caso de prestación de servicios el impuesto se devenga en la oportunidad de percepción de la retribución o a la emisión del comprobante de pago, lo que ocurra primero.

En el ámbito del comercio electrónico se deberá considerar que, usualmente se utilizan medios de pago electrónicos de modo tal que una vez cancelada la retribución no habrá mayor duda sobre el devengo del impuesto. No obstante, cuando dicho devengo dependa de la emisión del comprobante cabe considerar que el tema se sujetará a las normas del Reglamento de comprobantes de pago.

8.4. Emisión del comprobante de pago

En cuanto a la emisión de comprobantes de pago por la prestación de servicios el Reglamento de la materia considera que el documento deberá emitirse cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- (i) *Servicios de ejecución instantánea*: la culminación del servicio, caso que corresponde aplicar a los supuestos de servicios de ejecución instantánea, por ejemplo los que brindan motores de búsqueda —caben aquí los temas de búsqueda de la mas variada naturaleza—.
- (ii) *Pago anticipado o inmediato*: la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido, supuesto que cubre el pago inmediato o anticipado del servicio, sea cual fuera su naturaleza.
- (iii) *Servicios de ejecución continuada*: el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento, supuesto de los servicios de ejecución continuada y de cobro periódico reiterado, por ejemplo la suscripción a una base de datos en línea.

En este caso, nuevamente nos encontramos con que se pueden dar situaciones en el comercio electrónico en las que, dado el pago realizado a través de medios electrónicos, sea necesaria la emisión y entrega inmediatas del respectivo comprobante de pago. Sin embargo, como hemos indicado, dado que la legislación nacional no admite la facturación telemática como medio válido para cumplir con dicho deber, la única forma de cumplir con el mismo es emitir el comprobante de pago el día de la operación electrónica, es decir el día en que se percibe la retribución, para luego remitir el documento por medios de mensajería tradicional.

Encontramos que el procedimiento descrito en el párrafo anterior será de aplicación sobre todo a casos de servicios de ejecución instantánea y/o de pagos anticipados puesto que, en los casos de servicios periódicos continuados la facturación se emitirá con una periodicidad predeterminada y normalmente el usuario esperará el comprobante para cumplir con el pago respectivo

8.5. Utilización de servicios

Como hemos visto al ocuparnos del supuesto de adquisición de intangibles del exterior, la utilización de servicios se configuraría en tanto que el servicio prestado por un no domiciliado es consumido o empleado económicamente en el país, tal como señala el artículo 2.1.1.b del Reglamento del IGV. Así, tenemos que cualquier servicio consumido a través de Internet y que sea utilizado económicamente en el país, se encontrará sujeto al impuesto como utilización de servicios mientras el proveedor sea un sujeto no domiciliado.

Para ejemplificar este caso nuevamente nos es de utilidad el servicio que brindan los motores de búsqueda que brindan ciertas empresas en forma gratuita en Internet. En todo caso, debemos considerar que toda prestación remota de servicios los cuales se exploten económicamente en el país, estarán gravados con el IGV —no

solamente aquellos suministrados a través de Internet—. Aquí operará la inversión del sujeto pasivo del impuesto, constituyéndose en contribuyente el sujeto domiciliado que recibe el servicio del sujeto no domiciliado.²²

Dentro de poco se podrán verificar casos concretos de esta materia, pues próximamente diversas empresas pondrán a disposición diversos sistemas de búsqueda remunerada. En los casos de usuarios peruanos que utilicen el servicio, corresponderá el pago del IGV en tanto que el servicio utilizado se explote económicamente en el Perú. Si bien, en los casos de consumidores personas físicas el control será muy complejo por parte de la administración fiscal, en el caso de empresas no será así, pues estas deberán requerir al proveedor el comprobante respectivo —electrónico claro está— para poder sustentar el gasto.²³ Tanto la deducción del gasto como la aplicación del crédito fiscal implicarán sustentar la operación frente a la administración tributaria.

8.6. Nacimiento de la obligación tributaria

Conforme establece el artículo 4.d de la Ley del IGV, el impuesto se devengará con la anotación en el registro de compras del comprobante de pago emitido por el proveedor no domiciliado o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero. En cuanto al devengo por cancelación de la retribución entendemos no existen mayores implicancias que las habituales.

9. Entrega de facturas telemáticas por proveedores del exterior

De otra parte, en el supuesto de registro del comprobante del proveedor cabe precisar que el comprobante por un servicio prestado a través de Internet, proveniente de un *merchant* del comercio electrónico, normalmente será una factura telemática. Cabe puntualizar que, de conformidad al artículo 19 de la Ley del IGV, las facturas de proveedores del exterior no se sujetan a los requisitos y formalidades de las reglas nacionales. Esto es evidente y lógico puesto que las leyes peruanas ni ninguna otra norma propia de una jurisdicción, pueden trascender de su propio territorio —mal se podría pretender que un proveedor de servicios establecido en Europa o Asia, esté obligado por las normas peruanas a facturar con las rigurosas condiciones del Reglamento de comprobantes de pago peruano, por las operaciones realizadas desde su jurisdicción—

En consecuencia, la facturación recibida por Internet de proveedores del exterior por operaciones realizadas con estas empresas —y no con sus sucursales o filiales esta-

²² Véase por ejemplo: www.ssrn.com. En el Perú existen páginas web nacionales que desarrollan una serie de actividades que si fueran remuneradas bien podrían ser entendidas como supuestos gravados del IGV.

²³ Véase caso de *Yahoo.com*.

blecidas en el Perú— es perfectamente válida a efectos de sustentar el gasto correspondiente.

10. Importación de bienes digitalizados

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 tal sentido, cabe señalar que en aquellos casos en que 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.

No obstante, la posibilidad de controlar en estos supuestos el cumplimiento de la obligación de pago del IGV correspondiente a sujetos particulares no es muy manejable. En el caso de empresas, el tema es menos complicado ya que estas deben registrar el gasto para poder tomar la deducción respectiva o en su caso, activar y depreciar el bien.

10.1. Nacimiento de la obligación tributaria

Conforme establece el artículo 4.f del la Ley del IGV, el impuesto se devenga con el despacho a consumo del bien importado. 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 entendemos que en cualquier caso el procedimiento de aplicación de impuestos a la importación resultaría inoperante en el caso de consumidores finales.

Por tal razón, el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas debería ser propulsado por el propio contribuyente, sobre todo empresas.²⁴ Esto no es en absoluto esperar una actuación de buena fe, sino también esperar que los obligados en estos casos actúen diligentemente evitando la generación de una contingencia ya que, en circunstancias normales, la deducción del gasto, depreciación o amortización será analizada por la administración tributaria.

De otra parte, sobre la importación de *software* existen normas especiales que conviene revisar.

²⁴ Dejamos de lado, por el momento, preocupaciones por las operaciones de personas naturales ya que para dichos supuestos la solución va de la mano del tema tecnológico y no tanto por el lado del tema de regulación jurídica.

10.2. Importación de software

Como es de conocimiento general, en el año 1999 se aprobaron nuevas normas que regulan el tema de la afectación tributaria con los impuestos a la importación, es decir los derechos *ad valorem* e IGV, a la adquisición de *software* del exterior.

10.3. Aspectos generales

El objeto de estas nuevas regulaciones persigue que el Perú se adhiera al tratamiento generalmente aceptado a nivel internacional para la importación de *software*, en virtud del cual se entienden gravados con los impuestos de aduanas exclusivamente los soportes informáticos que contienen el *software* y no así este último, el cual será incluido en la base imponible del impuesto solo excepcionalmente, cuando no se distinga su valor dentro de la factura emitida por el proveedor.

En ese sentido, mediante Decreto Supremo N° 128-99-EF del 31 de julio de 1999, se incorporó a la legislación nacional el segundo párrafo de la Decisión 4.1 del Comité de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio —OMC—, en donde se precisó que con el objeto de determinar el valor en Aduana de los soportes informáticos importados que lleven datos o instrucciones (*software*), se tomará en consideración únicamente el costo o valor del soporte informático propiamente dicho de manera tal que, el valor de Aduana no comprenderá el costo o valor del *software*, siempre y cuando el valor de este se distinga del valor del soporte en la respectiva factura.

A tales efectos se indica que, el término soporte informático no comprende circuitos integrados, los semiconductores y dispositivos similares o los artículos que contengan tales circuitos o dispositivos. De esta precisión, queda claramente establecido que, se debe entender como soporte informático aquellos medios que generalmente constituyen medios temporales de conservar y trasladar el *software* tales como disquetes, casetes, discos compactos y similares.

10.4. Procedimiento específico para valoración de soportes informáticos importados con *software*

Por otra parte, mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 000628 de fecha 5 de agosto de 1999, de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, se aprobó el procedimiento específico para la valoración de soportes informáticos importados con *software*. Esta Resolución ha creado dos categorías de *software* a efectos de establecer el valor en Aduana de los soportes informáticos importados que los contengan de suerte tal que, se determina una categoría de «*software* no imponible», es decir no gravado, y otra de «*software* imponible».

10.4.1. Software imponible

El reglamentador de Aduanas se basa para ello en un criterio en virtud del cual considera imponible (o afecto) el valor del *software* «diseñado para operar con una determinada máquina, equipo, instalación industrial o análoga». De igual forma, se considera dentro de la categoría de «*software* imponible» el «*software* ligado a la mercancía importada», diseñado para operar con un determinado equipo, máquina, instalación industrial o análogos importado, necesario para que dichos bienes puedan realizar una determinada operación o función, pudiendo ingresar al país en forma conjunta o por cualquier medio por ejemplo, vía telefónica a través de Internet, correo electrónico, entre otros.

Entendemos que el criterio del legislador se basa en el hecho que existen maquinarias, equipos y diversos tipos de bienes los cuales, para el cumplimiento del objeto para el que han sido diseñados, requieren de un *software* básico que les permita realizar tales funciones de modo tal que, el *software* sobre el cual trabajan resulta inherente al bien al punto que se integra a la naturaleza del mismo. Ello no quiere decir que todo el *software* que aprovechen dichos equipos deberá entenderse como parte integrante del mismo, sino solo aquel que resulte indispensable en el trabajo que realiza.

Así, podemos tener equipos como son las computadoras personales —PC—, que contienen un sistema operativo, el cual les permite aprovechar diversos tipos de *software* aplicativo para cumplir diversas funciones. En este caso solo es el *software* más básico del equipo el que se deberá entender como integrante del mismo y por tanto se deberá considerar como *software* imponible.

10.4.2. Software no imponible

De otra parte, la norma no define lo que se debe entender por *software* no imponible, de lo cual debemos entender que todo aquel *software* que no caiga dentro de los parámetros establecidos para la determinación del *software* imponible no se encontrará gravado. En ese sentido el valor del *software* no imponible deberá estar diferenciado del valor del soporte informático dentro de las facturas comerciales respectivas.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior podemos señalar que, existen casos típicos en los que resulta evidente que el *software* escapa al concepto de *software* imponible, como son los casos de *software* desarrollado a pedido o la adecuación de un determinado programa a las necesidades del cliente. En estos casos se trata de la prestación de un servicio y su valor no deberá incluirse dentro de la base imponible de los derechos ad valorem.

Cabe hacer notar que, aun cuando sea evidente la inafectación de este tipo de *software*, ello no exime de la obligación de que el proveedor precise en sus facturas el

valor del mismo, debidamente desagregado del valor del soporte informático que lo contiene.

10.5. Aplicación de la norma

De acuerdo con las normas analizadas, en todos los casos de adquisición de *software* del exterior se deberá, como primer paso, distinguir si se trata de *software* imponible o no, en aplicación a los criterios establecidos en la Resolución de Aduanas desarrollados en el numeral precedente.

Una vez se haya determinado si el *software* que se importa es imponible o no imponible, se deberán tomar las siguientes previsiones en relación al pago de los derechos ad valorem y trámite aduanero que correspondan, según sea el caso:

Software imponible

En los casos de *software* imponible se deberá cuidar de tributar los impuestos a la importación respectivos, aun cuando dichos bienes arriben al país por medios distintos de soportes informáticos físicos, tales como Internet, vía satélite u otros. El incumplimiento de lo anterior implicaría el riesgo que se considere que se ha incurrido en delito de contrabando.

Software no imponible

En los casos de importación de *software* no imponible, se deberá indicar expresamente a los proveedores del exterior que, dentro de sus facturas, deberán distinguir el valor del soporte físico que contiene el *software* del valor de este último de manera tal que, al momento de realizar la importación los técnicos de Aduanas puedan aplicar los impuestos correspondientes exclusivamente sobre el valor del soporte físico.

11. Cesión y licencia de *software* en el comercio electrónico

En términos jurídicos el término transferencia importa el cambio de la propiedad de un bien de un sujeto transferente a un adquirente. El término técnico jurídico para la transferencia de derechos es el de cesión, es decir así como un bien tangible o corporal se transfiere mediante una venta (contrato de compraventa), un derecho, que es un bien intangible, se transfiere por cesión (se cede el derecho en favor de un sujeto).

En consecuencia, tratándose de *software* —el cual es un bien intangible— su transferencia se realiza vía cesión de los derechos de propiedad que el titular o propietario mantienen, en favor de un tercero cesionario o adquirente. Así, a nuestro modo de ver, el *software* imponible solo debería ser gravado en la importación cuando se trate de su transferencia en propiedad, es decir en los casos de cesión. Sin embargo la norma no contempla este criterio y se deberá gravar la importación en tanto se trate de *software* con calificación de imponible.

Por otro lado, en los casos de cesión en propiedad de *software* no imponible del exterior no corresponde la aplicación de impuestos a la importación sino el tratamiento asimilado a la utilización de servicios, como hemos visto antes.

Ahora bien, en el campo del comercio electrónico, poco se puede afectar el tratamiento de las compras de *software on-line* con dichas normas. Cuando se adquiera un *software* imponible del exterior, es decir se adquiera la propiedad del mismo por un sujeto establecido en el país, corresponderá el régimen de las importaciones —es decir la aplicación de los respectivos impuestos (derechos *ad valorem* e IGV)—. En los casos de licencia de uso de *software* del exterior, normalmente el régimen aplicable será el de la utilización de servicios, salvo que corresponda el régimen del *software* imponible, caso en el cual se deberán aplicar los impuestos sobre la importación (derechos *ad valorem* e IGV).

El caso de mayor aplicación por operaciones de *software* del exterior es el de licencia en uso. Así, para establecer el tratamiento correspondiente a las empresas que celebren este tipo de acuerdo *on-line*, bastará efectuar la siguiente evaluación: (a) definir qué se adquiere, si la licencia en uso o la propiedad del *software*; (b) tratándose de la propiedad (por cesión), determinar si es *software* imponible o no; (c) si es *software* imponible, (d) se aplica el régimen de la importación. Caso contrario, se aplica el régimen de utilización de servicios del IGV.

12. *Linking*, actividad típica de Internet ajena al IGV

Adicionalmente a lo expuesto, debemos considerar que existen operaciones inherentes al desarrollo de actividades en la red de Internet. La más notoria de ellas es el denominado *linking*.²⁵

El *linking* consiste en la colocación de hipervínculos para el enlace de páginas *web*. Puede tratarse de *links* gráficos, de *links* de texto o de *links* profundos —dirigidos a una página interna del sitio *web* conectado—.²⁶ Si bien este tipo de actividad es inherente a Internet, últimamente se viene dando una casuística importante en donde los propietarios de ciertas páginas *web* requieren una autorización previa para la colocación de *links*.²⁷

Ahora bien, esta autorización significa el otorgamiento de un permiso del propietario de una página *web*, a efectos que otro sujeto coloque un hipervínculo dirigido hacia aquella. En este caso, no hay un acuerdo de voluntades para regular una relación

²⁵ BRINSON, Dianne & RADCLIFFE, Mark. *INTERNET, LAW AND BUSINESS HANDBOOK*. Ladera Press, 1996, p. 323.

²⁶ BRINSON, Dianne & RADCLIFFE, Mark. *Op. cit.*

²⁷ *Ibid.*

jurídica, no hay obligación ni prestación alguna. En consecuencia, entendemos que esta actividad debe ser considerada ajena al campo de aplicación del IGV.

Finalmente, no podemos dejar de hacer notar que las características especiales de las operaciones del comercio electrónico y su propio medio, Internet, presentan una serie de posibilidades para acogerse a ventajas legales que hemos denominado «puertos seguros».

Sin embargo, consideramos que el comercio electrónico no será aprovechado como un medio de evasión fiscal, sobre todo por las grandes empresas del medio tecnológico cuyo beneficio se sustenta en la rentabilidad que puedan obtener de sus operaciones y no de irregularidades permanentes por el no pago de impuestos al consumo —sobre todo en un esquema donde se permite la protraslación del impuesto—. En este aspecto, la pérdida de recaudación del fisco podría venir por operaciones de pequeñas y nuevas empresas las cuales son difíciles de detectar en el mundo virtual.

Así por ejemplo, no sería una política consistente para grandes empresas, realizar ventas a través de sus *web sites* o portales preparados para el medio nacional, sin aplicar la afectación tributaria correspondiente —sea por el IGV o el impuesto a la Renta—. Una práctica tal o la elusión mediante formas burdas como «colgar» sus operaciones en servidores del exterior —propios o ajenos— no llevaría a otra cosa que a la acumulación de una contingencia tributaria cuyo riesgo crecería progresivamente con la realización de cada nueva operación.

En consecuencia, entendemos que las empresas envueltas en el desarrollo de operaciones del comercio electrónico deben mantener la prudencia necesaria y evaluar cada tipo de transacción que realicen a efectos de aplicar los tributos correspondientes, tal como hemos postulado a lo largo de nuestro análisis.²⁸

²⁸ Recordemos que la prudencia ha premiado a empresas como *Amazon.com* o *Google.com*, en un medio como el de los negocios vinculados a las nuevas tecnologías de la información en donde, en contrapartida, se ha castigado duramente a quienes especularon en forma desmedida.

Capítulo VII

Inversiones en el desarrollo de websites

Hace unos pocos años las empresas podían decidir sobre la utilidad de mantener o no un *website* representativo de su actividad. Para estos días, la implementación de una página *web* no es más una opción. Actualmente las empresas saben que de carecer de un sitio *web* que muestre al menos los aspectos más saltantes de su actividad, se encontrarán en una seria desventaja frente a sus competidores en el mercado. Así, salvo raras excepciones, la implementación de una *web* es una de las formas más elementales de darse a conocer en el mercado, de publicitar nuevos productos y servicios, y en general, de mostrar al consumidor la capacidad y recursos de las empresas dentro de su rama de actividad.

Sin embargo, el tratamiento de los desembolsos incurridos en tales actividades es uno de los más inciertos que se puede afrontar. En esta materia todavía no se han señalado pautas que permitan un camino confiable a seguir. Ante la ausencia de regulaciones, algunos han tratado estos desembolsos como *software*, otros como publicidad, mientras otros han optado por capitalizar.

Como veremos más adelante, no hay una sola caracterización que se aplique a los desembolsos referidos a *websites*. En vez de ello, cada *website* es una amalgama de componentes, y el costo de cada componente puede ser objeto de un tratamiento particular. Algunos desembolsos constituyen gastos deducibles en el período en el que han sido incurridos —tanto contable como tributariamente—, sin embargo, otros serán deducibles durante un período de años —algunos pueden no ser deducibles a efectos tributarios—. En esta materia debe tenerse presente lo establecido en el artículo 44.g de la Ley del impuesto a la renta en concordancia con el artículo 25.a de su Reglamento, según el cual es deducible a efectos del impuesto, el importe pagado por activos intangibles de duración limitada tales como patentes, derechos de llave o *software*. Sin embargo, se excluyen de dicho tratamiento al fondo de comercio (*goodwill*) y a las marcas de fábrica.¹

La confusión en cuanto a la forma de registrar contablemente las sumas desembolsadas respecto de *websites* ha resultado en parte por la incertidumbre de cuáles son los componentes de un *website*, y cómo trabajan juntos tales componentes. De esta forma, solo cuando las diferentes partes se examinan por separado los montos invertidos para desarrollo del *website* pueden ser contabilizados apropiadamente.

¹ En ningún caso serán deducibles los desembolsos incurridos para la adquisición de marcas —incluyendo las que se adquieran para la implementación de un *website*—.

Todo el mundo entiende lo que es un *website*, pero muchos no han considerado los detalles e implicancias que conlleva la forma en la que trabaja un *website*. Hay ciertamente una confusión, que parece haber llevado a pensar que todos los *websites* son similares y que operan de la misma manera y que por tanto, todos los desembolsos realizados deben ser sujetos a las mismas reglas. No obstante, este no es el caso.

El *website* más simple es un «sitio de información». Este tipo de sitio es barato de crear y mantener y puede estar listo y funcionando en unas pocas horas. Mucho más complejo, e infinitamente más costoso de crear, es un «sitio de comercio electrónico». El hecho es que dependiendo del tipo de *website* que se desarrolle, el tratamiento contable y tributario aplicable a sus partes puede variar considerablemente. A continuación nos ocupamos de caracterizar los dos tipos de *web site* que consideramos más comunes en Internet.

Website de comercio electrónico

Una página *web* a través de la cual se desarrollan operaciones del comercio electrónico es una diseñada para recibir *inputs* de usuarios, procesarlos, y distribuir *outputs*. Todas estas funciones tienen lugar en *websites* cuyo fin es vender productos o servicios, o realizar alguna actividad que suponga un intercambio mutuo de información entre usuario y proveedor del comercio electrónico.

Este tipo de páginas normalmente toma información de la base de datos que se ha elaborado especialmente para el desarrollo del negocio o actividad. Estas bases de datos pueden contener inventarios y precios actuales, información al cliente, información de facturación, estatus de la orden, etc. Adicionalmente, un sitio de comercio electrónico que genera ingresos por publicidad, como un periódico virtual, usualmente toma contenido de diversas bases de datos de noticias, artículos, fotos, sonido y video clips.

Las páginas del comercio electrónico pueden presentar una diversidad infinita, en donde el común denominador será la realización de operaciones —intercambio *input* y *output*—. La realización de ese intercambio comercial generalmente implicará contar con poderosas herramientas de *software* las cuales permitan organizar desde la recepción de pedidos, la gestión de los mismos hasta la cobranza por las operaciones realizadas. No está de más indicar que también son herramientas de *software* las que permiten las descargas de los bienes o servicios comercializados.

Website de información

Un *website* de información puede considerarse como una forma muy sencilla de distribuir datos en forma unidireccional. El *website* de información puede ser entendido como un *brochure on line* o como aviso comercial puesto en Internet. El único objetivo de

este tipo de páginas es el de proveer información a usuarios —su única función es de *output*—.

Muchos de estos sitios son creados usando simple lenguaje de programación. Por ejemplo, el lenguaje HTML es usado para dar formato a la página, para crear *links* de una página a otra, y para exhibir archivos de datos que contienen gráficos, sonido y videos que son exhibidos en el sitio. Es un lenguaje básico utilizado en la elaboración de páginas web.

Existen sitios de información que son más complejos. Algunos usan lenguaje de programación como Java o Javascript a fines mejorar los gráficos y proveer animación. Otros sitios usan tecnología *active page* que obtienen contenido de bases de datos que contienen textos, gráficos, sonido y video.

La creación de páginas web supone establecer un tratamiento determinado tanto contable como tributario, para los desembolsos incurridos en la adquisición de sus componentes. Estos componentes pueden constituir imágenes, texto, sonido, entre otros. Sin embargo, entre dichos componentes tenemos que destacar el de mayor importancia, constituido por el *software*. El *software* como programa de ordenador constituye un bien intangible, el cual mantiene un tratamiento especial tanto desde el punto de vista jurídico tributario como desde el punto de vista contable. A continuación nos ocupamos de dicha regulación.

1. Tratamiento de intangibles²

1.1. Aspectos Generales

Hace ya varios años se nota gran intensidad a nivel global en la comercialización de intangibles, especialmente, los referidos a las nuevas tecnologías de la información. En las prácticas seguidas en el medio comercial para la distribución de bienes intangibles se pueden distinguir claramente dos tipos diferentes de operaciones, según lo siguiente:

- (i) el otorgamiento del derecho de uso del bien intangible (licencia de uso), y
- (ii) la cesión de los derechos de patrimoniales sobre el bien.³

² Los bienes intangibles son aquellos que carecen de sustancia material, pero que pese a ello mantienen un determinado valor, siendo cada vez más común que estos bienes superen el valor de los bienes tangibles.

³ Normalmente esta operación importa la cesión de derechos de explotación del intangible.

Dentro de la legislación peruana, ambos tipos de operaciones han sido delimitados, distinguiéndose dos tipos de contratos distintos regulados en el Decreto Legislativo N.º 822, Ley Sobre Derechos de Autor. Esta norma considera, dentro de las definiciones contenidas en su Título Preliminar, la definición de «licencia», estableciendo que esta «[...] es la autorización o permiso que concede el titular de los derechos (licenciante) al usuario de la obra u otra producción protegida (licenciataria), para utilizarla en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas en el contrato de licencia.» En dicha definición se precisó que, «[...] a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad de los derechos».⁴

El legislador se valió de la definición del término «licencia» para delimitar y con ello, distinguir este tipo de contrato del contrato de cesión; de manera tal que, se dejó claramente establecido que el primero importa exclusivamente un derecho de uso dentro de condiciones contractuales debidamente establecidas por las partes, mientras que el segundo importa la transferencia de los derechos patrimoniales sobre la creación intelectual.⁵

Así, se llega a la conclusión de que la licencia conlleva el arrendamiento del bien intangible mientras que la cesión importa la facultad de explotación del bien —queda en claro que los derechos morales quedan con el autor del *software*, aun cuando este transfiera sus derechos patrimoniales—. Evidentemente, el alcance de la norma citada no solo comprende al *software* sino a los bienes intangibles en general.

Hecha esta distinción pasamos a revisar los diversos efectos tributarios que se producen en las operaciones de adquisición de intangibles.

1.2. Normas tributarias aplicables a los intangibles

Las normas del Impuesto a la Renta —en adelante IR—, atendiendo a las diferencias antes anotadas, han considerado distintos tratamientos para cada tipo contrato.

⁴ Se entiende que la frase «titularidad de los derechos» se refiere a los derechos patrimoniales de explotación, pues los derechos morales del autor son, a decir del artículo 21 de la Ley sobre Derechos de Autor: «perpetuos, inalienables, inembargables, irrenunciables e imprescriptibles». De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 22 de la misma Ley dichos derechos morales comprenden los siguientes: «a) derecho de divulgación, b) derecho de paternidad, c) derecho de integridad, d) derecho de modificación o variación, e) el retiro de la obra del comercio y f) el derecho de acceso».

⁵ «[...] El objeto de la cesión del derecho patrimonial es la facultad de explotar la obra de acuerdo a la modalidad, las limitaciones de tiempo y lugar, y las condiciones de remuneración contempladas en el contrato» ANTEQUERA, Ricardo y FERREYROS, Marisol. *El Nuevo Derecho de Autor en el Perú*. Perú Reporting, Lima, 1996, p. 290.

1.2.1. Calificación de la operación

En primer término es necesario establecer la distinción que contienen las normas del IR en cuanto a la licencia de uso y la cesión de los derechos patrimoniales sobre el mismo.

1.2.1.1. Licencia de uso

El artículo 24° de la Ley del IR califica a las regalías como rentas de la segunda categoría —literal—. c) El artículo 27° de dicha norma establece que se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como a toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Queda en claro que los pagos por concepto de licencia de uso de intangibles como el *software* califican como regalías, en la medida que estos constituyen una contraprestación originada por el uso o privilegio de usar la creación intelectual.

1.2.1.2. Cesión de derecho de autor

En la práctica, también es utilizada la figura de la cesión de los derechos patrimoniales del autor sobre sus creaciones intelectuales. En ese sentido, el literal d) del citado artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta califica como renta de segunda categoría al producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.

1.2.2. Deducción de los importes pagados por concepto de software

A fin de aplicar la deducción de los montos pagados por adquisición de *software*, la distinción entre licencia de uso y cesión es de suma importancia. El artículo 44°. g) de la Ley del IR señala que no son deducibles la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, también establece la posibilidad de que el contribuyente deduzca el precio pagado por la adquisición de activos intangibles de duración limitada, considerándolo como gasto y aplicándolo a los resultados del negocio en un solo ejercicio, o bien amortizarlo proporcionalmente en el plazo de diez años.⁶ Esto es, que el contribuyente puede elegir entre las dos alternativas.

⁶ Si bien la norma habla de la deducción del «precio pagado», entendemos que la imputación de ingresos y gastos es materia de regulación específica. En el caso de gastos de la tercera categoría el criterio es el de lo devengado.

A tales efectos, el artículo 25.a).2 del Reglamento de la Ley del IR precisa que se consideren activos intangibles de duración limitada a los siguientes:

[...] aquellos cuya vida útil está limitada por Ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software).

Así, queda claro que la adquisición de *software* es susceptible del tratamiento que establece el citado artículo 44.g). Sin embargo, dicha disposición es aclarada por lo establecido en el propio artículo 25.a).1 del Reglamento el cual establece que:

[...] El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la Ley.

El artículo 37.p de la Ley del IR señala expresamente que las regalías constituyen gastos deducibles a efectos del impuesto. Así, la norma citada aclara que respecto de los pagos efectuados por el uso de intangibles, como es en el caso de las licencias de *software*, procederá la deducción de los gastos incurridos bajo el concepto de regalías.

En consecuencia, se establece que para poder aplicar el tratamiento de amortización tributaria de intangibles a diez años, a que alude la norma, respecto de *software*, se deberá adquirir dicho intangible por cesión.⁷ Esta posibilidad se encuentra restringida para los gastos por concepto de licencia de uso de *software*.

De otra parte, según el artículo 25.a).3 del Reglamento, en el caso en que se opte por amortizar el intangible de duración limitada —como es el *software*—, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que, al producirse la adquisición, resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Asimismo, se precisa que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización expresa de la Sunat.⁸

⁷ Este pacto deberá quedar reflejado en los actos y contratos que celebren las partes. Aun más, se debe considerar que según el artículo 95 de la Ley de Derechos de Autor, la cesión de derechos de obras intelectuales debe celebrarse por escrito —salvo los casos en los que la Ley presume transferencias inter vivos—.

⁸ A efectos de obtener dicha autorización se deberá iniciar un procedimiento no contencioso.

Dicha regulación admite la amortización de los intangibles adquiridos de acuerdo al criterio del plazo de utilización de los mismos. La misma puede ser válidamente aplicada aun cuando difiera del criterio que establece la propia Ley, pues constituye un derecho otorgado en favor del contribuyente a fines de tratar los gastos incurridos por concepto de intangibles de duración limitada dentro de criterios técnicos y financieros, y no puramente normativos.⁹

1.3. Aplicación de la normatividad vigente al caso de las operaciones de software

A continuación evaluamos los criterios para distinguir entre las operaciones de licenciamiento y cesión de *software*.

1.3.1. Calificación económica de las operaciones realizadas

A efectos de determinar la incidencia tributaria de las operaciones de adquisición de *software*, debemos remitirnos inicialmente a lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual establece que toda operación debe ser evaluada conforme a su real contenido económico y no según las formas utilizadas por las partes a efectos de implementarla.¹⁰

Según el texto de la norma, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Sunat «[...] tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios».

Se debe considerar que es esta la norma que la propia Sunat aplica a fines de calificar las operaciones que evalúa dentro de sus procesos de fiscalización tributaria, con el objeto de establecer cuales son las obligaciones tributarias que corresponden a los sujetos intervinientes en tales operaciones. Como se puede observar, la aplicación de esta norma es de carácter obligatorio para Sunat —esta no constituye una facultad discrecional—. Igualmente, esta norma resulta de obligatoria aplicación para los contribuyentes al momento de calificar las operaciones que determinen tributación.

⁹ No existe una Resolución del Tribunal Fiscal que ratifique este criterio, sin embargo en la práctica tributaria se viene aceptando como válido.

¹⁰ Este es el principio recogido en los PCGA, denominado «sustancia sobre la forma». En virtud de este principio. El tratamiento contable de una determinada operación se establece por el real contenido económico de la misma y no por las formalidades adoptadas para su implementación. Véase el párrafo 35 del «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros», Consejo Directivo del IASC —julio de 1989—.

Al aplicar la citada Norma VIII del Código Tributario se deberá calificar los hechos u operaciones por su contenido económico. Esto importa analizar el real contenido y trasfondo económico de las transacciones comerciales que realizan las empresas, verificando para ello toda la documentación y sustentación pertinente, así como las propias características y naturaleza de cada operación.¹¹

1.3.2. Diferenciación entre licencia y cesión de software

Se puede observar que, de acuerdo a las normas tributarias antes citadas, la adquisición de *software* exige una evaluación de cada operación celebrada a fines de determinar el tratamiento tributario correspondiente.

En ese sentido, existen casos en donde claramente el monto pagado por *software* corresponde al concepto de regalía. Tal es el caso de licencias que se pagan anualmente por el uso de *software* de reconocida aplicación. Dentro de estos casos típicos podemos encontrar *software*, tal como el que distribuye la empresa Microsoft, el cual es comercializado masivamente en el mercado y respecto del que normalmente se paga un importe anual por concepto de licencia de uso.

Sin embargo, existen otros casos en donde el distingo entre el otorgamiento de una licencia de uso y la cesión de los derechos sobre el *software* no resulta claro. Al respecto, cabe considerar que la Ley sobre Derechos de Autor contempla la posibilidad de que el autor de una determinada creación intelectual, ceda sus derechos patrimoniales sobre la misma, pero limitándola según estipulaciones contractuales, esto según el artículo 89.¹²

Según lo anterior, se podría pactar una cesión en la cual el titular original del *software* conserve el derecho de distribuir a terceros dicho intangible —cesión no exclusiva—.¹³ Se debe tener presente que, salvo disposición en contrario, la cesión

¹¹ Cabe señalar que, la calificación de los hechos por su contenido económico es posterior y distinta a la interpretación económica de la norma. Al calificar los hechos por su realidad económica se determina la sustancia de la operación, no se interpreta la norma. Los alcances de la norma tributaria deben ser determinados con anterioridad a la calificación de los hechos imponibles a los cuales se aplica. LIND, Stephen y otros. *FUNDAMENTALS OF CORPORATE TAXATION*. Foundation Press, 2002, p. 10. HOFFMAN, William; RAABE, William; SMITH, James y MALONEY, David. *CORPORATIONS, PARTNERSHIPS, VÉASE ESTATES, AND TRUSTS*. South Western Cincinnati: College Publishing, 2001. § 1.

¹² Las operaciones en virtud de las cuales se distribuye *software* no se encuentran estandarizadas. En la práctica se puede observar que, aun cuando tradicionalmente en los acuerdos contractuales respectivos se habla de licencia o de cesión, en tales operaciones se puede observar una serie de elementos atípicos —según consideraciones propias a las partes de cada operación—.

¹³ ANTEQUERA, Ricardo y FERREYROS, Marisol. *El Nuevo Derecho de Autor... Op. cit.*, p. 290.

de un *software* no se considera irrestricta, ni en el plazo de duración del derecho ni en cuanto a las condiciones de utilización —las cuales normalmente, se estipularán en el contrato—.

De lo expuesto hasta esta parte podemos observar que, dependiendo del caso y de las condiciones de cada operación, la adquisición de *software* puede implicar el pago de regalías que deben ser deducidas en el ejercicio en el que se devengue el gasto por las mismas, mientras que por otra parte, se podría presentar el caso de operaciones en las cuales se adquieren derechos propios a la cesión, cuya utilización no es absoluta o irrestricta.

En ese sentido, en la práctica se pueden observar operaciones dentro de las cuales se otorgan derechos de utilización de *software* por un período ilimitado y en donde el pago efectuado por dichos intangibles es uno inicial, además de otros referidos a desarrollo de aplicativos. En estos casos la empresa adquirente tendrá derecho de utilizar el producto por el tiempo que considere pertinente.

Así, consideramos que la empresa adquirente se encontrará legitimada para activar el *software* adquirido en la medida que cumpla con los requisitos que establecen a tales efectos las normas contables, específicamente la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, Intangibles, la cual se encuentra en vigencia en el Perú desde el ejercicio 2001.^{14,15} Sobre este punto, se debe recordar que no existe norma tributaria que establezca las condiciones y requisitos a observar para activar un intangible, debiendo en tales casos aplicarse lo establecido en las NICs —estas

¹⁴ Aprobada por Resolución CNC N.º 020-2000-EF/93.01.

¹⁵ Se debe tener presente que, para establecer la base imponible del IR se parte del resultado contable determinado según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados —PCGA— contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad —NICs—, debidamente ratificadas en el Perú. Esto conforme a lo establecido en el artículo 223 de la nueva Ley General de Sociedades, la cual prescribe que los Estados Financieros de las empresas se preparan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los PCGA aceptados en el país. La Resolución No. 013-98-EF/94.10 ha establecido que los Principios Generales de Contabilidad son los contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad (se puede observar un cuadro integral de dichas normas oficializadas en la Resolución No. 027-2001-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad). Excepcionalmente, cuando una determinada materia no esté regulada por las aludidas normas, se podrá recurrir a lo establecido en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en EEUU (US-GAAP). Estas normas son emitidas por la Financial Accounting Standards Board. FIFLIS, Ted. *ACCOUNTING ISSUES FOR LAWYERS*. West Publishing. Minnesota, 1997. Véase también: MUR, Miguel y NIEVA, Mónica. «*SOBRE LOS INSTRUMENTOS DERIVADOS DE COBERTURA Y SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA*». Revista Del Instituto Peruano de Derecho Tributario —IPDT—. Lima, 1998, p. 30.

normas resultan de aplicación obligatoria a fines contable y tributarios en los casos que la norma legal presente un vacío—.

Para determinar la distinción entre una licencia de *software* y la cesión de derechos sobre el mismo, podemos aplicar, entre otros, los siguientes criterios:

- a) Derechos transferidos.—^{16,17} *El contrato de cesión supone la existencia previa de cierto derecho en poder del cedente, el cual es transmitido en virtud del contrato al cesionario. En el contrato de licencia, el licenciario adquiere un derecho distinto al que existía, y que sigue existiendo en poder del licencian-te. El contrato de licencia no implica la traslación de la titularidad del bien.*
- b) Naturaleza de los Derechos.—¹⁸ *Los derechos que nacen del contrato de licencia son por naturaleza limitados en el tiempo, mientras los que se transfieren en la cesión de derechos, tienen la duración determinada por la vida de dicho derecho. Se pone en evidencia que el derecho del titular no fenece con el transcurso del tiempo.*
- c) Multiplicidad de transferencias.—¹⁹ *En el caso de la cesión de derechos resulta innegable que un mismo derecho no puede ser transmitido varias veces, mientras que en el caso de las licencias, tenemos que el licenciante podrá otorgar diversas licencias sobre el mismo objeto. Así, el derecho adquirido por el cesionario no podrá ser otorgado a un tercero.*
- d) Formas de Pago. En los casos de contratos de licencia de *software*, donde opera una especie de «arrendamiento informático», es de carácter esencial el pago que se efectúa al titular del *software*. Normalmente, dicho pago será periódico y por montos similares. En cambio, en los contratos de cesión de derechos tenemos que los pagos consisten en un pago inicial considerable, y luego otros pagos más pequeños, pero por concepto de mantenimiento, desarrollo, capacitación, y similares, los cuales no corresponden al pago por el uso de determinado *software*.

¹⁶ CABANELLAS, Guillermo. *Contratos de Licencia y de Transferencia de Tecnología*. Buenos Aires: Edit. Heliasta, 1994, p. 85.

¹⁷ ARIAS - SCHEREIBER, Max. *EXÉGESIS - Tomo IV*. Ed. Gaceta Jurídica. Lima, 2001, p. 209. El profesor Arias-Schreiber precisa con gran acierto que desde el punto de vista jurídico nadie puede transferir mas derechos de aquellos de los que es titular. Así, solo el autor o un sujeto expresamente autorizado para tal fin, puede ceder los derechos de explotación de una creación literaria.

¹⁸ CABANELLAS, Guillermo. *CONTRATOS DE LICENCIA Y DE TRANSFERENCIA DE...* *Op. cit.*, p. 85.

¹⁹ *Ibid*, p. 86.

- e) **Especialización del software.** Cuando se prepara un *software* para las exigencias particulares de una determinada entidad, no podemos hablar de una licencia típica. La licencia implica el uso de las características generales de los programas, realizados de cualquier manera por los usuarios, no hay condicionamiento a exigencias ni solicitudes específicas. En casos de acondicionamiento especial se deberá observar si el producto final (licencias más desarrollos) serán de uso exclusivo del destinatario.

1.3.3. Licencias de software

En relación con lo señalado en el acápite precedente debemos considerar que existe una gran diversidad de operaciones de adquisición de *software*, entre las cuales, algunas de ellas presentan características notorias de licenciamiento de uso; en tales casos se deberá proceder a considerar el gasto por los importes abonados en tales operaciones.

No obstante, existen otras operaciones que no presentan características tan claras como las anotadas anteriormente. En tales casos será necesario verificar el contenido económico de la operación, así como el cumplimiento de los criterios financieros para la activación y posterior amortización de tales intangibles.

Recordemos que el artículo 25 del Reglamento de la Ley del IR es claro al señalar que la posibilidad de activar y amortizar intangibles está dada para las operaciones de cesión y no para los casos de licencia.

1.4. Afectación del software proveniente del exterior

El artículo 56.d de la Ley del Impuesto a la Renta establece la tasa del 30% aplicable a las regalías, la cual deberá aplicarse vía retención al momento del pago y abonarse al fisco en los primeros días del mes siguiente en los casos en que el proveedor sea un sujeto no domiciliado en el país.

Por otra parte, en cuanto a la cesión de derechos de titularidad sobre obras intelectuales cabe señalar que, en tanto que importan la enajenación de un bien (intangible) fuera del alcance de las normas jurisdiccionales de aplicación del impuesto, no corresponderá retención alguna por el Impuesto a la Renta pues el pago respectivo se encontrará inafecto.

En esta materia el artículo 3.b.6 del la Ley del IR establece claramente qué son rentas para efectos de dicha norma, las generadas por la venta de bienes que formen parte del activo de empresas domiciliadas en el país. En los casos de cesión los proveedores de *software* del exterior no obtienen rentas de fuente peruana susceptibles de gravamen en la jurisdicción del Perú (conforme a las normas del Capítulo II de la Ley del Impuesto a la Renta, de la Base Jurisdiccional del Impuesto).

Téngase presente que en los casos de servicios de desarrollo de *software* realizados íntegramente desde el exterior por sujetos no domiciliados en el país, no corresponderá aplicar retención alguna por concepto del Impuesto a la Renta. No obstante, corresponderá pagar el IGV respectivo en el supuesto de utilización de bienes del exterior. Este es el caso típico de trabajos de desarrollo de aplicativos informáticos los cuales normalmente requieren las empresas para el desarrollo y control de sus actividades.²⁰

1.5. Tratamiento especial de intangibles a efectos del Impuesto a la Renta

Hemos establecido que en determinados casos corresponderá la activación de intangibles, de conformidad con la normativa contable (NIC 38). Sin perjuicio de ello, como hemos visto, el artículo 44.g) de la Ley del IR establece que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, como es en el caso de *software*, puede —a decisión del contribuyente— ser considerado como gasto del ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años (ya hemos comprobado que dicho plazo es flexibilizado por el reglamento, pudiendo aplicarse uno menor).

De la norma anterior no se observa obligación alguna del contribuyente a efectos de que el importe activado contablemente por la adquisición de un *software* determinado sea amortizado a efectos tributarios. Esto es, que la norma tributaria no exige que el tratamiento contable y tributario sean unívocos.

Por el contrario, a fines tributarios, la Ley del IR faculta al contribuyente para deducir el íntegro del importe pagado por la adquisición de intangibles, aun cuando, a efectos financieros, estos se encuentren activados y sigan su proceso normal de amortización. Se entiende que esta flexibilidad respondería al hecho de que existe, en gran medida, incertidumbre acerca del tiempo que será útil para una determinada empresa un activo intangible. En ocasiones esta incertidumbre se puede evidenciar con la rápida pérdida del valor del *software* por obsolescencia.

En consecuencia, un bien intangible bien puede ser activado y amortizado contablemente mientras que, a fines tributarios, el precio pagado por el mismo puede ser tomado como un gasto del ejercicio en que se materializó el respectivo pago.²¹

Cabe considerar que, si durante el ejercicio se adquiere y activa *software*, y sin embargo el importe pagado por dichos intangibles no es tomado como gasto a fines tribu-

²⁰ No obstante, puede darse el caso en que tales servicios se traduzcan en la adaptación de una nueva parte de un *software* anteriormente adquirido y que se mantiene como activo de la empresa.

²¹ La norma establece claramente como requisito de dicha deducción que el pago se haya materializado.

tarios sino que se toma como deducción la propia amortización contable, el procedimiento es legalmente válido.

Del análisis realizado hasta esta parte llegamos a las siguientes conclusiones:

- * Para establecer en qué casos la adquisición de *software* corresponde a una operación de cesión o al otorgamiento de una licencia de uso, se deberá realizar un análisis individualizado de cada una de las operaciones realizadas, atendiendo a su real contenido económico y naturaleza; prescindiendo de las formas o denominaciones que se hubieran empleado en los actos y contratos celebrados con el propósito de concretar la operación.
- * En caso de que la adquisición de *software* implique una mera licencia de uso, dicha circunstancia conlleva a aplicar la deducción tributaria en el ejercicio en que se realizó el pago respectivo.
- * En caso la adquisición de *software* implique la cesión del mismo, según el contenido económico de la operación, a efectos de activarlo contablemente se deberá cuidar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la NIC 38.
- * El hecho de que un determinado *software* sea activado contablemente, no afecta el derecho de la empresa a tomar la deducción tributaria respectiva por el importe pagado en el mismo ejercicio en que se produjo dicho pago ya que, esta es una alternativa válida que franquea la Ley para el caso específico de intangibles.

Cabe considerar a este punto que la adquisición de *software* siempre estará gravada con el IGV, bien sea dentro del supuesto de prestación de servicios o en la utilización de servicios —en cuanto al IGV nos remitimos al análisis realizado en el capítulo pertinente—.

2. Norma internacional de contabilidad N° 38: activos intangibles

Conforme hemos indicado anteriormente, la posibilidad de activar un intangible determinado no se rige por normas legales sino por las normas contables pertinentes, específicamente la NIC 38. Así, dicho procedimiento responde a criterios contables, dentro de los cuales se encuentran el principio de la sustancia sobre la forma.

2.1. Control

A fines de calificar un intangible como parte del activo de una determinada empresa, en primer término debemos establecer si la adquisición o producción se enmarca den-

tro de los términos definidos en la NIC 38. En este orden de ideas, debemos tener presente lo establecido en el párrafo 7 de la NIC 38, el cual establece a este respecto que un activo es un recurso: «(a) bajo control de una empresa, como resultado de sucesos pasados; y (b) del cual, la empresa espera obtener beneficios económicos en el futuro».

Al respecto el párrafo 13 de la NIC 38 señala que una empresa controlará un activo intangible cuando tenga el poder de obtener beneficios económicos del mismo y pueda también restringir el acceso de terceros a aquellos beneficios. La norma aclara a su vez que la capacidad para controlar los beneficios económicos que fluyen de un activo intangible se sustenta normalmente, «en derechos legales que se puede hacer valer ante los tribunales». Igualmente, la norma precisa que a falta de derechos legales la acreditación de control es más difícil. Sin embargo, se precisa que la validez legal del derecho no es indispensable ya que el control se puede obtener de alguna otra forma.

Entendemos que a lo que se refiere la citada norma por el control del intangible es al ejercicio de las facultades legales que importa el derecho de propiedad —aunque cabe anotar que un intangible nunca se transfiere en propiedad como se hace en el caso de los bienes tangibles—. ²² Estas facultades son las de disposición (vender o transferir por algún medio), reivindicar, usar y en general aprovechar el bien que se encuentre sujeto a la voluntad de la empresa que lo mantiene en su activo. ²³ A tal respecto, el contrato de licencia de uso de *software* no permite dicho control en forma tan amplia ya que es característico de este tipo de operación que el titular del *software* otorgue un mero derecho de uso, restringiendo la facultad de disposición del licenciatario, es decir que ceda el producto informático a terceros.

De lo anterior tenemos que, con el objeto de determinar cuando un *software* o cualquier otro intangible puede ser activado, se debe partir por un análisis del contenido económico de la operación realizada, el cual se debe traducir al campo de lo jurídico permitiendo así distinguir entre un contrato de licencia de uso de *software* y uno de

²² Ya hemos indicado antes que el autor de una obra intelectual como el *software*, siempre conservará los derechos morales sobre el mismo.

²³ Si bien la NIC 38 no exige el control del intangible en términos jurídicos concretos —pues no se refiere a que sea necesario que el intangible sea adquirido vía cesión de los derechos patrimoniales sobre el mismo—, sí señala expresamente que la empresa deberá encontrarse en posición de hacer valer ante los tribunales su derecho a restringir los beneficios que fluyen o puedan fluir del bien, para sí misma. Esta exigencia conlleva de hecho, la necesidad de mantener ciertos derechos legales sobre el intangible y supone contar con ciertas facultades propias a las de la adquisición del bien por cesión. Cabe recordar a este punto que la cesión de un bien intangible importa el otorgamiento de los derechos para la explotación del mismo mientras que el licenciamiento conlleva un mero derecho de uso.

cesión de derechos de explotación. Una vez hecho este análisis se podrá pasar a verificar el cumplimiento de los demás criterios que establece la NIC 38 para la activación de un intangible – esto es, que este primer análisis constituye un filtro en virtud del cual se deberán excluir de la posibilidad de activar los *software* adquiridos como mera licencia (los criterios a aplicar en esta materia son los considerados en el acápite).

2.2. Definición y características del activo intangible

De otra parte, en el párrafo 7 de la NIC 38 se define a los intangibles como: «*un activo identificable de carácter no monetario y sin sustancia física que se posee para ser utilizado en la producción o en el suministro de bienes o servicios, para ser arrendado a terceros o para fines administrativos*». Sobre la definición del concepto de activo intangible, cabe destacar las siguientes características:

- i) Identificación.– Se considera que el activo será identificable siempre y cuando la empresa pueda definir los beneficios económicos potenciales del activo.
- ii) Control sobre el activo.– La empresa debe mantener el derecho de obtener los beneficios económicos futuros que provengan del mencionado activo, y a la vez, restringírseles a terceros. Además, debe ostentar los derechos legales para hacerlos valer en los tribunales —ya hemos desarrollado el contenido del párrafo 13 de la NIC 38 en cuanto a la materia del control—.
- iii) Existencia de beneficios económicos futuros. Los beneficios pueden proceder de la venta de los bienes o servicios relacionada a la utilización del activo intangible. También podrían proceder del ahorro que produzca el intangible.

2.3. Requisitos de reconocimiento

El reconocimiento de un activo intangible se produce cuando se presenten los siguientes requisitos:

- i) El costo del activo puede ser medido confiablemente.
- ii) La gerencia efectúe una estimación razonable sobre la probabilidad que el intangible genere beneficios económicos futuros para la empresa, estableciendo dicha factibilidad

De cumplir con los requisitos y exigencias conceptuales, se calificará el *software* como activo intangible.

En conclusión, procederá activar un *software* en aquellos casos en los que se cumpla con el requisito de control sobre el mismo, y además se cumplan las otras exigencias establecidas en la NIC 38, las cuales comprenden: (i) la verificación de la definición de «activo intangible», (ii) la medición del activo intangible y (iii) la formulación de un estimado de beneficios económicos elaborado por la gerencia de la empresa.

Como se puede observar, los intangibles son objeto de un tratamiento específico tanto en materia contable como en la tributaria. Además, se requiere que cumplan con una serie de requisitos muy rigurosos a efectos de poder ser activados.

A continuación desarrollamos las características de los principales componentes de un *website*, con el objeto de lograr una mayor claridad al establecer su tratamiento contable y tributario.

3. Componentes de un *website*

La mayoría de especialistas ven todas las sumas relacionadas con el desarrollo de un *website* como costos de desarrollo de *software*. Esta posición es favorable a los contribuyentes pues, normalmente, los costos de desarrollo de *software* son deducibles como gasto del ejercicio. No obstante, como lo propusimos antes, los *websites* están hechos por componentes diversos en su naturaleza, algunos de ellos son *software* pero otros no. Tales componentes pueden clasificarse bajo dos amplias categorías: *software* y contenido.

3.1. *Software*

El *software* es «cualquier programa o rutina (esto es, cualquier secuencia de código legible por la máquina) que es diseñado para causar que una computadora desempeñe una función deseada o un grupo de funciones». El *software* de *website* que encaja esta definición incluye solo códigos legibles por la máquina que causa que la computadora (la computadora del usuario o la del servidor de *web*) desempeñe una función. Datos incluidos como parte del *software* del *website* comprende solo lo que es integral para la operación del *software*, y de dominio público. Para *software* de *website*, esos datos (o archivos de datos) están limitados a gráficos que sean parte del *software* (ejemplo: botones gráficos y títulos), y archivos de sonidos relacionados a ciertas funciones del programa (ejemplo: Un *beep* que indique la realización de una acción).

Las bases de datos que son incluidas en costos de *software* están limitadas a aquellas que son pequeñas y que son una parte permanente del programa de *software*.

La mejor forma de identificar datos que sean parte del *software* es buscar datos que sean integrales para la operación del *software* (ejemplo: botones, títulos y *beeps*), y

que no serán cambiados. El código de *software* y los elementos integrales de datos son el esqueleto del *website*, o la parte de la funcionalidad del *website* a través de la cual se accede a los datos y contenidos.

3.2. Contenido

En el contexto de un *website*, el contenido es el exhibido por el *website* y que puede ser cambiado sin afectar la funcionalidad del *software* del *website*. El contenido que no es integral a la operación de *software* claramente no es *software*. Por ejemplo, el contenido para un minorista en línea es producto de información, incluyendo descripciones de producto y gráficos, contenidos en una base de datos y exhibidos a través de páginas *web*.

A continuación nos referiremos a algunos elementos que constituyen parte integrante de un *website* y que pueden implicar un tratamiento distinto al que corresponde al *software*.

3.3. Diseño global del sitio *web*

El diseño global del sitio es la creación de la apariencia del *site*, y del plan para la estructura del sitio. La estructura del sitio es el contenido general de las páginas, y la forma en que cada página se relaciona con la otra (cómo las páginas están relacionadas con las otras). Contratar a un diseñador para crear un *website* simple podría ser considerado equivalente a comprar *software*. Sin embargo, consideramos que en términos generales este elemento debe ser tratado como un simple gasto por servicios.

Para sitios más complejos, la creación de la apariencia del *website* es ambigua. De alguna forma refleja la creación de la apariencia de cualquier programa de computadora. La apariencia es parte inherente de un programa de computadora, y el costo de diseño debería ser parte de los costos de desarrollo de *software*, a pesar de que no involucra código de *software*.

Por otro lado, la creación de la apariencia del sitio es trabajo comúnmente hecho por diseñadores gráficos y otros no programadores. El trabajo de diseño involucrará el diseño de la apariencia básica de la función de *input* y de *output*, pero también involucra la apariencia básica del contenido. Ninguna de estas actividades realmente suena mucho a programación. Si el diseño de la apariencia no es considerado parte del desarrollo de *software*, el costo debe ser deducido en el ejercicio.

3.4. Publicidad

El contenido del *website* es información expuesta a un usuario a través de un *website*. Esto incluye cualquier texto, gráfico, sonido o vídeo que no es integral a la operación del *software* de *website*. Lo que estos elementos del *website* tienen en común es que

están contenidos en archivos digitales que son llamados por el *software* de *website*. Estos archivos no son parte del *software* de *website* mismo, pero residen en archivos separados o bases de datos en el *servidos web* a ser llamado cuando se necesitan.

Antes de tratar individualmente como diferentes tipos de contenido, el contribuyente debe determinar si el contenido es publicidad. El costo de publicidad es deducido en el período, y generalmente no importa si la publicidad es texto, gráficos, sonido o video. Además puede no importar si la publicidad está destinada a producir un beneficio a largo plazo. La publicidad basada en la *web* aún no ha sido considerada por la IRS o las cortes, sin embargo, y las reglas antiguas pueden no aplicarse a nuevos modelos de publicidad.

Algunos especialistas afirman que todos los desembolsos asociados con un *website* pueden calificar como desembolsos de publicidad y con ello ser deducidos en el ejercicio en que son incurridos. En nuestra opinión, dicha posición puede ser aceptada en el caso de que el *website* sea creado con el solo propósito de vender un determinado producto o servicio. De lo señalado anteriormente, sin embargo, debe quedar establecido que solo el contenido podría ser caracterizado como publicidad mientras que, los costos no asociados con el contenido deben ser contabilizados por separado.

Mucho del contenido exhibido en los *websites* no es publicitario. Un buen ejemplo de un *website* que exhibe contenido no publicitario es un periódico en línea. Historias de noticias, gráficos, sonido y video son todas presentados en un periódico en línea. Mientras algunos de estos contenidos son publicitarios, la mayoría no lo es. Como los periódicos tradicionales, los contenidos no publicitarios (p.e. editoriales) están ahí para llevar lectores al *website*.

3.5. Contenido literario

Un contribuyente conservador, ciertamente va a buscar los beneficios del contenido literario. El costo de crear artículos de noticias actuales probablemente pueda ser deducido de inmediato. A pesar de que las noticias pueden ser continuamente accedidas en la *website* por muchos años, su valor práctico disminuye rápidamente. El futuro valor de otros materiales textuales necesita ser evaluado casuísticamente. Al punto de que los costos de este material deben ser capitalizados, es ordinariamente amortizado durante su vida útil bajo las reglas de la sección 167.

3.6. Gráficos

Los gráficos incluyen fotos e ilustraciones que no son integrales al *software* de *website* y no son de contenido publicitario. Los gráficos de *websites* están contenidos en archivos digitales guardados en el servidor de la *web*, y son llamados cuando son necesitados. Estos son meros archivos de datos, que no contienen código

de *software*. Por lo tanto, su costo no puede ser contabilizado bajo las reglas del *software*. Si los gráficos son creados o comprados, su costo debe ser contabilizado bajo reglas generales.

Es posible que gráficos digitalizados sean «obras de arte» sin una vida útil determinable que podría hacer su costo no deducible. Por otro lado, dados los rápidos cambios en la tecnología, estos archivos de gráficos pueden ser considerados obsoletos pronto. Parece poco probable que un archivo gráfico ahora tenga la misma vida indeterminada como pieza de arte fino.

3.7. Archivos de sonido y video

La discusión previa de archivos gráficos deberá ser aplicada igualmente a los archivos de sonido y video. Gráficos digitalizados, sonido y video, todos tienen formatos de archivo, pero los conceptos básicos son los mismos: todos estos archivos son guardados en el servidor de la *web*, y serán llamados cuando sean necesitados.

3.8. Nombre de dominio

El costo de un nombre de dominio debe ser dividido entre su valor como «marca registrada equivalente» y su «valor inherente». El valor equivalente de la marca registrada es el valor de un nombre de dominio que resulta de su asociación con el *goodwill* de un negocio, un producto o servicio. El valor inherente es el valor de un nombre de dominio que es independiente de tal asociación.

4. Comentarios finales

La comprensión de los componentes de un *website*, cómo son creados, y cómo son usados por el público, es esencial para un apropiado tratamiento tributario. La localización de costos es una tema clave en el desarrollo de *websites*. La colocación de algunos costos será obvia. Por ejemplo, sueldos para programadores serán costos directos del desarrollo de *software* de computadoras.

La implementación de un *website* puede implicar la utilización de diversos elementos de naturaleza intangible, además de servicios profesionales y similares. De acuerdo a lo expuesto a lo largo del presente capítulo, hemos visto que la norma peruana permite la deducción de elementos intangibles de duración limitada, básicamente en el caso que nos ocupa, esta norma garantiza la deducción del *software*. Sin embargo, existen otros elementos que, si bien en su mayoría pueden ser deducibles tributariamente, no mantienen un tratamiento claro respecto a la posibilidad de activarlos de conformidad a las normas de la NIC 38. En tales casos, los desembolsos realizados deberán afectar no solo los resultados tributarios de la empresa sino también sus resultados financieros.

Si bien el artículo 44.g de la Ley del IR permite la deducción de los importes pagados por la adquisición de intangibles, se debe tener presente que dicha norma se está refiriendo a los montos correspondientes a la adquisición de dicho tipo de bienes y no a los pagos que se efectúan por concepto de regalías, las cuales se deducen bajo un supuesto distinto de a norma. Así, bien podría activarse y amortizar un determinado *software* siguiendo igual criterio a efectos tributarios y contables. Sin embargo, dicho procedimiento resultaría cuestionable cuando se activan intangibles los cuales no cumplen con los requisitos de la NIC 38.²⁴

²⁴ En la práctica resulta común el caso de las empresas que activan y amortizan licencias de uso de *software*, tanto a fines contables como tributarios. Ese procedimiento obedece a una práctica tradicional constituida con anterioridad a la vigencia de la NIC 38. Dicho proceder podría implicar ciertos problemas en tanto que la administración tributaria podría reparar la deducción de la amortización y obligar a rectificar las declaraciones de los períodos implicados en dicho proceso de amortización. Si bien el gasto sería atribuible al primer ejercicio, es decir a aquel en que se adquirió la licencia, la amortización tomada en períodos posteriores podría ser reparada —generándose un problema innecesario de periodificación, con las consecuentes multas e intereses—.

Capítulo VIII

Rol de la administración fiscal ante el surgimiento del comercio electrónico a través de Internet

Como hemos venido señalando, la importancia cada vez mayor que viene cobrando el comercio electrónico realizado a través de Internet, determina una serie de dificultades para las administraciones fiscales de todo el planeta 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.

Como sabemos, las autoridades fiscales hasta este momento siempre han basado sus procesos de fiscalización o verificación y determinación de la obligación tributaria, valiéndose para ello de la información pertinente en materia comercial, contable y propiamente tributaria, tal como es en el caso de las facturas. El comercio electrónico de nuestra era ha generado la posibilidad de prescindir de estos elementos físicos, los cuales siempre han sido materia de revisión, e incluso las operaciones en sí mismas ya no requieren de medio físico alguno, cuando pueden ser realizadas en función a productos completamente digitalizados.

Es en este sentido que las autoridades fiscales podrían ser superadas ante el advenimiento de la era digital y la adopción de sus recursos por los contribuyentes.

A lo largo de este capítulo veremos más detenidamente y puntualizaremos las dificultades que deberán afrontar las autoridades fiscales ante el reto del comercio electrónico a través de Internet y, por cierto, de las Intranets de los grupos económicos internacionales, para luego pasar a revisar las posibles formas en que tales complejidades podrían ser afrontadas, sugiriendo además algunas medidas coyunturales que permitan iniciar algunas acciones de respuesta ante este fenómeno. A propósito de dichas materias, nos permitiremos hacer algunas sugerencias legislativas específicas para el caso del Perú. Asimismo, trataremos las materias que, de forma contraria a lo antes indicado, constituyen una ventaja para la administración tributaria y para el contribuyente en la tecnología de la era digital. Finalmente, planteamos una serie de medidas de carácter programático que podrían observar las administraciones fiscales de cara al fenómeno digital.

1. Problemática de la administración tributaria ante el comercio electrónico

El comercio electrónico plantea una serie de nuevos retos en lo que respecta a la administración fiscal y sus labores, pero a la vez introduce ciertos matices en pro-

blemas ya antiguos, por ejemplo, el tema de precio de transferencia y la aplicación del principio *arm's length*, los cuales hemos revisado en el capítulo anterior.

Resulta evidente que estos nuevos temas traen consigo la necesidad de desarrollar nuevos y más modernos sistemas de control que permitan superar esta situación. En estos aspectos debemos considerar que una de las más importantes formas para que las administraciones fiscales enfrenten dicho fenómeno será la cooperación técnica a nivel internacional. A tal respecto, Álvaro de Juan acertadamente señala:

[...]Las nuevas tecnologías en telecomunicaciones también permiten a las administraciones fiscales de los diferentes países una respuesta internacional más efectiva, rápida y coordinada. En este aspecto el intercambio de información entre las diferentes administraciones es el mejor antídoto contra la evasión de impuestos. El Internet abre una nueva vía a las administraciones fiscales para intercambiar información de una forma rápida, segura y sin usos horarios.

La OCDE ya se encuentra inmersa en el desarrollo de estas nuevas posibilidades. En el ámbito interno, ya algunas administraciones (Australia, Canadá, Dinamarca, EE.UU., etc.) han desarrollado programas informáticos y de intercambio de datos (EDI) entre la administración y los contribuyentes, que hacen más sencillo, rápido y seguro el cumplimiento de las obligaciones fiscales.¹

Cabe anotar que la solución del tema del comercio electrónico no solo se limita al ámbito de la cooperación, como ha señalado De Juan; en este campo la participación del sector privado es trascendental, pues es este quien lidera la actividad comercial vigente y es quien puede enseñar el camino a las autoridades fiscales, sobre como mantener un adecuado control sobredichas operaciones. Debemos hacer notar aquí el factor psicológico, en cuanto a la aplicación del sistema tributario. Normalmente, dentro de cada jurisdicción son los principales contribuyentes los que reciben mayor atención por parte de la administración fiscal y esto es evidente en cuanto a términos de recaudación. Así, estas empresas que siempre mantienen tecnología de punta y que permanentemente están en «la mira» de la administración fiscal, de una u otra forma deberán abrir a esta el contenido de sus procesos; no nos referimos a información privada confidencial, sino a información pertinente en materia tributaria, por ejemplo, deberán mostrar el cuándo, cuánto y cómo de sus ventas de productos digitales, lo cual no implica exhibir contenido privado, es decir no hay infracción ante el derecho a la privacidad, cuando en estricto se solicita información comercial, sobre operaciones comerciales. En este ámbito, dichas

¹ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. «Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional». *Revista Análisis Tributario*. Números 141 y 142. Octubre y noviembre de 1999, p. 28.

empresas conocerán perfectamente las prácticas de su competencia, quizás empresas de menor o pequeña envergadura y conocerán sus procesos operativos y de ventas en el comercio electrónico puesto que, es evidente que para competir, ambas llevan procesos de inteligencia comercial y analizan las operaciones de una y otra parte.² De tal forma, serán los propios grandes contribuyentes los interesados en poner al corriente a la administración sobre los procesos y operaciones de sus competidores. Esto, evidentemente, sin violentar secretos comerciales ni el derecho a la privacidad de la información.

A este punto, y antes de entrar a un análisis detallado de la problemática del comercio electrónico, debemos reiterar y recalcar que este es un fenómeno en desarrollo y la actitud de la administración tributaria ante este nuevo fenómeno deberá ser a la vez que cauta,³ sobre todo tendiente a favorecer su desarrollo. No se deberán establecer cargas gravosas que entrapen o entorpezcan el desarrollo del comercio electrónico en los inicios de la era digital. No se deberán establecer nuevas regulaciones y criterios que modifiquen radicalmente los ya vigentes, tal como hemos puntualizado al tratar los principios generales de política fiscal que deben enmarcar la actividad del Estado frente al comercio electrónico. En cambio, sí se deberá intervenir cuando sea necesario para fomentar el crecimiento de estos nuevos recursos tecnológicos (tal como veremos más adelante).⁴

2. Determinación de los principales problemas de la administración fiscal ante el comercio electrónico

A fin de determinar el contenido y alcances de la problemática del comercio electrónico de una forma efectiva y que permita estudiar posibles soluciones, el Departamento del Tesoro norteamericano ha distinguido las categorías de problemas que en este ámbito se plantean, en base principalmente a sus características técnicas, estableciendo los siguientes temas de análisis: el dinero electrónico, identidad

² Es bien conocido que la mayoría de las empresas, para afrontar el reto de la competencia, llevan estudios permanentes de los actores de esta, de su *modus operandi* y de sus recursos, entre otras variables de interesante connotación.

³ Sobre la cautela con que deben actuar los gobiernos ante el comercio electrónico Jeffrey Owens anota, «[...] La respuesta de los gobiernos ante estos nuevos desarrollos debe ser una de cautela. [...] Hasta el momento ningún gobierno ha emitido medidas específicas sobre cómo aplicar los conceptos existentes a las actividades realizadas a través de Internet». OWENS, Jeffrey. «What Chance for the Virtual Taxman?». *THE OECD OBSERVER*. Octubre/noviembre 1997. N.º 208, p. 16.

⁴ En esta materia Jeffrey Owens es claro al señalar que «[...] las autoridades tributarias deberán fomentar el comercio electrónico. Deberán proveer un marco fiscal dentro del cual dicho comercio se pueda desenvolver». OWENS, Jeffrey. «Electronic Commerce, Answering the Emerging Taxation Challenges». Disponible en: [http://: www.ecommercecommission.org](http://www.ecommercecommission.org). Página revisada en diciembre de 1999.

en la red, conservación de registros y comprobación de las transacciones electrónicas y, la desintermediación y mecanismos de información.⁵ Asimismo, resultan importantes las investigaciones realizadas en esta materia por Alejandro Altamirano,⁶ así como por una serie de expertos en comercio electrónico, quienes determinan la importancia de la desmaterialización de la información en esta época, materia a la cual se debe considerar como problema importante para las autoridades fiscales, como hemos indicado al inicio del presente capítulo.

2.1. El dinero electrónico

La utilización del dinero electrónico plantea una serie de dificultades, dependiendo del tipo de dinero que se utilice dentro de este género. Hemos precisado que existe dinero electrónico que puede mantener un sistema de registro de su utilización, así como de otro tipo que no permite control alguno. Así tenemos que, por ejemplo, el dinero electrónico tradicional, el cual produce pagos a través del direccionamiento de fondos bancarios de los sujetos entre los cuales se realiza una operación comercial mediante el uso de una tarjeta de débito, mantiene un rastro plenamente identificable, el cual es susceptible de ser seguido por la administración tributaria a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas. En estos supuestos los auditores fiscales contarían con la ventaja de poder acceder a información sobre el pago y por lo tanto, al menos en la generalidad de los casos, de realización de las operaciones.

La utilización de sistemas de dinero electrónico que permita el rastreo de la información de los pagos efectuados, seguramente determinará que muchos contribuyentes, generalmente buenos contribuyentes, opten por este tipo de sistema ya que el mismo les permite la acreditación de una serie de circunstancias en torno a sus operaciones, las cuales les puedan resultar convenientes a sus propios fines (control de pagos, fecha de los pagos, etc.).

La utilización este sistema favorece claramente las actividades de control de la administración.

De otra parte, en contraste con el sistema anterior, nos encontramos con el sistema de dinero electrónico que no mantiene registro ni deja rastro alguno. El verdadero problema de la utilización de este sistema es su magnitud. Todo depende de la aceptación que reciban estos medios de pago por parte de los consumidores y

⁵ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Noviembre de 1996, acápite 8.2.

⁶ ALTAMIRANO, Alejandro. «La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través de Internet». Ponencia ante las XXIII Jornadas Nacionales de Derecho Internacional Privado y Comparado organizado por la Asociación Mexicana de Derecho Privado y Comparado, desarrollado en la Universidad Anahuac, Jalapa, Estado de Veracruz, México, del 27 a 30 de octubre de 1999, p. 17.

sobre todo de las empresas como consumidoras; es decir, considerando que el dinero electrónico sin registros y por tanto sin posibilidad de control por parte de la administración es inalcanzable para esta, el problema estará dado por la cantidad de usuarios que logre el mismo y por tanto de su volumen.

De ser el caso que una gran cantidad de usuarios decida utilizar medios de pagos electrónicos imperceptibles para la administración, moviendo un gran volumen comercial, este se tornará en un grave problema. Pero si por el contrario, solo es utilizado para operaciones pequeñas y por montos no considerables, el tema aparece como de menor preocupación.

Por otra parte y considerando que nos estamos refiriendo al control y rastreo de pagos efectuados por medios electrónicos, debemos referirnos al tema del secreto bancario. En cuanto a esta materia debemos señalar que, en muchos casos, se hará preciso armonizar diversas actividades de control tributario con actividades privadas protegidas constitucionalmente bajo un derecho de privacidad y de reserva de la información personal.

El hecho de la realización de intensa actividad comercial electrónica en una determinada jurisdicción debe implicar el acceder a nuevas medidas de control de las operaciones y por tanto entendemos importante considerar la necesidad de armonizar, las facultades de control y requerimiento de información de la autoridad fiscal hacia el sistema bancario. Entendemos que en estos casos se deberá distinguir de aquellas operaciones tradicionales (respecto de las cuales también se podría modernizar los mecanismos de control), de las operaciones electrónicas, estableciendo diferentes procedimientos de fiscalización.

Un punto a tener en consideración en este tema es el puntualizado por el departamento del Tesoro norteamericano en el sentido que,⁷ el dinero electrónico y el Internet aumenten sustancialmente la facilidad y seguridad con que pueden abrirse cuentas en bancos extranjeros, con el objeto de transmitir electrónicamente fondos y evadir la aplicación de los tributos respectivos.

2.2. Identidad en la Red

El hecho de que a través de Internet los usuarios pueden mantener completo secreto de su identidad ocasiona grandes complicaciones para la autoridad tributaria. Esto debido a que, la verificación de los hechos imposables debe ser atribuida al sujeto respecto de la cual se ha producido en la práctica, sea cual fuera el deudor tributario que debe cumplir con el pago del tributo. De acuerdo con lo anterior, la administración no podría si quiera sugerir, responsabilizar a un determinado sujeto

⁷ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, *op. cit.*, acápite 8.3.3.

del cumplimiento de obligaciones tributarias, cuando carece de medios seguros para determinar la identidad de las partes que intervienen en la operación respecto de la cual se exigiría el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias.

En este caso no se puede tampoco determinar la normatividad tributaria aplicable puesto que no se sabría si uno de los sujetos de la operación es uno no domiciliado en el Perú.

De otra parte, el tema de la identidad también es un problema para los consumidores y de las empresas quienes requieren la seguridad de estar realizando las operaciones comerciales realizadas con quienes se cree, en virtud de lo que se ve en Internet. Esto es un problema más álgido para los primeros puesto que, en la mayoría de los casos, el temor será dirigido hacia el cumplimiento de la prestación que se desea contratar. Si no estamos seguros de la identidad de la empresa, menos aun podemos estar seguros del cumplimiento de las obligaciones contraídas en una operación comercial.

En esta materia, la implantación de un sistema de firmas digitales respaldadas por una autoridad de certificación es de suma trascendencia dado que tales recursos han alcanzado gran madurez y se encuentran en el mercado siendo plenamente utilizados. Sin embargo, para los sujetos que se mantengan al margen entendemos que por sí mismo el comercio electrónico exigirá el desarrollo de diversos medios de identificación los cuales abran las puertas de dicho comercio con una mayor confianza, y por ende a un incremento del volumen de las operaciones que se realizan. En este campo resulta interesante una propuesta sobre «ciberciudadanía»⁸ la cual plantea la opción de identificar a todos los usuarios de Internet dentro de un registro, el cual podría ser llevado por autoridades nacionales, y que otorgaría un dato de identificación tal como un número y además una clave de modo tal que, los usuarios de Internet se identificarían en todos los casos utilizando dichos datos.

No obstante, dicha propuesta implica la utilización de una serie de recursos, los cuales no se encuentran a disposición de realidades como la latinoamericana. Sin embargo, podemos mencionar el caso de Suecia, en donde ya se están previendo los preparativos necesarios a fin de proveer Internet en forma gratuita a todos sus ciudadanos. Si esto se realiza, a bien se podría implementar un sistema de «ciber-ciudadanía».

⁸ MILLER, Riel. *Ciberespacio, ¿La Próxima Frontera en La Era de los Negocios Electrónicos, Cómo Generar Utilidades en la Economía Digital* por TAPSCOTT, Don; LOWLY, Alex y TICOLL, David. Colombia: Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A., 1999. Santa Fe de Bogotá.

2.3. Conservación de registros y comprobación de las transacciones electrónicas

Toda legislación tributaria, por lo general, exige la conservación de archivos y registros de las operaciones comerciales realizadas con el fin de poder contar con los medios para realizar posteriores auditorías tributarias. Así, los contribuyentes se ven en la obligación de conservar grandes cantidades de información, la cual normalmente es mantenida en papel. Sin embargo, ya existen muchos contribuyentes quienes confían en los sistemas de conservación de registros en soportes informáticos en grandes magnitudes.

Para los contribuyentes comprometidos en el desarrollo de negocios electrónicos, ningún papel será conservado puesto que, en este mercado todos los pedidos de los clientes se reciben y se cumplen electrónicamente; por consiguiente, el único registro que existe de estas transacciones es uno electrónico, el cual si bien podría ser impreso en papel, su valor y certidumbre se encuentran incorporados en los registros electrónicos.

Surge así el problema de la modificación de registros electrónicos para la evasión tributaria. Estos son: la utilización de registros electrónicos da lugar a la libre modificación por los usuarios del contenido de dichos registros con lo cual se abre la posibilidad de evasión fiscal. Se deberá trabajar para lograr sistemas que ofrezcan la seguridad de no ser modificados. Sobre este punto, el informe del Departamento del Tesoro norteamericano señala que:

[...] Como todos los usuarios de computadoras conocen, esto crea la posibilidad para la evasión de impuestos porque los registros informáticos pueden alterarse sin dejar un rastro. Incluso contribuyentes comprometidos en la venta de bienes físicos, como opuesto a al comercio electrónico, podrán recibir órdenes de compra electrónicamente y emitir las facturas respectivas en la misma forma. Los «documentos» electrónicos deben ser comprobables para minimizar el potencial de la evasión tributaria.⁹

En cuanto a este tipo de problemas, se ha desarrollado una serie de conceptos tales como el del notario digital, cuya labor será certificar el contenido de la información archivada y conservada en soportes informáticos de suerte tal que, se otorgue seguridad en cuanto al contenido de la misma y a la imposibilidad de su alteración.¹⁰

⁹ DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, op. cit., acápite 8.5.

¹⁰ En la actualidad existen ya avanzados trabajos sobre la materia y se ha aceptado la idea de un notario digital. «Por ejemplo, un destinatario de una orden electrónica de compra necesita verificar ambos, que la orden se envió por la persona apropiada, y también necesita verificar que la orden no se alteró en el tránsito. Las técnicas de encriptación

No obstante lo anterior, a pesar de que potencialmente esta digitalización de la información importa una serie de dificultades en cuanto a la certidumbre de su contenido, también abre una serie de oportunidades para facilitar y simplificar el trabajo del contribuyente y de la administración, y además, valiéndose de los recursos pertinentes, debidamente regulados, se podría superar los inconvenientes antes descritos, lo cual veremos más adelante cuando nos ocupemos de la microforma digital.

2.3.1. La desmaterialización del documento

En el contexto actual de digitalización de la información en general y de todo aquello que es susceptible de ser digitalizado, la información en soporte físico, en papel por excelencia, corre su suerte. La información empresarial sea contable, comercial o específicamente tributaria, ya no será más mantenida en soporte papel y esto es algo que deberán enfrentar las autoridades fiscales en todo el mundo.

Así, dichas autoridades deberán prepararse para realizar sus actividades de control en virtud de información digital, tal como hemos señalado antes.¹¹

de clave pública que se usan para crear una identidad digital, también pueden utilizarse para verificar que los documentos electrónicos y archivos no se han manipulado. Por ejemplo, bajo el concepto de “la notarización digital” se han desarrollado sistemas que se piensa hacen posible verificar documentos electrónicos y archivos a fin de determinar que no se han alterado. Este sistema pretende proporcionar el equivalente digital de una certificación notarial que puede usarse para sellar los archivos digitales en el volumen y en el tiempo, con el fin de demostrarse después que el registro electrónico fue creado cuando se exigió y no ha sido alterado con posterioridad». DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global...*, Op. cit., acápite 8.5.

¹¹ Al respecto, cabe traer a cuenta lo precisado por Cristián Calderón, en el sentido que la era digital está trayendo consigo considerables cambios en lo que a habituales formas utilizadas por el derecho respecta. «La aparición del papel y por supuesto la escritura sobre el mismo fue un cambio que revolucionó la comunicación social y sobretodo la forma de garantizar el intercambio de bienes en una sociedad. Gran parte del mundo se desarrolló bajo el paradigma de la escritura sobre un papel. En el mundo de la ciencia también encontramos cambios en el paradigma que permitió el avance de la ciencia, basta recordar a Galileo Galilei —sin embargo se mueve— y a Copérnico, quienes resquebrajaron los modelos científicos de aquellos que afirmaban que la tierra era el centro del universo y que todo giraba en torno a esta. En el campo de la fe, Jesucristo revolucionó el paradigma religioso al sufrir como hombre, morir y resucitar, cuando en el mundo antiguo la existencia del politeísmo y de los dioses domésticos —llamados lares por los romanos— era el común denominador en la religiosidad de los seres humanos. Tan grande fue el cambio originado por Jesucristo que dividió la historia de la humanidad en antes y después de su existencia terrenal. [...] El paradigma del documento escrito con firmas manuscritas esta siendo dejado de lado por el uso del documento digital con o sin firma electrónica sobre el mensaje. Las transacciones, la publicidad y la información se viabili-

2.4. La desintermediación

El tema de la desintermediación en el comercio electrónico significa para las administraciones fiscales prescindir de puntos de intermediación, los cuales tradicionalmente le han servido para contar con un socio de control importante. En otras palabras, el fisco tradicionalmente ha contado con la posibilidad de acceder a la información de un sin fin de pequeñas operaciones a través de la fiscalización de grandes contribuyentes, sobre los cuales podía concentrar sus actividades de control. No obstante, la desintermediación que viene con el comercio electrónico mediatiza esta oportunidad, creando un nuevo vacío de control para las autoridades tributarias.¹²

3. Recursos de la administración tributaria para afrontar la coyuntura de transición hacia la era digital

Como se ha observado, la administración tributaria deberá enfrentar todas las dificultades antes descritas ante el fenómeno en surgimiento de la digitalización de la información y de las operaciones del comercio electrónico a través de Internet. Para ello, sabemos que si bien no se cuenta aún con recursos que permitan afrontar tales dificultades con absoluta suficiencia, sí existen recursos que en cierta medida permitirán amortiguar «la pegada» del advenimiento de esta nueva era de la digitalización generalizada. Tales recursos los que pasamos a tratar.

El tema en este punto se centra en brindar a las administraciones tributarias medios que les permitan controlar el contenido, importe, y concepto de las operaciones del comercio electrónico, pero sin transgredir los derechos a la privacidad de las comuni-

zan en un formato ajeno al medio escrito. Para muchas personas, incluyendo a las empresas el cambio de paradigma, significa una facilitación en la búsqueda de información, acceso a mercados mundiales, a nuevas tecnologías e incluso facilita la compra-venta de mercancías. El cambio hacia el mundo digital es relativamente bajo en comparación con los beneficios que este ofrece, en consecuencia el uso de tecnologías de la información no es tan traumático para el común de las personas, como lo es para el mundo del Derecho». CALDERÓN RODRÍGUEZ, Cristián. *Perú: «El Impacto de la Era Digital en el Derecho»*. *Revista Electrónica de Derecho Informático*. Abril de 2000. Página revisada en abril de 2000.

¹² Resulta de destacar el caso de las retenciones del Impuesto a la Renta: «Por ejemplo, la retención en los pagos a las personas extranjeras cuenta con la posibilidad de recurrir a «agentes de retención», quienes generalmente son sujetos que cuentan con recursos sofisticados para cumplir con sus obligaciones y que pueden identificarse, y respecto de lo cuales además, el IRS tiene la habilidad de intervenir [el IRS es la administración fiscal norteamericana]. [...] Ahora es posible para los contribuyentes más pequeños comprometer inversión más allá de sus fronteras y autorizar las transacciones que previamente habrían tenido lugar a través de los intermediarios tradicionales. La desintermediación se refiere a la eliminación de estos intermediarios tradicionales». *Ibid.*, acápite 8.6.

caciones de los contribuyentes. En ese sentido, debemos considerar varias posibilidades: primero, la de establecer un sistema de facturación telemática, donde el control se centre en cabeza de un intermediario de la entrega telemática de las facturas; segundo, un control centralizado en cabeza de agentes de pagos por medios electrónicos; tercero, la utilización de recursos telemáticos para la recepción y trámite de procedimientos con las autoridades tributarias y; cuarto, la utilización de la tecnología de las microformas digitales.

3.1. Facturación telemática o transmitida a través de Internet

De acuerdo a las investigaciones realizadas por diversos especialistas en la materia, al día de hoy se han entregado millones de facturas a través de Internet y las predicciones señalan que esta cantidad podría incrementarse considerablemente a mediano plazo.

La facturación en Internet consiste en una serie de actividades que conllevan a la emisión y entrega, a través de la Red, de comprobantes de pago por operaciones de toda índole, que pueden o no haber sido concertadas o realizadas a través de Internet, valiéndose para ello de recursos informáticos que permiten la generación de dichos documentos en forma organizada, sistemática y confiable, para transmitirlos a sus destinatarios, es decir adquirentes o usuarios en general.

En tal sentido, la factura telemática remitida a través de Internet constituye una herramienta, mediante la cual tanto las empresas de bienes y servicios, como sus clientes se beneficiarán de un medio que ofrece una mayor seguridad y fácil control en comparación con la tradicional facturación en papel.

Esto, sobre todo si pensamos en los excesivos gastos de emisión y riesgos de envío de facturas para el proveedor; e igualmente, en las dificultades de archivo y control de parte de los consumidores, básicamente pertenecientes al sector empresarial, el cual se encuentra sujeto a rígidos controles de parte de las autoridades fiscales, las que generalmente exigen la exhibición de su documentación comercial, incluyendo la facturación de sus proveedores, así como los registros pertinentes.

La facturación vía Internet no se limita a operaciones comerciales realizadas en el propio Internet. Esta puede ser utilizada para cualquier tipo de operación comercial realizada fuera de este medio como puede ser la prestación de servicios públicos.¹³

¹³ Sobre este punto, ya anteriormente hemos hecho notar la versatilidad de la facturación telemática. «Esta herramienta podría utilizarse en la facturación de servicios públicos, como energía eléctrica, agua, gas o teléfono, los cuales implican la emisión masiva de comprobantes, o en la prestación de servicios profesionales, tales como los que realizan grandes empresas consultoras de negocios (de contabilidad, asesoría legal o de asesoría técnica), y en general para operaciones de la más diversa índole. A modo de ejem-

Si en estos casos y en otros naturaleza similar, bastara la entrega de la facturación electrónica vía Internet a todo efecto legal, incluyendo la validez en el campo tributario, los gastos de emisión y control de facturación se verían reducidos considerablemente. No obstante, en la práctica las cosas son distintas:

Lamentablemente, y salvo algunas excepciones, en la mayoría de países, las autoridades fiscales exigen la emisión y entrega de facturas en papel, condicionando el ejercicio de derechos fiscales al hecho de contar con el sustento físico de la facturación respectiva (en papel). Así, por ejemplo, podría darse el caso que una serie de gastos reales y ciertamente efectuados por una determinada empresa no sean admitidos como deducción para la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto no se cuente con facturas en papel que acrediten dichos gastos, sin importar si se cuenta con tales comprobantes en soportes informáticos, es decir recibidos a través de Internet¹⁴.

Debemos entender que esta restricción responde básicamente a la necesidad de las autoridades fiscales de mantener el control, en formas tradicionales (lo cual equivale actualmente a decir obsoletas), sobre la facturación emitida y recibida por las empresas, en su calidad de contribuyentes de impuestos a las ventas y a la renta. En consecuencia, en mayor o menor medida las autoridades fiscales en cualquier parte del mundo requieren y necesitan mantener accesible la información sobre la facturación de los contribuyentes bajo su jurisdicción, en un medio tradicional y respecto del cual ya cuentan con los recursos y conocimientos para efectuar sus actividades fiscalizadoras en forma regular, como es la facturación llevada en papel.

Esto nos lleva a pensar que, las empresas respecto de cuyos resultados económicos incide la presión fiscal en cualquier sistema, se ven impedidas de mejorar dichos resultados al reducir sus costos de facturación en tanto que, las autoridades fiscales no permiten dicha reducción debido a un tema de control.

plo, dentro del contexto de los servicios públicos podemos observar que existen casos en los cuales la empresa prestadora de los servicios, p.e. de servicios públicos de telefonía, se encuentra obligada a emitir una gran cantidad de facturas en papel a sus grandes clientes, tales como instituciones bancarias o industriales, las cuales consumen considerables cantidades de servicios en distintos locales físicos y con distintos puntos de suministro dentro de cada uno de estos. Tal hecho significa un gasto considerable en un conjunto de recursos necesarios para la emisión, control y envío de dicha facturación, por parte del proveedor, así como, gasto de recursos administrativos para la recepción y el archivo, en forma adecuada, de dichos documentos de parte de estos grandes clientes.» FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Facturación en Internet para Propósitos Fiscales». *Revista Electrónica de Derecho Informático*. Enero de 2000.

http://publicaciones.derecho.org/redi/N@umero_18_enero_de_2000/6. Página revisada en enero de 2000.

¹⁴ FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Facturación en Internet para Propósitos...», *op. cit.*

Esta posición resulta discutible y carente de sustento, sobre todo cuando uno de los presupuestos de la actividad fiscal de los gobiernos debe ser el permitir mejorar los resultados económicos de las empresas contribuyentes, lo cual redundaría no solamente en un fortalecimiento de las economías locales, sino en un mejoramiento de las cifras de la recaudación. La administración fiscal debe entender que, en términos prácticos, es un socio más de las empresas respecto de cuyos resultados económicos participa permanentemente a través de la aplicación de los tributos respectivos.

De acuerdo con lo anterior, debemos considerar casos como el de España,¹⁵ en donde se ha regulado la materia de la facturación telemática de modo tal que, se implanta una estructura en la cual se fija la existencia obligatoria de un intermediario por el que «pasa» la facturación emitida y en el que se concentrarán la gran mayoría de los controles de orden fiscal. Esto, sin perjuicio de los controles que también se establecen tanto para el proveedor como para los usuarios, respecto de quienes se podrá cruzar la información obtenida del intermediario de facturación.

Dentro de esta estructura, quien finalmente efectúa toda la inversión necesaria para facturar y controlar, desde el punto de vista fiscal, la facturación emitida mediante Internet, viene a ser el sector privado y no el gobierno. Resulta evidente que a estos efectos, en este caso se establecen una serie de parámetros y requisitos, los cuales sin embargo, no obstan para el aprovechamiento real de las ventajas que brinda la facturación en Internet. En estas condiciones quedan satisfechas las necesidades tanto de control como de rentabilidad de la recaudación, por las operaciones facturadas vía Internet.

Otro modelo conocido dentro de la facturación telemática es el denominado de facturación consolidada. Este modelo, al igual que en el caso de la regulación española, supone que los proveedores que facturen a través de Internet, lo hagan utilizando un intermediario; pero, en este caso, el intermediario se encargará de recibir y consolidar todas las facturas emitidas por los distintos proveedores del comercio electrónico, agrupándolas por destinatario, los cuales a su vez recibirán en conjunto todas sus facturas (en una sola entrega).

En este caso, de lo que se trata es de un servicio de intermediación comercial para la concentración de facturación, donde tendrán que mediar acuerdos contractuales previos entre los proveedores y los clientes a fin de domiciliar dicha facturación en un determinado prestador del servicio de consolidación. Sin embargo, el tema de relevancia es que en esta estructura basta centrar los controles fiscales necesarios en cabeza de la empresa que actúe como consolidador, manteniendo, claro está, la posibilidad de cruzar la información tomada de los proveedores, para llevar un control adecuado y confiable de todas las operaciones realizadas.

¹⁵ Orden Ministerial 7157/1996, del 29 de marzo de 1996.

Es en tal sentido que, entendemos que existen medios tecnológicos idóneos que permiten la entrega de facturas a través de Internet, manteniendo un nivel adecuado de control fiscal. Por tal razón, esta debe constituir una herramienta para las administraciones tributarias que les permita seguir de cerca la realización de las operaciones del comercio electrónico, trabajando en cooperación para ello con el sector privado en el sentido de aprovechar e intercambiar información.¹⁶

En cuanto a esta materia en el Perú, específicamente cabe señalar que ni el Reglamento de Comprobantes de Pago ni la Ley sobre la materia admiten la posibilidad de que tales documentos sean entregados vía telemática, ni en ninguna otra vía que no sea la tradicional facturación en papel, para que tenga validez a efectos tributarios.

En ese sentido, y con el objeto que la administración tributaria peruana prepare el camino para afrontar el nuevo reto del comercio electrónico, proponemos que se introduzca una modificación a la Ley Marco de Comprobantes de Pago N° 25632, con el objeto de admitir la facturación telemática. En tal sentido, el artículo 2° de dicha Ley deberá ser modificado con el siguiente texto:

Artículo 2°.- Se considera comprobante de pago, todo documento que acredite la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, emitido y entregado medios físicos o por medios telemáticos y que sea calificado como tal por la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria — SUNAT—.

Esta es nuestra propuesta de modificatoria a la Ley, la cual dejaría abierta la puerta a la reglamentación pertinente, con la finalidad de establecer los procesos, requisitos y condiciones en que se realizarían tales actividades. Regulación, cuya iniciativa debería partir de una labor conjunta de la administración tributaria con el sector empresarial privado y los sectores técnico y académico.

No obstante lo anterior, cabe recordar que en el Perú la facturación proveniente de sujetos no domiciliados no requiere el cumplimiento de formalidad alguna para sus-

¹⁶ Hemos indicado con anterioridad que: «[...] Así, implementados que sean los aludidos controles, no encontramos sustento para dejar de admitir las facturas telemáticas con el propósito de sustentar deducciones, créditos, o cualquier otro derecho similar de índole fiscal. De esta forma, las empresas, tanto como proveedoras de bienes o servicios como las receptoras de los mismos, contarán con una herramienta sumamente útil para simplificar sus procedimientos de control de facturación y de registro de operaciones. Claro está que debe haber una etapa de tránsito en la que el propio sector privado se prepare para aprovechar las ventajas de este nuevo medio de facturación. Al respecto, consideramos que para que se inicie esta etapa transitoria deben darse reglas claras las cuales permitan y beneficien dicho desarrollo». FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Facturación en Internet para Propósitos...», *op. cit.*

tentar los derechos fiscales que se deriven de la operación realizada. En tal caso, la facturación telemática recibida de sujetos no domiciliados será perfectamente válida en el Perú a fines de sustentar el respectivo gasto tributario.¹⁷

3.2. Control centralizado en cabeza de agentes de pago por medios electrónicos

Aun cuando las actividades por Internet tienden a la desintermediación, no podemos dejar de observar que existen terceros que de alguna forma se relacionan en las operaciones del comercio electrónico, básicamente canalizando los pagos que dichas operaciones suponen.

A tal respecto, cabe puntualizar que las transacciones de Internet generalmente implican la transferencia de fondos, requiriendo para ello la intervención de sujetos del sistema financiero o afines. Dichas transferencias tienden a tener lugar entre dos a más partes, las cuales son perfectamente identificadas y que, usualmente, el intermediario financiero puede contactar, sea a través de alguna vía interbancaria, o por algún recurso de la práctica en el campo financiero. Tales transferencias bien pueden ser efectuadas de manera instantánea o bien pueden tomar un pequeño período de tiempo, haciéndolas perfectamente determinables en el tiempo puesto que, generalmente, quedarán registros que den fecha cierta a las operaciones realizadas.¹⁸

De acuerdo con la descripción anterior, las administraciones tributarias bien podrían plantear la posibilidad de trabajar en colaboración con las entidades del sistema financiero, de modo tal que se estructure un control permanente de las operaciones electrónicas realizadas por los clientes de cada entidad financiera.

Esto entendemos, no atenta contra derecho alguno puesto que a la fecha se cuenta con la suficiente libertad de recursos tecnológicos como para identificar y fiscalizar operaciones comerciales exclusivamente. En este campo no se entraría a indagar sobre temas de naturaleza reservada, como por ejemplo, el nivel de ahorros con que cuentan los sujetos en determinada institución o la proveniencia de sus fondos

¹⁷ Aunque no era necesaria esta norma, pues no se puede exigir en la jurisdicción peruana el cumplimiento de formalidades a sujetos extranjeros, el artículo 21, literal o) del Decreto Legislativo N.º 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en vigencia, precisa que «los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados serán deducibles aún cuando no reúnan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago...».

¹⁸ BENTLEY, Duncan y QUIRK, Patrick. «A Proposal for Electronic Transactions Tax Collection in the Context of Tax-Driven Reform of Banking Laws». *JOURNAL OF BANKING AND FINANCE LAW AND PRACTICE*. Australia: Junio, 1999. Volumen 10, p. 10.

(salvo en los casos en que la Ley expresamente lo prevea). El control estaría específicamente orientado a la realización de operaciones comerciales.¹⁹

En consecuencia, consideramos que en este campo debería desarrollarse la posibilidad de un trabajo coordinado de las empresas del sector financiero con las autoridades fiscales. En tal sentido, Oliver ha señalado que:

[...] Puede ser de gran ayuda la imposición de específicos deberes de información por suministro de terceras personas que, de alguna forma, medien en el comercio electrónico (como por ejemplo los intermediarios financieros o las empresas de telecomunicaciones). No cabe duda de la importancia de ORCAL que posee la información que manejan estos mediadores en el comercio electrónico. Razones de esta naturaleza son las que han conducido ya a la regulación de específicos deberes de colaboración a cargo de estas personas, en el ámbito de la facturación telemática.²⁰

3.2.1. Centros proveedores de información como sujetos de información tributaria

La posibilidad técnica de establecer un control tributario sobre la información que canalizan los centros proveedores de información está dada. De hecho, no existen limitaciones de orden técnico para que las autoridades fiscales mantengan un permanente control sobre estos intermediarios del acceso a Internet.

Sin embargo, cabe considerar que, en primer término, existen centros proveedores de información que actúan como simples enlaces para el acceso a Internet y no guardan la información que se transmite. En estos supuestos se debería contar con alguna forma de conservar la información transmitida con el propósito de poder ser posteriormente verificada por la administración tributaria con el objeto de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se deriven de las operaciones realizadas.

Ahora al margen del tema técnico, debemos considerar que en lo jurídico no se puede perder de vista el hecho de que la labor que desarrollan estos centros proveedores de información, es precisamente admitir el intercambio a acceso a la información a través de Internet, dado lo cual una intervención sobre dichas actividades

¹⁹ Evidentemente, una regulación en el campo del comercio electrónico, que impusiera tales deberes de información sobre terceras personas, debería ser respetuosa con los límites derivados por un lado, del criterio de proporcionalidad, y con el otro, con la protección de la intimidad. OLIVER CUELLO, Rafael. «El Comercio Electrónico Perspectiva Tributaria». *Actualidad Informática Aranzadi*. Madrid: Edit. Aranzadi S.A., N.º 33, 1999, p. 6.

²⁰ OLIVER CUELLO, Rafael. *El Comercio Electrónico Perspectiva...*, op. cit., p. 3.

bien podría ser considerada como un atentado contra la privacidad e intimidad de las personas que accedan a Internet a través de dicho medio.

Es de esta forma que, a menos que se garantice que el control y verificación de la información canalizada a través de los centros proveedores de información —es solo la correspondiente a operaciones comerciales—, no se podrá mantener este tipo de control puesto que el servicio que prestan estos sujetos es uno de telecomunicaciones, el mismo que se encuentra sujeto a las restricciones que ofrecen los derechos a la privacidad y la intimidad de las comunicaciones de los privados.

3.3. Presentación de declaraciones tributarias telemáticas

Hasta aquí hemos tratado una serie de dificultades que ofrece el comercio electrónico y en general Internet en cuanto a las actividades de la administración tributaria. Sin embargo, también se deben considerar una serie de ventajas y nuevos recursos que hacen más eficiente la labor de dichas autoridades, tales como la posibilidad de ofrecer a los contribuyentes la opción de presentar sus declaraciones tributarias vía telemática a través de Internet.

Respecto a dicha posibilidad, cabe señalar que el desarrollo de sistemas de seguridad basados en criptología de clave pública y la aplicación de firmas digitales con intervención de terceras partes confiables que certifiquen la identidad de los sujetos en Internet, constituye una gran ventaja puesto que en base a estos nuevos recursos se puede contar con la certeza de que la información que se recibe o se envía es, efectivamente, de quien se indica.

Con estas ventajas en el campo tributario se podrá contar con la ventaja de recepcionar a ciencia cierta las declaraciones telemáticas de uno u otro contribuyente, ahorrando no solo una gran cantidad de recursos administrativos, humanos y técnicos, sino que también se obtendrá un ahorro de tiempo y el sistema en general ganará una mayor simplicidad y comodidad. Estas ventajas se manifiestan tanto de lado del usuario como de la administración tributaria.

Al respecto cabe señalar que ya en la actualidad gran cantidad de países vienen utilizando estos recursos, concretando las ventajas que antes señalamos. Esto implica el desarrollo de un nuevo concepto de gobierno, el gobierno electrónico, que no es otra cosa que el ofrecimiento de recursos electrónicos para realizar las actividades que normalmente realizan los gobiernos.

En lo que respecta específicamente a la declaración tributaria telemática, los contribuyentes se limitarían a archivar electrónicamente sus propios ingresos mediante software especial destinado a dicha tarea y que permitirá su presentación a una determinada autoridad tributaria en un formato específico. Así, todos los contribuyentes dentro de una jurisdicción determinada aplicarían un solo sistema unificado de modo tal que al

recepcionar sus declaraciones, la administración solo asigne un lugar de archivo y procese mediante mecanismos relativamente sencillos la información recibida.

Sobre estos progresos cabe señalar que internacionalmente se están dando una serie de iniciativas que consideran la posibilidad de que los contribuyentes no solo presenten sus declaraciones vía telemática a través de Internet, sino que también efectúen el pago de sus obligaciones tributarias a través de diversos medios de pago electrónicos.²¹

En consecuencia, es evidente la importancia que presentan estos sistemas de declaración y pago tributarios utilizando recursos telemáticos. Tal como señala David Hardesty:

Como el procesador de información más grande en el mundo, el IRS [administración fiscal norteamericana] tiene un trabajo grande por delante. Su progreso para asumir la tarea de migrar a un sistema de la declaración electrónico está en avance. Finalmente, la declaración electrónica [y pago] ahorrará al gobierno y a los contribuyentes una gran cantidad de dinero.²²

En el caso específico del Perú, se han iniciado una serie de actividades tendientes a establecer la posibilidad de efectuar declaraciones tributarias vía telemática.

En ese sentido, en virtud de las Resoluciones de Superintendencia N° 080-99/SUNAT, 018-2000/SUNAT y 019-2000/SUNAT, se ha establecido la posibilidad de declarar por el impuesto a la renta en archivos informáticos presentados a través de soportes magnéticos. A este respecto cabe precisar que, si bien entendemos este constituye un primer paso hacia la declaración telemática, la cual cabe recordar es remota a través de Internet, —pues la telemática supone la combinación de recursos informáticos con recursos de telecomunicaciones—, no se debe detener estos avances sino hasta conseguir una total modernización de estos sistemas, de modo tal que se obtenga el máximo provecho que ofrece la tecnología el día de hoy, tanto para el contribuyente como para el gobierno, y con la generación del ahorro y simplificación del sistema en general (los cuales deben constituir el objetivo deseable).

²¹ En esta materia podemos observar que el gobierno norteamericano cuenta con todo un proyecto integral, el cual considera reorganizar la administración tributaria en base a recursos telemáticos. Este plan ha sido denominado Electronic Tax Administration (ETA) y cuenta con un plan estratégico de desarrollo el cual ha sido publicado por el Internal Revenue System – IRS, en: http://www.irs.ustreas.gov/plain/elec_svs/eta-plan.html.

²² HARDESTY, David. IRS. «El Plan Estratégico para la Declaración Electrónica». Septiembre de 1999. <http://www.ecommercetax.com>. Página revisada en noviembre de 1999.

3.4. La notificación telemática

En cuanto a la utilización de recursos telemáticos, también cabe destacar la posibilidad de notificar vía telemática a los contribuyentes. Así por ejemplo, dentro de un procedimiento contencioso, la administración bien podría aprovechar unos sistemas criptográficos de clave pública y utilizar una firma digital con el objeto de notificar a los contribuyentes de las resoluciones o trámites en general que se realicen dentro del procedimiento.

Ana María Delgado señala en ese sentido que «[...] Esta incorporación a la relación Administración —administrado de las nuevas tecnologías de la información, fruto del avance social y del auge técnico experimentado en un mundo globalizado de redes de comunicación—, ha abierto, sin duda, las puertas a las notificaciones telemáticas».²³

Así, dentro de un sistema mediante el cual el contribuyente y la administración se pueden comunicar en forma segura a través de Internet, no se deberá escatimar recursos para poner en práctica tales avances tecnológicos.

3.5. La microforma digital

La digitalización de toda la información comercial, contable, tributaria y de toda índole de las empresas, se está haciendo cada vez más común en todo el planeta ya que este medio aporta una practicidad y ahorro, los cuales no pueden ser comparados con el mantenimiento de dichos documentos en papel o en su manifestación física. La desmaterialización de la información, a la que ya nos hemos referido, es inminente y cada vez está cobrando mayor importancia.

Habíamos señalado que, si bien estos procesos de desmaterialización pueden potencialmente ofrecer una serie de inconvenientes para la administración tributaria, con la debida regulación y cautela, entendemos también pueden operar como una variante de perfeccionamiento de sus recursos, afectando en forma directa para una reducción de costos de considerable medida.²⁴ En tal sentido, la conservación en forma ordenada de los archivos digitalizados puede brindar a la administración la facilidad de solicitar exhibiciones a los contribuyentes de información cada vez más precisa y más puntual, con un tiempo de respuesta cada vez menor, ya que estos procedimientos permiten acceder a la información en una forma mucho más sencilla que en aquellos casos en que se conservan archivos físicos.

²³ DELGADO, Ana María. «El Régimen Jurídico de las Notificaciones Telemáticas». *Actualidad Informática Aranzadi*. Madrid: Edit. Aranzadi S.A., N.º 33, 1999, p. 12.

²⁴ Véase: WADSWORTH DELGADO, Richard. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: «Aplicación de Tecnología y Derecho Como un Caso de Negocios»*. Lima: Editora Perú, 2000, p. 523.

Para ver un ejemplo, pongámonos en el caso de una empresa de gran envergadura y que mantiene una gran cantidad de clientes, emitiendo una considerable cantidad de facturas al mes. Si la administración tributaria requiere a dicha empresa la exhibición de una determinada factura, en principio no debería existir inconveniente alguno, sin embargo la realidad es otra. Normalmente cuando se trabaja con un archivo físico de grandes magnitudes los problemas de extravío son constantes y además la conservación de la información en papel no es segura, ni técnicamente idónea (el papel conservado en grandes cantidades se deteriora con facilidad). Así pues, esta empresa ante el requerimiento de la administración muy probablemente no pueda cumplir los plazos exigidos dado que, es muy difícil hallar la información dentro de su enorme archivo físico.

Caso contrario, la misma empresa contando con un archivo de microformas digitalizadas, podrá cumplir con el señalado requerimiento, simplemente recurriendo a una expeditiva búsqueda en la pantalla de un computador. La diferencia entre uno y otro proceso resulta abismal. Aun más, la indicada es solo una de las múltiples ventajas que representan estos nuevos sistemas, sobre todo si consideramos temas como el de la transmisión remota a través de Internet.

Ahora, en el caso específico del Perú, cabe señalar que existe regulación vigente que han abierto ya las puertas para que se entre a esta nueva etapa en el manejo y conservación de la información por medios modernos. A este respecto, Julio Núñez indica sobre dicha regulación lo siguiente:

El artículo 1° del decreto Legislativo 681, modificado por la Ley 26612, define a la microforma como «imagen... compactada o digitalizada de un documento, que se encuentra grabada en un medio físico técnicamente idóneo, que le sirve de soporte material portador, mediante un proceso... informático, eléctrico, electromagnético o que emplee alguna otra tecnología de efectos equivalentes, de modo tal imagen se conserve y pueda ser vista y leída con la ayuda de equipos visores, pantallas de video o métodos análogos; y pueda ser reproducida en copias impresas esencialmente iguales al documento original» y define al microduplicado como «reproducción exacta o copia del elemento original que contiene microformas, efectuada sobre un soporte material similar, en el mismo tamaño y formato; y con efectos equivalentes». El artículo 2° precisa que se rigen por esta Ley los efectos legales y el valor probatorio de las microformas, de las copias fieles autenticadas de ellas y de sus microduplicados, siempre que en su preparación se cumplan los requisitos prescritos que son de orden formal y técnico. Como requisito formal, se establece que los procesos de micrograbación, que son aquellos por los cuales se obtienen las microformas, sean autenticados por fedatario o notario público.²⁵

²⁵ NÚÑEZ PONCE, Julio. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: «Derecho Empresarial Informático en Internet y el Uso de La Microforma Digital»*. Lima: Editora Perú, 1998, p. 488.

Dichas normas han abierto la posibilidad de que en el Perú se mantengan archivos bajo el formato de microformas digitalizadas, dado lo cual se pueden explotar las ventajas de estos nuevos recursos.

En la práctica, tendremos en el campo de lo tributario que, en lo que respecta a declaraciones telemáticas, información contable y comprobantes de pago, tales recursos podrán ser aprovechados de modo tal que, puedan ser conservados en su forma digitalizada y ser transmitidos con pleno valor legal, siempre y cuando cumplan con los requisitos formales y técnicos que establecen para ello las normas pertinentes.²⁶

Sobre esta misma materia, el Decreto Supremo 001-2000-JUS, ha establecido en su artículo 6° que, dicha información digitalizada podrá ser transmitida a efectos a efectos procedimentales con plena validez legal, dado lo cual se podría utilizar estos recursos con el objeto de tramitar diversos procedimientos tributarios, sean contenciosos o no.²⁷

Al respecto, cabe diferenciar que si bien estos sistemas permiten digitalizar la información para luego transmitirla vía telemática, el progreso en la utilización de estos recursos debe estar orientado hacia la creación de documentos electrónicos propiamente dichos, es decir desde su origen, para ser transmitidos en tal formato, tal como proponemos más arriba en cuanto a la facturación telemática, sin necesidad de contar con un formato previo en su manifestación física.

4. Respuesta de la Administración Tributaria ante la era digital, propuestas de carácter programático

No queda duda que la intervención de la administración tributaria ante la era del comercio electrónico debe ser tal que impulse su desarrollo a la vez que demuestre mucha cautela en cuanto a la imposición de cargas respecto del mismo. Solo se deberá intervenir regulando para fomentar y no para introducir controles innecesarios o que pudieran entorpecer el propio funcionamiento de los negocios electrónicos.²⁸

²⁶ NÚÑEZ PONCE, Julio. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: «Derecho Empresarial...»*, op. cit. p. 493.

²⁷ Sobre esta materia es preciso considerar que aún no se ha puesto en práctica este tipo de recursos, pero, sin duda, una vez que se hagan más conocidos serán de una total utilización por los contribuyentes. De igual forma, la administración se vería beneficiada con un trámite mucho más barato y sencillo.

²⁸ El fomento del comercio electrónico es un tema central. A tal propósito cabe considerar lo siguiente: «La intervención de la Administración Fiscal dentro del comercio electrónico debe incidir en el desarrollo del mismo. Sin embargo, dicha intervención debe ser tal que permita asegurar la captación de los recursos fiscales que correspondan de acuerdo a Ley. Ahora, el

Dentro de este esquema, la administración tributaria deberá respetar y observar los siguientes principios: neutralidad, eficiencia, certidumbre, simplicidad, efectividad, justicia y, el más importante en el ejercicio de sus funciones de fiscalización y control, el de flexibilidad. Estos lineamientos deben servir de base a una serie de acciones tendientes a enfrentar con eficacia este nuevo fenómeno del comercio electrónico. En este orden de ideas, nos ocuparemos de dar algunos criterios rectores o directrices de carácter general, dentro de los cuales las administraciones tributarias puedan desarrollar sus políticas para el comercio electrónico.

4.1. Trabajo en red global

Con el objeto de tener un mayor alcance y un mejor conocimiento de lo que significa el progreso del comercio electrónico y de temas como por ejemplo, cuáles son las empresas de mayor envergadura y qué mayor éxito o mayores niveles de comercio electrónico realizan, las administraciones tributarias en todo el mundo deberían mantener un permanente intercambio de información vía electrónica, las cuales sirvan de manera constante para actualizar su información.

En esta materia se podría cooperar a nivel internacional, por ejemplo, para combatir el tema de precio de transferencia y lograr una mejor aplicación del principio de *arm's length*, el cual sin duda perderá toda efectividad si las administraciones tributarias en que se ubican los sujetos implicados en este tipo de problemas.

enfoque que debe advertir toda administración respecto del desarrollo de los negocios en Internet, importa la bifurcación de este medio en dos tendencias de negocio; una primera, (i) relación empresa - consumidor final y una segunda, (ii) relación empresa - empresa. Es respecto de esta última tendencia que se debe poner especial incidencia, pues es la que presenta un mayor índice de crecimiento y un mayor volumen económico. De otra parte, la administración deberá intervenir utilizando métodos apropiados dentro del comercio electrónico. Así por ejemplo, en el supuesto que a nivel empresarial constituya un requisito tributario la sustentación documentaria de gastos y en general para el ejercicio de derechos fiscales, es consabido que las empresas requieren de comprobantes emitidos por sus proveedores con los cuales puedan acreditar el haber incurrido en tales gastos. Dentro de este campo puede ser de gran ayuda la regulación de la facturación telemática[a la que ya nos hemos referido], respecto de la cual cabe señalar que existen países que la vienen aplicando con éxito. Igualmente, puede ser de invaluable ayuda la información de terceros normalmente intermediarios en el comercio electrónico, tales como operadores del sector telecomunicaciones o del sistema financiero, quienes podrían facilitar en cierta medida la actuación de verificaciones tributarias». FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: «Comercio Electrónico, Consideraciones en Torno a una Nueva Área de Trabajo en Materia de Política Fiscal»*. Lima: Editora Perú, abril de 2000, acápite 2.4.

4.2. Acuerdo internacional

Mediante la celebración de un acuerdo internacional sobre comercio electrónico, las administraciones tributarias en el ámbito mundial se podrían organizar de tal forma que estructuren un plan global de acción coordinado ante los diversos problemas planteados por el comercio electrónico.

Considerando que el comercio electrónico plantea una serie de dificultades generalizadas en la globalización del comercio y la economía, resulta consistente que la respuesta de las administraciones tributarias para superar tales dificultades sea también de naturaleza global.

4.3. Aplicación de soluciones tecnológicas

Las administraciones tributarias deberán recurrir a todos los recursos que les ofrezcan las nuevas tecnologías, de modo que puedan contrarrestar las carencias en que pudieran incurrir para controlar las operaciones del comercio electrónico, aplicando para ello los mismos recursos tecnológicos que permiten que este mercado digital se desarrolle a tan considerable velocidad.

Esta línea de acción permitirá a las administraciones un mejor conocimiento de las operaciones que se realizan dentro del comercio electrónico y podrá prever las ventajas o dificultades que observará respecto del control de estas.

En consecuencia, la aplicación de la más nueva tecnología por las administraciones tributarias debe ser un objetivo al cual se debe apuntar y mantener permanentes acciones a fin de conseguirlo. Por tal razón será preciso recordar que la investigación en ese campo deberá ser permanente pues el ritmo del avance tecnológico se hace cada vez más vertiginoso.

Capítulo IX

Recaudación, política fiscal y comercio electrónico

En el presente capítulo nos ocupamos de los temas de recaudación y política fiscal, vinculados al surgimiento del comercio electrónico considerando que, frente a este nuevo fenómeno, los gobiernos de todo el mundo actuarán tratando de mantener sus niveles de recaudación. Esta conducta de resguardo de la recaudación deberá encontrarse enmarcada dentro del principio de neutralidad, el cual debe operar como criterio rector de toda medida tributaria y por tanto constituye el catalizador de las políticas fiscales hacia el fenómeno del comercio electrónico.

Asimismo, tomamos en cuenta que el comercio electrónico es un fenómeno global y afecta a todos por igual, sin embargo, no todos los países presentan la misma situación económica. En consecuencia se deberá pensar en estos matices al momento de resolver los temas de carácter fiscal del comercio electrónico.

1. Crecimiento económico

Actualmente se puede observar el enorme crecimiento que viene experimentando el comercio electrónico en un pequeño período de tiempo, que es el que lleva de existencia la Internet. Es a través de la red de Internet que el comercio electrónico se viene abriendo paso, para cada vez a un mayor ritmo, apropiarse de sectores del mercado que han sido conducidos desde siempre como negocios tradicionales. Así tenemos como ejemplo, el surgimiento masivo de sitios *web*, dedicados a la venta de objetos usados estableciendo un contacto entre comprador y vendedor. Este modelo se estructura también bajo la estructura de una subasta o remate público de bienes.¹

Esta nueva modalidad del comercio internacional ha significado la generación de un nuevo valor agregado para la economía mundial, incluyendo nuevas modalidades de operación que agilizan y hacen más rentable el comercio, puesto que hoy en día se vienen desarrollando una gran variedad de negocios en línea, lo cuales hace muy poco hubiera sido descabellado plantear, sin contar con que Internet es un sector que está generando considerables fuentes de empleo. En el caso del tele-trabajo existe un mercado en auge y no solo esto, también se debe mencionar que todo este nuevo sector tecnológico está requiriendo trabajadores especializados con lo cual se abre una nueva rama de trabajo y de especialización laborales.

¹ Cabe mencionar el ejemplo de la empresa Deremate.com, cuyo éxito en el medio latino es bastante claro.

En consecuencia, resulta conveniente para la economía a nivel mundial, tanto para países desarrollados como para aquellos que se encuentran en vías de desarrollo, el crecimiento sano de esta nueva modalidad de comercio.

No obstante lo anterior, si se afectarán indebidamente las operaciones realizadas en Internet con nuevos tributos o tributos múltiples en violación del principio de neutralidad, o en su caso, aplicando cargas impositivas discriminatorias, el efecto directo de dichas medidas será el incremento de los precios del mercado electrónico y por lo tanto la contracción de la demanda dentro de este mercado, ante un consumidor que optaría claramente por efectuar sus compras en el mercado más barato, que sería en este supuesto el mercado tradicional.²

Por otra parte, se debe considerar que el efecto indirecto de este tipo de medidas resulta aun más grave dado que este importa perjudicar el desarrollo del comercio electrónico, lo cual finalmente genera una merma en el desarrollo futuro de la economía en general. Esto es de tal forma que los nuevos negocios que se desarrollan aplicando nuevas tecnologías a través de Internet y la nueva demanda laboral especializada en temas tecnológicos y de comercio electrónico sufrirían un revés considerable produciendo el declinamiento de estos sectores y por ende, de la economía global como hemos indicado.³

En consecuencia, en cuanto a esta materia resulta evidente que toda iniciativa que se tome al establecer el régimen fiscal aplicable al comercio electrónico, deberá observar como premisa mantener su desarrollo y de ninguna manera establecer cargas o trabas que lo desfavorezcan o determinen su competencia en términos desiguales frente al comercio tradicional. En otras palabras, antes de determinar la incidencia fiscal que debe aplicarse sobre las operaciones realizadas en el ámbito del comercio electrónico, se deberá estimar y evaluar los efectos económicos que podrían tener dicha inserción fiscal en el crecimiento del sector tecnológico y de Internet y por ende en la economía global.

2. Neutralidad

Como hemos podido apreciar, la aplicación del principio de neutralidad constituye la piedra angular sobre la cual se deberá sustentar todo el sistema tributaria que se estructure ante el surgimiento del comercio electrónico y la era digital. Si se decidiera gravar las operaciones del comercio electrónico con tributos discriminatorios, como hemos visto en el acápite precedente, se estaría claramente favoreciendo el sector de operaciones tradicionales, es decir las ventas en tienda y con ello discriminando un sector económico creciente, el cual potencialmente reporta bienestar para la colectividad en general, a nivel mundial.

² JOSTEN, Bruce. «E-Commerce Taxation: Issues in Search of Answers». Septiembre, 1999. [http://www. Ecommercecommission.org/library/htm](http://www.Ecommercecommission.org/library/htm). Página revisada en enero de 2000.

³ JOSTEN, Bruce. *E-Commerce Taxation: Issues in Search...*, op. cit.

A este respecto se debe precisar que, por el momento, la mejor forma de obtener neutralidad en cuanto al tema fiscal consiste en imponer establecer y aplicar un sistema tributario dentro del cual se apliquen los mismos tributos, tanto para las operaciones realizadas en formas tradicionales como para las operaciones del comercio electrónico realizadas a través de Internet. En cuanto a estos sistemas debemos señalar que actualmente se deberán hacer notables esfuerzos por iniciar un método de control para aplicar en términos efectivos dicha neutralidad, es decir que ante la dificultad de controlar y fiscalizar las operaciones del comercio electrónico, no se deberá cejar en la iniciativa de incidir de igual forma a quienes realizan operaciones análogas, con la diferencia de que algunos las canalicen a través de Internet y otros a través de medios tradicionales como pueden ser las tiendas minoristas.

Sobre este punto podemos considerar que es muy probable esta no sea la mejor fórmula para enfrentar el tema tributario, no obstante entendemos que no existe otra mejor en el presente momento. Quizás esta sea la oportunidad más adecuada de rediseñar nuestros principios y sistemas fiscales, así como redistribuir los puntos de incidencia para la tributación de modo tal que la recaudación provenga de medios más apropiados, sin afectar la neutralidad y la necesidad de crecimiento económico. En otras palabras, hablamos de crear un sistema tributario más justo en todo el mundo sustentado en principios de neutralidad y eficiencia administrativa por parte de las autoridades tributarias.

Un tema que preocupa especialmente es el del IVA. Específicamente sobre el IVA cabe señalar que, los impuestos indirectos no constituyen la forma más apropiada en la cual el Estado moderno se puede permitir una inserción fiscal en la economía individual de los contribuyentes. Este impuesto no toma en cuenta en absoluto la capacidad contributiva del sujeto que soporta el traslado de la carga económica del mismo y donde el contribuyente actúa recibiendo dicho importe económico y empozándolo al fisco en las condiciones que este establece. Es así que el IVA puede afectar tributariamente en la misma medida, tanto al sector económico más alto como al más necesitado, hecho sobre el cual entendemos que no hay la deseada consistencia de la inserción fiscal.

No obstante, y sin perjuicio de lo anteriormente indicado, hoy en día dichos impuestos indirectos constituyen una principal y considerable fuente de ingresos para las economías locales de casi todo el planeta y más aún, para las economías nacionales de los países menos desarrollados, en los cuales el fuerte del ingreso fiscal se percibe de tributos como el IVA.⁴

⁴ Por ejemplo, en el caso peruano el mayor ingreso en la recaudación tributaria está dado por el Impuesto General a las Ventas, el cual constituye un impuesto tipo valor agregado.

3. Importancia de la recaudación tributaria

Como hemos señalado, el Estado moderno tiene una serie de obligaciones y funciones que cumplir, las cuales implican un gasto o inversión determinados, y para ello requiere de la captación de los suficientes recursos económicos. El medio por excelencia que le permitirá la captación de tales recursos es la tributación. Sin embargo, esta recaudación tributaria debe ser obtenida en base a un sistema tributario sano y justo, el cual permita la inserción fiscal del estado en las economías nacionales, pero sin perjudicar su desarrollo.

Ahora, si bien entendemos que la recaudación tributaria o fiscal representa el principal ingreso para los estados, este no es el único ingreso, y aquí entramos al campo del derecho financiero, en donde surge el concepto de política financiera, el cual comprende al de política fiscal, y que esta referido como señala García Belsunce al hecho que, «[...] [L]a política financiera, tal como es concebida actualmente, se ocupa de determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los recursos públicos a obtenerse [entre ellos la recaudación fiscal] para llevar a cabo un objetivo estatal determinado, en circunstancias de tiempo y lugar determinados».⁵

En ese sentido, indica Villegas que «[...] la política financiera constituye la parte dinámica de las finanzas públicas, por cuanto representa el uso, en función a objetivos determinados, de los instrumentos financieros (gastos y recursos públicos)».⁶

Tenemos pues que, la actividad del Estado en la captación y aplicación de recursos para la satisfacción de las necesidades de las respectivas naciones es el marco constituido por la actividad financiera y la política financiera las cuales engloban la política fiscal o tributaria, la misma que está referida específicamente a la captación y gestión de recursos derivados de los tributos impuestos por el sistema jurídico. A tal respecto, Giuliani Fonrouge es claro al precisar que: «[...] El derecho tributario o el derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se sustentan entre estos últimos».^{7, 8}

⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Política Fiscal para un Plan de Estabilización y Desarrollo Económico*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1959, p. 7.

⁶ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997, p. 812.

⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987, p. 44.

⁸ No es materia del presente trabajo entrar en cuestiones terminológicas por lo que precisamos que nos referimos a los términos fiscal y tributario como sinónimos.

Ahora bien, cuando hablamos de que el Estado moderno debe recaudar para cumplir con sus funciones por un lado, y por el otro señalamos que, la carga económica fiscal no debe impedir el desarrollo de la economía, no estamos hablando de intereses encontrados. Por el contrario, un sistema tributario económicamente neutro y desarrollado sobre fundamentos de equidad, permite tanto al estado cumplir con sus fines, como al sector comercial desarrollar sus actividades en beneficio de la economía en general.⁹ En consecuencia, la aplicación del principio de neutralidad ante el advenimiento del comercio electrónico no se debe entender reñido con las necesidades de recaudación fiscal de las naciones.¹⁰

No obstante, a este punto es preciso distinguir entre los lineamientos que se observan en la distribución de la carga fiscal en países desarrollados a diferencia de los países en vías de desarrollo (con notable retraso económico), como son los países latinoamericanos, entre ellos el Perú.

Mientras que los primeros centran la mayor parte de su ingreso fiscal a través de impuestos directos (o por lo menos la balanza se inclina hacia ese lado), más precisamente el impuesto a la renta; los segundos se ven en la obligación de apelar a los impuestos indirectos, específicamente el IVA el cual recae grandemente en las operaciones comerciales de venta de bienes muebles, prestación de servicios e importaciones.

Ya se ha visto que estos impuestos indirectos inciden a los contribuyentes sin tomar en consideración sus condiciones personales, es decir afectan a todos los individuos de igual forma sin importar su real situación económica. En tal sentido, cuando hablamos de un sistema cuya recaudación proviene en su mayor parte de tributos indirectos, podemos entender que, en principio, y al menos teóricamente, no se trata de un sistema óptimo, pues no atiende la real capacidad de contribución de cada individuo y por ende no resulta justo (no distingue donde debe distinguir).¹¹

Internet nos pone hoy en día ante nuevos retos en cuanto a las materias de política fiscal y, si bien consideramos que aun no es el momento de concretar cambios radicales mediante reformas legislativas, pues este fenómeno apenas está alcanzando sus etapas iniciales, también consideramos que es el momento adecuado para analizar los

⁹ JOSTEN, Bruce. *E-Commerce Taxation: Issues in Search...*, Op. cit.

¹⁰ En tal sentido, el «Programa Económico y Declaración de Principios de Política Fiscal» emitido por el Gobierno Peruano el 15 de junio de 2000, establece que «... La política tributaria, sin abandonar la prudencia fiscal y bajo los principios de neutralidad, simplicidad y equidad, tendrá como meta alcanzar una estructura tributaria que se sustente principalmente en tres tipos de impuestos: Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta e Impuesto Selectivo al Consumo».

¹¹ Se mediatiza aquí la equidad en materia tributaria, en virtud de la cual debe contribuir con mayor intensidad quien cuenta con mayores recursos para hacerlo.

fundamentos de los sistemas fiscales vigentes con la intención de mejorarlos en un futuro cercano, sobre todo cuando los cambios por los descubrimientos tecnológicos se supone que cada vez aceleren más las transformaciones y dejen obsoletos sistemas y principios tradicionales.

Por otra parte, en la actualidad se habla mucho sobre la posibilidad de desgravar las operaciones del comercio electrónico realizadas a través de Internet, sobre todo de aquellos tributos indirectos como el IVA de modo tal que, se favorezca e impulse el crecimiento de este sector. Sobre dichas propuestas debemos señalar que, al margen de atentar contra el principio de neutralidad y pasar a influenciar, en forma notoriamente indebida, las decisiones de los agentes del mercado al momento de hacer negocios, se debe tener presente la incidencia que representaría económicamente para países que sustentan sus sistemas fiscales en tales tributos indirectos.

Definitivamente, esto generaría una crisis económica en muchas naciones en desarrollo cuyas economías se han basado en una mejora en el desarrollo de sistemas tributarios más eficaces para salir adelante.

A este propósito, cabe destacar la importancia que ha presentado el hecho de mejorar la recaudación tributaria a fines del saneamiento de economías como las latinoamericanas, entre las cuales, específicamente se encuentra el caso del Perú, que resulta un ejemplo claro de mejoramiento en base a una serie de medidas, entre las que se cuenta el fomento del ahorro público mediante una mayor recaudación tributaria y el control del gasto público.

En estos casos, la pérdida o reducción de ingresos fiscales representaría un grave perjuicio para las economías locales. Por tal razón somos de la opinión que estos temas deben ser analizados y considerados desde un punto de vista que contemple la situación de los países en la situación que indicamos y no solo se tenga presente las necesidades de los países que mantienen prevalencia económica en el mundo.

Anexo 1

Perú: aplicación del impuesto general a las ventas y la entrega de comprobantes de pago por operaciones en Internet

ÍTALO FERNÁNDEZ ORIGGI

Introducción

El Impuesto General a las Ventas (IGV) en el Perú, conocido generalmente como Impuesto al Valor Añadido o IVA a nivel internacional, contiene diversas disposiciones las cuales vinculan en gran medida la obligación de pago del impuesto con la oportunidad de emisión de los comprobantes de pago por las operaciones gravadas.¹

De acuerdo con lo anterior, se hace indispensable realizar un análisis sobre la obligación de emisión y entrega de los comprobantes de pago en el ámbito del comercio electrónico, sobre todo considerando que, las reglas tradicionales en el campo de lo tributario exigen la entrega con inmediatez de dichos comprobantes en papel.²

I. Venta de Bienes

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4.º a) de la Ley del IGV, *«la obligación tributaria se origina:*

a) En la venta de bienes, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero. Tratándose de naves y aeronaves, en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato. Tratándose de la venta de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, en la fecha o fechas de pago señaladas en el contrato y por los montos establecidos; en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial; o cuando se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero».

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 5.1 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N°007-99/SUNAT establece que,

¹ El Impuesto General a las Ventas o IGV es uno tipo valor añadido, en tanto es un tributo al consumo plurifásico no acumulativo y de deducciones financieras en las etapas previas al consumidor final.

² Véase: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Marzo 2001, vol. 38.

cuando la venta de bienes muebles se efectúe por medios no presenciales, como Internet, el comprobante deberá emitirse el día de percepción del ingreso y entregarse conjuntamente con el bien.³ Se debe destacar que esta norma solo considera el caso de venta de bienes corporales no digitalizados.

Dado que el citado Reglamento no considera la posibilidad de entregar facturas telemáticas con validez legal, en el caso de ventas de bienes digitalizados con entrega inmediata a través de Internet, el requisito establecido de entregar el comprobante junto con el bien, constituye un imposible físico y jurídico y por ello debe entenderse que dicho comprobante podrá entregarse por medios tradicionales de mensajería, con posterioridad a la realización de la operación.⁴ Este procedimiento se debe aplicar ante la deficiencia de la norma, ya que se produce una laguna jurídica. Este procedimiento denota también un actuar diligente por parte del comerciante, lo cual deberá ser aceptado por la Administración ante la carencia de norma de derecho positivo específica sobre la materia.

³ «En el caso que la transferencia sea concertada por Internet, teléfono, telefax u otros medios similares, en los que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega del bien, el comprobante de pago deberá emitirse en la fecha en que se perciba el ingreso y entregarse conjuntamente con el bien». La norma admite los casos de ventas a través de medios como el teléfono, facsímil u «otros medios similares», en donde entendemos se encuentran todos aquellos medios remotos de venta. Sobre esta norma cabe señalar también que se refiere al pago mediante tarjetas de crédito, débito o abono en cuenta. Al respecto, involuntariamente, el legislador ha dejado de lado ciertos medios de pago como dinero digital contenido en tarjetas monedero. Ante esta deficiencia no podemos más que reiterar que las normas que regulan temas de nuevas tecnologías deben ser flexibles y tecnológicamente neutras —en este caso no había por que hacer mención a tarjetas o cuentas, bastaba señalar «utilizando medios de pago electrónicos—». Sin embargo, la deficiencia puede ser superada aplicando el método de interpretación lógica, del cual fluye la referencia a todos los medios de pago que permiten las nuevas tecnologías.

⁴ De acuerdo a los principios generales del derecho, a nadie se le puede obligar al cumplimiento de imposibles físicos o jurídicos. En tal sentido, cuando las normas caen en este supuesto se produce un vacío jurídico. No sería posible exigir al *merchant* de Internet la emisión y entrega de un comprobante de pago, el mismo día de realización de una operación de venta de bienes digitalizados ya que dicho proceso implica activar un mecanismo que ni en el mejor de los casos podría cumplir con tal plazo. Así las cosas, lo que se podría cumplir es con la emisión del comprobante el mismo día de la operación (a través de sistemas mecanizados de emisión de comprobantes de pago), pero no con la entrega inmediata. Aun más, cabe considerar que en circunstancias normales el proveedor de Internet desconocerá la dirección del comprador. Esta problemática bien podría mediatizar la entrega de cualquier comprobante en papel. Por ello cabe considerar la implementación de un sistema de facturación telemática. Véase: FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Facturación en Internet para propósitos fiscales». *Revista Alfa-Redi*. Enero de 2000. www.alfa-redi.com.

Considerar que la falta de entrega inmediata del comprobante por la venta de bienes digitalizados, realizadas a través de Internet con la aceptación de medios de pago electrónicos (los cuales implican también un pago inmediato), implica incurrir en la infracción de falta de entrega del comprobante de pago, conlleva aceptar el sin sentido de admitir que dicho tipo de operación no podrá ser realizada sin caer en una irregularidad, la cual deriva de una deficiencia de la propia norma. En estos casos no se puede atribuir responsabilidad a los contribuyentes ya que no existe norma que prohíba la realización de operaciones electrónicas. Como hemos señalado, esta situación se resuelve cumpliendo con la remisión posterior del comprobante, siempre que este sea emitido el mismo día en que se perfeccionó la operación.

La omisión del Reglamento de Comprobantes de Pago debe ser entendida como una laguna jurídica, como indicamos antes. El concepto de laguna jurídica se remite a aquellos casos en que la legislación, como es natural, no cubre o no alcanza a solucionar ciertos supuestos que pueden acontecer en la realidad, donde se entiende que la norma de derecho positivo está diseñada para prever y resolver problemas que la realidad fáctica presenta.⁵ Recordemos que el derecho, y por ello la norma jurídica, siempre está tratando de seguir el paso de la propia vida, secuencia que por lógica, debe repetirse en el tiempo sin final.

Es natural y evidente que ninguna legislación, por perfecta y completa que sea, puede regular absolutamente todas las situaciones o circunstancias que puedan darse en la práctica.⁶ En los casos en los que la norma es insuficiente, pues no están previstos todos los supuestos dentro de sus alcances, se deberá aplicar la metodología de integración del derecho a efectos de superar dicha deficiencia. Normalmente, estos métodos de integración conllevan a apelar a los principios generales del derecho, entendidos estos como máximas provenientes del propio derecho positivo y del derecho en general, o a la analogía, la cual consiste en aplicar una norma jurídica del derecho positivo, adaptándola a la solución de un caso práctico similar al supuesto que esta regula, pero que no ha sido contemplado por el legislador.

Entonces, donde la norma exige la entrega inmediata del comprobante cuando tal hecho no es posible, tal como es en el caso del comercio electrónico, se produce un vacío el cual debe ser llenado aplicando los principios generales del derecho. Claro está, que en primer término se debe tener en cuenta que si la norma exige algo que es

⁵ DU PASQUIER, *Introducción al Derecho*. Lima: Edit. Portocarrero, 1994, p. 158.

⁶ Recordemos que las normas jurídicas, sean del derecho positivo o de otra fuente del derecho, siempre buscan dar solución a un determinado caso. Sin embargo, estas normas no pueden alcanzar todo el espectro de incidencias diversas que puede generar un caso. Normalmente se sentará la regla general, cuyo criterio rector permitirá solucionar una serie de diversas variantes.

imposible físicamente, dicha imposibilidad no debe ser entendida como restricción. En este caso, el problema consiste en que la norma exige la entrega inmediata de un documento en papel, cuando la transacción es realizada electrónicamente —lo cual equivale a decir que la operación se realiza en forma instantánea y remota, y por ello sin tiempo para la entrega de documento alguno, excepto que fuera electrónico—. En estas circunstancias, ya que la inmediatez de entrega del comprobante no es viable, entendemos que se deberá aplicar un plazo que por principio de derecho llene el vacío acaecido. Este plazo, debe ser fijado por el término de la distancia.

Nuestro planteamiento se basa en el hecho que, ya que la norma no admite plazo alguno para la entrega del comprobante, pero dadas las circunstancias especiales del comercio electrónico esto no se puede cumplir, solo queda entregar el comprobante emitido el día de la operación electrónica en el plazo más breve que tome la gestión del documento para su despacho al domicilio del comprador o cliente. Aun más, este planteamiento gana mayor sustento cuando la propia norma, en el caso de venta de bienes corporales concertada electrónicamente, admite la entrega del comprobante en forma diferida, conjuntamente con la entrega de los bienes, hecho que podría darse después de un período considerablemente más prolongado que el término de la distancia —pues las partes pueden pactar dicha entrega diferida a largo o mediano plazo—.

Sobre la posibilidad de realizar las operaciones del comercio electrónico, aun cuando la legislación peruana no contenga ninguna precisión específica que permita tales actividades, y aun en caso de deficiencia de la legislación tributaria, como es en el anotado supuesto de imposibilidad de entrega inmediata del comprobante de pago, es muy claro el artículo 2.24.a de la Constitución Política que señala, «... Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe». Este artículo constituye una norma permisiva que encierra el carácter garantista de la disposición constitucional en general, la cual reconoce ampliamente los derechos y libertades de los ciudadanos – sujetos de derecho.⁷ Además, recoge uno de los denominados principios generales del derecho en virtud del cual, todo aquello que no esté prohibido, está permitido; claro está, con las limitaciones que implica el ejercicio abusivo del derecho, prescrito en el artículo II del Título Preliminar del Código Civil. Con ello queda claramente establecido que, aun cuando las normas tributarias hacen silencio absoluto respecto de las operaciones de venta de bienes digitalizados, no existe prohibición legal alguna para su realización.

Adicionalmente, no se puede dejar de señalar que la opción de entregar el comprobante emitido el día de la transacción electrónica, con posterioridad, no conlleva perjuicio alguno para el fisco ya que el documento se emite en su debida oportunidad —deven-gándose las obligaciones tributarias oportunamente—. Distinto sería el admitir el diferi-

⁷ TORRES VÁSQUEZ, Aníbal. *Introducción al Derecho*. Lima: Themis, 2001.

miento de la emisión del comprobante, en donde probablemente podría darse también y consecuentemente, algún diferimiento en el pago de obligaciones de liquidación mensual como son las del IGV.

Queda claro que, en la venta de bienes corporales concertada a través de Internet, el comprobante debe emitirse el día de percepción del pago y entregarse con el o los bienes vendidos.

II. Prestación de servicios

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4.º b) de la Ley del IGV, «En la prestación de servicios, [la obligación tributaria nace] en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

En los casos de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, en la fecha de percepción del ingreso o en la fecha de vencimiento del plazo para el pago del servicio, lo que ocurra primero».

Ahora, en cuanto a la emisión de comprobantes de pago por la prestación de servicios, el artículo 5.5 del Reglamento de la materia considera que el documento deberá emitirse cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- *Servicios de ejecución instantánea o duración limitada:* cuando se produzca la culminación del servicio, caso que corresponde aplicar a los supuestos de servicios de ejecución instantánea, por ejemplo los que brindan motores de búsqueda en Internet.
- *Pago anticipado o inmediato:* cuando se produzca la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido, supuesto que cubre el pago inmediato o anticipado del servicio, sea cual fuera su naturaleza.
- *Servicios de ejecución continuada:* cuando se produzca el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento; supuesto de los servicios de ejecución continuada y de cobro periódico reiterado, por ejemplo la suscripción a una base de datos en línea.⁸

⁸ Nos ocupamos con más detalle de los supuestos considerados por la norma reglamentaria para la emisión de comprobantes por servicios:

- *Culminación del servicio: servicios de ejecución instantánea o duración limitada:* en estos casos el reglamentador se ha puesto en el supuesto en que los servicios se

Nuevamente nos encontramos con que se pueden dar situaciones en el comercio electrónico en las que, dado el pago realizado a través de medios electrónicos, sea necesaria la emisión y entrega inmediatas del respectivo comprobante de pago. Sin embargo, como hemos indicado, dado que la legislación nacional no admite la facturación telemática como medio válido para cumplir con dicho deber, la única forma de cumplir con el mismo es emitir el comprobante de pago el día de la operación electrónica, es decir el día en que se percibe la retribución, para luego remitir el documento por medios de mensajería tradicional.

Encontramos que, el procedimiento descrito en el párrafo anterior será de aplicación sobre todo a casos de servicios de ejecución instantánea y/o de pagos anticipados puesto que, en los casos de servicios periódicos continuados la facturación se emitirá con una periodicidad predeterminada y normalmente el usuario esperará el comprobante para cumplir con el pago respectivo.⁹

prestan de forma instantánea o bien en un lapso determinado de tiempo. Ante este hecho se obliga al proveedor a facturar al momento de finalización del servicio, obligando así a emitir el comprobante, produciéndose con ello el devengo del IGV. Si no se hubiera implementado esta norma, las partes muy bien podrían postergar la facturación de sus servicios y con ello diferir el momento de devengo del IGV. Esta norma alcanza a la mayoría de servicios realizados por Internet, en donde la ejecución de la prestación en favor del cliente, normalmente, se realiza en un período breve. Tal es el caso de los motores de búsqueda, de servicios informativos, de servicios de bases de datos, entre otros.

- *Pago anticipado o inmediato:* En este caso se produce la obligación de emitir y entregar el comprobante de forma instantánea. Esta obligación es simultánea con el momento de devengo del IGV. Este supuesto se encuentra estrechamente relacionado con el anterior para el caso de los servicios prestados a través de Internet ya que, en muchos casos el consumidor efectuará el pago inmediato por medios electrónicos, ejecutándose el servicio en forma instantánea.
- *Servicios de ejecución continuada:* Este es el caso típico de suministros de servicios públicos, en donde se ejecuta la prestación a cargo del proveedor durante un período de tiempo de duración indeterminable, ya que dicho período, en principio, no tiene interrupción, se establece la obligación de facturar con los plazos periódicos de pago —lo cual es lógico en donde el acuerdo para la periodicidad del pago importa a su vez el devengo del IGV—. Este criterio es acorde con el de las normas del IGV, en donde siempre la percepción del ingreso por el prestador del servicio, genera el devengo del impuesto.

Téngase presente que, en el caso de servicios profesionales, el reglamentador ha optado por el criterio de lo percibido en cuanto a la emisión de los comprobantes (recordemos que estos servicios no serán objeto del IGV en tanto signifique una renta gravada con el Impuesto a la Renta de Cuarta categoría —servicios independientes)—. Sobre esta materia recomendamos revisar: BRAVO, David y VILLANUEVA, Walker. *La imposición al consumo en el Perú*. Lima: Edit. Tinco, 1998.

⁹ Este es el caso del suministro de servicios públicos.

En el caso de las tarjetas telefónicas, por ejemplo, se presenta un supuesto interesante a efectos del presente análisis. Conforme a lo establecido en la Directiva N.º 002-96/SUNAT, sobre la aplicación del IGV y emisión del comprobante de pago por la venta de tarjetas telefónicas, se establece que la tarjeta telefónica constituye una mera contraseña para el uso del servicio telefónico, entendiéndose el pago por la misma, como el pago anticipado por el servicio de telefonía a prestar. De esta forma, la venta de las tarjetas telefónicas como plástico, carece de relevancia, el contenido de la operación es el de una prestación de servicios con pago adelantado. Conforme con lo anterior en la Directiva citada se llegó a la conclusión de que el comprobante correspondiente a la prestación de dicho servicio debía emitirse en la oportunidad de percepción del pago adelantado, devengándose el IGV en dicha oportunidad.

La venta de tarjetas telefónicas a efectos tributarios se debe entender como la prestación de un servicio. Ahora, en el caso de venta de números PIN electrónicos, a través de Internet, cuya sustancia es equivalente a la de venta de tarjetas telefónicas, entendemos que también el contenido de la operación es el de la prestación de un servicio. Así, en principio, corresponderá la emisión y entrega inmediata del comprobante al momento de percibir el pago por medios electrónicos —conforme a lo concluido en la citada Directiva—.

Sin embargo, aquí caemos en el supuesto de imposibilidad de entrega del comprobante que ya hemos comentado, dado lo cual corresponderá emitir el comprobante el día de la operación electrónica, y por cada una de ellas que fuese realizada, para proceder a su distribución por medios de mensajería tradicional.¹⁰

¹⁰ Un planteamiento alternativo:

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2.f del Reglamento de Comprobantes de Pago, se consideran entre tales documentos, siempre que cumplan los requisitos y características que establece dicha norma, a los documentos autorizados, entre los cuales se cuentan los recibos emitidos por la prestación de servicios de telefonía y de telecomunicaciones en general. Al respecto, cabe señalar que el citado Reglamento establece una serie de rigurosas condiciones de forma y de contenido para la emisión de los documentos considerados como comprobantes de pago en su sentido tradicional, tal como son las Boletas de Venta, las Facturas o los Recibos por Honorarios, pues los artículos 8 y 9 determinan la información impresa, no impresa, no necesariamente impresa y las dimensiones que deben observar estos documentos.

No obstante, en el caso de documentos autorizados cabe considerar que el artículo 16 del Reglamento señala que las normas de los capítulos III y IV, en donde se ubican precisamente los antes citados artículos 8 y 9, no resultan de aplicación (El numeral 12.7 del Reglamento no es aplicable a los documentos autorizados por lo que señala el 16). En este caso se indica que se deberá observar las disposiciones específicas de la Sunat.

Cabe notar que, en el caso de los recibos emitidos por empresas de telecomunicaciones, por sus servicios de telecomunicaciones y que son considerados como documentos autorizados, tal como es en el caso de la facturación cíclica de Telefónica, la Sunat no ha emitido norma

Hasta aquí se puede pensar que el vacío legal que plantea el Reglamento de Comprobantes de Pago ha sido superado vía el método de integración del derecho. Sin embargo, debemos recordar una situación común en el ámbito de Internet; habrá muchos casos en los que los clientes sean totalmente desconocidos y a efectos de la operación, carezcan de identidad y ubicación. Nuevamente, el reto de Internet genera un vacío jurídico.

La deficiencia de la identidad del comprador y la falta de interés del vendedor de conocer al comprador son elementos propios al comercio electrónico. En estos casos, la única alternativa viable consiste en emitir y conservar los comprobantes de pago correspondientes a las operaciones electrónicas concretadas con sujetos desconocidos —hasta que se de una solución legislativa adecuada—. Debemos recordar que no existe norma que obligue al comerciante de Internet a identificar a sus clientes, los cuales incluso podrían ubicarse fuera de su ámbito territorial —ya que cuando se vende en Internet, se vende al mundo y no a un territorio limitado—. ¹¹ Así, cuando se realice una operación electrónica en la cual no se identifique al cliente, la obligación de tributar debe ser respetada conforme a las normas de devengo de cada uno de los

alguna que establezca un formato o requisito para la emisión de estos documentos. De otra parte, en cuanto al tema regulatorio, cabe considerar que la emisión de recibos telefónicos bajo la modalidad de facturación cíclica, fue autorizada mediante Resolución Suprema 74-96 TC/CO del año 1969, en la cual no se establece requisito alguno de forma para dicho tipo de facturación —es decir no requiere expresamente que la facturación se emita en papel—.

En consecuencia, donde las normas no exigen expresamente la aplicación de un formato en papel para la emisión de documentos autorizados y en donde la actividad de facturación por parte de las empresas constituye una obligación a la vez que un derecho ya que mediante estos documentos pueden poner a cobro sus acreencias ante sus deudores no existe impedimento para que se implemente un sistema de facturación telemática por dicho tipo de comprobantes de pago. Nuevamente recurrimos al principio de derecho en donde se establece que está permitido todo aquello que no está prohibido.

Cabe considerar que, aplicando la base legal antes anotada, cualquier proveedor de servicios públicos sujeto a la obligación de entrega de documentos autorizados podría implementar un sistema de facturación telemática —al menos para sus clientes empresariales con capacidad para recibir y registrar electrónicamente tales documentos—.

Ahora, si bien esto es opinable, no podemos afirmar con certeza cual será la posición de los funcionarios de Administración Tributaria sobre la materia —donde lo más probable es que no acepten los documentos autorizados electrónicos como válidos a efectos legales y tributarios—.

¹¹ Si bien pudiera considerarse que las normas tributarias obligan tácitamente a identificar al comprador o usuario del contribuyente del IGV, ello en el ámbito del comercio electrónico no es cien por ciento seguro. Con ello también, entendemos, se neutraliza la posibilidad de cometer una infracción.

impuestos aplicables a la operación, pero, el deber de entregar el comprobante emitido, queda trunco por imposibilidad material.^{12,13}

Finalmente, no perdamos de vista lo establecido en el artículo 15 del Reglamento de Comprobantes de Pago, el cual establece que, «...En operaciones con consumidores finales que no excedan la suma de cinco nuevos soles (S/.5.00), la obligación de emitir comprobante de pago es facultativa, pero si el consumidor lo exige deberá entregársele. El sujeto obligado deberá llevar diariamente un control de dichas operaciones, emitiendo una boleta de venta al final del día por el importe total de aquellas por las que no se hubiera emitido el comprobante de pago respectivo, conservando en su poder el original y la copia».

De acuerdo con dicha norma, cuando las operaciones del comercio electrónico no excedan del importe fijado, solo corresponderá la emisión de los comprobantes cuando así lo solicite el adquirente o usuario. De esta forma, las operaciones electrónicas cuyo valor se encuentre por debajo del valor de cinco nuevos soles, no generarán el proble-

¹² No obstante dichas circunstancias, no se debe perder de vista que existen muchos proveedores de bienes y servicios a través de Internet, los cuales cuentan con amplias bases de datos correspondientes a sus carteras de clientes en el mundo real y que se convierten en clientes virtuales. En tales casos, la información con que cuentan tales empresas puede ser aprovechada, de forma tal que se identifique a los clientes mediante algún recurso de identificación al momento de efectuar las operaciones electrónicas (código de usuario) y con ello se determine la ubicación del mismo a efectos de remisión de su comprobante. Cabe considerar además que, en estos casos, los proveedores podrían muy bien aprovechar la facturación que normalmente emiten a sus clientes para incluir el cargo respectivo por las operaciones electrónicas realizadas y con ello postergar el pago a la cancelación de dicho comprobante físico. Otra alternativa obvia con la que cuentan las empresas de gran envergadura, consiste en incluir una entrada de datos en sus páginas de venta, la cual restrinja la posibilidad de realizar tales ventas a aquellos casos en que los clientes introduzcan los datos de identificación que se les solicita. Así se puede obtener el dato de la ubicación del cliente a fines de remitir el comprobante. Todo esto con el objeto de evitar cualquier reparo por parte de la Administración. Evidentemente, en la mayoría de transacciones con pago electrónico, precisamente, el medio de pago proporciona una forma de identificar al cliente, sin embargo, ello no supone obtener el dato de ubicación del mismo. Por tal motivo, se pueden implementar sistemas para obtener dicha ubicación y superar la deficiencia de entrega del comprobante. Entendemos que este tipo de mecanismos no está al alcance de todas las empresas que se dedican al comercio electrónico; por ello consideramos que en muchos casos el propio medio de Internet genera la imposibilidad de entrega del comprobante al cliente.

¹³ La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 679-5-98 señala, refiriéndose al principio de justicia que rige en el derecho, que no corresponde imponerse a los contribuyentes las consecuencias negativas de un incumplimiento que no les resulta imputable. La imposibilidad fáctica o jurídica se ubican en este terreno.

ma de emisión de comprobante de pago, a menos que el cliente manifieste su voluntad de obtener tal documento a través de un medio cierto de comunicación.

Finalmente, consideramos pertinente señalar que todos los vacíos legales antes aludidos y la problemática generada por la nueva modalidad de empresa que implica Internet, serán resueltos progresivamente, conforme nuestros legisladores asuman la responsabilidad de evolucionar en al ritmo de la sociedad digital.

Anexo 2

Venta de dinero digital, consecuencias en la regulación tributaria peruana

Introducción

Las operaciones de digitalización¹ de dinero constituyen una de las bases sobre las que se desenvolverá el comercio electrónico en el futuro. Actualmente, distintas empresas en el medio peruano² han incursionado en este novedoso negocio previendo la masificación de la utilización de Internet como medio comercial.

En relación con dichas operaciones, podemos apreciar que, realizadas en términos promedio de mercado³ —los cuales se están estableciendo recientemente en el mercado internacional— las mismas carecerán de consecuencias respecto de los impuestos a la Renta y General a las Ventas en el Perú. Igualmente, entendemos que no se producen consecuencias respecto a la obligación de emitir y entregar comprobantes de pago (sean facturas u otros). A continuación, pasamos al análisis correspondiente.

Aspectos generales

Actualmente las empresas envueltas en la realización de actividades en el campo del comercio electrónico enfrentan en una etapa de inestabilidad dado que, como era previsible en el ámbito de Internet, las mismas aún están tratando de lograr su espacio dentro del mundo de los negocios en la era de la economía digital —el cual es muy diferente al mundo de la economía tradicional—. ⁴

¹ La primera precisión a realizar pasa a aclarar qué se debe entender por la acción de digitalizar. Digitalizar significa simplemente traducir a lenguaje de computadoras, es decir, lenguaje binario —unos y ceros—, lo que se encuentra en otros lenguajes como es el de las palabras el cual utilizamos cotidianamente.

² Los casos más notables son los de las tarjetas Pagum del Banco Wiese y las Tarjetas ViaBcp del Banco de Crédito, las cuales están en operación desde el presente año.

³ Al referirnos a términos promedio, queremos hacer alusión a las condiciones que por sí mismas se vienen imponiendo y aceptando en el ámbito del comercio electrónico. Esto sin perjuicio de considerar que la distribución de dinero digital no es una operación tradicional y con ello su falta de tipicidad deja abiertas la puertas para que se presenten una serie de matices. No obstante, al ocuparnos del tema tributario en el presente análisis consideraremos las condiciones generales que se vienen manifestando para la celebración de dicho tipo de negocio.

⁴ Según ha expresado la Secretaría de Comercio de los E.E.U.U., «[...] Los negocios, en virtualmente todos los sectores de la economía, están empezando a usar Internet para recortar

Es sabido que el surgimiento de toda nueva tecnología implica el cumplimiento de ciertas etapas hasta su final estabilización.⁵ Así, el comercio electrónico viene atravesando sus etapas iniciales, en las cuales las empresas están tratando de ubicar las necesidades del nuevo tipo de consumidor que surge con la revolución de las tecnologías de la información —un consumidor mucho más instruido y más informado—, así como de afrontar los cambios que esta revolución conlleva a todo nivel, desde el meramente administrativo hasta de gestión del propio negocio.⁶

En tal sentido, se están desarrollando constantemente notables avances. Entre estos, uno de los más notorios ha sido el desarrollo del denominado dinero digital, que consiste en la representación o conversión del dinero físico, en formato digital contenido en soportes informáticos. Esto implica que un consumidor determinado pueda sustituir dinero físico o electrónico que mantenga en una cuenta bancaria, administrado a través de una tarjeta de débito o, en su caso, de crédito, por dinero digital que pueda utilizar en todo tipo de transacciones, especialmente las de adquisición de bienes y servicios a través de Internet.^{7,8}

sus costos de ventas, la administración de relaciones con proveedores, recursos logísticos e inventarios, planes de producción, y para alcanzar nuevos y antiguos consumidores más eficientemente. Los ahorros en costos, el incremento de las opciones del consumidor y las mejoras en interés del consumidor están conduciendo un incremento en la venta de bienes materiales y digitalizados vía Internet. [...] La revolución digital está ocurriendo mucho más rápido [que las otras revoluciones económicas históricas]. El preparar conductores de luz [fibra óptica] para que las comunicaciones se realicen en forma casi instantánea y la capacidad de utilizar circuitos microscópicos para procesar y almacenar cantidades de información enormes, está permitiendo esta transformación económica actual». U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy*. Abril de 1998.

⁵ Para el especialista Hal Varian, actualmente se está gestando una nueva revolución de los medios de generación de riqueza, específicamente en el campo tecnológico. En ese sentido señala que, «[...] nuestro boom tecnológico se siente como un brioso nuevo mundo corriendo en base a extrañas nuevas reglas, sin embargo al observarlo más detenidamente se puede apreciar el mismo modelo que fuera observado en pasadas revoluciones». Dicho autor observa que todas las revoluciones tecnológicas denotan los mismos patrones de comportamiento y, en ese sentido, pasan a través de las mismas cinco etapas hasta llegar a su consolidación o etapa final. Estas etapas comprenden la siguiente estructura: experimentación, capitalización, administración, hipercompetencia y consolidación. VARIAN, Hal. «Cinco Hábitos de las Revoluciones Altamente Efectivas». 21 de febrero de 2000. <<http://forbes.com/asap/00/0221/073.htm>>. Página revisada el 1° de mayo de 2000.

⁶ VARIAN, Hal. «Cinco Hábitos de las Revoluciones Altamente Efectivas...». *Op. cit.*

⁷ Intentando una definición del concepto de dinero digital, podemos señalar que se trata de la representación simbólica en formato digitalizado de una determinada cantidad de dinero de curso legal, el cual permite su transmisión electrónica. Sobre dicha definición cabe señalar que aun no existe un concepto generalizado, ni menos aun comúnmente aceptado. No obstante, creemos que lo más importante del dinero digital es la posibilidad que ofrece de sintetizar el dinero real, para ser transferido electrónicamente.

⁸ Evitamos aquí entrar a la discusión sobre la calificación de los bienes digitalizados como bienes propiamente dichos o su calificación como servicios.

Este sistema se puede resumir a la utilización de un medio que se constituya como soporte del valor monetario convertido a lenguaje digital, como puede ser, el ejemplo más claro, de las tarjetas monedero, las cuales contienen un chip que posibilita el almacenamiento y transferencia del dinero digitalizado.⁹ También se puede dar la posibilidad de prescindir de estas tarjetas y que el soporte utilizado sea el disco duro de una PC, entre otras alternativas, como se ha dado en nuestro medio por ejemplo, de la utilización de una tarjeta monedero virtual que opera a modo de cuenta atribuida a una suerte de tarjeta de crédito recargable.¹⁰

A efectos de implementar la utilización del dinero digital, es necesaria la presencia de empresas promotoras de tales sistemas, las cuales se encarguen de distribuir dicho tipo de dinero a cambio del mismo en su expresión tradicional. Este tipo de operación se constituye en la denominada «venta de dinero digital».¹¹ Al respecto, nos interesa ocuparnos de los efectos fiscales que, según la regulación tributaria peruana, se producirían para las empresas promotoras de tales sistemas.

Aplicación del Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta —en adelante IR—, grava la renta neta obtenida por las empresas a efectos de cuya determinación se parte del resultado contable, practicando una serie de ajustes traducidos en adiciones o deducciones que determina la propia Ley tributaria, de forma tal que se llega a la renta imponible. A tales efectos, las normas de la Ley del IR contienen una serie de precisiones en relación a la fijación de la base imponible del impuesto, sobre todo con relación a la deducibilidad de determinados

⁹ Los sistemas de pago a través del débito y crédito electrónicos son hasta cierto punto sistemas ya desarrollados cuya utilización se está agilizando para el medio del comercio electrónico. A diferencia de estos sistemas de pago, hasta cierto punto no tan novedosos, se encuentra el dinero digital. Este dinero digital implica la habilitación y creación de nuevos símbolos representativos de una determinada cantidad de moneda de una determinada denominación, la cual se encontrará expresada en formato digital. Se forman así unidades de valor las cuales estarán contenidas en un chip o bien en el disco duro de una PC, que estarán disponibles para efectuar el pago de cualquier transacción. Así, cabe diferenciar el dinero electrónico, cuyo uso viene desde algún tiempo atrás, del dinero digital que es la especie más joven de este género. Ver: U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Noviembre de 1996.

¹⁰ Se forman así unidades de valor las cuales estarán contenidas en un chip o bien en el disco duro de una PC y que estarán disponibles para efectuar el pago de cualquier transacción. U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce... Op. cit.*

¹¹ HARDESTY, David. *Electronic Commerce: Taxation & Planning*. Editora Warren, Gorham & Lamont, 2001. El autor se refiere expresamente a la operación de venta de dinero digital, identificando la entrega de dinero físico a cambio de dinero digital.

gastos.¹² Partiendo de dicho punto podemos señalar que en la venta de dinero digital no se genera renta alguna susceptible de afectación tributaria con el IR. Veamos como se verifica este resultado.

En condiciones normales de la operación de venta de dinero digital, el promotor del sistema cambiará dinero digital cifrado en una unidad de cambio determinado. Esto significa que habrá una equivalencia determinada entre la unidad de dinero digital y la unidad monetaria real. Así, si el promotor del sistema denomina la unidad de dinero digital como *e-money*, se establecerá una relación de valor entre dicha unidad y el dinero tradicional; de esta forma se establecería, por ejemplo que un *e-money* sería igual a un Nuevo Sol. En esta estructura las personas recibirían a cambio de su dinero un valor digitalizado equivalente al valor del dinero en forma tradicional entregado. Si se adquirieren 100 *e-moneys*, la entrega de dinero tradicional sería por 100 Nuevos Soles, pudiendo el adquirente utilizar el dinero digital para efectuar operaciones por el importe equivalente a los 100 Nuevos Soles entregados.¹³ En consecuencia, habrá perfecta equivalencia entre el dinero entregado y el recibido. Cabe señalar que en nuestro medio se ha prescindido de efectuar dicho tipo de equivalencia para digitalizar directamente o bien Nuevos Soles o bien dólares de los EE.UU.

De acuerdo con lo anterior, la operación efectuada por el promotor del sistema no le genera ningún beneficio que pueda ser susceptible de ser incluido en el resultado de la empresa, ni tampoco, bajo la misma óptica, de ser gravado con el IR. Las normas de este impuesto serán aplicables solo respecto de la generación de ingresos en cabeza del contribuyente. En concreto, lo que acontece en esta operación es que el promotor recibe una cantidad de dinero por la cual, a cambio, entrega una equivalente, expresada en su formato digital. Tampoco hay aquí una operación de cambio de distintas monedas, la moneda es una, el Nuevo Sol —o en su casos el dólar—, a la cual se le otorga una equivalencia y se la digitaliza con el propósito de poder utilizarla en el ámbito del comercio realizado a través de Internet o medios electrónicos en general. No hay beneficio alguno a este punto.

¹² Es normal que las normas contables y las tributarias contengan distintos criterios a efectos de determinar el beneficio de la empresa. Lo usual es que el beneficio contable y el tributario no coincidan debido a dichas diferencias de criterio, las cuales según sea el caso podrán mantener carácter de permanentes, cuando el criterio fiscal y el contable sean totalmente irreconciliables, como es por ejemplo, en el caso de la prohibición de deducción fiscal de las multas de carácter tributario, o también podrán ser temporales, cuando el transcurso del tiempo lleve a la neutralización del resultado de la aplicación de los distintos criterios, como es en el caso de la depreciación del activo. Este esquema normalmente se repite en el común de las legislaciones sobre el Impuesto a la Renta empresarial.

¹³ Adicionalmente, como característica de estos sistemas, cabe considerar que el usuario está habilitado para cambiar el dinero digital adquirido por el equivalente en su formato tradicional, en tanto lo desee.

Sobre este tema, cabe señalar que el Internal Revenue Service —IRS—, la administración tributaria norteamericana ha llegado a la conclusión que en los casos de venta de dinero digital no se produce hecho imponible alguno y no se producen consecuencias a efectos del impuesto a la renta federal en dicho país. Así lo ha expresado en respuesta a consulta de fecha 30 de julio de 1997.¹⁴

Conforme señala el especialista David Hardesty, según lo establecido en la aludida consulta, la venta de dinero electrónico no tiene ninguna consecuencia para los propósitos del impuesto a la renta federal,¹⁵ siendo que el promotor utiliza medios informáticos para guardar y transferir el dinero en efectivo en una tarjeta, y que el importe del dinero digital y el tradicional guardan perfecta equivalencia.

No obstante lo anterior, cabe tener cuidado con ciertos casos en los que efectivamente podría producirse un resultado gravable con el IR. Este es el caso en el que el usuario del dinero digital solo usa una parte del mismo, siendo que debido a diversos factores no llega a utilizar el íntegro del valor de la equivalencia adquirida en dinero digital. Entendemos que la empresa deberá registrar el ingreso respectivo, cifrado por la diferencia entre el dinero tradicional recibido y el saldo no utilizado por el usuario, el mismo que resultará incidido con el IR. En este mismo sentido, la citada consulta del IRS ha indicado que, el promotor debe incluir dichos resultados en sus ingresos de acuerdo a principios contables generalmente aceptados.

Evidentemente, en el caso en que el usuario no utilice el íntegro del dinero digital obtenido, el promotor estará obteniendo un beneficio, pues como se quiera, este es quien finalmente respalda las adquisiciones que realiza el usuario. Así, la parte del dinero digital que no llegue a utilizar dicho usuario, sea por extravío, pérdida o cualquier motivo, se traducirá en un ingreso para el promotor.¹⁶

El dinero digital que se entrega es, de una u otra forma, finalmente, redimido a la par (1 e-money = 1 Nuevo Sol). Si se estableciera una equivalencia distinta de la par, digamos, en el ejemplo planteado más arriba, si para adquirir un e-money cuyo valor fuese

¹⁴ Private Letter Ruling 9743047. El criterio del IRS es sencillo, no se produce renta ni hecho imponible en razón de la equivalencia entre lo entregado y lo recibido, considerando que el bien materia del negocio es la propia moneda de curso legal.

¹⁵ HARDESTY, David. *Electronic Commerce: Taxation & Planning...* Op. cit. El autor precisa que, según la respuesta del IRS, el dinero digital colocado en una tarjeta puede ser usado por los consumidores y minoristas a cambio de bienes y servicios. Bajo este sistema se establece una unidad denominada Medio la mismas que es equivalente a un dólar americano. Cada unidad de Medio se adquiere del promotor por un dólar. Además, cada unidad de Medio puede reembolsarse por un dólar. Los miembros, a su vez, circulan este dinero digital en efectivo entre los consumidores y minoristas. Igualmente se establece que, el promotor proyecta obtener ingreso de este sistema invirtiendo el dinero que recibió.

¹⁶ HARDESTY, David. *Electronic Commerce: Taxation & Planning...* Op. cit.

igual a 1 Nuevo Sol se tuviese que entregar 1.50 Nuevos Soles, entonces se verificaría inmediatamente un ingreso para el promotor —establecido en la diferencia del importe que finalmente sería redimido y el abonado por el usuario, es decir 0.50 Nuevos Soles—. De darse esta situación, se deberá registrar el ingreso y someterlo al procedimiento de determinación de la renta imponible para gravarlo con el IR.

En cuanto a la imputación del ingreso, el criterio puede mantenerse simple según veremos. Generalmente los medios que permiten la utilización de dinero digital tienen un plazo determinado de uso al final del cual expiran y pierden validez; debe entenderse que es al cabo de este plazo cuando el promotor debe determinar el resultado de la venta de dinero digital e imputar el ingreso respectivo, si lo hubiera, de acuerdo al método de lo devengado. Esto es, que al culminar el plazo de utilización del medio informático que contiene el dinero digital se debe entender que efectivamente se devenga el ingreso en tanto que, el usuario ya no podrá utilizarlo ni recuperarlo. En cuanto a las normas del IR cabe precisar que, para la determinación del impuesto a la renta empresarial debe aplicarse el indicado método de lo devengado, considerando el plazo de validez del dinero digital recibido.¹⁷

¹⁷ Este criterio es usual para la aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas. Normalmente, el criterio de lo devengado se establecerá como regla general de imputación, mientras que el criterio de caja será admitido solo para algunos casos específicos. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre sociedades española establece que, «[...] los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. [...] En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación». Así se deja ver como se establecen ambos criterios, constituyendo el criterio de lo devengado la regla general. En este sentido, la ley peruana adopta el criterio de lo devengado como regla general —con una excepción específica establecida a favor de las empresas constructoras— considerando además, con similar orientación a la precisión de la norma española que, los beneficios provenientes de la enajenación de bienes a plazos mayores a un año podrán ser atribuidos al ejercicio en que el crédito pendiente resulte exigible. La Ley peruana admite la especialidad bajo el criterio exigibilidad —por su parte la Ley española admite la excepción bajo el criterio de caja o cobro—.

En consecuencia, de acuerdo a las normas del IR en el Perú, y siempre que se respete la equivalencia de cambio entre dinero tradicional y digital, en las operaciones de venta o entrega de dinero digital no se producirá ingreso alguno susceptible de ser gravado para el promotor; salvo claro está, en la parte de los saldos que queden inutilizados por los usuarios.

Adicionalmente cabe apuntar que la rentabilidad de estos sistemas para sus promotores se derivará de la utilización de los recursos monetarios captados y, en su caso, de los acuerdos que celebren con establecimientos que admitan la utilización del dinero digital, rendimientos que evidentemente se encontrarán afectos al IR —siempre y cuando no sean materia de exoneración—.

Aplicación del Impuesto General a las Ventas (impuesto al valor añadido - IVA)

En cuanto al Impuesto General a las Ventas —en adelante IGV—, el cual es un impuesto al consumo tipo valor agregado, se ha establecido que este grava la venta de bienes muebles, entendiéndose por estos los bienes corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, así como diversos derechos referidos a la propiedad intelectual, entre los cuales se consideran expresamente 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.

Al respecto, y en correspondencia con la estructura impositiva del impuesto al valor agregado, se puede observar el hecho de que queda fuera del campo de aplicación del impuesto el dinero, el cual no es considerado bien corporal a estos efectos.¹⁸ De esta forma la entrega de dinero digital constituye un supuesto de inafectación del IGV,¹⁹ dado lo cual no corresponderá su aplicación a las operaciones que realice el promotor de un sistema de dinero digital.

¹⁸ Cuando la Ley del IGV, en su artículo 9 establece quienes son los sujetos del impuesto, se refiere a aquellos que efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución. Esta norma deja ver la filosofía del impuesto. Esta, consiste en la afectación tributaria del valor agregado en cada etapa del ciclo económico de comercialización de bienes y servicios. Al respecto, existen autores quienes han entendido en el impuesto tipo valor agregado, más un método de recaudación, que un impuesto propiamente dicho. A través de este método, se recaudaría rentas manifestadas en las distintas etapas del ciclo económico antes aludido. Ahora bien, entendemos que con certeza se excluye el dinero del campo de aplicación del IGV en tanto que su entrega no importa la generación de valor agregado alguno.

¹⁹ El supuesto de inafectación se refiere a que la operación realizada se encuentra fuera del campo de aplicación del impuesto. Debe entenderse que no se encuentra exonerada, sino que simplemente no le es aplicable —los supuestos de exención, distintos al de inafectación,

En igual sentido, en cuanto a la obligación de emitir y entregar comprobantes de pago debemos señalar que el Reglamento de esta materia establece la obligación de entrega de tales documentos en los supuestos de entrega de bienes. Debe entenderse por el término bienes, el concepto contenido en la Ley del IG. ²⁰ Dado que, de acuerdo con tal concepto, la entrega de dinero escapa al ámbito de aplicación de las normas del IG, tampoco corresponderá aplicar a tales operaciones las normas sobre comprobantes de pago. En conclusión, no corresponderá la emisión ni entrega de estos documentos para la operaciones de venta de dinero digital.

implican el no pago de un tributo respecto de una operación que si, está gravada, pero respecto de la cual una norma específica exime de la obligación de pago—. Tratándose de un bien fuera del alcance de las normas del IG, como es el dinero, entendemos que estas operaciones no deben ser en absoluto consideradas para la aplicación de las normas del IG, cuya aplicación, inclusive si se entendiera que exista una prestación de servicios en la entrega de dinero digital, no corresponderá puesto que la aplicación del tributo no puede extenderse mas allá de los alcances que establece la Ley, siendo la propia Ley del IG la que sustrae al dinero de su campo de aplicación.

²⁰ El Reglamento de CCPP no contiene definición alguna del término bienes y mal habría hecho el regulador al haber introducido una definición de dicho término. Este campo le corresponde a la Ley y en este caso tratándose de la interpretación de una norma tributaria, como es el Reglamento de CCPP, debe aplicarse la definición de bien corporal contenida en la Ley tributaria, es decir la contenida en la Ley del IG —esta como hemos visto excluye el dinero—. En este caso debemos prescindir de la definición de bien corporal establecida en el derecho civil.

Conclusiones

1. Actualmente el mundo vive una etapa de transición, la cual se encuentra orientada hacia una nueva etapa de total digitalización de la información y donde los recursos y avances tecnológicos serán el común de la vida diaria de las personas.
2. Toda aproximación que se haga respecto a Internet o a las nuevas tecnologías, implica la necesidad de estudiar, en un primer momento, sus aspectos técnicos con el objeto de comprender su funcionamiento y sustento prácticos. Así, el estudio de las nuevas tecnologías y su problemática, desde cualquier punto de vista, incluso el jurídico, significa un entendimiento de las características técnicas del mismo.
3. La regulación jurídica en el inicio de la revolución digital debe ser tal, que el estado anime al sector privado a colaborar con dicha labor, en consideración al hecho que es este sector el que lidera dicha revolución. Organizados de esta forma el sector público y el privado no se deberá introducir ninguna regulación jurídica que pudiera entorpecer el desarrollo de la revolución digital o el comercio electrónico puesto que estos constituyen el sustento de la futura generación de riquezas y un mejoramiento de la calidad de vida de la humanidad.
4. La correcta aplicación del principio de neutralidad al tratamiento tributario de las operaciones del comercio electrónico resulta la materia más importante, y por ende de primera prioridad, tanto desde el punto de vista jurídico - tributario, como económico puesto que, en virtud de dicho principio, se mantiene la equidad en cuanto del tratamiento fiscal del mercado en general, permitiendo que los diferentes productos o servicios se desarrollen o, en su caso, una determinada oferta o sector desaparezcan, pero en base a las propiedades y las condiciones ofrecidas dentro del mercado mismo (y no en razón de la incidencia generada de una política fiscal inadecuada).
5. La correcta aplicación del principio de neutralidad implica no hacer distingos en cuanto a la aplicación de tributos entre operaciones análogas realizadas dentro y fuera del ámbito del comercio electrónico.
6. Si bien el comercio electrónico importa un cambio estructural en cuanto a las formas en las que los agentes dentro del mercado se relacionarán con la finalidad de realizar sus negocios, lo cual supone un cambio radical en todo aspecto regulatorio hacia el futuro (incluyendo el jurídico tributario), entendemos que aún no es el momento oportuno de crear nuevas formas legislativas

para regularlo, sino que se deberán aplicar las formas y principios tributarios vigentes, salvo en el caso de situaciones extremas en las que sea indispensable la aplicación de medidas excepcionales, con el objeto de corregir alguna distorsión económica o alguna desviación negativa en el comportamiento de las empresas o los consumidores (evitar evasión o fraude).

7. Internet constituye un medio que carece de ubicación en un lugar físico determinado, en razón de lo cual al momento de establecer el tratamiento tributario a otorgarse a las operaciones que se realizan a través del mismo, se deberá atender a dicha circunstancia, prescindiendo de la aplicación criterios de atribución de ubicación física, en función de instalaciones puramente informáticas para los operadores de este tipo de comercio, tal como es en el caso en que se pretende atribuir la calidad de establecimiento permanente a los servidores *web* que alojan páginas *web* de las empresas del comercio electrónico.
8. Como alternativa al problema planteado respecto del concepto del establecimiento permanente en el comercio electrónico, nos parece lo más apropiado el optar por un régimen tributario internacional que opte por el criterio de residencia, pero considerando un umbral traducido en un monto determinado de operaciones del comercio electrónico, sobre el cual tributarían las empresas que realizan dichos negocios, lo cual se aplicaría vía retención del impuesto a la renta en el país de la fuente.
9. Con el objeto de establecer el tratamiento tributario que deberá aplicarse a las transmisiones digitalizadas, se deberá atender la sustancia de la transacción, es decir, se deberá calificar tales operaciones en función de su real contenido de forma tal que, se establezca si en el fondo se trata de la venta de un bien corporal, el cual se encuentra digitalizado para ser transado en Internet o, en su caso, si se trata de la cesión en uso propiamente dicha de un intangible, como puede ser un derecho de autor. En base a estas previsiones se otorgará un tratamiento específico en materia fiscal para cada operación en armonía con su propia naturaleza y objeto.
10. El tratamiento tributario que se disponga respecto de la imposición sobre la renta o la aplicación del IVA en relación a las operaciones del comercio electrónico, deberá siempre mantener como criterio rector el principio de neutralidad. Es inaceptable que una misma operación realizada a través del comercio electrónico sea gravada con alguno o con ambos tributos, mientras que la misma operación realizada en el comercio tradicional mantiene un tratamiento tributario más beneficioso, o a la inversa.
11. Las administraciones fiscales se encuentran obligadas a intervenir en el desarrollo del comercio electrónico, a la vez que asegurar la percepción de la recaudación que establece cada sistema tributario. Para ello, deberán aplicar

las facilidades que permita la tecnología pero, considerando las características inherentes a Internet, en razón de lo cual deberán observar flexibilidad en el cumplimiento de sus funciones.

12. Las administraciones fiscales deberán permanentemente renovar sus tecnologías adaptándose a los últimos recursos de la tecnología utilizados por los contribuyentes, con el fin de poder mantener un adecuado control, sin entorpecer el desarrollo de la actividad comercial.
13. Previo a la determinación de las cargas impositivas que deben fijarse para el comercio electrónico, deben analizarse las implicancias que dichas cargas traerán respecto del desarrollo del sector y por tanto de la economía en general, y en el mismo sentido deberá analizarse las consecuencias de dejar de aplicar los tributos vigentes.
14. Al analizar las consecuencias económicas de la fiscalidad del comercio electrónico realizado a través de Internet al interior del mercado, también se deberá tomar en consideración la incidencia que podría generar la implantación de medidas promotoras del comercio electrónico, tales como desgravar ciertas operaciones de tributos indirectos, tomando en consideración el caso específico de las economías débiles, las cuales dependen en gran medida de la recaudación tributaria de los tributos indirectos con la finalidad de lograr las metas necesarias de ingresos que permitan cubrir las necesidades de tales naciones, sobre todo considerando el contraste existente respecto de las economías de países desarrollados, las cuales ocasionan la mayor parte de dicho ingreso en la aplicación de tributos directos.

BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, Antonia. «El Marco Internacional de la Fiscalidad del Comercio Electrónico». *Actualidad Informática Aranzadi*. Madrid, n.º 33, 1999, p. 9.
- AGULLÓ AGÜERO, Antonia. «Operaciones vinculadas». En *Estudios sobre el impuesto en sociedades*. Granada-España: Editorial Comares, 1998.
- ALTAMIRANO, Alejandro. *La Tributación Directa ante el Comercio Electrónico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas a través de Internet*. Ponencia ante las XXIII Jornadas Nacionales de Derecho Internacional Privado y Comparado organizado por la Asociación Mexicana de Derecho Privado y Comparado, desarrollado en la Universidad Anahuac, Jalapa, Estado de Veracruz, México, del 27 a 30 de octubre de 1999.
- ANTEQUERA, Ricardo y FERREYROS, Marisol. *El nuevo derecho de autor en el Perú*. Lima: Perú Reporting, 1996, p. 20.
- ARIAS-SCHEREIBER, Max. *Exégesis*. Tomo IV. Lima: Ed. Gaceta Jurídica, 2001.
- AULT, Hugh. *Comparative International Income Taxation*. Holanda: Kluwer Law International, Den Haag, 1997, p. 431.
- BECERRA GUIBERT, Ignacio. *El cierre contable y fiscal*. Madrid: Editorial CISS Praxis, 2000, p. 549.
- BENTLEY, Duncan y QUIRK Patrick. «A Proposal for Electronic Transactions Tax Collection in the Context of Tax-Driven Reform of Banking Laws». *Journal of Banking and Finance Law and Practice*. Vol. 10, 1999, p. 10.
- BLACKHURST, Paul. *Adam Smith and E-commerce?* Página revisada el 25 de febrero de 2000. <<http://www.mce.be/article/ecom.htm>>.
- BRAVO, David y VILLANUEVA, Walter. *La imposición al consumo en el Perú*. Lima: Editorial Tinco, 1998.
- BRINSON, Diane y RAOCLIFFE, Mark. *Internet, Law and Business Hand*. Ladera Press, 1996, p. 323.
- CALDERÓN RODRÍGUEZ, Cristián. «Perú: El Impacto de la Era Digital en el Derecho». *Revista electrónica de derecho informático*. Página revisada en abril de 2000. <<http://publicaciones.derecho.org/redi>>
- CASTEJÓN, Rafael. «La Revolución Digital». Catálogo de nuevas tecnologías, productos y servicios para el milenio digital (Suplemento de PC WORLD). PC WORLD. Barcelona, 2000, n.º 165, p. 52.
- CAYÓN GALLARDO, Antonio. *Los impuestos en España*. Navarra-España: Editorial Aranzadi, p. 296.
- CLINTON, Bill y GORE, Al. *A Framework For Global Electronic Commerce*. Washington D.C., 1997.
- COCKFIELD, Arthur. «Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits». *Tulane Law Review*. Vol. 74, n.º 1, 1999.
- COCKFIELD, Arthur. *Should Computer Servers Be Taxed?* Página revisada en abril 2000. <<http://www.ssrn.com>>.

- COCKFIELD, Arthur. *Tax Compliance Issues for U.S. Companies with International Electronic Commerce Transactions*. Tax Notes International, 2000.
- COMMISSION EUROPEENNE – Direction Générale XXI, Fiscalité et Unión Douanière Politique Fiscale. *Document de Travail: Impôts Indirects et Commerce Electronique*. Bruselas, 1999.
- CÓRDOVA, Alex. «El impuesto general a las ventas y el comercio electrónico». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Marzo 2001. Vol. 38.
- CHAN, Clayton. «Taxation of Global E-commerce on the Internet: The underlying issues and proposed plans». *Journal of Global Trade*, 2000.
- DE JUAN LEDESMA, Álvaro. «Internet y Nuevas Tecnologías en Telecomunicaciones: Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional». *Revista Análisis Tributario*, n.º 141 y 142, 1999.
- DELGADO, Ana María. «El Régimen Jurídico de las Notificaciones Telemáticas». *Actualidad Informática Aranzadi*, n.º 33. Madrid, 1999.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF TAX POLICY. *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Noviembre 1996.
- DOEMBERG, Richard y HINNE KENS, Inc. *Electronic Commerce and international taxation*. La Haya: IFA-Kluwer Law International, 1999.
- DUNAHOO, Carol. *Electronic Commerce and Tax Neutrality: Current Vat Issues*. Internet Law and Policy Forum Jurisdiction. Montreal, 1999.
- ESPIÑOZA CÉSPEDES, José Francisco «Medidas de Seguridad Aplicables a la contratación Electrónica y su Regulación Jurídica en el Perú». Tesis para optar el Título de Abogado en Derecho y Ciencias Políticas, Universidad de Lima, 1999.
- FERNÁNDEZ ORIGGI, Ítalo. «Comercio Electrónico Aplicación del Principio de Neutralidad en Materia de Política Fiscal». *Revista Electrónica de Derecho Informático*. Página revisada en marzo de 2000.
<<http://publicaciones.derecho.org/redi/N@mero 20 -Marzo del 2000/13>>.
- FROOMKIN, Michael. *The Essential Role of Trusted Third Parties in Electronic Commerce*. Página revisada en febrero de 2000 <<http://www.law.tm/>>.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Política Fiscal para un Plan de Estabilización y Desarrollo Económico*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1959.
- GILDEMEISTER, Alfredo. «Tributación internacional y comercio electrónico: aproximación a una grave problemática tributaria actual». *Themis*. Revista de Derecho. Segunda Época n.º 39. Lima, 1999.
- GILDEMEISTER, Alfredo. *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1995.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987.
- GREENSPAN, Alan. «Análisis sobre el desarrollo e impacto de las nuevas tecnologías de la información en la economía norteamericana». En *The Emerging Digital Economy II*. Secretaría de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica, 1999.

- HAMAEKERS, Hubert. «Precios de Transferencia: Historia, Evolución y Perspectivas». *Revista euroamericana de estudios tributarios: los precios de transferencia*. Madrid: Ediciones Estudios Financieros, 1999.
- HARDESTY, David. *La imposición internacional de Productos Digitales y Servicios*. Página revisada en marzo de 2000. <www.ecommercetax.com/>.
- HARDESTY, David. *IRS, el Plan Estratégico para la Declaración Electrónica*. Página revisada en noviembre de 1999. <<http://www.ecommercetax.com>>.
- HARDESTY, David. *Nexus and the Telecommuter*. Página revisada en noviembre de 1999. <<http://www.ecommercetax.com>>.
- HARDESTY, David. *Web Server in Another Country - Proposed Rules*. Página revisada en noviembre de 1999. <<http://www.ecommercetax.com>>.
- HOFFMAN, William; RAABE, William; SMITH, James y MALONEY, David. *Corporations, partnerships, Estates, and Trust*. Cincinnati: South West Thern College Publishing, 2001.
- INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE. *Tax Issues and Ramifications of Electronic Commerce*. Página revisada en diciembre de 1999. <<http://www.iccwbo.org>>.
- HORTELLA, Joan; ROCCATAGLIO, Franco y VALENTE, Piergiorgio. *La Fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: Editorial CISS Praxis, 2000.
- HORNGREN, W.O. STRATION y G.L. SUNDEN. *Introduction to Management Accounting*. Prentice Hall International Inc., 1996.
- JOHNSTON, Donald J. Conferencia en Ottawa. Canadá del 7 al 9 de octubre 1998.
- JOSTEN, R. Bruce. *E-Commerce Taxation: Issues in Search of Answers*. U.S. Chamber of Commerce. Septiembre 1999. <<http://www.ecommercecommission.org/library.htm>>.
- KOBRIN, J. Stephen, Wharton School. «Usted no puede declarar el ciberespacio como territorio nacional». En TAPSCOTT, Don, LOWLY, Alex y TICOLL, David. *La Era de los Negocios Electrónicos. Cómo generar utilidades en la economía digital*. Santa Fe de Bogotá: Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A., 1999.
- KRAMER, Jennifer. *The Cibertext Dillenue*, 1997.
- LARENTZ, Francis. *Nuevas Oportunidades con el Progreso del Comercio Electrónico en 1998 y Futuros Prospectos*. Ministerio de Economía, Finanzas e Industria de Francia, 2000.
- LARENTZ, Francis. *Comercio electrónico un nuevo factor para los consumidores, empresas, finanzas e industria de Francia*. Ministerio de Economía, Finanzas e Industria de Francia, 1998.
- LEMLEY, Mark. *El monopolio y el problema de la estandarización de internet*. Abril 1999. <http://papers.ssrn.com/papers.Taf?ABSTRACT_ID=44458>.
- LEMLEY, Mark. *El Derecho Económico en la Regulación de Internet*. Página revisada en noviembre de 1999. <<http://www.ssrn.com/papers.ssrn.com/paper.taf>>.
- LEMLEY, Mark. *Estandarizando al gobierno en el establecimiento de Políticas de estandarización para el consumo electrónico*. Abril 1999. <<http://papers.ssrn.com/paper.taf>>.
- LIND, Stephen y otros. *Fundamentals of corporate taxation*. Foundations Press, 2002.
- LITAN, Robert E. y NISKANEN, William. *¡Hacia la Digitalización! Una Guía de Política en la Era Digital*. Ediciones Gestón 2000.

- MELDMAN, Robert y SCHADELWALD, Michel. *A practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions*. Chicago: Kluwer Law International, 1997, p. 17 y ss.
- MILLER, Riel. «Ciberespacio ¿La Próxima Frontera?». En TAPSCOTT, Don; LOWLY, Alex y TICOLL, David. *La era de los negocios electrónicos. Cómo generar utilidades en la Economía Digital*. Santa Fe de Bogotá-Colombia: Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A., 1999.
- MONTI, Mario. «Creando un Ambiente Favorable para el Desarrollo del Comercio Electrónico». En *Comercio Electrónico en la Práctica*. Edición de la Cámara Internacional de Comercio. Francia. 1997.
- NEGROPONTE, Nicholas. TIME. *Will Every thing be digital?* Nueva York, junio, 2000. Vol. 155. N.º 25.
- NELSON, Michael. «Gobierno y Gobernabilidad en un Mundo de Redes». En *La Era de los Negocios Electrónicos. Cómo Generar Utilidades en la Economía Digital*.
- NÚÑEZ PONCE, Julio. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: Derecho Empresarial Informático en Internet y el Uso de La Microforma Digital*. Lima: Editora Perú, 2000.
- OCDE. *The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda*. Página revisada en septiembre de 1999. <<http://www.oecd.org>>.
- OECD, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. *Proposed Clarification of the commentary on Article 5 of the OECD model Tax Conventions, Draft for comments*. Marzo 2000, apartado 3.
- OECD, DIRECTORATE FOR SCIENCE, TECHNOLOGY AND INDUSTRIAL. *Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government (The Sacher Report)*. 1997. <<http://www.OECD.org>>.
- OLIVER CUELLO, Rafael. «El Comercio Electrónico Perspectiva Tributaria». *Actualidad Informática Aranzadi*, n.º 33, octubre, 1999.
- OMNIBUS APPROPRIATIONS ACT OF 1988. Approved as H.R. 4328 by Congress on October 20, 1998. Signed as Public Law 105-277 on October 21, 1998. TITLE XI: *Moratorium in Certain Taxes*. SEC. 1100. Short Title, This title may be cited as *Internet Tax Freedom Act*. Sec. 1100. Moratorium.
- OWENS, Jeffrey. *Electronic Commerce, Answering the Emerging Taxation Challenges*. Página revisada el 25 de diciembre de 1999. <<http://www.ecommercecommission.org/library.htm>>.
- PALADELLA SALORD, Carlos de. *El dinero físico y su desaparición*. Revista Electrónica de Derecho Informático (REDI). Página revisada en octubre de 1999. <Publicaciones.derecho.org/redi/N@umero_10_Mayo_de_1999/paladella>.
- PERKINS, Mike. OECD Revises Commentary on E-Business and Permanent Establishment... Además de España, Portugal sostiene una posición similar en cuanto a calificar a los web sites como establecimientos permanentes.
- SAWYER, Adrian. «Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments». *Virginia Tax Review*. Vol. 19, n.º 1, 1999.
- TAVEIRA TORRES, Heleno. Precios de Transferencia y su Control Fiscal en la Legislación Fiscal Brasileira. *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios: Los Precios de Transferencia*. Madrid: EDICIONES ESTUDIOS FINANCIEROS, 1999, p. 164.

- TAX MANAGEMENT INC. (Bureau of National Affairs-BNA). *The Emerging International Tax Environment for Electronic Commerce*. Washington DC. Febrero, 1999, p. 19.
- U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy II*. Junio de 1999.
- U.S. SECRETARY OF COMMERCE. *The Emerging Digital Economy*. Abril 1998.
- VARIAN, Hal. *Cinco hábitos de las revoluciones altamente efectivas*. Página revisada el 1º de mayo de 2000.
<<http://forbes.com/asap/00/0221/073.htm>>.
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.
- WADSWORTH DELGADO, Richard. *Ponencia al VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática: Aplicación de Tecnología y Derecho como un caso de negocios*. Lima: Editora Perú, 2000.
- WALL STREET JOURNAL INTERACTIVO. ¿Cuál será el mejor modelo para internet en Latinoamérica? La gran incógnita. Página revisada en marzo de 2000.
<<http://interactivo.wsj.com/articles/efactoids-technology.htm>>.

Impreso en los talleres de
INDUSTRIALgráfica S.A.
Chavín 45 Lima 5 Perú
Email: igs@goalsnet.com.pe
Teléfono: 431-2505
Fax: 431-3601
Noviembre de 2003

Próximas publicaciones del
Fondo Editorial PUCP

*La desprotección del cónyuge
y del tercero en la sociedad de
gananciales*

José Almeida Briceño

*Tratado de las obligaciones.
Cuarta parte.*

Biblioteca Para leer el
Código Civil

Felipe Osterling Parodi y
Mario Castillo Freyre

*Los orígenes del gobierno
representativo en el Perú*

Coedición con el Fondo de
Cultura Económica

Valentín Paniagua Corazao

La sociedad sigma

Coedición con el Fondo de
Cultura Económica

Adolfo Figueroa

Derecho de sucesiones

César E. Fernández Arce

Este es un libro que comprende y desarrolla en forma integral la materia de la tributación del comercio a través de Internet.

Relevancia

Es el primer libro de sus características en el ámbito latinoamericano, pues no solo se dirige a identificar los puntos problemáticos de la tributación Internet, sino que plantea soluciones y recomendaciones las cuales pueden ser llevadas a la práctica como parte de un plan estratégico tributario.

Permite responder interrogantes tales como las siguientes

- ¿Qué actividades están gravadas en Internet?
- ¿Cuál es la responsabilidad tributaria de las empresas por operaciones realizadas a escala internacional
- ¿Que operaciones quedarán sujetas al IGV?, p. ej. ¿qué ocurre con la venta de libros en línea?
- ¿Que operaciones generan imposición sobre la renta?
- ¿Qué implica el concepto tributario de establecimiento permanente a efectos del comercio electrónico?
- ¿Puedo mover mi negocio de Internet a un país determinado a efectos de tributar en dicho país?
- ¿Que conceptos invertidos en mi negocio en línea son gasto deducible a efectos de la imposición sobre la renta?

Es un material de consulta empresarial, académico y profesional

En lo que respecta a la tributación de Internet, aún las más grandes firmas de consultoría legal y tributaria están tratando de nivelarse con los avances de las Nuevas tecnologías. En tal sentido, las empresas necesitan un material básico de consulta que les permita orientarse con seguridad, sin tener que gastar cifras extraordinarias por concepto de consultoría.

Perspectiva internacional

Contiene además de una visión internacional, una revisión de los avances logrados en materia tributaria del comercio electrónico en diversos países de Latinoamérica, Norteamérica y la Comunidad Europea.

www.e-tributacion.com

