

## INTEGRACIÓN PRODUCTIVA. LAS PYMES

### PONENCIA. NECESIDAD DEL ESTUDIO DE ASPECTOS TRIBUTARIOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO (ON LINE) PARA FACILITAR EL DESARROLLO DE LAS PYMES DE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR EN EL MARCO DE LA INTEGRACIÓN PRODUCTIVA

PONENTE: GISELA HÖRISCH PALACIO<sup>1</sup>

mail: ghoerisch@yahoo.com

Trabajo presentado y debatido en las X JORNADAS RIOPLATENSES de DERECHO ( Colegio de Abogados de San Isidro, mayo 2012.

#### Resumen:

El comercio electrónico ha revolucionado el comercio actual ya que por su sencillez, inmediatez y variedad contiene las claves para que cualquier empresa pueda desarrollarse. Este contexto, caracterizado por la reducción de costos en el ciclo productivo, tiempo empleado para las operaciones y los destinatarios-clientes finales ilimitados a los que se puede acceder con requisitos mínimos (una computadora, conexión a internet y una web) hacen propicio que individuos y PYMES puedan crecer y expandir sus fronteras.

Dicha realidad existente entre países del MERCOSUR requiere un marco legal que involucre estudios sobre fiscalidad en el comercio electrónico entre los distintos Estados que intervienen en la operatoria. Pues bien, es el derecho internacional tributario -más específicamente el derecho comunitario tributario- quien, ante la aparición del comercio electrónico, nuevamente debe enfrentar dos desafíos: el reparto de la potestad tributaria de los Estados involucrados respecto de hechos imposables transnacionales celebrados por comercio electrónico, evitando situaciones que podrían acarrear la doble imposición internacional (o nula tributación) y la lucha contra la evasión fiscal internacional.

En relación al primer problema planteado, es necesario centrarse en el análisis del concepto de establecimiento permanente, no sólo para determinar quién tiene potestad tributaria y si esta es exclusiva o compartida en el marco de los convenios de doble imposición, sino también para abordar dos problemas: en primer término su definición, qué es y cuándo nos encontramos ante un Establecimiento permanente (el software, el server, el web site son EP? Es requerida la presencia física para ser considerado EP?) y en segundo término si es necesario adecuar el concepto ya existente a la nueva realidad, sea ampliándolo o modificando el mismo o bien manteniendo dicho concepto que se aplica al comercio convencional, abandonarlo o bien establecer, por ejemplo, el gravamen de la renta estrictamente territorializada para cualquier actividad (con las implicancias que significan, verbigracia, la eliminación total del gravamen de la renta en el estado de la fuente para reservar a este sólo el gravamen de los consumos).

**Con prescindencia del modo elegido, es necesario que los Estados Partes del MERCOSUR profundicen el estudio de esta temática y adopten una decisión consensuada en un corto plazo, para facilitar el desarrollo de las PYMES del territorio, con pautas claras y respetando la neutralidad fiscal; asimismo dichas medidas resultan claves para no permitir que el comercio electrónico directo signifique la pérdida de bases imposables para los Estados miembros, ni que la falta de regulación pueda dar cauces a la evasión fiscal internacional.**

Con la adopción de reglas claras en estos aspectos y respetando los principios elaborados en Ottawa en 1998 como son los principios de equidad, certidumbre, eficiencia, neutralidad, flexibilidad e igualdad, sin duda se favorecerá el comercio electrónico, fomentando el desarrollo y crecimiento de PYMES en el MERCOSUR.

---

<sup>1</sup> Abogada UBA. Master en "Derecho y Tecnologías de la Información y la comunicación"- Universidad Ramón Llull, La Salle, España. Profesora Adjunta interina "Derecho Internacional Tributario" UBA y docente de "Derecho Tributario" – UBA y UB.

## INTRODUCCION:

Todos sabemos que la irrupción de las nuevas tecnologías en las últimas décadas, han dado lugar a una serie de cambios significativos; si la primera ola dio inicio a la civilización y la segunda a la modernidad, la actual revolución tecnológica esta permitiendo la conformación de un mundo basado en la información como eje dinámico organizador de la nueva economía mundial: se habla de la era de la información, digital o del conocimiento.

La Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad España, entiende al comercio electrónico o e-commerce como “cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación, como Internet”<sup>2</sup> definición que incluye no sólo la compra y la venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también el uso de la Red para actividades anteriores o posteriores a la venta, tales como publicidad, búsqueda de información sobre productos o proveedores, atención al cliente, etc.

### OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO: CLASIFICACIONES

Dentro de las clasificaciones de las operaciones del comercio electrónico, podemos referenciar la que distingue entre los sujetos intervinientes; así podemos referirnos a B2B (business to business) donde ambas partes serán empresas, B2C (business to consumers ) que implica el comercio entre empresa y consumidor, C2C (consumers to consumers) implica la venta entre consumidores, como puede ser las páginas de remates o subastas de productos usados, consumers to administration (consumidor y administración) por ejemplo en nuestro país la obligación de la presentación de DDJJ por internet, o business to administration (empresa y administración).

Por otro lado, dentro del comercio electrónico conviene distinguir dos modalidades a las que ya hicimos alusión en el título: suministros o compras on line (directo) u off line (indirecto) tomando en cuenta para ello las formas en que suministran los bienes objeto del mismo.

Así se habla de suministros off-line o indirecto en los que se utilizan medios de transporte convencionales, conservando los bienes su naturaleza tangible, lo único particular en la contratación es que ésta se realiza por medios informáticos y puede o no ser por estos medios el pago de la operación. Por ejemplo, compro un artículo por una página de Internet, lo pago y me entregan dicho artículo en el domicilio que elijo. Esta clase de operaciones no ofrece mayor dificultad y será subsumible a la regulación tributaria de los modos tradicionales de contratación.

En los suministros on-line –o directos- en cambio, los productos se adquieren a través de la red y se envían al cliente en forma digitalizada a través de la propia red. Aquí el pedido, pago y envío del bien se produce on line, son bienes de naturaleza intangible que viajan por la red. Este tipo de comercio es el que será objeto de tratamiento en esta ponencia y es el que posee mayor relevancia, pues se torna dificultoso establecer

---

<sup>2</sup> Informe sobre el Impacto del comercio electrónico en la Fiscalidad Española, Ministro de Hacienda, Madrid, 2000, pag 140.

la naturaleza intrínseca de la operación ya que se produce la desmaterialización del objeto, vía digitalización.

Ante esta nueva realidad, una realidad virtual, que difícilmente puede conectarse con un territorio concreto, entran en crisis conceptos basilares de los vigentes sistemas impositivos, tales como el de soberanía fiscal y otros propios de la fiscalidad internacional, como los de residencia fiscal, establecimiento permanente, el cual será seguidamente abordado, a los que se añaden otros problemas relacionados con la calificación de las rentas u operaciones, y la localización del hecho imponible.<sup>3</sup>

#### ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: CONCEPTO. IMPORTANCIA.

El servidor o el sitio web de un vendedor incorporado en un servidor ¿constituyen un establecimiento permanente a efectos fiscales?, que o cuándo nos hallamos frente a un establecimiento permanente?

En la legislación Argentina el término aparece mejor definido no por la ley de impuesto a la ganancia que contiene en su articulado menciones al establecimiento permanente pero con sentidos distintos, sino que podemos ver la conceptualización en el impuesto a la ganancia mínima presunta. Así, el art. 2 h), de la ley 25.063 comprende entre los sujetos pasivos de dichos tributos a: “los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cuales quiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicio, que pertenezca a personas de existencia visibles o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación , explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sus sucesiones indivisas allí ubicadas.

Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle total o parcialmente su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta. (...) Continua explicitando qué se considera y qué no establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente, al que se recurre por los distintos sistemas fiscales para abordar el problema de los no residentes que desarrollan en el país una actividad habitual o continuada, presenta dificultades en su aplicación al nuevo entorno del comercio electrónico.

El art. 5 del modelo OCDE, por cuanto prevé la definición del establecimiento permanente, es una de las disposiciones más criticadas y cuestionadas en el orden mundial.

De acuerdo con el art. 5 del Modelo de OCDE es la existencia de una “instalación fija de negocios”, es decir, empresa que ejerce toda o parte de su actividad, lo que determina que pueda hablarse de un establecimiento permanente.

Esa requerida presencia física de la sede es lo que dificulta su aplicación al comercio electrónico, pues la red permite una presencia continuada, simplemente con disponer de un sitio web para ofrecer bienes y servicios, sitio que no se encuentra vinculado a

---

<sup>3</sup> RAMIREZ GOMEZ, Salvador “Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación en el comercio electrónico”- Facultad de Derecho, Universidad de Huelva, Derecho y conocimiento, vol 1, pág 160.

una concreta localización física, sino que consiste, exclusivamente en software y datos electrónicos, elementos intangibles, en absoluto asimilables a un lugar fijo de negocios.

La OCDE destaca la necesidad de separar claramente el significado de “server” y “web site”. Considera que únicamente el servidor detenta la suficiente entidad como para constituir un establecimiento permanente, mientras que un web site no puede ser sometido a imposición en el país de la fuente, al no ser esa actividad constitutiva de un establecimiento permanente.

Con respecto a la necesidad del factor humano, la OCDE parte de la idea de que una empresa puede desarrollar transacciones electrónicas en un país, sin la intervención de ningún empleado.

Los criterios contenidos en el art. 5 del Modelo y los Comentarios al mismo (apartado 10) establecen, refiriéndose a los negocios llevadas a cabo mediante equipos automáticos, que sería posible considerarlos EP si asimilamos dichos servidores a las máquinas tragamonedas o expendedores automáticos, que como se aclara en el comentario al citado artículo pueden constituir establecimiento permanente siempre que la empresa se ocupe del mantenimiento y manutención de las mismas.

Pero si dicho planteamiento puede resolver el problema legal, no resuelve, sin embargo la facilidad con que se podría eludir una determinada jurisdicción fiscal, pues, bastaría con situar el servidor en un estado distinto del estado en el que se obtiene la renta, por no referirnos a la posibilidad de que el ordenador que actúa de servidor sea un ordenador portátil, y, por lo tanto, sin vinculación fija a un territorio.

Respecto a las disposiciones contenidas en el apartado 4 del artículo 5 del Modelo, referidas a las actividades de carácter preparatorias o auxiliares no constituyen establecimiento permanente, pese a disponer de un lugar fijo de negocios. Es claro en este caso que aunque puede contribuir a la productividad, es una actividad auxiliar.

En igual sentido Asorey expresa que “si el server funcionase con un propósito de almacenaje, exhibición o entrega de viene a consumidores, podría tener un tratamiento distinto del server que provee publicidad. A su vez, si el server solamente se utilizase para recibir solicitudes de los consumidores de otro país, dicho server actuaría como un mero intermediario de dichas solicitudes”<sup>4</sup>.

El tratamiento tan pormenorizado y las distintas posiciones al respecto, son tomadas por los Estados para no “ceder” jurisdicción fiscal, por eso es que hoy en día la mayoría de los países importadores de capital se encuentran estudiando la posibilidad de encuadrar, ya sea los ISP, o en su caso, “páginas web” dentro del concepto de establecimiento permanente.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> ASOREY, Ruben O “Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El cibercomercio”. Periódico Económico tributario. Octubre de 1998.

<sup>5</sup> Nótese en el caso Argentino la jurisprudencia contradictoria en la materia de dos casos referidos al sistema internacional de reservas aéreas (sistema “Amadeus”). Mientras una parte de la jurisprudencia ha sostenido la imposibilidad de invocar la potestad tributaria argentina frente la ausencia de un establecimiento permanente del prestador-beneficiario extranjero (fallo Austral, TFN, sala A del 6-2-2007); el otro sector de la jurisprudencia ha justificado el ejercicio de la potestad tributaria argentina al sostener que existe un asesoramiento o una asistencia técnica desde el exterior, o bien que la “utilización económica” del servicio se realiza en el país (autos “Aerolíneas argentinas SA s/ apelación del IG, ratificado por la cámara nacional de apelaciones” 5-2-2008)

En efecto, y ya como explicáramos este representa el fundamento de la conexión territorial que justifica la imposición (compartida) a la fuente de las rentas derivadas de la actividad de empresa y de las derivadas del trabajo autónomo (modificación Introducida al modelo en el año 2000) en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición, a un sujeto que, siendo no residente, mantiene cierto grado de vinculación con dicho estado. Bajo el derecho interno Argentino, además, el concepto cumple la función de determinar la forma de gravabilidad de la ganancia de fuente argentina obtenida por la empresa extranjera<sup>6</sup>.

Como señala López Tello “la mayoría, por no decir la práctica totalidad, de los estados determinan la aplicación espacial de sus normas tributarias combinando criterios personales y territoriales. Aparecen así conceptos de Estado Residencia, que grava en función del criterio de residencia de quien obtiene la renta y de Estado Fuente, que grava en función de la adscripción territorial de la fuente de la renta. Cuando los estados someten a tributación una renta obtenida por el mismo sujeto, el uno por la residencia del sujeto, y el otro porque la fuente de donde procede la renta se encuentra en su territorio, nos encontramos ante el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional... el **reparto de la potestad tributaria en la imposición internacional sobre los beneficios empresariales gira así en torno al concepto de establecimiento permanente.**”<sup>7</sup>

Ante el comercio electrónico, y por los temas expuestos cuyo debate requiere una mayor profundización –aquí sólo expusimos algunas dificultades de su concepto– surge la necesidad de replantarse su adecuación a las nuevas tecnologías.

Hay calificada doctrina que sostiene la necesidad de adecuar el concepto actual de establecimiento permanente a fin de incluir estas operaciones; otros sostienen que debe abandonarse este concepto y por último, hay autores que ven otros caminos, así opinan “la única forma de evitar la disparidad de trato con otras operatorias comerciales que no dan lugar a un establecimiento, así como la que supondría, en general, el mantenimiento del concepto de establecimiento permanente para el comercio convencional, sería abandonar definitivamente este régimen de tributación en pro de un gravamen de la renta estrictamente territorializada para cualquier actividad. De lo que no podemos estar seguros es de si, por esta vía, acabara postulándose, finalmente la eliminación total del gravamen sobre la renta en el Estado de la fuente para reserva a este, únicamente, el gravamen sobre el consumo. Es probable que esta sea para muchos la única solución que deba darse al comercio electrónico, sin replantear o abandonar un concepto, el del establecimiento permanente, tan arduamente decantado a lo largo del tiempo<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Si tributa como residencia o bien como un beneficiario del exterior

<sup>7</sup> OCDE, párrafo 10 de los comentarios al artículo 5 del “Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio”, comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997, Pág. 4

<sup>8</sup> Montesinos Oltra, op. Cit, pág151

**Con prescindencia del modo elegido, es necesario que los Estados Partes del MERCOSUR profundicen el estudio de esta temática y adopten una decisión consensuada en un corto plazo, para facilitar el desarrollo de las PYMES del territorio, con pautas claras y respetando la neutralidad fiscal; asimismo dichas medidas resultan claves para no permitir que el comercio electrónico directo signifique la pérdida de bases imponibles para los Estados miembros, ni que la falta de regulación pueda dar cauces a la evasión fiscal internacional.**

#### EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MERCOSUR.

En cuanto a la existencia de conceptos propios en los ordenamientos tributarios internos en los Estados miembros del Mercosur, podemos apreciar que Argentina, Brasil y Paraguay contienen una conceptualización del Establecimiento Permanente, en tanto Uruguay no posee tal definición.

Lo importante al respecto es que deberá establecerse por parte de los Estados Miembros cuándo se configura, a los efectos de dar certidumbre a las empresas en este tema tan debatido y controvertido y eso lo proponemos.

Haciendo un racconto histórico la primera manifestación de interés respecto al tema entre los países del Mercosur fue en junio de 2000 cuando en Buenos Aires se llevó a cabo la XXXVIII reunión del MERCOSUR y se creó el Grupo AdHoc sobre comercio electrónico (hoy subgrupo de trabajo nro. 13).

El mismo se abocó al estudio del comercio electrónico. Entre los temas que se abordaron conforme los respectivos programas de trabajo fueron, entre otros, la protección de datos personales, firma digital, (con un proyecto normativo sobre “reconocimiento de la eficacia jurídica del documento electrónico, la firma electrónica y la firma electrónica avanzada en el MERCOSUR”.) En cuanto al comercio electrónico y las PYMES, en la reunión de trabajo celebrada en Asunción, Paraguay en el año 2005, las delegaciones se comprometieron a analizar definiciones específicas para desarrollar propuestas.

También se creó el Mercosur Digital, que tiene como objetivo reducir las asimetrías legales y tecnológicas y promover políticas y estrategias comunes en el área de la Sociedad de la Información que contribuyan para el crecimiento y la integración económica regional y fomenten el desarrollo del comercio electrónico en la región.

Entre las últimas acciones llevadas a cabo entre Argentina y Uruguay en el marco del Mercosur digital, esta la infraestructura de sello de tiempo (timestamping), un mecanismo on line que permite demostrar que una serie de datos han existido y no han sido alterados desde un instante específico en el tiempo. De esta forma se testifica la existencia de dichos datos electrónicos en una fecha y hora concretos, se validan las firmas digitales y se comprueba, con seguridad, su identificación en el mundo digital<sup>9</sup>. Sin duda tendrá repercusiones en todas las ramas del derecho, no sólo en la Fiscal, para la prueba de las operaciones/contratos comerciales y la fecha cierta de las mismas.

---

<sup>9</sup> Información obtenida de la página oficial de Mercosur digital. [www.mercosur.int](http://www.mercosur.int)

Por eso y paradójicamente a lo que se sostuvo, si la irrupción de las nuevas tecnologías provocan un aumento del riesgo de fraude y evasión fiscal, también suponen nuevos instrumentos en manos de la administración tributaria para combatirlos.

#### OTRAS DIFERENCIAS ENTRE PAISES DEL MERCOSUR EL PROBLEMA DE LAS CALIFICACIONES.

Argentina y Brasil gravan por el criterio de renta mundial y Uruguay y Paraguay gravan por principio de territorialidad o fuente. Argentina y Brasil tienen convenio de doble imposición firmado entre ellos, no con el resto de sus socios, en tanto que Uruguay y Paraguay también tienen suscrito un convenio de doble imposición entre ellos y no así con los restantes miembros.

Entre los países que no gravan los servicios prestados en el exterior y consumidos o aprovechados económicamente en el país se encuentran Paraguay y Uruguay, ya que Brasil y Argentina lo hacen, por ello debieran modificar las normas legales a fin de alcanzar este tipo de operaciones que son muy comunes en el ámbito del comercio electrónico, sobretodo por la calificación que adopta gran parte de la doctrina en cuanto a la entrega de bienes digitalizados, que son considerados prestaciones de servicio.

Así, por ejemplo tenemos que una compraventa de un libro con la consiguiente entrega, un bien tangible, hoy se convierte en un simple prestación de servicio, por ello deberá tenerse en cuenta la calificación jurídica asignada al negocio, esto es, si nos encontramos en presencia de la explotación de un derecho de propiedad intelectual o una mera prestación de servicios. En el primer caso será una explotación económica del derecho transmitido, pudiendo el cesionario reproducir o no la obra transmitida, supuesto bajo el cual la transacción se encontrara excluida del gravamen; en cambio si es la segunda alternativa, la intención del prestatario será el consumo o utilización del servicio para uso propio y revestirá la calificación de prestación de servicio, en contratos y comprendida, dentro del ámbito de imposición del tributo.

Si tomamos en cuenta las modificaciones de los comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE y de acuerdo a sus lineamientos coincidentes con los de la Unión Europea, se debe tomar en consideración los derechos transferidos en la operación. Así se califica como cánones las remuneraciones relacionadas con los programas informáticos "si no se transfieren todos los derechos sobre dichos programas (es decir, si la titularidad no cambia de manos). Se trata de remuneraciones por transacciones de derechos de autor en materia de programas informáticos que permiten al cesionario explotar comercialmente los derechos para reproducir productos informáticos, para su venta o concesión de sublicencias sobre los derechos a otra parte, pero que no suponen una pérdida de la titularidad original" (comentarios modelo convenio OCDE- 1998)<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Así podríamos distinguir las rentas obtenidas en función del tipo de atribución de los derechos de uso y disfrute que con la misma se transfieren:

-cuando nos se transfieren la totalidad de los derechos sobre el programa informáticos, la remuneración constituirá un canon cuando el transmitente cede una parte de sus derechos a una tercera persona a efectos de que por esta se desarrolle o explote comercialmente el propio programa, particularmente a través de su distribución o desarrollo.

Si bien no es objeto de la ponencia, ya que excede con creces su tratamiento en este trabajo, no podíamos dejar de mencionar la importancia de determinar la calificación de la renta para ver si se trata de un canon o beneficio empresarial, ya que si seguimos el modelo de convenio de la OCDE, le asignará imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo (art. 12.1 modelo) o bien tributará como un beneficio empresarial en forma compartida entre el Estado de Residencia y el de la fuente.

Por último, a las problemáticas antes descriptas, se vienen a sumar la de localización del sujeto pasivo a fin de determinar la imposición indirecta lo cual se ve acrecentado por la reducción o presión de intermediarios en la cadena de comercialización a los cuales, la administración fiscal, suele asignar el carácter de agentes de retención.

Son muchos y sumamente interesantes los debates en torno a la fiscalidad en estas nuevas tecnologías en esta sociedad de la información, del conocimiento. Lo importante es adoptar reglas claras en estos aspectos para favorecer el comercio electrónico, fomentando el desarrollo y crecimiento de PYMES en el MERCOSUR.

#### BIBLIOGRAFIA:

GARCIA VIZCAINO, Catalina "Derecho Tributario" consideraciones económicas y jurídicas – IV edición ampliada y actualizada, tomo I. ed Abeledo Perrot 2009

MONTESINOS OLTRA, Salvador "Comercio electrónico y gravamen de las rentas empresariales de los no residentes" CRONICA TRIBUTARIA – NUM 108/2003.

PALACIO, Susana "FINANZAS PUBLICAS Y ADMINISTRACION FINANCIERA", Editorial Estudio, 2008.-

PALACIO, Susana y HORISCH, Gisela "Impuestos al consumo en la integración". Ponencia presentada en las XV Jornadas Rioplatenses de Derecho, San Isidro, Provincia de Buenos Aires, 2008.

RODRIGUEZ REY, Tayli Annielys "Tributación y comercio electrónico", Noticias jurídicas, julio 2004

UCKMAR, Victor Corsaniti; Giuseppe Di Mercante; Asorey y Billiardi "Manual de derecho tributario internacional" I Edición Argentina. Ed La Ley, 2010.

---

- Cuando la adquisición de programas informáticos tenga por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente, la contraprestación debe ser tratada como renta de una actividad comercial.

- Cuando los pagos se realicen en contraprestación a la enajenación de derechos sobre el programa informático, mediante la transferencia de la plena propiedad, no podrán ser considerados como cánones. (RAMIREZ GOMEZ, Salvador "Nuevas tecnologías ..." op. Cit. Página 165/166)