

DESAFÍO IMPOSITIVO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE MAGÍSTER EN
TRIBUTACIÓN

AUTORES:
CRA. MARIELA DAUBER
CRA. SILVANA RAMIREZ

DIRECTOR:
DR. ANDRÉS BLANCO

ENERO 2017



ÍNDICE

ABSTRAC	2
1. INTRODUCCIÓN: COMERCIO ELECTRONICO	3
1.1. Antecedentes y Concepto	3
1.2. Comercio Electrónico: Directo e Indirecto	6
1.3 Bienes Intangibles	7
2. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	9
2.1. Introducción	9
2.2. Fiscalidad Indirecta.....	9
2.2.1. Clasificación de las operaciones.....	9
2.2.2. Concepto de lugar de realización del hecho imponible.....	12
2.3. Fiscalidad directa	15
2.3.1 Renta bruta y gastos deducibles en los impuestos a la renta	26
2.3.2. Establecimiento Permanente.....	28
3. NORMATIVA DEL DERECHO COMPARADO	36
3.1. Introducción	36
3.2. Fundamentos tributarios del comercio electrónico.....	36
3.2.1. Principios tributarios de Estados Unidos	36
3.2.2. Principios tributarios expuestos por la OCDE.....	37
3.2.3. Principios de la Unión Europea.....	38
3.3. Plan de Erosión de Bases y Desvío de Beneficios (BEPS) enfocado a la economía digital.....	38
4. ANÁLISIS CRÍTICO	45
5. LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS	48
6. BIBLIOGRAFÍA	49

ABSTRAC

Con el desarrollo de las comunicaciones y el avance de las tecnologías de la información, la comercialización de productos y servicios se ha establecido en una nueva modalidad “el comercio electrónico” que ha llegado para quedarse. Esta forma de comercio genera una nueva manera de creación de valor, sirviendo de motor a la nueva era de la economía digital.

Si bien estamos a un clic de distancia de una operación de e-commerce, también estamos a un clic de distancia de la deslocalización, la desintermediación y la desmaterialización de bienes y servicios, creando situaciones que no permiten conocer la fuente generadora de las rentas y la jurisdicción aplicable para el cobro de los tributos, entre otros problemas.

El presente trabajo está orientado a destacar la necesidad de desarrollar nuevos mecanismos para la fiscalización de las transacciones de comercio electrónico.

En base a estudios realizados sobre dicho tema se elabora el marco teórico con el fin de reconocer y analizar la problemática que ha implantado el comercio electrónico, analizando diferentes propuestas de acciones estratégicas que contribuyen a la fiscalización de tales operaciones.

DESCRIPTORES

Comercio Electrónico. Fiscalidad Directa. Fiscalidad Indirecta

1. INTRODUCCIÓN: COMERCIO ELECTRONICO

1.1. Antecedentes y Concepto

El constante avance tecnológico ha influenciado en diferentes órdenes sociales creando una nueva economía, basada en las comunicaciones y las tecnologías de la información, surgiendo así el comercio electrónico casi en paralelo con el nacimiento de internet. Durante la década de los noventa nacieron dos empresas que tuvieron la visión de comercializar a través de la web, las cuales hoy en día se convirtieron en líderes mundiales, ellas son eBay y Amazon. Desde entonces, el comercio electrónico aumenta en forma exponencial desarrollando en la actualidad un rol importante como motor del crecimiento económico mundial.

Esta modalidad de comercio, ha originado una nueva forma de creación de valor en el ámbito empresarial en donde han adquirido especial relevancia los activos intangibles. El avance de las comunicaciones a nivel mundial ha provocado el acercamiento de los Estados. En este marco los sistemas tributarios deben adaptarse a la nueva realidad que surge como consecuencia de las transacciones comerciales de bienes intangibles, con el desafío de maximizar su potencial y proteger en paralelo las bases de la recaudación.

Como antecedente cabe citar a la Organización Mundial del Comercio (OMC) la cual en mayo del 1998 aprobó la Declaración de Ginebra sobre el comercio electrónico mundial. Por iniciativa e impulso de los Estados Unidos se incluyó el compromiso de los países miembros de la OMC de no imponer derechos de aduana a las transacciones electrónicas. La misión de la OMC es aunar esfuerzos a los efectos de eliminar y/o reducir los aranceles que gravan el comercio internacional y particularmente para el comercio electrónico intenta evitar que los países miembros comiencen a aplicarlos.

En octubre de ese mismo año el Congreso de Estados Unidos aprobó una la ley "Internet Tax Freedom Act" (ITFA) que en su momento era provisoria y en julio del 2014 cobra carácter definitivo con lo cual sigue vigente. En materia de

impuestos a las ventas, la ITFA prohíbe la múltiple imposición al comercio electrónico pero no establece ningún criterio para evitarla.

Por su lado, la Unión Europea en julio de 2003 comenzó a gravar con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a las ventas de bienes y servicios digitales. Desde esa fecha y hasta enero del 2015 se aplicó el criterio de imposición en el país de destino, únicamente para las ventas realizadas a la comunidad europea de bienes y servicios, por empresas que no se encontraban radicadas en Europa.

En enero de 2015 entró en vigencia una directiva de la Unión Europea que obliga la aplicación del criterio de imposición en el país destino tanto para las empresas integrantes de la Unión Europea como las de fuera. El referido cambio en la normativa aplica para las ventas de bienes y servicios digitales, no así para las ventas de bienes materiales o tangibles que se concretan por medios digitales (comercio electrónico directo), por lo tanto las ventas intracomunitarias de bienes materiales que se concreten por este medio siguen rigiéndose por el criterio de imposición en el país de origen.

El comercio electrónico también llamado e-commerce, es un subconjunto de la sociedad de la información, en el cual las nuevas tecnologías en particular el uso de la red se aplica a transacciones comerciales de contenidos muy diferentes.

Según la Real Academia Española¹ se entiende al comercio como “negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías”. Para el caso del comercio electrónico se agrega una característica de la negociación y es que esta se realiza por medios electrónicos pudiendo darse en tiempo real. Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) el comercio electrónico es definido² como el proceso de compra, venta o intercambio de bienes, servicios e información a través de las

¹ «DLE: comercio - Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario», accedido 22 de diciembre de 2016, <http://dle.rae.es/?id=9vYPFME>.

² «DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf», accedido 22 de enero 2016, http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf.

redes de comunicación. Por lo anterior se desprende que la definición es amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúan electrónicamente en lugar de realizarlo en forma física.

Cobra especial relevancia el conocer su funcionamiento. Generalmente las empresas contratan a un proveedor de internet para que mantenga a su disposición su propia página WEB en un ordenador central, denominado “servidor”. Este proveedor coloca varios puntos de acceso estratégicos con el fin de que la conexión se realice en la localidad del usuario. Dichos usuarios desde cualquier lugar del mundo pueden acceder a la página web a través de una dirección de internet, denominada hosting o dominio, y realizar sus compras pagando mediante tarjetas de crédito, monederos electrónicos o transferencias electrónicas de fondo.

Referido a los principales actores que intervienen en el comercio electrónico, podemos distinguir tres sujetos: las empresas, los consumidores y las administraciones públicas y a su vez de las relaciones existentes entre ellos surgen cuatro tipos básicos de este comercio:

- Entre empresa y empresa (Business to Business, B2B)
- Entre empresa y consumidor (Business to Consumer, B2C)
- Entre consumidor y consumidor (Consumer to Consumer, C2C)
- Entre el consumidor o la empresa y la administración (Consumer/ Business to Government, C2B, B2G)

La autora Española y Licenciada en Ciencias Económicas Lourdes Serna³, define al comercio electrónico como cualquier forma de transacción o intercambio de información con fines comerciales en la que las partes interactúan utilizando tecnologías de la información y comunicación en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo. Esta definición que compartimos, es muy similar a la adoptada por la Ley Española la cual los engloba dentro de “servicios de la sociedad de la información”.

³ Universidad Oberta de Catalunya ‘Sánchez Serena, Elizabeth, «La fiscalidad indirecta del comercio electrónico», *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política*, junio de 2014 pág. 62.

De la definición surgen dos modalidades de comercio electrónico: el directo y el indirecto desarrollado en el siguiente punto.

1.2. Comercio Electrónico: Directo e Indirecto

Atendiendo a la entrega de los bienes y/o servicios puede clasificarse desde varios puntos de vista, pero básicamente existen dos tipos de comercio claramente diferenciados:

1. El comercio electrónico off-line o indirecto es el comercio por vía electrónica de mercaderías que físicamente hay que desplazar de un lugar a otro (bien tangible), es decir que la transacción comercial se cierra electrónicamente con el acuerdo de voluntades, sin embargo el pago y/o la entrega del bien, se realiza convencionalmente, condicionada a la calidad de tangible del bien adquirido. Por ejemplo las compras realizadas a través de la página web que son posteriormente distribuidas por medios no electrónicos como las efectuadas a través de la página www.pedidosya.com. Podemos observar que en este tipo de operaciones existe una combinación de ambos factores: electrónicos y convencionales.
2. El comercio electrónico on-line o directo, consiste en la compra-venta de un producto digitalizado o bien intangible que se transmite por vía electrónica sin necesidad de desplazar físicamente la mercadería, es cuando todas las fases de la contratación de carácter comercial se realizan íntegramente en forma electrónica, es decir el pedido, el pago y el envío de dichos bienes intangibles. Tienen por objeto el intercambio de datos digitalizados donde el bien adquirido o el servicio es objeto de la desmaterialización. Por desmaterialización se entiende la transmisión telemática de un bien inmaterial que se separa de su soporte material por medio de la digitalización, transformándolo en intangible e invisible desde el punto de vista fiscal, por ejemplo descarga de un software, de archivos de textos, de sonidos, de imágenes visuales, de un servicio profesional de consultoría. Debido a estas características fiscalmente hablando cuentan con una casi nula restricción impositiva.

Tres elementos diferencian este tipo de comercio respecto al tradicional: la deslocalización, la desintermediación y la desmaterialización de bienes y productos. La modalidad de comercio electrónico on-line genera nuevas situaciones a resolver tales como la localización de la fuente generadora de las rentas, la jurisdicción aplicable a la que le corresponde el cobro de tributos y los mecanismos para la fiscalización de las transacciones que se llevan a cabo por vía electrónica representando un desafío actual para las administraciones tributarias.

Consideramos conveniente detenernos en analizar previamente la definición de bienes intangibles comprendidos en las operaciones electrónicas, así como las operaciones de servicio de carácter técnico para luego desarrollar el tratamiento tributario aplicable.

1.3 Bienes Intangibles

La NIC 38⁴ define activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual⁵ distingue dos categorías o conjunto de derechos dentro de los bienes intangibles, por un lado los derechos de autor y por otro lado la titularidad de propiedad industrial. Dentro de la categoría de derechos de autor incluye los correspondientes a obras literarias, musicales, artísticas, audiovisuales y fotográficas. En cuanto a la segunda categoría incluye a las invenciones, dibujos y modelos industriales, marcas de fábricas y de comercio, denominaciones de origen, secretos industriales y comerciales.

El marco legal de Uruguay cuenta con disposiciones claras sobre los derechos de la propiedad industrial e intelectual regulados en la Ley de Marcas N° 17.011 (09/98) y la Ley N° 17.164 (09/99).

⁴ «Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC 38)», accedido 29 de setiembre de 2016, <http://ain.mef.gub.uy/10190/11/areas/norma-internacional-de-contabilidad-n%C2%BA-38-nic-38.html>.

⁵ «WIPO - World Intellectual Property Organization», accedido 18 de octubre de 2016, <http://www.wipo.int/portal/en/index.html>.

Cabe mencionar que dentro de la Ley n° 17.616 se incluyen los programas de ordenador, comprendidos dentro de la definición de software, ya que la RAE define “Software⁶ como un conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora. “ Así mismo, en la NIC 38 existe la apreciación que si el software no constituye parte integrante del equipo informático será reconocido como un activo intangible. Por su parte la DGI en sucesivas consultas ha entendido que para el desarrollo de programas informáticos, la utilización de equipos de computación constituye un aspecto determinante para concluir que existe combinación de factores capital y trabajo en forma conjunta para la obtención de la renta, punto que desarrollaremos dentro del capítulo de imposición directa, debido a la importancia que merece la distinción dentro de la transmisión de software entre prestación de servicios y la licencia propiamente dicha. Dentro de la Ley n° 17.616 también se encuentran regulados los derechos de autor en su modalidad de contratos de sesión o licencias de uso y los servicios técnicos o know-how. En cuanto a estos últimos en los comentarios al artículo 12 MC OCDE se expone la definición brindada por la Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle, para la cual consiste en “...el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no que son necesarias para la reproducción industrial directamente y en las mismas condiciones de un producto o de un procedimiento; partiendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del proceso de la técnica”.⁷

⁶ RAE- ASALE, «Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario», Diccionario de la lengua española, accedido 03 de marzo de 2016, <http://dle.rae.es/?id=YErIG2H>.

⁷ «DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf», accedido 22 de marzo de 2016, http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf pág 15.

2. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

2.1. Introducción

Profundizaremos en aquellos impuestos que tienen mayor relevancia por ser los que plantean cuestiones fiscales más conflictivas, como ser el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, distinguiéndolos entre fiscalización indirecta y directa.

2.2. Fiscalidad Indirecta

La imposición indirecta grava el consumo de bienes y la prestación de servicios, siendo necesario analizar dos aspectos relevantes que plantean serios problemas a dicho modelo, como ser la localización del hecho imponible y la calificación de las operaciones entre bienes y servicios.

2.2.1. Clasificación de las operaciones.

La clasificación de operaciones en el IVA, ya sea entrega de bienes o prestación de servicios, cobra suma importancia ya que implica tributaciones diferentes en cada caso. Como expresa Andrés Blanco en su libro del Impuesto al Valor Agregado, volumen I, “La Segunda Directriz de la Comunidad Económica Europea, primer modelo normativo del IVA que constituye la fuente primordial de todos los IVA del mundo (inclusive del nuestro), centró la definición del hecho generador del impuesto en el concepto de operación onerosa...”⁸

La realidad económica caracterizada por la transferencia de un bien de un sujeto a otro a cambio de una contraprestación es denominada por la ley uruguaya “circulación de bienes” o como la norma europea la llama “entrega de bienes”, refiriéndose así como lo llama el citado autor a la movilización económica individualizada. Las operaciones que suponen un intercambio de

⁸ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, I: pág.24.

prestaciones entre sujetos pero diferentes a la entrega de bienes, quedan comprendidas en la categoría residual de prestaciones de servicios. Ambas categorías son definidas en la normativa uruguaya por el Título 10 del Texto Ordenado de 1996, artículo 2 literal A) y B).⁹

En el comercio online el bien adquirido o el servicio prestado es objeto de desmaterialización, como ya mencionamos anteriormente, debido a que la transmisión telemática separa el bien de su soporte material, digitalizando y convirtiéndolo en inmaterial e invisible, lo cual dificulta su clasificación en circulación de bienes o prestación de servicios. Una postura adoptada por la legislación en el derecho comparado a modo de evitar la pérdida de recaudación, es la clasificación de dichas operaciones como prestaciones de servicios, viéndose afectado el principio de neutralidad. Por ejemplo en la venta de libros, si se venden en su soporte físico de un país a otro estarían sujetos a la tributación por importaciones, en cambio si se venden en un soporte digital, es decir se descarga en un ordenador, se convertiría en una prestación de servicios no quedando alcanzada por ningún impuesto.

La legislación de la Comunidad Económica Europea en materia del IVA adopta la solución de realizar esta distinción fundamentándose en la existencia o no de un elemento físico.

La 2da. Directriz de la Comunidad Económica Europea, señala que una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse a los efectos del IVA una prestación de servicios. De aquí se desprende que un mismo producto es sometido a un régimen impositivo distinto según el método de distribución empleado, como entrega de bienes si se pone a disposición del adquirente en forma material (suministro de bienes materiales) o como

⁹ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*. I: pág. 24 y25.

prestación de servicios si es enviado por vía electrónica (suministro de servicios y de bienes inmateriales).¹⁰

En el suministro de bienes materiales si bien la transacción se inicia por vía electrónica se concreta por los canales tradicionales de distribución, operaciones de comercio off-line. En cambio en el suministro de servicios y de bienes inmateriales tanto el inicio de la transacción como la expedición se realiza por vía electrónica siendo estas las operaciones on-line. Esto conlleva a la necesidad de conocer los criterios que delimitan la frontera entre entrega de bienes o prestación de servicios y las reglas de localización del hecho imponible.

Los criterios teóricos para definir el aspecto temporal del hecho generador son tres: la realización del hecho generador, la emisión de la factura y el cobro de la contraprestación.

El primer criterio fue planteado en la Segunda Directriz de la Comunidad Económica Europea como el principal para entender configurado el hecho generador y así fue adoptado por la legislación uruguaya. El segundo criterio se basa en la trascendencia que en la mecánica del impuesto adquiere la documentación de las operaciones gravadas. Por último el criterio del cobro se prevé como criterio complementario de la entrega solo para el caso que sea anterior a la misma y en materia de servicios cobra relevancia como momento de nacimiento de la obligación, para el caso en que el mismo procediera a la finalización de la ejecución de la prestación.

Como expresa Andrés Blanco ¹¹“el criterio empleado por la ley del impuesto para la configuración cronológica del hecho generador en la circulaciones de bienes es el momento de entrega del bien. La cuestión es entonces determinar qué debe entenderse por “entrega” del bien... Dicha noción de “entrega” como circunstancia determinante de la verificación temporal del hecho gravado se

¹⁰ «Segunda Directriz de la ex Comunidad Económica Europea. Derowin, Philippe: “El Impuesto al Valor Añadido en la C.E.E., EDERSA, Madrid, 1980, págs. 52 y ss. Vease también Blanco, Andrés: “El Impuesto al Valor Agregado, Vol. I, pág. 25 y 26.”, .

¹¹ Blanco, Andrés, El Impuesto al Valor Agregado, I: pág. 160.

encuentra íntimamente ligada con la descripción del aspecto material del mismo, pudiendo incluso decirse que prácticamente ambas se confunden entre sí”

El aspecto temporal en las prestaciones de servicio se entenderá configurado cuando tenga lugar la ejecución del contrato o acto equivalente mediante la prestación del mismo. El autor expresa que la alusión de la ley a la “ejecución” del contrato no deja lugar a dudas en cuanto a la configuración temporal del hecho generador del IVA de los servicios que se verifica con el hacer, el no hacer o el dar con carácter no definitivo que constituyen el aspecto material del hecho generador.¹²

Con respecto al aspecto subjetivo el Título 10 del Texto Ordenado del 1996 en su artículo 6, bajo una doble denominación, enumera una serie de sujetos gravados estableciendo una lista taxativa de los mismos. Los contribuyentes detallados en dicho artículo indican la condición de que sean a la vez los destinatarios jurídicos de la obligación del impuesto.

2.2.2. Concepto de lugar de realización del hecho imponible

Unos de los problemas principales de la economía digital es establecer con exactitud en qué territorio tienen lugar los hechos imponibles, ya que muchas veces la imposición se da en múltiples Estados.

Conceptualmente se definen tres criterios generales para delimitar el aspecto espacial del hecho generador del IVA. El criterio de la territorialidad pura, el criterio del país de destino y el criterio del país de origen. En el criterio de la territorialidad pura quedarán alcanzadas las operaciones que se realicen dentro del territorio nacional con independencia de la ubicación de las partes intervinientes en el negocio; el criterio del país de destino quedarán alcanzados los bienes y los servicios que ingresen al territorio con el propósito de ser consumidos en él y el criterio del país de origen según el cual quedan

¹² Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, I: pág. 166.

alcanzados los bienes o servicios que salgan del territorio estatal con el propósito de ser consumidos fuera de él.¹³

En Uruguay, el aspecto espacial del hecho generador del IVA en la circulación de bienes sigue el criterio de territorialidad, en cambio en las importaciones sigue el criterio de destino, ya que grava uniformemente a las operaciones de introducción de bienes al país y simultáneamente no grava las operaciones de salida de bienes del país al exterior, compensando al exportador por el IVA que integra el costo de los bienes exportados.¹⁴

Cuando la norma hace mención a las operaciones gravadas en el “territorio nacional” puede sostenerse que se hace referencia al territorio político del Uruguay. En materia de prestaciones de servicios, el criterio adoptado por la Ley uruguaya es el de la territorialidad pura, según el cual quedarán alcanzadas por el impuesto las operaciones realizadas dentro del territorio nacional, con prescindencia de la ubicación de las partes del negocio, es decir sin importar el domicilio o asiento del prestador, así como el destino de los mismos o el domicilio de su beneficiario.

En la prestación de servicios nuestra normativa ha adoptado el criterio de ejecución para localizar la operación. En el caso del comercio electrónico online las prestaciones serán solo en parte abarcadas por el aspecto espacial dado que es común que su ejecución tenga lugar parte en territorio nacional y parte fuera del mismo. El problema que se ocasiona en estos servicios parcialmente gravados, es determinar el monto imponible del IVA.

Creemos relevante detenernos en el alcance del concepto de lugar de realización de la prestación de los servicios. En dicho análisis el autor Andrés Blanco desentraña el término prestación refiriéndose al hacer, no hacer o dar con carácter no definitivo y no a la contraprestación que los retribuye, basado en la doctrina del Derecho Civil. En otras palabras el lugar de realización de la prestación equivale al lugar de la ejecución material, entendiendo el siguiente

¹³ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, vol.I: pág.208 y ss.

¹⁴ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, vol.I: pág. 212.

procedimiento a) identificar para cada operación en que consiste la prestación que ejecuta el prestador y b) determinar cómo puede referirse a un ámbito espacial dicha ejecución.¹⁵ Desde que la ley ha adoptado el criterio de la ejecución para localizar las operaciones existirán prestaciones que cumplirán el aspecto espacial solo parcialmente.

Por ejemplo, nos planteamos el caso de un servicio técnico prestado desde una conexión remota de internet. Si este servicio fuera contratado con un técnico local, por más que lo realice remotamente dentro del territorio nacional, estará alcanzado por el impuesto. Por el contrario si el servicio es contratado con un técnico del exterior para reparar una maquina localizada en territorio nacional, nos encontramos en la disyuntiva que si bien la persona que presta el servicio se encuentra en el exterior no podría prestarlo sin la conexión a una red local. El solo hecho a conectarse en forma remota a un equipo ubicado en el país, materializa el servicio prestado situándolo en territorio uruguayo.

Por ende ¿este servicio se encuentra parcialmente localizado en Uruguay por tener que acceder mediante una red de conexión, sin la cual el servicio no podría prestarse? ¿Podríamos afirmar que se trata de una importación de servicios? En cuanto al concepto de “importación” no existe en la normativa uruguaya del IVA una definición para los servicios, ya que en el artículo 2 del T. 10 del T.O. de 1996 define dicho concepto como la introducción definitiva de bienes al mercado interno. Aquí nos encontramos frente a una rigidez de la legislación interna que no se acompasa a las modalidades actuales de comercio. Siguiendo con el criterio de gravar las importaciones y no grabar las exportaciones la normativa podría extender dichos criterios a la importación en la prestación de servicios.

Otro caso que nos planteamos, frecuente hoy en día, es la descarga de música o aplicaciones. En lo que respecta a este tipo de operaciones, debemos tener en presente que si la sesión de ese intangible supone que el usuario disponga económicamente del mismo como si fuera su dueño, la operación se clasifica

¹⁵ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado* pág. 247 y ss.

como circulación o entrega de bienes a los efectos del IVA. Por lo tanto esta operación cumplirá con el aspecto espacial del hecho generador del impuesto toda vez que la descarga ocurra en territorio uruguayo. En cambio, si sólo se adquiere el derecho al uso con carácter no definitivo se clasifica como una prestación de servicios. Por ser una prestación de servicios debemos analizar donde se presta él mismo, solución no tan simple dado la movilidad de los dispositivos de descarga, pudiendo no coincidir el país de descarga con el país en el cual se utiliza. La vaguedad del concepto prestación de servicio hace que esta clase de operaciones tenga soluciones ambiguas, pudiendo ser mitigado con la introducción de una solución normativa que establezca un criterio para localizar la descarga.

Con respecto a operaciones específicas de comercio electrónico en el marco del impuesto al valor agregado, en nuestra normativa encontramos el artículo 34 del Decreto N° 220/998 del 12/08/998, referido a la exportación de servicios que en varios de sus numerales exonera a la exportación de los mismos que se relacionan con el comercio electrónico, por ejemplo la transmisión al exterior de material televisivo producido en el país; los servicios de apoyo logístico a producciones cinematográficas y televisivas de empresas del exterior que no actúen en el país a través de un establecimiento permanente; los servicios prestados para el diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos específicos; la licencia del uso de soportes lógicos por un período o a perpetuidad; la cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos; los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de contenidos digitales y la licencia de uso de contenidos digitales por un período o a perpetuidad; los servicios de transcodificación, subida a satélite y acceso condicionado (CAS) de señales de televisión, en la medida que todos estos servicios sean aprovechados exclusivamente en el exterior.

2.3. Fiscalidad directa

En lo referente a la fiscalidad directa, el comercio electrónico representa una latente amenaza para las administraciones tributarias, dado que se generan situaciones de doble no imposición como la ausencia de tributación ante la fácil

deslocalización de las actividades desarrolladas en el anonimato, así como también la movilidad de los sujetos intervinientes.

Frente a la posible doble imposición o doble no imposición, el Modelo de Convenio de OCDE según la calificación que se le otorgue a la renta obtenida, considera dichas rentas como “beneficios empresariales” (regulado por el artículo 7 del MC OCDE) o como “regalías” (regulado por el artículo 12 del MC OCDE), siendo sumamente complejo esta clasificación cuando el objeto de la transacción es un bien o servicio tecnológico.

En su artículo 7 del MC OCDE se establece que un Estado no puede gravar los beneficios empresariales de una persona física o jurídica no residente a no ser que aquellos se obtengan a través de un EP situado en dicho Estado. En este último caso sus beneficios pueden someterse a imposición en ese otro Estado pero solo en la medida en que puedan atribuirse al EP, siendo el EP el único punto de conexión para que un Estado pueda gravar las rentas de una empresa no residente.¹⁶

Las rentas que poseen un tratamiento diferenciado en los convenios, como ser los intereses, cánones o dividendos, solo pueden ser incluidos como beneficios del EP en la medida en que los derechos desde donde dichos rendimientos provienen estén vinculados al EP y formen parte de su activo.

Según el MC OCDE en su artículo 12 establece que los cánones solo pueden ser objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, es decir se establece como criterio general la exención en el Estado de la fuente pagadora de los cánones. Es por ello que el Estado de residencia del beneficiario efectivo gravaría los cánones de acuerdo a su legislación interna.¹⁷

¹⁶ «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre Patrimonio» (Institutos de Estudios Fiscales-OCDE, julio de 2010), pág. 26.

¹⁷ «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre Patrimonio» (Institutos de Estudios Fiscales-OCDE, julio de 2010), pág. 30.

En referencia al párrafo anterior, existen numerosos convenios que establecen un sistema de tributación compartida, reconociendo al Estado de la fuente un derecho de gravamen limitado.

En los comentarios del artículo 12, la OCDE deja en claro que la clasificación de las rentas se deberá realizar atendiendo la naturaleza de los derechos que son objeto de transacción. Por lo tanto cuando lo transferido sea la facultad de uso de los derechos de propiedad intelectual de carácter económico de programas informáticos nos encontraremos ante regalías, en cambio cuando se produce la transmisión plena de los derechos, económica e intelectual estaremos frente a beneficios empresariales.

La clasificación entre regalías o beneficios empresariales marca la potestad tributaria que tendrá cada Estado. Según el MC OCDE dicha potestad la obtendrá en forma exclusiva el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos, quedando establecido como norma general la tributación en el Estado de residencia del vendedor aunque permite que los Estados firmantes graven parcialmente las regalías en el Estado de la fuente.

La excepción a lo anterior se da por la existencia de un EP en el Estado de la fuente dado que si las rentas califican como beneficios empresariales tributarán en el Estado de la fuente, y también en el caso de las regalías la potestad tributaria le corresponderá al Estado de la fuente cuando el beneficiario de las mismas opere mediante la figura del EP, siempre y cuando dichas regalías estén asociadas al ejercicio de la actividad económica realizada por el mismo.

En Uruguay, luego de la reforma tributaria que rige desde el 1 de Julio del 2007 la estructura de la imposición a las rentas quedó definida por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

Como expresa Álvaro Romano en su libro “Impuesto a las Rentas de Actividades Económicas” “...Uruguay ha optado por un diseño con un impuesto corporativo independiente y diferente del que grava a las rentas de las

personas físicas y las de los no residentes, pero esto no significa en absoluto que dichos impuestos no presenten una coordinación entre sí.”¹⁸

Tanto el IRAE como el IRNR en su aspecto material gravan las rentas obtenidas por titulares organizados mediante ciertas formas jurídicas detalladas en el artículo 3 del Título 4 del T.O. de 1996, y para quien no quede comprendido por forma jurídica se define en la Ley un concepto de empresa en el literal B) del citado artículo.

Para las actividades de comercio electrónico, en lo que se refiere al aspecto material, si la empresa u entidad es constituida en nuestro país quedará alcanzada por el IRAE, en cambio sí es una empresa extranjera, quedará alcanzada por el IRNR por ejercer una actividad empresarial en nuestro país.

Cuando la actividad se realiza por una persona física mediante la forma de empresa unipersonal la misma quedará comprendida en el IRPF por lo establecido en el artículo 2 del Título 7 del T.O. 1996, siempre y cuando no supere el límite preceptivo o no haga la opción para pasar al IRAE.

El aspecto espacial que delimita el alcance territorial de los impuestos a la renta (IRAE, IRNR e IRPF) considera *de fuente uruguaya a las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.*

Tradicionalmente los países subdesarrollados, entre ellos Uruguay, han seguido y defendido el principio de la territorialidad en oposición al principio de renta mundial, promovido por los países desarrollados.

Hoy en día, con el desarrollo económico y la globalización, la mayoría de los países subdesarrollados e incluso Uruguay han ido migrando al criterio de renta mundial.

¹⁸ Romano, Álvaro y otros, *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)*, vol. I: pág. 14.

Tal es el caso del IRPF, como relata Álvaro Romano ¹⁹ “...para determinado tipo de rentas, rendimiento de capital mobiliario derivado de colocaciones, se estableció el criterio de sujeción atendiendo exclusivamente a la residencia del perceptor de la misma, sin importar el lugar donde se genera - principio de renta mundial-”, antecedente que marca mediante un cambio normativo, la inclusión de determinadas rentas que generaban problemas de localización.

A continuación iremos desagregando las particularidades del aspecto espacial para cada tipo de impuesto a la renta.

Se observa un tronco común en la definición de este impuesto, marcado por el criterio de la fuente “*se considerarán de fuente uruguaya a las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República*”.²⁰

Por *actividades desarrolladas* se entiende la combinación de capital y trabajo o el resultado del trabajo, lo cual implica analizar el lugar físico donde se desarrollan las actividades. Por *bienes situados* se entiende el producto del factor capital, implicando considerar la ubicación física del bien. En cuanto a los *derechos utilizados* algunos autores sostienen que la ley es redundante en la medida que los derechos son bienes, la norma podría haber tenido mayor precisión expresando *capitales situados o utilizados económicamente en la República*.²¹ Otros autores en cambio sostienen que la ley se refiere a intangibles ya que los derechos por definición son incorporales y por lo tanto no tienen ubicación en el espacio. Se considera que el principio general para ubicar la fuente de los derechos es el lugar de explotación de los mismos.²²

Por lo tanto la delimitación de la jurisdicción fiscal competente quedará condicionada a la localización de las actividades desarrolladas, bienes situados

¹⁹ Romano, Álvaro y otros, *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)*, vol I: pág. 26.

²⁰ T.O.1996, artículo 7 Título 4, artículo 3 Título 7 y artículo 3 Título 8.

²¹ Peirano Facio, op. cit., nota 2, pág.100 y ss. SHAW, José Luis, *El Impuesto a las Rentas de la Industria y el Comercio*, Manual de Derecho Financiero, Volumen III, 1988, pág.48.

²² Romano, Álvaro y otros, *Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) I*, pág. 173 a 175. Vease también Calleja, Ana y ACOSTA, Juan Andrés, *Las rentas del trabajo en el IRPF: Casos de extensión del Principio de Fuente Territorial*, Revista CADE Tomo I, Agosto 2012, pág.61.

o derechos utilizados económicamente en nuestro país, siendo este uno de los principales problemas del comercio electrónico. La migración del concepto territorialidad al de renta mundial que siguen los Estados subdesarrollados, encuentra su fundamento con el fin de alcanzar la mayor parte de operaciones que se generen en este tipo de comercio. Es aquí donde los Convenios de Doble Imposición cobran relevancia dado que la falta de coordinación de los Estados puede generar la doble imposición a consecuencia de que dos países consideren residente a un mismo sujeto, o debido a que una misma renta quede gravada en el país de residencia y en aquel que es obtenida dicha renta, o en su defecto puede generar doble no imposición. La mayoría de los Convenios están basados en el modelo de convenio OCDE el cual admite que el país de la fuente pueda someter a imposición las rentas obtenidas por los no residentes, atribuyendo al país de la residencia el establecimiento de los mecanismos que eviten la doble imposición, con determinadas limitaciones. Estos mecanismos se dan a través del reconocimiento de un crédito de impuesto de acuerdo a lo pagado en el exterior, o la exención de dichas rentas.

Cabe aclarar, que la legislación nacional descarta el lugar de celebración de los negocios jurídicos como factor determinante de la fuente generadora de renta. Asimismo existe una ampliación del criterio de la fuente, común a los tres impuestos a la renta, siempre que se obtengan rentas por servicios de carácter técnico prestados fuera de la relación de dependencia, desde el exterior, a contribuyentes de IRAE, en los ámbitos de la gestión técnica, administración o asesoramiento de todo tipo. No habiendo distinción en la forma en que sea prestado dicho servicio, por ende quedan comprendidos los servicios de carácter técnico y similares prestados a través del comercio electrónico directo.

En cuanto al aspecto subjetivo, señala Andrés Blanco²³ que la literatura especializada en Derecho Tributario al momento de describir el hecho generador, identifica como sinónimos al aspecto subjetivo del hecho generador y a los contribuyentes del tributo. Los autores Shaw²⁴ y Blanco²⁵ sostienen la

²³ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado*, pág. 311 a 316.

²⁴ Shaw, José Luis, *El Impuesto al Valor Agregado*, pág. 16 y ss.

²⁵ Blanco, Andrés, *El Impuesto al Valor Agregado* pág. 311 y ss.

posición del artículo 17 del Código Tributario que define al contribuyente como aquel sujeto pasivo que configura el hecho generador, por tanto no puede el contribuyente ser parte integrante del hecho generador por ser él quien lo configura. Siguiendo un orden lógico, primero deben persistir las hipótesis del hecho generador del tributo y luego quien lo configura será el contribuyente, y al configurarlo nacerá la obligación tributaria que lo tendrá a ese contribuyente como aspecto subjetivo.

Por lo anterior expuesto compartimos la opinión de los profesores Shaw, Blanco, Faget y Bordolli²⁶ que el elemento subjetivo del hecho generador serán las cualidades subjetivas que la ley introduce para configurar el presupuesto de hecho del tributo. El artículo 9 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 enumera los sujetos pasivos de este impuesto, siendo una lista taxativa, por tanto quien cumpla con los cuatro aspectos del hecho generador quedará comprendido en el IRAE.

A continuación detallaremos ejemplos de operaciones vinculadas al comercio electrónico vinculándolas con el tipo de impuesto a la renta que tributaría.

- Pedido electrónico de productos digitalizados: el cliente selecciona mediante un catálogo virtual productos digitalizados, haciendo el pedido al proveedor en forma electrónica, el producto digital es descargado en el dispositivo del cliente. Esta actividad conlleva necesariamente a la combinación de los factores capital y trabajo. No teniendo opción de tributar, en principio un impuesto diferente al IRAE, cumpliendo con el aspecto subjetivo de dicho impuesto. Corresponde analizar entonces, la ubicación de los factores capital y trabajo; si ambos factores se encuentran ubicados en Uruguay, y los bienes son ofrecidos en dicho territorio, por una empresa uruguaya no ofrece dificultades dado que son rentas 100% de fuente uruguaya. En cambio si uno de los factores o parte de ellos se ubica en territorio extranjero nos encontramos frente a renta de fuente mixta, existiendo dificultad para determinar en qué

²⁶ Faget Bordolli, José Carlos Alberto, «Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios (primera parte)», *Revista Tributaria* 127, agosto de 1995 pág. 290.

porcentaje se asignan los factores al territorio uruguayo de modo de cuantificar la renta gravada.

En el caso que el proveedor sea una empresa extranjera, que posea parcialmente algunos de los factores productivos capital o trabajo en Uruguay, pero no configure EP, estaría alcanzado por el IRNR, independientemente de que los productos ofrecidos sean comercializados en nuestro país. Nuevamente nos encontramos con la dificultad de cuantificar la renta dado que el artículo 13 Título 8 del Texto Ordenado de 1996, rentas de fuente internacional solo detalla el monto imponible ficto para una lista taxativa de casos, no encontrándose esta actividad en dicha lista. Por otro lado se faculta al Poder Ejecutivo establecer procedimientos para la determinación de otras rentas brutas de fuente uruguaya de actividades provenientes parcialmente desarrolladas en nuestro país.

A nivel de convenios internacionales, no existe unanimidad de criterio en cuanto a si dicha actividad queda comprendida en el artículo 7 del MCOODE referido a beneficios empresariales o correspondería la aplicación del artículo 12 del MCOODE referido a regalías, aunque existe una posición mayoritaria que se inclina por el artículo 7 por considerar que dichas operaciones no difieren del procesamiento de pedidos electrónicos de productos tangibles y que el método de entrega es meramente accidental a la operación, por lo que el pago por dicho concepto no reúne el carácter de regalía. Por otra parte la posición minoritaria que si considera los pagos realizados por este concepto como regalías, considera que desde que el cliente descarga en un dispositivo la copia del producto el pago se realiza a efectos de adquirir el derecho al uso o para su reproducción, revistiendo el carácter de regalías.

- Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa: el proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web que contiene información, música, videos, juegos y/o actividades, desarrollada o no y

de propiedad o no del proveedor. Los abonados pagan una tarifa periódica fija para acceder al sitio. En este caso los abonados interactúan con el sitio web mediante una conexión en línea, no obteniendo ningún producto desde el sitio. En esta categoría se encontrarían los servicios de suscripción como Netflix y Spotify, se trata de servicios digitales prestados desde el extranjero a través de internet. Es un servicio de entretenimiento utilizado en Uruguay mediante una red de comunicación, por el cual se realiza el pago de una suscripción mensual. Es una renta de fuente internacional dado que son rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas parcialmente en el país, cumpliendo así con el criterio general del aspecto espacial. En la actualidad si la empresa extranjera constituye EP en Uruguay, esta actividad tributaria IRAE. En caso de no constituir EP queda alcanzado por el IRNR, no existiendo regulación para este tipo de operaciones. Nos encontramos frente a renta de fuente mixta, cuya dificultad es determinar en qué porcentaje se asignan los factores al territorio uruguayo de modo de cuantificar la renta gravada. Una solución legislativa sería asignar cierto porcentaje de impuesto sobre los ingresos generados en el territorio uruguayo, instrumentando el cobro del impuesto mediante el criterio de retención en la fuente, las retenciones se harían efectivas a través de entidades emisoras de tarjetas de crédito sobre los sujetos que comercializan servicios digitales desde el exterior. Si el domicilio de la persona del exterior fuera un país con el que Uruguay tuviera convenio estas rentas quedan comprendidas en el artículo 7 del MCOCDE.

- Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación: El proveedor de servicios de la aplicación digital paga al proveedor de la aplicación del programa una tarifa consistente en un porcentaje de los ingresos cobrados a los clientes. Es un sistema de software colaborativo en donde las partes se vinculan, el proveedor no proporciona los bienes y servicios, y solamente proporciona al cliente los medios para automatizar y dirigir la interacción con terceros proveedores de estos. En esta categoría encontramos a la empresa internacional UBER, la cual a través de su software de aplicación para teléfonos móviles inteligentes

conecta a pasajeros con los conductores de vehículos registrados en dicha aplicación. Estos conductores pueden ser directamente los propietarios del vehículo o trabajar con el vehículo de otra persona, en donde UBER les cobra a dichos conductores una comisión por el viaje, en retribución del uso de esta plataforma. Pero ¿únicamente consiste en un sistema de software que conecta a los conductores con los pasajeros sin proporcionar bienes o servicios? Parecería que no, ya que este negocio implica también la capacitación de los choferes por parte de la empresa en el país que presta el servicio, un sistema de premios a los conductores que realicen más viajes o tengan mayor ponderación en la aplicación, y exigencias del tipo y clase de vehículo que debe tener el chofer.

Dado que son rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados parcialmente en el país, estamos frente a una renta de fuente mixta. Puede ser discutible de si nos encontramos frente a un derecho utilizado debido a la fundamentación de UBER de que solamente presta el servicio de conectar a los pasajeros con los choferes mediante la plataforma o si estamos frente a una actividad desarrollada parcialmente en nuestro país pues proporciona cursos y capacitaciones a los choferes para que ofrezcan un buen servicio en representación de la marca. En ambos casos si la empresa extranjera constituye EP en Uruguay, la renta generada por esta actividad es 100% de fuente uruguaya. En caso de no constituir EP queda alcanzado por el IRNR.

En esta situación encontramos una ausencia de regulación específica en cuanto a que Uruguay debe establecer qué porcentaje de la renta corresponde a fuente uruguaya. Los ingresos que recibe UBER, es decir el porcentaje que les cobra a los conductores, serían en concepto de regalías internacionales por la propiedad intelectual, el derecho del uso del software y el nombre siempre y cuando estemos bajo la posición de que solamente es una plataforma que conecta un oferente con un demandante quedando estas rentas quedan alcanzadas por el IRNR. Si

el domicilio fiscal de UBER está ubicado en un país donde no existe convenio con Uruguay la tasa del impuesto aplicable es la reglamentada en el artículo 14 Título 8 del Texto Ordenado de 1996, en cambio si el país en donde se localiza UBER tuviera convenio con Uruguay, estas rentas quedan comprendidas en el artículo 12 del MCOCDE. Al igual que en el ejemplo anterior el criterio para cobro del impuesto es mediante retención en la fuente pagadora. Diferente es el caso con los hechos que aporta la realidad, ya que a nuestro entender UBER está prestando un servicio pues no sólo es una plataforma que conecta al oferente con el demandante del servicio de transporte, sino que al brindar cursos a los choferes, tener un sistema de premios entre ellos y mantener cierto nivel de exigencia en cuanto a los requisitos que deben cumplir los mismos, entendemos que existe combinación de los factores capital y trabajo. Es por ello que arribamos a la conclusión que estamos frente a dos tipos de renta, en primer lugar tenemos la obtención de una renta por regalías por el uso de la plataforma y en segundo lugar obtiene una renta empresarial por el servicio continuo que UBER le está prestando a los choferes en forma de capacitación y otros.

- Asesoramiento profesional a través de acceso electrónico: cuando un proveedor de servicios profesionales asesora a clientes a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto, prestando servicios de asesoramiento técnico o consultoría.

De acuerdo al artículo 11 del Decreto 149/007 "se considerarán de fuente uruguaya los servicios de carácter técnico, prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo", quedando así alcanzados por el IRNR.

Cuando el servicio técnico es prestado desde el exterior a una persona jurídica uruguaya, por un prestador de servicios persona física residente en Uruguay, en este caso por ampliación del criterio de la fuente quedan comprendidos en el IRPF, pudiendo ser la persona física prestadora del servicio dependiente de la empresa o prestar un servicio como

independiente; siempre y cuando cumpla con las condiciones, que los servicios estén vinculados a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE y sean prestados a contribuyentes de dicho impuesto.

2.3.1 Renta bruta y gastos deducibles en los impuestos a la renta

En términos contables el resultado bruto surge de la diferencia entre los ingresos operativos netos y el costo de los bienes vendidos o servicios prestados. Si a este resultado bruto le descontamos los gastos de administración y ventas, los resultados financieros, los diversos y los extraordinarios obtenemos el resultado neto contable. Estas dos definiciones pueden generar conflictos de si un gasto es computable en el costo de venta de los bienes vendidos o servicios prestados formando parte del resultado bruto o si forma parte de los restantes gastos en cuyo caso quedará incluido en el resultado neto.²⁷

En el ámbito tributario, la normativa define y diferencia entre estos dos conceptos de resultado bruto y resultado neto, denominados renta bruta y renta neta. El concepto de renta bruta se encuentra definido en el artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996, no existiendo diferencias significativas entre los conceptos contables y fiscales de renta bruta,²⁸ así como tampoco las hay con relación a la renta neta ya que las normas fiscales disponen que “para establecer la renta neta se deducirán de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados”. Las normas tributarias, al igual que los criterios contables, no llegan a ser lo suficientemente específicas para definir si un gasto integra o no el costo de los bienes vendidos.

De lo anterior surge la inquietud de si el principio general de deducción de gastos en el IRAE, es aplicable únicamente a aquellos que no integran la renta bruta o debe aplicarse también para los que componen el costo de los bienes

²⁷ “Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos”, Dr. Nieves, Guillermo Cra. Sonderegger, Johanna y Cr. Acosta, Juan A., 2008, pág.3 y 4.

²⁸ “Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos”, Dr. Nieves, Guillermo Cra. Sonderegger, Johanna y Cr. Acosta, Juan A., 2008, pág.4 a 6.

vendidos. Debido a que el artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996 habla del costo de los bienes vendidos y no menciona el costo de los servicios prestados, respetando el principio de neutralidad tributaria podemos afirmar que, el principio general de deducción de gastos no aplica únicamente para renta bruta dado que los contribuyentes prestadores de servicios estarían ante una situación de desventaja frente a las empresas que comercializan bienes.²⁹

Esta discusión cobra mayor relevancia cuando nos encontramos frente a la comercialización de bienes digitales, los cuales en muchos casos pueden clasificarse como prestaciones de servicios.

En términos de IRAE, el artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996 establece el principio general en materia de deducibilidad de gastos. Se dispone que para determinar la renta neta se deducirán de la renta bruta los gastos que verifiquen simultáneamente haberse devengado en el ejercicio, ser necesarios para mantener y conservar la renta, estar debidamente documentados, y cumplir que se trate de gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF), por el IRNR o por una imposición efectiva en el exterior (regla candado).

También es de interés el artículo 20 del Título 4 del T.O. 1996 donde se hace referencia a la deducción proporcional, donde el gasto a computar va a estar limitado por el porcentaje que surja de comparar la tasa del exterior más el 12% de IRNR con la tasa de IRAE vigente del 25%.

Tal como se mencionó en el punto 2.2 de fiscalidad indirecta para fiscalidad directa tampoco existe normativa específica que regule al comercio electrónico, aunque si existen en el Título 4 y Título 7 y en sus decretos reglamentarios artículos que le son aplicables. En lo referente al impuesto a la renta empresarial encontramos en el artículo 163 bis del Decreto 150/007 de 26/04/007 la exoneración a las rentas derivadas de la investigación y desarrollo

²⁹ “Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos”, Dr. Nieves, Guillermo Cra. Sonderegger, Johanna y Cr. Acosta, Juan A., 2008, pág. 6.

en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, siempre que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior. Esta redacción coincide íntegramente con el literal k) del artículo 34 del Decreto 148/007 de 26/04/007 para la normativa del Impuesto a la renta de las personas físicas.

Cabe aclarar que cuando una persona física sea prestador de servicios la Ley nº 18.083 de 27 de diciembre de 2006, el su literal B) del artículo 3 del Título 4 TO 96 del IRAE entiende que no existe actividad empresarial cuando la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario, no dejando dudas que impuesto debe tributar

2.3.2. Establecimiento Permanente

El concepto de Establecimiento Permanente (EP) es una figura fiscal, compleja y conflictiva, diferente a la figura de filial y sucursal.³⁰ Este concepto ha ido evolucionando en el plano internacional, lo que marca fundamentalmente la pugna entre los Estados favorables a la tributación en el Estado de la residencia y los favorables en la tributación del Estado de la fuente.

El principal problema que se presenta en el comercio internacional es la determinación de cuál de los Estados intervinientes tendrá potestad tributaria para gravar las operaciones realizadas entre ellos.

Gutman³¹ señala que el concepto de establecimiento permanente es el criterio principal para decidir si un país tiene jurisdicción bajo el derecho internacional tributario a gravar operaciones de una empresa no residente en el país. Este concepto junto con el principio de “arm’s length” sobresale como uno de los dos principios más importantes para evitar los efectos no deseados de la doble imposición.

³⁰ «El concepto de Establecimiento Permanente y el Comercio Electrónico», 2007. Jerónimo Calvo Buezas, pág. 43

³¹ «El concepto de Establecimiento Permanente, su relación con el comercio electrónico» (Facultad de Bolonia,).

2.3.2.1. Comercio electrónico y Establecimiento Permanente - Artículo 5 del Modelo OCDE

El concepto de establecimiento permanente mayormente utilizado por los Estados está basado en el Modelo de Convenio de la OCDE dado que es el utilizado en gran parte de los convenios bilaterales así como también en el Modelo de las Naciones Unidas aunque con varias diferencias importantes que mencionaremos más adelante.

En la fiscalidad internacional el concepto de establecimiento permanente cobra importancia relevante dado que se utiliza para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar utilidades de una empresa de otro Estado contratante. En consecuencia resulta un elemento decisivo para la distribución de la potestad tributaria, siendo un problema latente aplicar dicho concepto a las operaciones de comercio electrónico, dada la posibilidad que tienen las empresas de establecerse en diversos países sin necesidad de moverse de su residencia así como la cuantificación de las rentas que cabe atribuirle al mismo. Para ello destacamos los aspectos relevantes incluidos en los comentarios recogidos en el artículo 5 Modelo de Convenio (MC) OCDE sobre comercio electrónico:³²

- Se rechaza un concepto de EP diferente al utilizado en el plano del comercio tradicional.
- Se descarta la posibilidad de que la ubicación de la mera página web en determinada jurisdicción pueda llegar a considerarse EP en dicha jurisdicción.
- No existe posibilidad de que una página web pueda llegar a configurar EP utilizando el apartado 5 del artículo 5 del MC referente al agente dependiente.
- Existe la posibilidad que en determinadas circunstancias el servidor (pieza de maquinaria) en que se ubica la página web, en caso de poseer

³² «El concepto de Establecimiento Permanente y el Comercio Electrónico». Jerónimo Calvo Buezas, pág. 46.

presencia física se podría asociar a una base fija de negocios de la empresa que opera ese servidor.

- La empresa que realiza el negocio y tiene la página web puede ser diferente a la propietaria del servidor en el cual opera dicha página. Por este motivo hay que distinguir dos posibles situaciones:
 - a) cuando la empresa que realiza el negocio a través de su página web opera con un servidor contratado, en el cual se contrata el espacio disponible necesario y se tiene un contrato de *hosting* (alojamiento). En este caso el servidor no está a disposición de la empresa, por lo cual la empresa no configura un EP en el territorio donde esté ubicado el servidor, ya que la página web no es tangible.
 - b) cuando el servidor queda a disposición de la empresa que opera a través de la página web (contrato de leasing) de esta forma opera por sí misma el servidor. En este caso el lugar donde se encuentra el servidor puede llegar a constituir EP si se cumplen los requisitos exigidos por el apartado del artículo 5 MC OCDE.

Cabe destacar que los comentarios introducidos por el MC OCDE para el comercio electrónico, son recogidos en su totalidad por el MC ONU, no agregando comentarios o disposiciones especiales en este tema.

Al referirse a un “lugar de negocios” como ser instalaciones, por ejemplo un local o, en determinados casos, maquinaria o equipos, éste debe ser “fijo” por ende debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio, aun cuando no sea utilizado únicamente para este fin. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa.

Cabe agregar que no entrarían los servicios de servidores llamados “Datacenters” los cuales arriendan espacio en los mismos pero su ubicación no puede considerarse fija por replicar la información en varios países diferentes a la vez, no respetando el concepto que hoy en día se entiende como fijo.

Asimismo es relevante hacer una distinción entre el equipo informático, que se puede instalar en un lugar de manera que constituya un establecimiento permanente en ciertas circunstancias, y los datos y los programas informáticos utilizados o almacenados en ese equipo. El MC OCDE marca como ejemplo en sus comentarios que un sitio web de Internet, considerado una combinación de programas y datos electrónicos, no constituye por sí mismo un bien tangible. En consecuencia, no tiene una ubicación que pueda constituir un “centro de negocios”, ya que no hay “instalaciones como locales o, en ciertos casos, maquinaria o equipo”. Por otra parte, el servidor en donde se almacena el sitio web y a través del cual resulta accesible es un equipo que tiene una ubicación física y, en consecuencia, ese lugar puede constituir un “local fijo de negocios” de la empresa que opera el servidor.

El MC OCDE resalta que la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esto afecta al comercio electrónico en la misma medida que existan actividades en las que el equipo opera automáticamente.

Cabe resaltar que en el apartado 4 del MC OCDE así como el MC ONU no se consideran establecimiento permanente cuando las operaciones de comercio electrónico son consideradas preparatorias o auxiliares, como ser:³³

- proporcionar un enlace de comunicación parecido a una línea telefónica entre suministradores y clientes;
- hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- transmitir información a través de un “servidor espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;

³³ «El concepto de Establecimiento Permanente y el Comercio Electrónico». Jerónimo Calvo Buezas, pág. 46.

- recoger datos de mercado para las empresas;
- ofrecer información

Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad comercial de la empresa dependiendo de la naturaleza del negocio que realiza, o cuando otras funciones básicas se desempeñan a través de un equipo informático, de las actividades contempladas no entrarían en el apartado 4 y si el equipo constituye un lugar fijo de negocio de la empresa, existiría un establecimiento permanente.

Es importante destacar la observación realizada por el Comité de Expertos de la OCDE la cual hace referencia a la posibilidad de que algunas empresas quieran tratar de evitar la creación de un establecimiento permanente manipulando las cláusulas contractuales a estos efectos. De acuerdo a los comentarios del modelo para que un servidor pueda ser considerado un EP se distinguen dos situaciones:

- 1) Cuando la empresa que realiza el negocio por medio de comercio electrónico opera a través de un Proveedor de Servicios de Internet
- 2) Cuando el servidor que aloja la web de la compañía se encuentra a su plena disposición

En la primera situación la empresa firma un contrato con su proveedor de internet, es en este caso que el proveedor se compromete a alojar en sus servidores cierta cantidad de datos que constituirá la página web a cambio de un honorario en función de la cantidad de espacio utilizado. Bajo este ejemplo no se constituye establecimiento permanente dado a que la empresa en ningún momento tiene acceso al servidor, este tipo de contratos se conoce con el nombre de hosting. A diferencia del hosting, encontramos el servicio de housing, en el cual si se constituye EP dado que el proveedor aquí ofrece un espacio físico para alojar el servidor que contendrá la web.

En la segunda situación la empresa tiene acceso directo al servidor que aloja la web. Bajo este supuesto el servidor constituye EP siempre que cumpla con los requisitos de localización física y realización de actividades principales.

En síntesis, los comentarios al artículo 5 del MC OCDE reflejan la necesidad de analizar caso a caso si las operaciones de las empresas se realizan íntegras o parcialmente en determinado servidor así como también la irrelevancia de la intervención humana en la configuración de la figura del EP.

En principio la distinción que realiza la OCDE no parece muy razonable dado que no se adapta a las nuevas formas de realizar negocios. Entendemos necesario realizar una redefinición del concepto de EP, estableciendo un nuevo criterio que no dependa de un lugar fijo de negocios, debiéndose apuntar a la presencia económica en una determinada jurisdicción. Será necesario adaptar las normas actuales o incluso crear otras para poder identificar el origen de las operaciones y enmarcarlas en la jurisdicción apropiada.

Es aquí donde nos preguntamos si es necesario aferrarse a las definiciones establecidas por OCDE; pero sí nos parece relevante que la solución al problema no sea resuelta mediante regulaciones unilaterales de los distintos Estados, sino que es necesario armonizar la normativa en un contexto internacional.

2.3.2.2. Regulación Establecimiento Permanente en Uruguay

En nuestro país el concepto de establecimiento permanente está regulado por el Título 4 del T.O. de 1996 en el Artículo 10. El mismo es basado en el artículo 5 del MC OCDE pero con la diferencia que en el apartado 3 II) agrega la prestación de servicios tal como lo establece el MC ONU.

Cabe resaltar que no existen regulaciones especiales al comercio electrónico por lo cual más allá de las referencias de la jurisprudencia internacional, como son los comentarios del artículo 5 del MC OCDE mencionados en el punto

anterior, y otras jurisprudencias no tenemos referencia en la legislación nacional actual.

En nuestro país la existencia o no de un establecimiento permanente determina la forma en que tributará el no residente. Dado la ausencia de regulación con respecto a las actividades de comercio electrónico, para analizar si una actividad de comercio electrónico constituye EP debemos remitirnos al mencionado artículo 5 del MC OCDE, tema desarrollado en el punto 2.3.2.1.

Analizaremos posibles casos que podrían llegar a configurar EP en Uruguay en el marco del artículo 5 del MCOCDE:

Si los equipos informáticos están situados en nuestro país puede llegar a constituir EP, es decir están instalados en un lugar determinado dentro del territorio nacional. Es el caso del servidor donde se encuentran almacenados los datos y la información por el que se accede al sitio web, se trata de un equipo que posee ubicación física y dicha ubicación cumpliría con la constitución de un lugar fijo de negocios de la empresa que maneja el servidor. Es relevante efectuar la distinción entre el sitio web y el servidor en el cual se aloja el sitio web utilizado, dado que la empresa que maneja el servidor puede ser diferente de la que realiza negocios mediante el sitio web. En el caso de que el servidor sea utilizado a los solos efectos de almacenar los datos e información del sitio web no configuraría EP, dado que el servidor no se encuentra a disposición de la empresa propietaria del sitio web. Si el servidor es propiedad de la empresa que desarrolla su actividad a través del sitio web, al tener el servidor a su disposición, el lugar donde se encuentre el servidor configurara EP. En el caso de Uruguay para que el servidor constituya un lugar fijo de negocios, el mismo deberá estar situado en un determinado lugar por un periodo de tiempo razonable para considerarse fijo, también habrá que determinar si las actividades de la empresa se realizan total o parcialmente en el lugar donde encuentra el servidor.

Un sitio web entendido como el conjunto de aplicaciones informáticas (software) y datos electrónicos, no constituye un bien tangible³⁴ por tanto no cumple con el concepto lugar fijo de negocios, como consecuencia no constituye EP.

En este punto nos preguntamos ¿actualmente es aplicable la distinción que realiza la OCDE entre los equipos de computación y el software utilizados o almacenados en los equipos? A nuestro entender hoy día los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa proveedora; no interviniendo ningún elemento físico como para asentar un lugar fijo, a excepción de las oficinas donde se encuentra la casa matriz de la empresa. A los efectos de configurar un EP para que los ingresos sean gravados en el estado de la fuente, se debe redefinir este concepto dado que al tratarse de servicios digitales lo único que se requiere es una herramienta informática, es decir una plataforma virtual. Creemos que se debe avanzar hacia una adaptación del concepto de EP para que estas actividades de comercio electrónico queden gravadas en el estado de la fuente. La experiencia ha demostrado que las estrategias empresariales para eludir la tributación en el Estado de la fuente negando la existencia de un EP, siendo estas muy variadas. Tratando de hacer frente al desvío de beneficios al Estado de residencia se fueron introduciendo interpretaciones extensivas de la regulación tradicional de establecimiento permanente.

³⁴ «WIPO - World Intellectual Property Organization».

3. NORMATIVA DEL DERECHO COMPARADO

3.1. Introducción

Debemos tener en cuenta que las circunstancias que determinan el perfeccionamiento del contrato pueden diferir de un sistema jurídico a otro según los países de contratación intervinientes, siendo incluso incompatibles.

Cabe mencionar que normas del derecho internacional privado resultan aplicables en caso de disputa internacional suscitada como consecuencia de un contrato electrónico, aunque no ahondaremos de manera pormenorizada la legislación jurídica en materia internacional por no ser el enfoque de este trabajo.

3.2. Fundamentos tributarios del comercio electrónico

En este apartado abordaremos aspectos tales como los fundamentos en los que se basa la tributación electrónica, que tipos y cuáles son los impuestos que gravan el comercio electrónico.

Cabe destacar los informes realizados para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad elaborados por el Gobierno de los Estados Unidos, por la OCDE, por la Unión Europea y España.

3.2.1. Principios tributarios de Estados Unidos

El Tesoro de los Estados Unidos publicó un estudio denominado “Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce”. Este informe tiene como base 3 principios:

- El principio de neutralidad. No se deben discriminar las transacciones comerciales según se realicen en forma electrónica o de manera tradicional de modo de no crear incentivos al cambio de naturaleza de la operación o de la localización de quien la realice.

- El principio de aplicación de la normativa de fiscalidad internacional. Siempre que sea posible se debe utilizar reglas y métodos generalizados en el ámbito del Derecho Tributario con el fin de evitar la doble imposición o la doble no imposición fiscal.
- El principio de generalidad y flexibilidad. Los conceptos utilizados en la normativa fiscal para regular el comercio electrónico deben ser lo suficientemente generales de modo de no quedar obsoletos por la evolución tecnológica que caracteriza esta modalidad de comercio.

3.2.2. Principios tributarios expuestos por la OCDE

Diversos son los trabajos elaborados por la OCDE en este campo, siendo relevantes los siguientes:

- Electronic Commerce: The Challenges to tax authorities and taxpayers
- The Emergence of Electronic Commerce Overview of OCDE's Work

Estos documentos recogen los siguientes principios que apuntan a integrar el cuerpo normativo con el fin de regular la fiscalidad del comercio electrónico

- Principio de equidad. La contratación por medio electrónico o telemático no debe provocar distorsiones económicas
- Principio de simplicidad. Los costos administrativos y de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles.
- Principio de seguridad jurídica. Los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos de la imposición
- Principio de eficiencia y eficacia. La utilización de la vía telemática o electrónica en las transacciones comerciales no deben ocasionar evasión y fraude fiscal.
- Principio de proporcionalidad y justicia. La imposición de los tributos deben ser proporcionales y justos.

Este Organismo se muestra contrario al establecimiento de nuevas o adicionales figuras impositivas apelando a la adaptación de las disposiciones respectivas del comercio electrónico.

3.2.3. Principios de la Unión Europea.

La Comisión Europea centró sus propuestas en formular directrices que fomenten el comercio electrónico. En este sentido, manifestó tres supuestos claves:

- El rechazo de nuevos impuestos. Pretendía adaptar el IVA a la introducción de las nuevas tecnologías en el comercio.
- El cambio de la calificación de las operaciones económicas. Propone que las transacciones electrónicas deberían considerarse prestaciones de servicios.
- Neutralidad de las operaciones.

3.3. Plan de Erosión de Bases y Desvío de Beneficios (BEPS) enfocado a la economía digital

A continuación analizaremos las BEPS “Base Erosión and Profit Shifting”, cuya traducción al español significa “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, estableciendo medidas que proporcionarán a los países las herramientas necesarias para asegurar que se graven las ganancias donde se lleva a cabo la actividad económica y donde se crea valor.³⁵ A su vez proporcionan una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de las normas fiscales internacionales y la normalización de las obligaciones de los contribuyentes.

El proyecto BEPS³⁶ busca suprimir o detectar las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas para cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica o quizás no tiene actividad alguna, lo que le permite eludir casi por completo los impuestos. La erosión de las bases y la transferencia de beneficios es una problemática a nivel mundial que requiere soluciones globales. El proyecto BEPS apunta a brindar apoyo a los países en desarrollo pues dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios.

³⁵ Mercedes Serraller, *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?*, 2014, pág. 62.

³⁶ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014.

Este proyecto tiene como objetivo la reforma del sistema fiscal internacional para terminar con la evasión fiscal de las empresas multinacionales.

El propósito del proyecto BEPS es establecer medidas que proporcionarán a los países las herramientas que necesitan para asegurar que se graven las ganancias donde se realiza la actividad económica y donde se crea valor, a la vez que proporcionan una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de las normas fiscales internacionales y la normalización de las obligaciones de los contribuyentes.

Plan de acción BEPS consta de quince acciones de las cuales se detalla una breve reseña de las acciones relacionadas al comercio electrónico o también llamado economía digital:

Acción 1) Abordar los retos de la economía digital para la imposición³⁷

En la era de la economía digital los gobiernos enfrentan desafíos relacionados con la existencia del criterio de sujeción de la renta y la calificación de las mismas a efectos de la imposición directa. Sobre todo, uno de los mayores desafíos se plantea en la recaudación del IVA cuando un consumidor final adquiere bienes, servicios o activos intangibles a proveedores extranjeros. En lo que respecta a este punto se han planteado diversas soluciones que pueden adoptar los Estados en sus legislaciones nacionales siempre y cuando respeten las obligaciones derivadas de los tratados bilaterales o multilaterales firmados vigentes. Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no tienen por objetivo erosionar la base fiscal, sus prácticas generan conductas elusivas, por ello el plan de acción BEPS planea enfrentarlos de manera eficaz a modo de subsanar dichas conductas.

La primer medida modifica la lista de excepciones de establecimiento permanente garantizando que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, introduciendo un nuevo criterio

³⁷ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pág. 17.

antifragmentación con fines antielusivos. Por ejemplo, constituirá EP cuando un vendedor en línea de productos tangibles posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes vendidos en línea a los clientes.

Una segunda medida es la modificación de la definición de EP dirigida a aquellos casos en que las empresas multinacionales utilizan la celebración de contratos de modo artificioso queriendo evadir la configuración de EP.

Una tercera medida surge de la revisión de las Directrices sobre precios de transferencia, estableciendo que la titularidad jurídica de los intangibles por sí sola no genera necesariamente, el derecho a percibir los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Por el contrario, las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales y aporten la mayor parte de los activos con la capacidad de controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, serán las que tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Por lo tanto, el análisis de los precios de transferencia no debería ser afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente por la celebración de acuerdos contractuales especiales, por ejemplo los acuerdos de reparto de costos.

Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de Compañías Foráneas Controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional incluyen definiciones que someten a las rentas obtenidas en el ámbito de la economía digital, al gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

Acción 7) Impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP³⁸

La definición de establecimiento permanente cobra vital relevancia para poder determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar

³⁸ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pág. 22.

en otro Estado. Las empresas extranjeras pueden someterse a determinados gravámenes en un determinado Estado si la empresa cumple con la configuración de EP en dicho Estado y existe un beneficio fiscal para ello establecido en un convenio fiscal para evitar la doble imposición. Es por ello que algunas empresas utilizan esta figura de modo artificioso para poder aprovechar los beneficios fiscales de una jurisdicción de baja o nula tributación. El Plan BEPS destaca la importancia y necesidad de actualizar la definición para evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a estos efectos. Por ejemplo, algunas empresas sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras, por la figura del comisionista a los efectos de trasladar los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. Los contratos de comisiones son la herramienta utilizada con mayor frecuencia para configurar esta medida, suscitado una preocupación por parte de las administraciones tributarias de muchos países.

En esta acción surge nuevamente la preocupación ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que las empresas se adhieran a las excepciones del apartado 4 del artículo 5, conocida como fragmentación de actividades. Dada la facilidad con que las entidades multinacionales pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5.

Acción 8) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - Intangibles.³⁹

Con la globalización el intercambio entre grupos económicos se ha incrementado, sobre todo en las empresas multinacionales, surgiendo la

³⁹ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pág. 23.

necesidad de establecer normas sobre precios de transferencia a modo de hacer valer el “principio de plena competencia”. Dicho principio está recogido en los convenios y se halla formulado en el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas, exigiendo que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Si las condiciones de la transacción difieren de las que rigen entre entidades independientes en circunstancias comparables, habrá de ajustar el cálculo de los beneficios con fines tributarios. Debido a que este principio ha sido objeto de manipulación, generando resultados que no corresponden con el valor creado por la actividad que lo realiza, es que el plan BEPS analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. Para lograr este objetivo, las directrices revisadas exigen la cuidadosa revisión de la transacción real entre entidades vinculadas.

Para ello, es fundamental analizar las relaciones contractuales entre las partes intervinientes, sometiendo a examen la conducta de las mismas. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de los precios de transferencia se determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Bajo estas medidas, las directrices permitirán ignorar los acuerdos cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial.

Acción 12) Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva⁴⁰

Esta acción pretende sugerir medidas a seguir cuando los Estados no cuentan con una normativa contra la planificación fiscal agresiva.

⁴⁰ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pág. 26.

El principal objetivo de este régimen es aumentar el nivel de transparencia, para lo cual las administraciones tributarias podrán exigir información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal de las empresas, determinando si son potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los promotores y usuarios de las mismas. Asimismo, esta medida contiene un elemento disuasivo pues es probable que los contribuyentes se lo piensen dos veces antes de poner en marcha una estructura si están obligados a declararla.

Acción 15) Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales⁴¹

Los países integrantes de la OCDE y el G-20 están trabajando en un instrumento multilateral con el fin de modificar los cientos de convenios bilaterales firmados vigentes a los efectos de incorporar las sugerencias y medidas aportadas por BEPS. El objetivo de este instrumento multilateral es que solvete las deficiencias que tienen los convenios fiscales bilaterales.

En síntesis, hoy día empresas multinacionales se benefician de normas que ha quedado obsoletas debido a que no se adecuan al modelo actual de una economía globalizada en la cual tienen una gran importancia económica los activos intangibles. Es por ello, el plan de acción BEPS propuesto por la OCDE y el G-20 apunta a modernizar las normas impositivas internacionales para evitar los problemas de erosión de la base imponible y evitar el traslado de beneficios con el fin de eludir impuestos, se busca mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, lo cual implica cambios en las legislaciones fiscales nacionales y en los convenios fiscales bilaterales con el objetivo de promover su adaptación a los retos del nuevo entorno económico, detectar y corregir inconsistencias entre los diferentes países, actuando de forma coordinada contra la evasión fiscal masiva de las corporaciones. También se ha implementado un plan para asegurar que estas modificaciones a nivel nacional estén armonizadas internacionalmente, mediante un

⁴¹ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pág. 28.

instrumento multilateral que apoya la puesta en marcha de las medidas BEPS, el cual incluye un monitoreo de sus resultados.

Ahora bien, como crítica a este plan de acción, entendemos que el mismo pretende uniformizar las políticas fiscales mediante consejos y medidas que invaden la soberanía individual⁴² de cada Estado en cuanto a su potestad tributaria. Así mismo, si bien muchas de estas medidas podrían llegar a adaptarse en muchos países, la realidad social, económica y cultural de cada Estado hace que no siempre esto sea una regla. De hecho, no existe legitimidad en las decisiones que establece este plan de acción ya que carece de un procedimiento democrático, al menos para nuestro país dado que no posee representación en dicho organismo.

⁴² «Revista Tributaria n° 253», *Andrés Blanco: Soberanía Fiscal y plan «BEPS» de OCDE: un problema de legitimidad*, agosto de 2016, pág. 534.

4. ANÁLISIS CRÍTICO

En el transcurso de este trabajo, luego de haber atravesado el estado del conocimiento enfocamos nuestra perspectiva a la falta de definiciones específicas sobre el comercio electrónico que queremos resaltar.

La OCDE descarta la definición de un EP específico para esta clase de operaciones como es el EP virtual, por entender que no respeta el principio de neutralidad, entre otros principios. Es allí donde nos detuvimos y teniendo en cuenta que la definición del concepto de EP es sumamente relevante en la soberanía de cada Estado, nos propusimos hondar en el concepto de neutralidad.

A nuestro entender el principio de neutralidad es utilizado con fines políticos, de forma persuasiva a modo de defender una premisa, pues se alinea al criterio de la residencia sostenido por los países desarrollados integrantes de la OCDE menospreciando a los países que defienden el criterio de la fuente.

Hoy en día la soberanía como Estado se ha dejado llevar por las tendencias internacionales perdiendo el foco de sus principios definidos como tales. La tradición de tributación territorial o de imposición sobre la fuente ha sido elegida y sostenida por nuestro país como principio de potestad tributaria por excelencia, sin embargo ¿hasta dónde sostenemos dicho principio si en cada tratado y acuerdo internacional nos acoplamos a los lineamientos marcados por la OCDE? ¿Realmente contamos con independencia?

Por ejemplo los conceptos que definimos en la legislación doméstica pierden relevancia para darle al país la capacidad de gravar cuando estamos frente a rentas de fuente mixta o internacionales y existe entre los países intervinientes un convenio para evitar la doble tributación, rentas para las cuales debemos acudir a la definición incluida en dichos convenios pudiendo tener una configuración diferente.

Un Estado que no pueda recaudar impuestos es un Estado inviable, por lo que se convierte en un aspecto central de la soberanía como Estado, diseñando sus propios mecanismos para recaudar, pero los sistemas no están armonizados. Al firmar un convenio se trata de armonizar los mismos pero es limitado, porque cada Estado tiene su legislación superponiéndose a las definiciones establecidas en dichos convenios.

Una de las figuras que creemos debe reverse es la de Establecimiento Permanente, debido a que hoy en día resulta rígida y poco adaptable a las operaciones de comercio electrónico dada la firmeza del concepto “lugar fijo de negocios”. Como mencionamos en este trabajo uno de los grandes problemas que trae aparejada la economía digital es la dificultad de la localización de las operaciones. En la jurisprudencia internacional una de las posibles soluciones que se plantea a este punto es la de establecer un EP económico en el cual no se dependa de la existencia de un lugar fijo de negocios, sino de la presencia económica de una empresa dentro de una determinada jurisdicción, incluyendo la presencia física (mediante personal y/o maquinaria) y la presencia virtual a través de una página web que resulte accesible desde esa jurisdicción.

Creemos que una de las dificultades que presenta en comercio electrónico directo con respecto a la localización de la operación, pasa por el no reconocimiento de que la economía digital trae consigo conceptos nuevos y que los conceptos existentes no terminan de adaptarse a esta nueva modalidad. Es por ello que nos planteamos la posibilidad de que el criterio de la fuente pueda ser redefinido para este tipo de operaciones.

En 1978 Ramón Valdés Costa⁴³ planteaba que el concepto de fuente para los intereses podría ser definido como fuente pagadora según se expuso en la segunda reunión de ALALC⁴⁴. En su momento esta definición fue desechada dada la dificultad que existía de poder identificar al tercero que se le transferían los fondos, por la imprecisión de poder obtener esa información, dificultad que hoy en día quedó soslayada justamente por los sistemas con que cuentan las

⁴³ Valdés Costa Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, 1978 pág. 122 y ss.

⁴⁴ «Informe Final de la 2a. Reunión ALALC», 17 de mayo de 1974 pág 12 y 13.

instituciones de intermediación financieras emisoras de tarjetas de crédito o dinero electrónico para identificar a las partes. A su vez se planteaba en ese entonces, que seguramente la carga impositiva de la retención iba a ser absorbida por la empresa nacional (empresa pagadora), cosa que hoy en día si bien ocurre existen mecanismos a través de los convenios de doble imposición que hacen que esta carga no se duplique con los países que existen acuerdos.

De este modo, redefiniendo el criterio de fuente como fuente pagadora para las operaciones de comercio electrónico directo, se podría lograr fiscalizar las mismas mediante una retención sobre una base ficta a la renta transferida al extranjero. La misma puede ser recaudada mediante el mecanismo de retención a través de las instituciones de intermediación financiera emisoras de tarjetas de crédito o de dinero electrónico que si bien significa un desplazamiento de la carga impositiva hacia el deudor, ya que los proveedores puedan querer cargar este impuesto al precio final de los consumidores, por el principio de competencia el mercado tiende a regularlo.

Con la introducción de la Ley n° 19210 de Inclusión financiera, las transferencias y medios de pagos electrónicos al extranjero se volvieron un medio medible e identificable. Es por ello que consideramos una solución práctica y posible nombrar como agentes de retención a dichas instituciones financieras emisoras de tarjetas de crédito y pagos electrónicos, a modo de recaudar el impuesto que generan las empresas extranjeras en el territorio uruguayo por la comercialización de bienes y servicios transferidos electrónicamente.

Pero realmente, ¿estamos en condiciones de redefinir conceptos que se adapten a la economía digital como Estado independiente? Resulta difícil de imaginar, dado la presión política y la existencia de represalias que toman organismos como la OCDE hacia los Estados que no sigan sus lineamientos y recomendaciones.

5. LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
B2G	Business to Government
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS	Plan de Erosión de Bases y Desvío de Beneficios
C2C	Consumer to Consumer
C2G	Consumer to Government
CDI	Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional
CFC	Controlled Foreign Corporation
CFC	Compañías Foráneas Controladas
DGI	Dirección General Impositiva
EP	Establecimiento Permanente
IRAE	Impuesto a la Renta de Actividades Económicas
IRNR	Impuesto a la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
ITFA	Internet Freedom Act
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MC	Modelo de Convenio
MCOCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas

6. BIBLIOGRAFÍA

- A Model of Multinational Income Shifting and an Application to Tax Planning with E-Commerce. Kenneth J. Klassen, Stacie K. Laplante and Carla Carnaghan. Publicada en American Accounting Association JATA Vol. 36 no.2 pag. 27 - 53
- Addressing Base Erosion and Profit Shifting de la OECD.
- Código Tributario de la ROU. Addy Mazz
- Código Tributario de la ROU. Comentado Valdés Costa.
- "Comercio electrónico y derecho tributario. Algunos conceptos y tendencias internacionales". Ponencia en Ecomder2000. Primer Congreso Internacional por Internet sobre Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico. www.ecomder.com.ar (Buenos Aires 2000). BAUZÁ, Marcelo
- E-Commerce and Taxation: Past, Present and Future. Autor: Priyanka Meharia
- El concepto del Establecimiento Permanente; su relación con el comercio electrónico. Tesis de investigación de posgrado facultad de Bolonia Italia.
- El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico. Autor JERÓNIMO CALVO BUEZAS. Publicada por: Agencia Estatal de Administración Tributaria
- El Impuesto al Valor Agregado. Volumen I. Andrés Blanco
- Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) Tomo I. A. Romano, G. Cirimello, V. Vázquez, J. A. Costa, G. Nieves, C. Camejo, J. Sonderegger, A. Calleja, L. Bruzzone, M. Yori.
- Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) Volumen I. Juan A. Perez.
- JORNADAS TRIBUTARIAS 2008 Tema: Dedución de Gastos "Principio General de la deducción de gastos en el IRAE: análisis de los requisitos exigidos" Cr. Acosta, Juan A. Cra. Camejo, Catalina Dr. Nieves, Guillermo Cra. Sonderegger, Johanna Colaboración: Cr. Romano, Álvaro

- "La teoría del contrato informático desde la óptica del Derecho positivo uruguayo". Trabajo presentado al Primer Congreso Mundial de Derecho e Informática. Quito, octubre 2001. VIEGA, María José
- Ley n° 17.164 publicada D.O. 20 de Setiembre de 1999
- Ley n° 17.616 – Derechos de autor y derechos conexos publicada en el Diario Oficial el 17 de enero de 2003
- "Marco jurídico de la comercialización del software" (A.E.U., Montevideo, 1996). DELPIAZZO, Carlos E.
- NIC 38 – Activos Intangibles
- ¿Por qué pagas más impuestos que Apple? Mercedes Serraller
- Sales and Use Taxes for E-Commerce Transactions. Autor: Bonnie K. Klamm and Jill M. Zuber. Publicado por The CPA Journal USA Nov. 2012 pag. 42 - 47
- Sales Taxes and Internet Commerce. Autor: Liran Einav, Dan Knoepfle, Jonathan Levin and Neel Sundarsean. Publicado por American Economic Review 2014 pag. 1 - 26
- The E-Commerce Sales and Use Tax Controversy: Is The End Near? Autor: Burke T. Ward, Janice C. Sipior, and Labhras MacGabhann. Publicado por Information System Management pag. 331 - 337
- The Battle Over E-Commerce Sales Taxes Heats Up. Burk T. Ward, Janice C. Sipior. Publicada por Villanova University USA.
- "Tributación en Internet. Mitos y realidades". Foro Internacional sobre Ética en Internet. Por invitación. (Montevideo 2000). BAUZÁ, Marcelo
- When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OEDÉ's Initial Response. By Howard J. Levine. Publicada por Tax Management International Journal
- http://www.fder.edu.uy/contenido/idi/biblio_integrantes.html#egov
- <http://www.fder.edu.uy/idi/contacto.html>
- <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- <http://www.robertsandholland.com/publication-page?itemid=105>
- <http://www.wipo.org> Organización mundial de Propiedad Intelectual. La Propiedad Intelectual.