

TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRACIÓN  
UDELAR

# **“Tributación directa en el marco de operaciones de comercio electrónico”**

**Mayo 2017**

Tutor: Dr. Sebastián Arcia

Cra. Lorena Leguisamo  
Cra. Gabriela Rienzi  
Cra. Ma. Alejandra Schilde



## **Prólogo**

Como resultado de la globalización y los avances en el uso de la tecnología han surgido modelos de negocios innovadores que obedecen a una verdadera revolución tecnológica; planteando desafíos a los sistemas tributarios actuales los cuales fueron creados en la era del comercio tradicional.

En el ámbito de la imposición a las renta de las actividades de comercio electrónico, el mayor problema radica en la dificultad para localizar la fuente generadora de renta en las actividades transfronterizas, enfatizado por la movilidad y la deslocalización de los factores.

Se verá como a nivel internacional se están estudiando medidas para adaptarse a la nueva realidad, no siendo Uruguay ajeno a las mismas.

*“No puede impedirse el viento, pero sí construirse molinos”*

Proverbio holandés



## Índice

<b>1. Operaciones de comercio electrónico</b> .....	1
1.1. Introducción .....	1
1.2. Concepto de comercio electrónico .....	2
1.3. Nuevos modelos de negocios.....	3
1.4. Características de la economía digital .....	4
1.4.1. Movilidad .....	4
1.4.1.1. Movilidad de los activos intangibles.....	4
1.4.1.2. Movilidad de los usuarios .....	5
1.4.1.3. Movilidad de las funciones comerciales .....	5
1.4.2. Confianza en los datos y participación de los usuarios .....	5
1.4.3. Efectos de la red, atendiendo a sus usuarios, la integración y sinergias .....	6
1.4.4. Utilización de modelos multilaterales que involucran diferentes jurisdicciones .....	7
1.4.5. Tendencia hacia el oligopolio o monopolio en ciertos modelos de negocios que dependen de los efectos de la red .....	7
1.4.6. Volatilidad, referido a las bajas barrera de entrada y a la rápida evolución de la tecnología de acceso.....	7
1.5. Tipos de ingresos .....	7
1.6. Principales problemas que presenta la tributación del comercio electrónico .....	8
1.6.1. Dificultades de localización de las actividades gravadas.....	9
1.6.2. Problemas de control.....	10
1.6.3. Calificación de la Renta en el comercio electrónico.....	11
<b>2. Análisis de la tributación del comercio electrónico a nivel nacional</b> .....	12
2.1. Introducción .....	12
2.2. Aspecto objetivo o material.....	13
2.3. Aspecto subjetivo .....	14
2.4. Aspecto territorial o espacial .....	16
2.4.1. Renta de fuente nacional.....	16
2.4.2. Renta de fuente internacional.....	17
<b>3. Análisis de la tributación del comercio electrónico a nivel internacional</b> .....	20
3.1. Relevancia del comercio electrónico internacional en el ámbito nacional .....	20
3.2. Antecedentes .....	20
3.3. Principios de tributación que debe cumplir la tributación del comercio electrónico .....	22
3.3.1. Neutralidad .....	22

3.3.2. Eficiencia.....	23
3.3.3. Certeza y simplicidad .....	23
3.3.4. Efectividad y justicia .....	23
3.3.5. Flexibilidad.....	23
3.4. El comercio electrónico en los Convenios para evitar la Doble imposición.....	23
3.4.1. Relevancia del comercio electrónico en los CDI .....	23
3.4.2. Importancia de la correcta calificación de la renta .....	24
3.4.2.1. Introducción .....	24
3.4.2.2. Beneficios empresariales versus regalías .....	25
3.5. Relación del concepto de EP con el comercio electrónico (Art.5 MOCDE) .....	26
3.5.1. Introducción .....	26
3.5.2. Comentarios al artículo 5 del modelo de la OCDE.....	27
3.6. Doctrina y jurisprudencia comparada del EP .....	29
3.7. Planificación Fiscal Internacional .....	30
3.7.1. Impacto de las recomendaciones de OCDE a nivel nacional .....	30
3.7.2. Noción de planificación fiscal internacional .....	32
3.7.3. Evolución e impacto de “Soft Law”.....	33
3.7.4. Identificación de riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios... ..	33
3.7.4.1. Áreas principales de acción y Plan de Acción en el marco de las BEPS.....	33
3.7.4.2. Acción 1: “Identificación de los retos que la economía digital supone al cumplimiento de deberes tributarios”.....	36
3.7.4.2.1. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal .....	36
3.7.4.2.2. Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital.....	37
3.7.4.3. ACCION 7: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de EP.....	38
3.7.4.3.1. Apartado A: Elusión fraudulenta del estatus de EP mediante acuerdos de <i>comisionista</i> y estrategias análogas .....	39
3.7.4.3.1.1. Acuerdos de comisionista .....	39
3.7.4.3.1.2. Estrategias análogas .....	40
3.7.4.3.2. Apartado B: La elusión artificiosa del estatus del establecimiento permanente acogándose a las excepciones de actividades específicas .....	42
3.7.4.3.2.1. Lista de actividades incluidas en el apartado 4 del artículo 5.....	42
3.7.4.3.2.2. Fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas .....	43

<b>4. La experiencia de Perú en materia de regulación de operaciones de comercio electrónico.....</b>	<b>45</b>
4.1 Antecedentes .....	45
4.2. Normativa .....	46
4.3. Características de los servicios digitales .....	47
4.4. Caso práctico .....	48
4.5 Convenios para evitar la doble tributación suscritos por Perú .....	49
<b>5. Posibles soluciones en materia fiscal para operaciones de comercio electrónico.....</b>	<b>53</b>
5.1. Impuestos específicos: “BIT TAX” .....	54
5.2. Redefinición del concepto de EP por el de Presencia virtual significativa .....	56
5.3. Transacciones digitales con retención en la fuente .....	57
5.4. Criterio ficto de tributación .....	58
5.5. Tributación indirecta.....	58
5.6. Adaptación del comercio electrónico en la normativa interna y los CDI.....	59
5.7. Conclusiones finales a nivel nacional.....	60
<b>Acrónimos .....</b>	<b>61</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>63</b>



## Tributación directa en el marco de operaciones de comercio electrónico

### *1. Operaciones de comercio electrónico*

#### **1.1. Introducción**

En la última década se ha ido desarrollando a pasos agigantados un fenómeno que no es ajeno a ninguno de nosotros, esto es la realidad virtual. La tecnología de la información y la globalización han revolucionado la forma de vivir y los hábitos de las personas; hoy en día se puede socializar mediante las redes, estudiar a través de plataformas informáticas, trabajar sin necesidad de salir de la casa, adquirir bienes y servicios sin necesidad del contacto personal. Todos estos cambios han revolucionado el modelo de negocios conocido hasta el momento, trayendo consigo la necesidad de plantearse una revisión de los modelos tributarios conocidos a la fecha. Este tipo de comercio tiene sus orígenes más remotos, con la venta por catálogo, un estilo de comercio muy similar al que podemos realizar a través de internet, que también tuvo sus implicancias impositivas.

Internet es una herramienta que nos permite estar a tiempo real realizando transacciones con cualquier persona física o jurídica en un mercado sin frontera delimitada, lo que arroja como consecuencia encontramos con un comercio menos formalizado que el tradicional.

El empleo de las tecnologías de la información en las operaciones comerciales ha llevado a la globalización de la economía, suponiendo una pérdida significativa de recaudación como consecuencia del comercio no regularizado. La diferencia esencial entre los bienes materiales e inmateriales constata las limitaciones de los sistemas de control y de la correcta aplicación de los impuestos tradicionales en el campo del comercio electrónico.

La economía digital es un tema pendiente en la mayoría de los países del mundo. Una de las primeras respuestas al comercio electrónico la encontramos en la órbita de la Organización Mundial del Comercio (OMC), organismo que apoya el libre intercambio de bienes y servicios entre los distintos países. En Ginebra, el 20 de mayo de 1998, se adoptó la “Declaración sobre el Comercio Electrónico Mundial”, donde se reconoció que la expansión del comercio electrónico mundial está creando nuevas oportunidades para el comercio. A nivel tributario, se hizo hincapié en mantener libre de impuestos aduaneros al comercio electrónico directo (ver punto siguiente, definiciones), es decir que se concedió una “moratoria” respecto de los derechos de aduana. A su vez, en dicha declaración, se pedía el establecimiento de un programa de trabajo sobre el Comercio Electrónico, que fue adoptado en setiembre de 1998. El programa es revisado regularmente en las Conferencias Ministeriales de la OMC. El compromiso llevado adelante por los países miembros de la OMC ha sido ratificado en diversas oportunidades, siendo la última vez en Nairobi en diciembre de 2015. Recientemente, el 9 de diciembre de 2016<sup>1</sup> se realizó un seminario sobre “Comercio electrónico para el desarrollo”, donde se informó que la expansión del acceso a Internet, pasó entre los años 2000 y 2015, del 6,5% al 43% de la población mundial.

---

<sup>1</sup> Información disponible en el sitio de la Organización Mundial de Comercio: [www.wto.org](http://www.wto.org)

Como dato adicional, se informó que en el año 2015, el valor del comercio electrónico fue de unos 22 billones de dólares. Ambas cifras continúan creciendo vertiginosamente, lo cual supone una revolución en el modo en que funcionan las empresas y en que se lleva a cabo el comercio.

El objetivo del presente trabajo apunta a exponer los lineamientos de la tributación directa sobre el comercio electrónico y que pasos se están dando a nivel internacional para adaptarse al mismo. Llevando el mundo electrónico a la realidad nacional, donde si bien no existe normativa específica en la materia, entendemos que existen las bases necesarias para su desarrollo.

En primer lugar definiremos los nuevos modelos de negocios que se han ido desarrollando, las características e ingresos generados por la economía digital y los problemas tributarios que enfrenta este tipo de comercio. Analizaremos como se estructura la tributación nacional y veremos si existe marco normativo suficiente para regularlo.

Luego analizaremos como se esta abordando a nivel internacional este desafío, que soluciones se proponen y que medidas se están tomando para enfrentarlo. A modo de presentación, planteamos el caso de Perú, donde se han dado primeros pasos para abordar la tributación del comercio electrónico.

Finalmente expondremos las conclusiones, en donde vemos cuales de estas soluciones se adaptan más a la realidad nacional y de que manera podemos continuar dando pasos a futuro.

## **1.2. Concepto de comercio electrónico**

El *e-commerce* tiene varias definiciones, la mayoría confluyen en un concepto común, por lo que se podría definir como el conjunto de transacciones que se efectiviza mediante técnicas, dispositivos y sistemas de base computarizada o informática apropiados en las redes preexistentes de telecomunicaciones. Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha entendido que el comercio electrónico alude a transacciones comerciales que involucran organizaciones e individuos, y que se basa en el procesamiento y trasmisión de datos digitalizados, incluidos textos, sonidos e imágenes visuales, llevándose a cabo a través de redes abiertas o cerradas. Es decir, estamos ante una modalidad de comercio que se realiza mediante la utilización de la red de telecomunicaciones para el intercambio comercial de bienes y servicios.

Dentro de las actividades que se denominan de comercio electrónico se encuentran las operaciones en las cuales el medio electrónico es una forma o un medio de realizar la operación, pero el negocio en sí mismo sigue siendo igual al negocio tradicional, este tipo de comercio es el que tiene sus orígenes en la venta por catálogo que comentamos en la sección anterior. Por otro lado hay operaciones para las cuales los medios electrónicos marcan una distinción importante, ya que en mayor o menor medida e intensidad, son realizables solamente por estos medios.

Dichas categorías se definen de la siguiente forma:

- ✓ **Indirecto (*off line*):** Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de *courier*).
- ✓ **Directo (*on line*):** Aquí el pedido, pago y envío del bien se produce *on line*; son bienes de naturaleza intangibles y servicios que viajan por la red.

Para las Administraciones, el comercio electrónico directo es el que tiene mayor relevancia dada la deslocalización geográfica que genera, haciéndose muy difícil establecer la naturaleza intrínseca de la operación en sí, ya que en los derechos y productos que se transmiten se verifica una desmaterialización del objeto, vía digitalización.

En el mundo de hoy se han visto multiplicadas las relaciones comerciales entre distintos países, lo que conlleva múltiples dilemas a la hora de gravar. El problema se ve agravado cuando nos enfrentamos al mundo del *e-commerce*, dado que al no tener límites geográficos, involucra no solamente el derecho tributario nacional sino también el internacional. Será necesaria no solo una regularización interna en la materia, sino también la firma de tratados por parte de los Estados involucrados para evitar los problemas de doble imposición o doble no imposición, debiéndose coordinar métodos que combatan la evasión y el lavado de activos, y organizar formas de cooperación entre los distintos países.

### 1.3. Nuevos modelos de negocios

Volviendo a la clasificación mencionada, podemos ver que tanto el comercio directo como el indirecto pueden asumir las siguientes modalidades:

- **Negocio a negocio o *business to business* (B2B):** donde tanto el comprador como el vendedor son empresas. Aquí se encuentran las empresas que por ejemplo ordenan pedidos a los proveedores y realizan el pago por la red. En este tipo de comercio podemos destacar que lo que se persigue es reducir los gastos, aumentando la eficiencia a la misma vez. Por ejemplo los proveedores pueden mostrar su inventario de mercaderías a los distribuidores con diferentes precios, dependiendo de los clientes, todo ello protegido mediante el uso de claves de acceso.
- **Entre empresa y consumidor o *business to consumers* (B2C):** se trata de una de las primeras formas que surgieron de comercio electrónico, donde las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio *web* a clientes que los utilizarán para uso particular. Se pueden comercializar bienes tangibles así como también intangibles, estos últimos son aquellos que el consumidor recibe en formato electrónico.

Podemos destacar una gran ventaja en esta modalidad, y es que tanto grandes como pequeñas empresas pueden mostrar sus catálogos *on line* y vender sus productos, sin necesidad de invertir grandes cantidades de dinero. Aquí se da la comunicación directa de la empresa con los clientes, a un bajo costo, sin necesidad de intermediarios. Esto trae

aparejado que las empresas realicen grandes inversiones en publicidad para darse a conocer y llegar a la mayor cantidad de compradores potenciales. Asimismo, en general cuentan con importantes servicios de atención al consumidor.

- **Entre clientes o *customer to customer* (C2C):** Esta modalidad se está tornando cada vez más frecuente. Es el modelo de comercio electrónico que se refiere a la venta entre consumidores finales. Por lo general se efectiviza a través de plataformas de intercambio, en donde personas en su rol de vendedor y comprador respectivamente, se contactan y una vez que se concreta el negocio, la empresa propietaria de la plataforma cobra una comisión. Son muy comunes las que ofrecen propiedades u otro tipo de bienes para vender o alquilar.
- **Entre consumidores y la Administración:** mediante este tipo de *webs* los ciudadanos interactúan con la Administración con el fin de presentar declaraciones, pagar sus tributos y obtener asistencia.

#### 1.4. Características de la economía digital<sup>2</sup>

Existen varias características que son cada vez más predominantes en las transacciones de comercio electrónico, las cuales son potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal. Si bien no todas las características pueden estar presentes al mismo tiempo en un negocio, caracterizan a la economía actual en su conjunto. Estas son:

- Movilidad, respecto a: los activos intangibles, los usuarios, y las funciones comerciales.
- Confianza en los datos y participación de los usuarios.
- Efectos de la red, atendiendo a sus usuarios, la integración y sinergias.
- Utilización de modelos multilaterales que involucran diferentes jurisdicciones.
- Tendencia hacia el oligopolio o monopolio en ciertos modelos de negocios que dependen de los efectos de la red.
- Volatilidad, referido a las bajas barrera de entrada y a la rápida evolución de la tecnología de acceso.

##### 1.4.1. Movilidad

###### 1.4.1.1 Movilidad de los activos intangibles

La inversión en este tipo de activos y su crecimiento vertiginoso, hace que los negocios dependan cada vez más de estos factores. Es por ello que las empresas que desarrollan *software* o que están muy emparentadas con el mismo, dedican gran parte de sus recursos a preservar y mantener actualizado sus programas. Esto incluye a empresas que comercializan elementos tangibles, por ejemplo a través de la red, con un sistema que involucra a toda la cadena desde el almacenaje, la recepción del pedido, entrega y servicio de post venta. Todo lo cual implica que aumente a gran escala el valor de estos intangibles.

---

<sup>2</sup> OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report”. Pág. 64

A nivel tributario implica que los derechos sobre dichos activos intangibles, puedan ser fácilmente asignados y repartidos entre empresas asociadas, teniendo como consecuencia una separación entre la titularidad jurídica de los activos y las actividades que han motivado el desarrollo de dichos activos.

#### **1.4.1.2 Movilidad de los usuarios**

La conectividad y el acceso a internet, permite a los usuarios adquirir bienes sobrepasando las fronteras, pudiendo un usuario, por ejemplo residir en un país, comprar una aplicación en otro país, mientras que la utiliza en un tercer país. A su vez, esto se potencia con la posibilidad de los consumidores de usar redes virtuales personales o servidores alojados remotamente.

#### **1.4.1.3 Movilidad de las funciones comerciales**

Como hemos mencionado, hoy en día través de la tecnología, se pueden coordinar actividades complejas a larga distancia, permitiendo coordinar operaciones internacionales de forma integrada, pudiendo hacerlo desde un lugar alejado de donde se desarrollan las actividades, así como de donde se encuentren los proveedores o clientes. También podemos mencionar, respecto a los recursos humanos, que el impacto de las TIC<sup>3</sup> ha permitido a las empresas desarrollar su actividad con una plantilla de personal mínima.

#### **1.4.2 Confianza en los datos y participación de los usuarios**

Es muy común que las empresas recopilen datos de sus clientes, proveedores y operaciones; para luego trabajar con ellos. Estos datos se obtienen de diversas fuentes, públicas o privadas, pudiendo ser datos personalizados (por ejemplo por inscripción en línea a un determinado sitio) o no personalizados (por ejemplo cuantos hombres pasan caminando a una hora por una estación de metro). Pero lo más importante es el valor que crean esos datos al fusionarse.

La utilidad de estos datos es infinita, pudiendo servir para mejorar productos y servicios, predecir conductas o la orientación política o religiosa, realizar estudios de mercado, crear perfiles de usuario, entre otros.

Así llegamos a lo que se conoce con el nombre de Big Data, que hace referencia a conjuntos de datos tan voluminosos que no pueden gestionarse o analizarse recurriendo a las típicas herramientas de gestión de bases de datos. El Big Data permite que la información pueda interpretarse a sí misma, identificando correlaciones, incluso pudiendo adelantarse a nuestras intenciones.

En un informe sobre datos masivos la consultora McKinsey Global Institute de mayo 2011<sup>4</sup>,

---

<sup>3</sup> Tecnologías de la información y comunicación

<sup>4</sup> McKinsey Global Institute, mayo 2011: "Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity", pág. 5

distingue cinco formas generales que tienen las empresas de crear valor haciendo uso de datos masivos:

- **Mejorar la transparencia.** Facilita el acceso a los datos en forma oportuna, de modo que los interesados tengan la posibilidad de utilizarlos y crear valor con ellos, por ejemplo mejorando la calidad en un proceso o acortando tiempos de investigación.
- **Gestionar el rendimiento, permitiendo la experimentación con miras a analizar la variabilidad del rendimiento y comprender su origen.** En la medida que se crean y almacenan más datos transaccionales en forma digital, las organizaciones pueden recolectar, en tiempo real o casi real, desde inventarios de productos hasta días de enfermedad del personal. Esto permite analizar la variabilidad del rendimiento, para comprender como se originan sus causas, y de este modo permite que se administre el mismo, para llegar a niveles más altos.
- **Segmentar las poblaciones a fin de personalizar los productos y servicios.** Big data permite adaptar los productos y servicios específicamente para satisfacer las necesidades de cada consumidor.
- **Mejorar la toma de decisiones, reemplazando o coadyuvando las decisiones humanas con algoritmos automatizados.** Esto también tiene su aplicación a nivel de las administraciones tributarias que pueden usar indicadores de riesgo para marcar en que aspectos deben realizarse exámenes más exhaustivos.
- **Perfeccionar el desarrollo de nuevos modelos de negocio, productos y servicios.** Se utilizan los datos masivos para perfeccionar las nuevas generaciones de productos y para crear nuevos modelos de negocios.

### 1.4.3 Efectos de la red, atendiendo a sus usuarios, la integración y sinergias

Este punto refiere a que el uso de un usuario de estos datos, tiene un impacto directamente sobre otro usuario, creando una red. Estos impactos pueden ser positivos o negativos.

Los del primer tipo, generalmente llamados externalidades positivas, refieren a situaciones en que el bienestar de una persona, mejora las condiciones de otra, sin que medie una compensación explícita. Por ejemplo, cuando aumentan los usuarios en una red social, todos los usuarios se ven beneficiados.

Los del segundo tipo, refieren a externalidades negativas, por ejemplo cuando aumenta el número de usuarios en red, la misma se congestiona, pudiendo motivar la disminución del valor para cada usuario de la red.

#### 1.4.4 Utilización de modelos multilaterales que involucran diferentes jurisdicciones

Relacionado con el punto anterior, se trata de un modelo en el que interactúan múltiples grupos de personas a través de un intermediario o plataforma, incidiendo las decisiones de cada grupo de individuos en el resto de los individuos o grupos, pudiendo dar lugar a externalidades positivas o negativas. Un ejemplo de este tipo de modelo es el sistema de tarjetas de pago, que involucra grupos de comerciantes y consumidores.

#### 1.4.5 Tendencia hacia el oligopolio o monopolio en ciertos modelos de negocios que dependen de los efectos de la red

Esto está relacionado con las patentes o los derechos de propiedad intelectual, que otorga a los creadores de software o a quienes adquieren el derecho a utilizarlos de forma exclusiva, la posibilidad de alcanzar posiciones dominantes en el mercado.

Por otra parte, pueden surgir plataformas que conjuguen varias empresas del mismo tipo, acaparando las ventas de determinados productos o servicios.

#### 1.4.6 Volatilidad, referido a las bajas barrera de entrada y a la rápida evolución de la tecnología de acceso

Como resultado del avance y el fácil acceso al mercado a través de internet, se han reducido las barreras de entrada para las empresas que operan a través de la *web*. Como contrapartida, empresas que logran obtener una posición dominante corren el riesgo de perder rápidamente la misma, todo fruto del proceso de innovación y desarrollo.

### 1.5. Tipos de ingresos<sup>5</sup>

La OCDE señala que los tipos de ingresos más comunes en los negocios de la economía digital actual incluyen:

**Ingresos publicitarios:** se pueden presentar en distintas versiones, ofreciendo contenido digital gratuito o a precio reducido, a cambio de la visualización obligatoria de anuncios pagos; ó mediante la difusión de anuncios en dispositivos móviles atendiendo a su ubicación u otros factores; ó por medio de oportunidades publicitarias en los sitios *web* de medios sociales o plataformas.

**Adquisición o arrendamiento de contenido digital:** los usuarios realizan un pago por descargas, como ser: libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos, música, entre otros.

**Venta de artículos, incluidos los productos virtuales:** esta categoría se relaciona con la primera que se mencionó, en dichas plataformas se encuentran *on line* los comerciantes minoristas ofreciendo bienes tangibles. Aunque también se pueden aplicar a juegos *on line*, donde se ofrece a

---

<sup>5</sup> Ob. Cit.: OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Pág. 64

los usuarios un producto introductorio gratuito o con descuento, para luego ofrecerle además acceso pago a contenido adicional o virtual para mejorar su experiencia.

**Ingresos por suscripción de abonos:** los ejemplos que menciona la OCDE incluyen pagos anuales por entrega *premium* (para mejorar las condiciones de entrega) con minoristas *on line*; pagos mensuales por contenido digital como ser acceso a noticias, música, videos; pagos regulares a cambio de servicios de *software* y/o mantenimiento de programas como ser anti-virus, almacenamiento de datos, asistencia técnica por programas operativos, y pagos por el acceso a Internet en sí mismo.

**Venta de servicios:** esta categoría se relaciona con la anterior e incluye servicios tradicionales que pueden prestarse en línea, como ser los servicios jurídicos, financieros, una amplia gama de servicios B2B vinculados a empresas que proporcionan acceso básico a la red y actúan en calidad de intermediarios de internet (Ej. *web hosting*, registro de dominios, procesamiento de pagos, plataforma de acceso, entre otros).

**Concesión de licencias sobre contenidos y tecnologías:** nuevamente, esta categoría se relaciona con las dos anteriores, pero incluye acceso a contenido especializado, por ejemplo publicaciones calificadas o periódicos, algoritmos, *software*; o tecnología especializada como sistemas de inteligencia artificial.

**Venta de datos de usuarios y estudios de mercado personalizados:** la OCDE refiere a proveedores de servicios de internet (PSI), corredores de datos, empresas especializadas en el análisis de datos, telemetría y datos obtenidos de fuentes no personales.

**Ingresos y gastos *on line* encubiertos:** se trata de actividades integradas, en las que pueden existir pérdidas o ganancias imputables a las operaciones *on line*, pero por la naturaleza de la actividad tiene financiación cruzada con las operaciones físicas, lo que dificulta el hecho de aislar e identificar los ingresos en línea. Por ejemplo, el acceso gratuito al *banking web* que se financia con otras operaciones bancarias pagas.

## **1.6. Principales problemas que presenta la tributación del comercio electrónico**

Como habíamos mencionado, este tipo de comercio involucra la participación de distintos sujetos generalmente ubicados en diferentes jurisdicciones. Por tanto, plantea grandes desafíos tributarios tanto a nivel nacional como internacional, en donde las soluciones sería pertinente conjugasen en un punto en común. Es por ello que comenzaremos analizando cuales son los problemas a los que nos enfrentamos para luego analizar las diferentes soluciones que se pretende arribar.

El comercio electrónico puede plantear las siguientes **problemáticas**:

- Dificultades para localizar las actividades gravadas
- Problemas de control por parte de las Administraciones Tributarias
- Calificación de sus rentas

A continuación analizaremos brevemente cada una de ellas.

### 1.6.1 Dificultades de localización de las actividades gravadas

En este punto, es necesario determinar criterios sobre los cuales se repartirá la potestad tributaria del comercio electrónico entre los Estados.

A los efectos de delimitar el ámbito de incidencia espacial de sus respectivos sistemas tributarios, los Estados recurren a diferentes factores de conexión que los vinculen con el hecho generador del impuesto, pudiendo ser por las personas que lo verifiquen o el territorio donde se genera la renta.

En lo que la imposición a las rentas refiere, pueden advertirse factores de conexión de tipo subjetivo que focalizan la relación del Estado con los contribuyentes generadores de renta y con independencia del lugar en donde las mismas se generen (criterio de la residencia o del domicilio) y factores de tipo objetivo que legitiman la potestad tributaria en que las rentas se generen dentro del territorio del Estado con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente (criterio de la fuente).

En cuanto al criterio del domicilio o residencia están sujetos a imposición quienes tengan domicilio o residencia fiscal en el país; siendo la residencia un elemento de conexión tributaria subjetiva, requiriendo como factor de conexión la vinculación de una persona física o jurídica con un determinado territorio. Los criterios determinantes de la residencia fiscal referente a las personas físicas son el factor presencial, el factor económico, el factor familiar, y en cuanto a las personas jurídicas el lugar de constitución, la sede de dirección efectiva, ó cualquier otro criterio análogo.

Siendo complejo en el caso del comercio electrónico por ejemplo dilucidar si el domicilio fiscal o la sede de dirección efectiva se encuentran donde está ubicado el servidor, el sitio *web*, la empresa proveedora de bienes y servicios u otro lugar sin una conexión real. También pueden existir complicaciones para determinar quién está detrás de una página *web* y donde se encuentra físicamente localizada, debido a que los nombres de dominio que poseen los proveedores de internet no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida o real.

El criterio de la fuente concede al país donde se ubica la fuente de riqueza la potestad de imposición, respecto del comercio electrónico este criterio también presenta en varios casos inconvenientes al momento de determinar el ámbito espacial de la generación de las rentas. La deslocalización física de las transacciones que provoca el comercio electrónico hace que las empresas dispongan de un mayor margen de maniobra para establecer el lugar de realización de sus actividades esenciales, o para desplazar las funciones existentes a una nueva ubicación, teniendo la posibilidad de realizar un importante volumen de ventas sin contar con una presencia fiscalmente imponible, circunstancia que plantea dudas acerca de la vigencia de las normas actuales en la economía digital.

Entre ambos tipos de factores de conexión se ubica la figura del Establecimiento Permanente (EP), el mismo se ha elaborado desde el ámbito del criterio de la residencia, reconociéndole legitimidad para el ejercicio de la potestad tributaria a aquellos Estados en los que se generen rentas en su territorio por parte de no residentes, siempre que las mismas provengan de un “lugar

fijo de negocios” o de otras modalidades de asentamiento expresamente previstas, que de alguna u otra forma reconozcan una presencia relevante de los no residentes.

La definición de EP está integrada en prácticamente todas las legislaciones nacionales, y en general se basa en el artículo 5 del MOCDE o del MONU, dependiendo de cada legislación. Se aplica a actividades de comercio tradicionales, pero presenta cierta problemática para las actividades de comercio electrónico. Las mayores dificultades se presentan a la hora de discernir si un sitio web o una página web alojada en un servidor puede considerarse un EP.

Debemos analizar cómo ha de adaptarse la definición del EP tradicional, puesto que por medio de las TIC resulta posible realizar intercambios económicos sin la necesidad de contar con empleados, locales, ni estructuras de ningún tipo, siendo suficiente un dispositivo informático como un ordenador o un dispositivo móvil.

### **1.6.2. Problemas de control**

En este punto la elección de criterios teóricos no debe perder de vista su aplicación práctica. Vale decir que para que una operación sea imponible es necesario que sea controlable, identificándose al sujeto y la materia imponible.

La primera dificultad será identificar al sujeto, persona física o jurídica que obtiene la renta derivada de la transacción, dado que existe en este tipo de comercio la posibilidad de camuflarse bajo sistemas complejos de seguridad (por ejemplo la encriptación) o por no coincidencia del nombre de dominio utilizado para la transacción y la localización e identificación del instrumento informático que genera el servicio con la persona que lo maneja. Por ejemplo, puede resultar simple para un proveedor conseguir un nombre de dominio en un país de baja tributación, razón por la cual las Administraciones Tributarias no pueden confiar exclusivamente en este criterio para localizar al proveedor. Sin una identificación precisa de los sujetos, resulta difícil aplicar los tributos correctamente, sobre todo en cuanto al estudio del hecho generador del mismo.

Si fuera posible identificar al sujeto, pero no encontrar su ubicación física en el mundo, o el lugar donde se realizó el negocio en base a plataformas y servidores, dará origen a disputas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos concomitantes de la doble tributación o no imposición. Por tanto, nos encontramos en una zona gris, donde será fundamental la firma de acuerdos y tratados multilaterales o bilaterales a fin de lograr un consenso en la materia. De la misma forma que a raíz de la globalización de la economía surgieron tratados para evitar la doble imposición, que en sus comienzos recaían sobre el comercio tradicional, se ve la necesidad de adaptar la normativa a la realidad actual.

Respecto a Internet, podemos mencionar que es un sistema autosuficiente que no cuenta con un control central, cada computadora está conectada al mismo tiempo a la red y al exterior, la información viaja de un sitio a otro sin un recorrido preestablecido, por lo cual los bienes y servicios sobrepasan fronteras sin ningún control. Los organismos estatales recaudadores de las cargas tributarias se han encontrado con un nuevo mundo al cual enfrentar y suelen verlo con recelo a causa de su complejidad, puesto que con el simple uso de un ordenador y conexión a

internet se pueden traspasar las fronteras económicas del país. Lo cual trae aparejado problemas a las economías nacionales en cuanto a la recaudación de los tributos, ya que el Derecho Tributario es esencialmente “territorialista”. Este hecho genera problemas para designar agentes de retención, dificultando la recaudación de las Administraciones Tributarias.

### **1.6.3. Calificación de la Renta en el comercio electrónico**

En cuanto a la calificación de la renta, la distinción radica entre considerar que estamos en presencia de un beneficio empresarial o una regalía, lo desarrollaremos en el capítulo 3.4.2 del presente trabajo.

## ***2. Análisis de la tributación del comercio electrónico a nivel nacional***

### **2.1 Introducción**

Desde la Ley de Reforma Tributaria<sup>6</sup> el sistema de tributación de rentas, se encuentra estructurado en tres: Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) e Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Uruguay ha optado por una estructura tributaria donde el impuesto que grava las rentas corporativas es autónomo del que grava las rentas de las personas físicas y es diferente del que grava las rentas de los no residentes. Si bien el diseño de los impuestos es diferente, no implica que los mismos no presenten ninguna coordinación entre sí. En efecto, se puede hablar de un “subsistema de tributación a las rentas”, que puede visualizarse al analizar los vínculos entre el IRAE, IRPF e IRNR.<sup>7</sup>

En Uruguay no existe un marco normativo que regule en forma sistemática el comercio electrónico. Existen varias normas legales y reglamentarias que regulan ciertos tipos de relaciones jurídicas realizadas vía telemática. Mayoritariamente las normas no refieren al comercio electrónico, sino al “gobierno electrónico”, como ser al “expediente administrativo electrónico”.

Al no contar con un marco regulatorio propio o particular para el comercio electrónico, resultan aplicables las normas generales que regulan las relaciones comerciales de los agentes privados, aun cuando hayan sido sancionadas previo a la existencia del *e-commerce*, lo cual genera problemas de interpretación y/o integración.

Repasaremos las definiciones generales de los hechos generadores<sup>8</sup> de los impuestos:

- **IRAE** “*Créase un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza*”<sup>9</sup>
- **IRNR** “*Créase el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) que gravará las rentas de fuente uruguaya, obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República*”<sup>10</sup>
- **IRPF** “*Créase un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas obtenidas por las personas físicas y que se denominará Impuesto a la Renta de las Personas Físicas*”<sup>11</sup>

Respecto a la tributación directa el punto fundamental será determinar la fuente territorial de los factores productivos capital y/o trabajo, aspecto relevante dada la adopción de fuente territorial como definición de potestad tributaria adoptada en nuestro país (aspecto territorial); la

---

<sup>6</sup> Ley N° 18.083, vigencia: 1°/07/2007

<sup>7</sup> Romano, Álvaro: "Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)". Tomo 1, Cap. 1: "La imposición a la Renta en Uruguay", Pág. 14.

<sup>8</sup> "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la obligación tributaria que liga al sujeto activo con el sujeto pasivo" (Artículo 24 del Código Tributario)

<sup>9</sup> Art. 1 del Título 4 del TO 1996

<sup>10</sup> Art. 1 del Título 8 del TO 1996

<sup>11</sup> Art. 1 del Título 7 del TO 1996

calificación de la renta objeto a análisis (aspecto objetivo); así como la residencia fiscal de los agentes económicos intervinientes (aspecto subjetivo).<sup>12</sup>

A continuación analizaremos cada uno de estos aspectos, salvo el aspecto temporal que refiere a cuando se encuentra acaecido el HG, debido a que no le corresponden mayores aclaraciones en lo referente al comercio electrónico, dado que el mismo obedece a la lógica aplicada tradicionalmente.

Pero en cuanto al aspecto objetivo, subjetivo y territorial, no es tan sencillo el análisis basado en las normas actuales, las cuales fueron creadas en épocas donde el comercio electrónico no era una preocupación.

## **2.2. Aspecto objetivo o material**

Es aquella circunstancia de carácter objetivo que debe suceder para que se configure el tributo. En el IRAE hay tres tipos de rentas alcanzadas: las rentas empresariales, las rentas asimiladas a las empresariales y las rentas incluidas en el ámbito del IRAE por opción o por inclusión preceptiva<sup>13</sup>.

En el literal A del artículo 3 del Título 4, se establece que son rentas empresariales aquellas obtenidas por determinados sujetos pasivos, que sólo por su forma jurídica quedan incluidos en el IRAE. Posteriormente el literal B, establece que en tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, se consideran empresariales las actividades lucrativas, industriales, comerciales y de servicios, desarrolladas por empresas; y las derivadas de determinadas actividades agropecuarias. El concepto de empresa, considera toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

Por su parte para el IRNR las rentas comprendidas son: las rentas de actividades empresariales, rendimientos del trabajo, rendimientos del capital e incrementos patrimoniales<sup>14</sup>.

Por último, para el caso del IRPF las rentas comprendidas son: rendimientos de capital, incrementos patrimoniales determinados por la ley y rentas de trabajo<sup>15</sup>.

El comercio electrónico nos plantea un desafío a la hora de calificar las rentas como empresarial o no empresarial. Para el caso de rentas no empresariales, se debe determinar si fueron generadas por la participación relevante del factor capital o del factor trabajo para su inclusión en cada una de las categorías. En la nueva situación pasa a cobrar mayor relevancia la ponderación del factor capital, no siendo posible realizar transacciones por medios electrónicos sin el uso de un ordenador o similar.

---

<sup>12</sup> Abadi, Felix: “Aspectos impositivos de las plataformas digitales de negocios” 15 de marzo 2016.

<sup>13</sup> Art. 2 Título 4 del TO 1996

<sup>14</sup> Art. 2 Título 8 del TO 1996

<sup>15</sup> Art. 2 Título 7 del TO 1996

### 2.3 Aspecto subjetivo

Establece que condiciones subjetivas deben verificar las personas físicas o jurídicas para que se configure el HG del tributo. Cabe mencionar la distinción sostenida por NIEVES en cuanto a que el aspecto subjetivo del HG no será necesariamente la enunciación o designación de sujetos pasivos. Sin embargo el artículo que enumera los sujetos pasivos de IRAE<sup>16</sup> cumple con una doble función, en primer término vale como una definición del aspecto subjetivo del HG del IRAE, y simultáneamente designa la calidad de contribuyentes del impuesto en la medida que cumplan los restantes aspectos del HG<sup>17</sup>. Caben las mismas precisiones para el IRPF<sup>18</sup> e IRNR<sup>19</sup>.

Para el comercio electrónico, nos encontramos nuevamente con la problemática de calificar la calidad de residente o no residente del sujeto beneficiario de las rentas.

El IRNR grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en la República. Siendo contribuyentes de este impuesto los no residentes que no actúen en Uruguay mediante EP. La normativa prevé las condiciones para que una persona física o jurídica califique como residente<sup>20</sup>, pero no prevé hipótesis relativas al comercio electrónico.

Por su parte, la norma del IRAE incluye dentro de los contribuyentes a las entidades y personas residentes así como a los establecimientos permanentes de entidades no residentes. Esto marca el límite entre el IRAE y el IRPF que alcanzan a residentes y el IRNR que alcanza a no residentes. El IRAE grava las rentas obtenidas por un EP de entidades no residentes en el país<sup>21</sup> y los incluye como sujetos pasivos de éste impuesto<sup>22</sup>.

Este fue uno de los cambios que introdujo la LRT para la tributación de los no residentes, donde se pasó de una tributación a la renta generada en nuestro país a una tributación de rentas de fuente uruguaya obtenida por los no residentes que se basa en la existencia o no de un EP, para definir el tipo de impuesto que lo grava.

La definición de EP recogió básicamente el concepto del MONU, pero incorporó algunos conceptos provenientes del MOCDE, teniendo algunos aportes “autóctonos”<sup>23</sup>

La definición de EP físico dada por nuestra normativa establece que *“Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente...”*<sup>24</sup>

---

<sup>16</sup> Art 9 T4 del TO 1996

<sup>17</sup> Nieves, Guillermo: "Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)". Tomo 1, Cap. X “Sujetos Pasivos”, Pág. 250

<sup>18</sup> Art. 5 Título 7 del TO 1996

<sup>19</sup> Art. 5 Título 8 del TO 1996

<sup>20</sup> Artículos 13 y 14 del Título 4 del TO 1996

<sup>21</sup> Rentas imputables al EP, artículo 11 del Título 4 del TO 1996

<sup>22</sup> Art. 9 del Título 4 del TO 1996

<sup>23</sup> Ob. Cit. Romano, Álvaro , Pág. 25

<sup>24</sup> Art. 10 del Título 4 del TO 1996

El concepto de EP como “*lugar fijo de negocios*”, parte de la concepción tradicional de negocio, asociado a una base corpórea, desconociendo la existencia de los negocios o empresas virtuales.

En línea con lo anterior, un lugar en donde la empresa mantiene equipos automáticos podría constituir un EP en el país donde se encuentren situados los equipos, por haber constituido un “lugar fijo de negocios”.

A su vez la normativa interna prevé la configuración de otros tipos de EP. De este modo podemos encontrar la figura del EP de servicios en donde el Estado de la fuente puede gravar en mayor cantidad de situaciones, tal como señala la norma la expresión EP comprenderá “*La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses*<sup>25</sup>”. Sería el caso por ejemplo de una empresa no residente que brinde servicios de consultoría a través de la *web* con personal dependiente y sea contratada por una empresa local para que lo asesore en temas específicos de la materia. Siendo que existe este artículo y siempre que se cumpla con el aspecto temporal que establece el mismo, podríamos afirmar que el no residente constituye un EP de servicios en Uruguay.

Otra definición específica de EP la encontramos para el EP de agencia, el cual se verifica cuando una persona distinta de un agente independiente actúe en la República por cuenta de un no residente, y dicha persona : “*A) Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el inciso cuarto y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese inciso. B) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente...*”<sup>26</sup>. La norma establece algunas situaciones en las que no se considera que el no residente tenga un EP de agencia. Este tema será ampliado en el punto 3.7.4.3 del presente trabajo para el ámbito internacional.

Al no disponer de normativa específica para el comercio electrónico, existen problemas de interpretación, similares a los que se registran en la doctrina y jurisprudencia comparada (se analizará en el punto 3.6).

En síntesis, el EP fue incorporado como criterio para determinar el tipo de impuesto que debe pagar una entidad del exterior, lo que implica importantes diferencias desde el punto de vista tributario ya que el IRAE grava rentas netas, mientras que el IRNR grava rentas brutas. A su vez determina a quien le corresponde la responsabilidad por el pago del tributo.

---

<sup>25</sup> Art. 10 del Título 4 del TO 1996

<sup>26</sup> Art. 10 del Título 4 del TO 1996

## 2.4 Aspecto territorial o espacial

Se constituye por las coordenadas en el espacio apuntando a donde se debe verificar el HG, en el caso del impuesto a la renta, el acto objeto de gravamen se concreta con las rentas producidas por actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del territorio uruguayo, donde la fuente de renta generadora de riqueza se localice<sup>27</sup>. , con algunas excepciones que amplían este criterio que veremos en el punto siguiente.

### 2.4.1. Renta de fuente nacional

Tradicionalmente nuestro país ha defendido el principio de territorialidad frente al principio de la renta de fuente mundial como lo hacen la mayoría de los países desarrollados. A lo largo del tiempo, la mayoría de los países latinoamericanos han ido migrando hacia el criterio de la renta mundial. Actualmente, se ha ido ampliando el criterio de la fuente y existen cada vez mas excepciones al mismo, creando hipótesis donde rentas generadas en el exterior, quedan gravadas en Uruguay, lo cual se vislumbra notoriamente en el caso del IRPF.

Atendiendo a los criterios para determinar la fuente generadora de renta, nos parece interesante plantear la posición de la Administración Tributaria plasmada en la Consulta 3.677 del año 1996. Se trataba de una empresa uruguaya que utilizaba equipos para actividades de diseño de páginas *web*, conexión al correo electrónico, contratación de publicidad y arrendamiento de equipos. La respuesta fue que para ubicar la fuente generadora de riqueza, se debía atender a la ubicación de los equipos.

En forma coincidente en respuesta dada por la Administración Tributaria en la Consulta 5.310 del 2010. Se consideró que una empresa uruguaya que contrataba con una empresa del exterior espacios publicitarios en páginas *web* también del exterior, *“no deberá actuar como sujeto pasivo responsable por el IRNR y el IVA cuando realice los giros al exterior, en virtud de que las entidades del exterior no se constituyen en contribuyentes de dichos tributos”*.

Analizando la respuesta dada por DGI para esta consulta, vemos que si bien estrictamente no menciona que la fuente se encuentre en el lugar del servidor, da a entender ese criterio pues se acude a determinar la fuente en función de la radicación de la empresa del exterior. Se debe tener en cuenta que recientemente se ha ampliado el concepto de fuente uruguaya<sup>28</sup>, incluyendo dentro del mismo a las rentas obtenidas por servicios de publicidad y propaganda prestados desde el exterior a contribuyentes de IRAE, por lo cual los pagos por estos conceptos al exterior se encontrarán sujetos a retención del impuesto a la renta de los no residentes en nuestro país en todos los casos.

---

<sup>27</sup> Artículos 7 del Título 4, 3 del Título 8, 3 del Título 7 del TO 1996

<sup>28</sup> Ley N° 19.355 de 19.12.015 arts.708° y 3°. (D. Of. 30.12.015). Vigencia: 1°.01.016

## 2.4.2. Renta de fuente internacional

Las rentas de fuente internacional se encuentran definidas para el IRAE como “*Las rentas netas de fuente uruguaya correspondientes a actividades ejercidas parcialmente dentro del país...*”<sup>29</sup>. Por su parte para el IRNR “*En el caso de las rentas empresariales provenientes de actividades desarrolladas parcialmente en el país...*”<sup>30</sup>.

Cabe señalar que si bien Uruguay se ha afiliado al principio de la fuente, las exigencias de cómputo de rentas de fuente extranjera no implican el abandono del principio de la fuente sino una ampliación de la misma.

El principal problema surge cuando uno de los factores es inexistente en Uruguay, puesto que hay diferentes posiciones de la doctrina. Para los Dres. Pérez Pérez y Rossetto se requiere que la combinación de ambos factores se de en el país. Por su parte los Dres. Supervielle y Shaw entienden que con la existencia de uno de los factores en el país, se puede determinar que exista renta de fuente uruguaya, correspondiendo discriminar la incidencia de los factores en el origen de la renta mediante la aplicación de algún procedimiento técnico aceptado a fin de establecer qué porcentaje de la misma es de fuente uruguaya<sup>31</sup>. Cuando uno de los factores es inexistente en Uruguay, la posición de DGI manifestada en diversas consultas<sup>32</sup> es que basta con que uno de los factores se encuentre en Uruguay para que se genere renta de fuente uruguaya.

Desde la perspectiva del impuesto a la renta será importante determinar dónde radican los factores productivos de las rentas (puras de capital, puras de trabajo o combinación de capital y trabajo), a efectos de la producción de la actividad gravada; dónde es importante resaltar que la normativa nacional ha considerado respecto de las rentas empresariales que combinan capital y trabajo casos de fuente mixta, dónde basta que una porción de uno de los factores se genere en territorio uruguayo para considerar que parte de la renta es producida en el país y por lo mismo deberá tributar IRAE o IRNR según la residencia del sujeto generador de la renta.

Se plantean grandes desafíos para el comercio electrónico, ya que se deberá lograr localizar los factores productivos capital y trabajo. Se puede concluir que de hallarse ambos factores en Uruguay o en el exterior no habrá problemas de localización, puesto que estamos frente a renta de fuente uruguaya o fuente extranjera respectivamente. Si ambos factores se encuentran parcialmente ubicados en nuestro país estaríamos en presencia de renta de fuente mixta.

Lo anterior tiene su confirmación en el artículo 48 del Título 4 y el artículo 13 del Título 8, cuando para distintas rentas internacionales se establecen porcentajes de renta de fuente uruguaya que servirán de base para el cálculo del impuesto uruguayo. El objeto de la determinación de los fictos es tratar de subsanar las dificultades de localización y determinación de las rentas en aquellas transacciones que involucran varias jurisdicciones. Es importante resaltar que para el

---

<sup>29</sup> Art. 48 del Título 4 del TO 1996

<sup>30</sup> Art. 13 del Título 8 del TO 1996

<sup>31</sup> Romano, Álvaro y Zignago, Aldo: “Tributación de actividades de fuente mixta – operaciones offshore” Maestría en Tributaria UDELAR 2016.

<sup>32</sup> Consultas D.G.I.: 2.280, 2.272, 2.368 y 2.544

caso de rentas gravadas por IRAE la norma da la opción al contribuyente, de aplicar el criterio ficto establecido u optar por un criterio real de determinación de la renta de fuente uruguaya.

De los casos tipificados por la ley, alguno de los literales de los artículos de fuente mixta podrían ser replicables para el comercio electrónico. Un caso particular e interesante para analizar es el tratamiento que debe darse al arrendamiento de espacios satelitales a empresas operadoras uruguayas por parte de compañías del exterior dueñas de dichos sistemas satelitales, para que las primeras puedan transmitir sus señales de telecomunicación (radio y televisión) por satélite. Se trata de una renta empresarial obtenida por un no residente proveniente de actividades desarrolladas parcialmente en el país. Por tanto aplica lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 13 del Título 8 IRNR para la determinación del monto imponible, esto es, que la renta de fuente uruguaya se fija en el 62,5% de la retribución que perciba la empresa del exterior por su explotación en el país. Asimismo, por tratarse de un servicio prestado en el país, que es lo que origina la renta de fuente uruguaya, se encuentra alcanzado por IVA. La empresa local actuará como agente de retención del IRNR y del IVA. En forma concordante y en reiteradas ocasiones la DGI<sup>33</sup> sostuvo este criterio para los ingresos derivados de la actividad de una empresa del exterior, consistente en el arrendamiento del espacio satelital para la transmisión directa de señales.

Cabe señalar, que la normativa de IRAE e IRNR otorga al Poder Ejecutivo la facultad de definir otros casos de determinación de renta ficta, lo cual representa una herramienta que puede resultar útil para abordar el gravamen de las modalidades de negocios derivadas de la “economía digital”.

Haciendo uso de esta opción se publicó el Decreto 47/2017 el 20 de febrero del año 2017. Mediante el mismo el Poder Ejecutivo se expide respecto a la tributación de las plataformas informáticas intermediarias en el transporte terrestre de pasajeros. Se establece que el servicio es de naturaleza empresarial y será de aplicación para *“la actividad desarrollada en el país por entidades no residentes que intervienen, directa o indirectamente, en la oferta o en la demanda de servicios de transporte terrestre de pasajeros en territorio nacional, realizadas por cualquier medio, incluidas las aplicaciones informáticas”*.

De esta forma se fija un procedimiento para determinar el monto imponible del IRNR, estableciendo un porcentaje ficto de renta bruta generada en territorio uruguayo. *“El monto imponible para la determinación del Impuesto a las Rentas de los No Residentes correspondiente al régimen de determinación a que refiere el artículo anterior, será el 50% (cincuenta por ciento) de la retribución bruta obtenida por el no residente por las actividades referidas en dicho artículo”*.

Por último nos parece interesante plantear un caso de actualidad que refiere a la empresa estadounidense “Netflix”. ANDEBU planteó ante DGI que los servicios extranjeros que operan en Uruguay y que ofrecen contenidos audiovisuales en internet por medio de suscripción, deberían comenzar a pagar impuestos como lo hace cualquier empresa local. El servicio prestado por la firma consiste en que mediante el pago de una cuota mensual, los usuarios acceden a películas y

---

<sup>33</sup> Algunos ejemplos: Consulta 5.622 del 8 de octubre de 2012, Consulta 5.137 del 24 de julio de 2009.

series de televisión por internet<sup>34</sup>. A nuestro entender, por encontrarse el servidor en el exterior del país, no constituye un EP, por tanto no cumple el hecho generador del IRAE. Por otro lado, si consideramos que desarrolla una actividad parcialmente en Uruguay, estaría gravado por IRNR, por tratarse de una renta de fuente internacional, y por ende debe determinar el monto imponible de acuerdo al numeral 3 del artículo 13 del Título 8 que mencionamos anteriormente. Asimismo, en este caso estará alcanzado por IVA. En Uruguay, la DGI aun no se ha expedido al respecto continuando el tema aun sin resolver. A nivel regional en Argentina se aprobó en el 2014 un impuesto a Netflix, cobrando un porcentaje mínimo de cada abono.

En línea con lo anterior, Felix Abadi concluye referente al caso Netflix, que las actividades desarrolladas mediante plataformas digitales de este tipo, a las cuales nombra “plataformas digitales de negocios” deberían ser catalogadas como servicios no personales, cuya fuente territorial corresponde al lugar de radicación de los factores productivos capital y trabajo. Mencionando a su vez que es indiscutible en plataformas de este tipo la aplicación de ambos factores para la correcta aplicabilidad de las mismas.<sup>35</sup>

Si hacemos un paralelismo entre el tipo de actividad que regula el Decreto 47/2017 y las actividades que desarrolla Netflix, podemos ver que para el desarrollo de las mismas es imprescindible el uso de aplicaciones informáticas; haciéndonos cuestionar por qué este caso, así como otros similares aún no fueron resueltos.

---

<sup>34</sup> Nota del Diario “El País”, del día 30/08/2015, Montevideo Uruguay.

<sup>35</sup> Ob.Cit.: Abadi, Félix.

### ***3. Análisis de la tributación del comercio electrónico a nivel internacional***

#### **3.1. Relevancia del comercio electrónico internacional en el ámbito nacional**

Como consecuencia del proceso de globalización ha aumentado la competencia internacional entre los agentes económicos, lo que puede traducirse en una pérdida de recaudación en determinados países, que por unas razones u otras cuentan con un tipo impositivo más elevado, o tengan establecidas unas políticas de incentivos fiscales menores que las de otras jurisdicciones, produciéndose una fuga de las inversiones hacia territorios donde logran una mayor rentabilidad. Este aspecto es fundamental en Uruguay por ser un país esencialmente receptor de inversiones, teniendo importantes repercusiones en todo el sistema económico y fundamentalmente en la fuente de trabajo que las mismas generan.

En cualquier caso, resolver los problemas fiscales que plantea el comercio electrónico no es sencillo, pues el mismo tiene un marcado carácter internacional, por lo que la solución a los conflictos debe darse desde un marco global. Si no existiere consenso en materia fiscal, se pueden agravar los problemas ya existentes pudiendo suponer un freno para regularizar las operaciones del comercio electrónico. Es por ello, que la adaptación de los sistemas fiscales actuales y los principios sobre los que rigen las operaciones electrónicas deban estar alineados a nivel internacional.

#### **3.2. Antecedentes**

El comercio electrónico, ya desde la década de los años noventa, ha sido motivo de preocupación para la OCDE, cuando en sus trabajos<sup>36</sup> daba cuenta de los problemas que la tributación directa enfrentaría para regular este tipo de operaciones, tales como: el alcance de "sede de dirección efectiva" a efectos de calificar a una entidad como residente o no, la definición de Establecimiento Permanente, la categorización de rentas y la atribución de utilidades al EP cuando este sea identificado con un servidor. Esto debido a que las normas internas que regulan la imposición a la renta, así como las recogidas por los Modelos de Convenios para evitar la doble imposición podrían no ser fácilmente aplicables a una operación de comercio electrónico, dado que aquellas habrían partido de estructuras tradicionales de comercio, en donde para atribuir la potestad tributaria se requería como requisito indispensable la existencia de un lugar físico de negocio. Actualmente se está discutiendo la posibilidad de modificar la definición siendo más laxos, requiriendo una presencia significativa mínima, concepto que no está siendo aceptado por la mayoría de los países.

Es así que se encargó al Grupo de Asesoría Técnica (TAG) de la OCDE revisar entre otros, el concepto de EP del Modelo de CDI de la OCDE, culminando con un Reporte<sup>37</sup> del 22/12/2002 con sugerencias de modificación a los comentarios del MOCDE. Estos cambios propuestos se incorporaron en el MOCDE Versión 2003 en los párrafos 42.1 a 42.10 de los comentarios al artículo 5 Establecimiento Permanente. Posteriormente, el TAG ha mantenido la investigación de

---

<sup>36</sup> OCDE. "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions". Octubre 1998; OECD, "Taxation on Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions", 2001.

<sup>37</sup> OCDE, "Changes to de OECD Commentary on article 5: Clarifications on the application of the Permanent Establishment definition in electronic commerce"

temas señalados por la doctrina internacional y aún no resueltos, sobre diversos aspectos vinculados al comercio electrónico.

El 26/11/2003 la OCDE publicó el Reporte Final<sup>38</sup>, donde se analizaron alternativas tendientes a compatibilizar las reglas que gravan las rentas empresariales previstas en el MOCDE con las operaciones de comercio electrónico y a evaluar nuevos criterios para definir la potestad tributaria entre los Estados. A modo de ejemplarizar se plantearon cambios no sustanciales como incorporar a los comentarios una regla de “fuero de atracción” para EP respecto de rentas generadas por operaciones de comercio electrónico. Otras modificaciones fueron de índole más trascendental, por ejemplo se planteó adoptar como regla de fuente el criterio de “pago que erosiona la base”, esto es generar renta de fuente territorial si el pago por la operación de comercio electrónico es deducible para el consumidor o usuario en el Estado donde este reside. En las conclusiones finales del Reporte, la OCDE reconoció que algunos aspectos de las reglas internacionales podrían ocasionar problemas en el contexto del comercio electrónico, que podrían superarse a través de negocios bilaterales que debieran requerir modificar la legislación doméstica para conceder potestad tributaria al Estado de la Fuente. En este contexto, muchos países definieron criterios de política fiscal específicos respecto al comercio electrónico en la legislación del Impuesto a la Renta, con el objetivo de ampliar el ámbito de aplicación, ejemplo de ello es el caso de Perú que será analizado en el Capítulo 4.<sup>39</sup>

En el año 2013 el G20 encomienda a la OCDE a realizar un estudio y diseño de medidas concretas contra las prácticas de planificación tributaria que generen una merma en la recaudación fiscal como resultado de la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de utilidades, conocido como “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS).

El 16 de setiembre del año 2014 la OCDE emitió un informe sobre los desafíos fiscales de la economía digital dentro de su Plan de Acción sobre erosión de la base imponible, “Addressing the tax challenges of the digital economy” (ATCDE). Dicho informe no dio un avance significativo con respecto al borrador anterior pero si dio mayor claridad sobre la necesidad de seguir trabajando en busca de mejores soluciones para la economía digital. La OCDE exige una revisión de los modelos de negocios y resalta nuevos desafíos a los que habrá que hacer frente, sobre todo en lo relacionado a las ventas a consumidores finales y en lo relativo a la imposición indirecta.

En diciembre de 2014 el comité de asuntos fiscales publicó un nuevo informe que contiene directrices sobre el comercio internacional denominado “international VAT/GST<sup>40</sup> guidelines” (IVG)<sup>41</sup>, incluyendo temas como el comercio electrónico transfronterizo. La OCDE recomienda establecer un régimen de imposición en destino, en lo relativo a la imposición indirecta en el comercio electrónico. Frente a esto, las directrices del IVG explican que en casos de ventas transfronterizas de bienes y servicios digitales será de suma importancia determinar el lugar de entrega del bien o servicio, recomendando adoptar el criterio de otorgar potestad tributaria al país de residencia del comprador. Como forma de hacer más sencillo el pago del impuesto, se recomienda a los gobiernos que obliguen a los vendedores no residentes en sus países a inscribirse

<sup>38</sup> OCDE “Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-commerce?”

<sup>39</sup> Muñoz Salgado, Silvia María (Magister en Tributación) Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. 03 y 04 de Diciembre 2008. Rentas de Fuente Peruana. “Los servicios digitales como supuestos de Renta de fuente peruana”.

<sup>40</sup> Value added tax, Goods and Services Tax

<sup>41</sup> <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>

como contribuyentes, de manera que sean los mismos los encargados de verter el tributo<sup>42</sup>. Dichas recomendaciones fueron llevadas a cabo en España, que aplicó estas nuevas reglas de localización para los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, y para las prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica. Dado que la imposición indirecta no es objeto del presente trabajo, no profundizaremos en este aspecto.

Siguiendo con el informe emitido en setiembre de 2014, en octubre de 2015 se emitió el informe final y se presentó el paquete definitivo de medidas sobre las 15 áreas centrales en las que se basa el Plan de Acción BEPS para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional<sup>43</sup>. Pero el trabajo no termina ahí, dado que el G20 y la OCDE acordaron seguir trabajando en la iniciativa BEPS hasta el año 2020.

### **3.3. Principios de tributación que debe cumplir la tributación del comercio electrónico**

A nivel de OCDE, en Ottawa en el año 1998, en el Informe elaborado por el CAF: *Comercio Electrónico: Condiciones Tributarias Marco*, se establecieron los principios fiscales aplicables al comercio electrónico.

En el mismo se acordó que para evaluar posibles soluciones al nuevo contexto y dificultades que presenta la economía digital, se debía contemplar un marco fiscal internacional, inspirado en los principios fiscales fundamentales de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y sostenibilidad.

Al momento de evaluar las posibles soluciones, se pretende garantizar un análisis global, coherente y objetivo, dando igual relevancia a todos los principios, de manera que los mismos conformen un marco de análisis.

#### **3.3.1 Neutralidad**

Este principio conlleva la idea de que el sistema tributario debe alterar lo menos posible las decisiones de oferta y demanda de los agentes económicos, a fin de no distorsionar la asignación de recursos. El sistema fiscal debe asegurar una imposición homogénea e igualitaria entre el comercio electrónico y el comercio tradicional. La decisión de compra debe basarse en razones económicas y no en razones impositivas. Dicho de otro modo, los contribuyentes que realizan transacciones similares han de cumplir con las mismas obligaciones impositivas, independientemente de si se trata de comercio tradicional o electrónico. Este último ha venido creciendo y tomando terreno frente al comercio tradicional y de no regularse el mercado, las bajas en la recaudación impositiva pueden ir en aumento.

---

<sup>42</sup>PWC: BEPS Action Plan- The digital economy. <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps/the-digital-economy.html>.

<sup>43</sup><http://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

### **3.3.2 Eficiencia**

Este principio refiere a que se deben reducir los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos en que incurren las administraciones tributarias.

### **3.3.3 Certeza y simplicidad**

Aquí se hace hincapié en que las normas tributarias deben ser claras y fáciles de entender, esto implica entender por parte de los contribuyentes, cuando se configura el hecho generador para poder anticipar cuando nace la obligación tributaria.

### **3.3.4 Efectividad y justicia**

Las administraciones deben ser capaces de generar los suficientes recursos económicos para cumplir con sus cometidos, asegurándose que las nuevas formas de comercialización no socaven la capacidad del gobierno para recaudar los ingresos que servirán para su accionar. Debe existir un equilibrio justo entre gasto público y tributo. Los sistemas tributarios deben generar la cuantía idónea de impuestos, eliminando situaciones de doble imposición o no imposición involuntaria, así como minimizar el fraude y/o evasión fiscal.

### **3.3.5 Flexibilidad**

Los sistemas tributarios han de ser lo suficientemente flexibles y dinámicos como para garantizar que se adapten a los avances tecnológicos y comerciales del mundo en que vivimos.

Asimismo, se debe tener presente que la equidad es un factor importante a la hora de diseñar el sistema fiscal, y se compone de dos elementos: la equidad horizontal y la equidad vertical. El primero de ellos, sugiere que no puede hacerse distinciones entre categorías de sujetos en igual condición, debiendo soportar una carga tributaria equivalente. Referente al segundo elemento, es un concepto jurídico y puede variar de una jurisdicción a otra, siendo un mecanismo idóneo para establecer igualdades y justicia tributaria, pudiendo utilizarse para redistribuir riquezas y contrarrestar la injusticia social.

Este principio también puede referirse a la equidad entre naciones, desde una perspectiva internacional se refiere a la atribución de ganancias y pérdidas nacionales en un contexto internacional y pretende garantizar el reparto equitativo de la recaudación tributaria derivada de operaciones transfronterizas (OCDE, 2001). Asimismo, el principio fiscal de equidad entre naciones ha sido objeto de análisis en el debate sobre el reparto de utilidades entre el Estado fuente y el Estado de residencia.

## **3.4. El comercio electrónico en los Convenios para evitar la Doble imposición.(CDI)**

### **3.4.1. Relevancia del comercio electrónico en los CDI**

Muchos problemas se presentan a raíz del desarrollo y mayor utilización del comercio electrónico,

que afectan la aplicación de convenios para evitar la doble imposición, dado que los mismos han sido creados en épocas donde la tecnología no tenía el alcance al que ha llegado hoy en día. A pesar de esto el CAF considera que los principios tributarios internacionales plasmados en los convenios para evitar la doble imposición, son susceptibles de ser aplicados al comercio electrónico. Sin embargo, como veníamos adelantando, el comercio electrónico hace que deban revisarse determinados conceptos y adaptarlos a la nueva realidad.

Los CDI tienen la base de su análisis y aplicabilidad en el concepto de fuente y residencia. Siendo el punto de partida para la aplicación del convenio la correcta definición de residencia, a fin de distinguir cual país será el de residencia y cual el otro Estado. Ambos conceptos se relacionan con una presencia física y determinados criterios de unión a un territorio, de modo cuando nos adentramos al mundo del comercio electrónico la diferenciación puede no ser sencilla.

Un problema similar tenemos a la hora de calificar el tipo de renta que se pretende gravar, esta nueva metodología comercial nos aleja de los conceptos clásicos aplicados y dificulta su encuadre en las definiciones existentes de los modelos vigentes.

Otro concepto, que también entra en conflicto es el de EP, ya que de su alcance va a depender que el “Estado fuente” pueda someter o no a imposición una determinada renta gravable en su territorio<sup>44</sup>.

### **3.4.2. Importancia de la correcta calificación de la renta**

#### **3.4.2.1. Introducción**

Una de las dificultades que podría enfrentar cualquier intérprete, entre ellos las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, es realizar una correcta calificación de la renta. Calificar implica encuadrar una determinada situación de hecho a una norma jurídica previamente interpretada. Este es el punto de partida y donde se centra la mayor importancia a la hora de determinar cómo se debe gravar un determinado hecho imponible.

En muchos casos, a causa de los diversos métodos de interpretación de las normas jurídicas que pueden traer a confusión al intérprete, se suele definir de forma expresa determinados hechos, tal es el caso del concepto de regalías en diversos convenios para evitar la doble imposición. Por ejemplo, en los convenios suscriptos por Uruguay, a excepción del de Argentina, se expone que se considerará como regalías a los efectos del mismo. Sin embargo en la normativa interna no se define ni se le da un determinado alcance a su expresión; por lo que debemos valernos por los métodos de interpretación válidos a fin de la correcta calificación.

Hoy en día, con la vigencia del Decreto 47/2017 (mencionado en el punto 2.4.2), Uruguay calificó como renta empresarial, las actividades desarrolladas en el país por entidades no residentes que intervengan directa o indirectamente en la oferta y demanda de servicios de transporte terrestre de pasajeros, realizadas por cualquier medio, incluidas las aplicaciones informáticas.

---

<sup>44</sup> Ruiz Huidobro, Alfredo Gildemeister (Dr. En derecho por la Universidad de Navarra – España-) TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO: Aproximación a una grave problemática tributaria actual.

Este tipo de actividades que se desarrollan mediante la utilización de plataformas informáticas, son un tipo de comercio electrónico. Con lo cual, la reglamentación mencionada representa un avance a nivel nacional, en donde Uruguay ha tomado postura respecto a la calificación del tipo de renta generada. Entendemos pertinente que este criterio sea sostenido para actividades realizadas a través de medios análogos.

#### **3.4.2.2. Beneficios empresariales versus regalías**

Como se mencionó precedentemente, la interpretación es el primer paso a la hora de analizar la gravabilidad de una determinada renta, se debe calificar para poder determinar con qué impuesto y como se debe gravar la renta generada, analizando a su vez la existencia o no de convenios de doble imposición. Cuando nos adentramos al mundo del comercio electrónico este tema cobra real importancia, existiendo dificultad para establecer si determinadas situaciones encuadran dentro de la definición de beneficios empresariales o regalías.

La correcta calificación de la renta entre regalía y beneficio empresarial, dependerá en parte del destino que se dé al bien o servicio digital objeto de transferencia, partiendo del análisis del contrato comercial entre las partes, pudiendo tratarse de una compra-venta o de una transferencia de derecho, lo cual depende de la existencia de una mera cesión de uso de un programa (renta empresarial) o de la transmisión de los derechos de la propiedad intelectual sobre éste (regalía).<sup>45</sup>

Por ejemplo un editor que paga por adquirir el derecho a reproducir una imagen sujeta a derecho de autor, que descargará electrónicamente para que aparezca en la portada de un libro que está produciendo, constituye una regalía. Dado que el pago refiere esencialmente a la remuneración por el derecho a usar, el derecho de autor inherente al producto digital, es decir el derecho a producir y distribuir la imagen.<sup>46</sup> Diferente sería el caso, en el cual el proveedor es un prestador directo de servicios, que hace uso de sus conocimientos expertos y habilidades, sin transferirlos a la otra parte; en este caso se estaría en presencia de una renta empresarial<sup>47</sup>.

Este punto será fundamental, no solo a nivel nacional sino también en caso de existencia de CDI, donde en caso de tratarse de una renta empresarial debemos remitirnos al artículo 7. En el caso de Uruguay y de no modificarse el concepto de EP, al ser mayoritariamente un país importador de capital no gravaría con renta en fuente, al otorgarse mediante el mismo la potestad exclusiva al país de residencia a no ser que se verifique la existencia de un EP, pudiendo gravar “el otro estado”. En caso contrario de concluir que este tipo de rentas encuadran en el concepto de regalías iremos al artículo 12, donde se establece que Uruguay podría estar habilitado a gravar la renta generada.

No hay que perder de vista, que más allá de la discusión de la calificación de la renta, hay que tener presente que en el caso de una venta definitiva de software o de productos digitales,

---

<sup>45</sup> Oliver Cuello, Rafael <http://idp.uoc.edu/> Fiscalidad internacional y comercio electrónico, 2009

<sup>46</sup> MOCDE: Párrafo 17.4 comentarios al artículo 12.

<sup>47</sup> MOCDE: Párrafos 11.2 y 11.3 de los comentarios al artículo 12.

estaríamos en presencia de una ganancia de capital, que tiene su tratamiento específico en el artículo 13 de los Modelos de convenio.

Un punto a tener en cuenta respecto al impacto de los convenios en la calificación de la renta responde a lo mencionado en el párrafo 4 del artículo 7 del MOCDE, el cual establece que *“cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo”*

Lo que se establece en el mismo, es que en el caso de que un EP obtenga rentas que sean tratadas en un artículo específico del convenio se debe remitir directamente al estudio del mencionado artículo y no regirse por lo que establece el artículo 7 de beneficios empresariales. Pero en caso de tratarse de regalías, el propio artículo 12 remite nuevamente al artículo mencionado en primer lugar en caso de existir un EP. Por tanto, se ha interpretado que siempre que exista un EP se irá al artículo de rentas empresariales. Esto significa, que tanto si estamos ante un caso de comercio tradicional o comercio electrónico, de existir EP en Uruguay el mismo podrá gravar las rentas imputables al EP.

Por lo que será de importancia que la calificación de las operaciones se realice con respecto al principio de neutralidad fiscal; garantizando la uniformidad en el tratamiento fiscal de las operaciones, distinguiéndose únicamente por la modalidad de ejecución del negocio, sea que se concrete a través de la red o de un medio tradicional.

### **3.5. Relación del concepto de EP con el comercio electrónico (Art.5 MOCDE)**

#### **3.5.1 Introducción**

El concepto del EP surge en Alemania para distribuir la potestad tributaria entre los distintos entes locales del país, extendiéndose más tarde a la tributación internacional, al punto de incluirlo como un elemento sustancial en los Convenios para evitar la doble imposición, al momento de distribuir la potestad tributaria de las rentas empresariales entre los Estados parte. En los mismos se fija el momento a partir del cual una empresa de un Estado pasa a estar gravada, tratada fiscalmente como si fuera una empresa del otro Estado, implicando un criterio de distribución de esas rentas entre ambos Estados. En suma, *“el fin primordial del concepto de EP es determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado. Es así que, en el marco de un CDI, un Estado no podría gravar las ganancias que obtenga en él una empresa del otro Estado, a menos que ejerza su actividad a través de un EP situado en aquél”*<sup>48</sup>.

En el ámbito de los CDI, cuanto más amplio sea el concepto de EP mas se acercará al principio de la fuente, con lo que se gravaran más rentas en el país de la fuente; y cuanto más acotado sea dicho concepto más se acercará al principio de la residencia. Esta es una de las razones por las que los países en vía de desarrollo y desarrollados no se ponen de acuerdo en la definición exacta de

---

<sup>48</sup> Ermoglio, Enrique (con la colaboración del Cr. Félix Abadi): “El establecimiento permanente en Uruguay” – [https://www.google.com.uy/search?q=origen+del+establecimiento+permanente&rlz=1C1AOHY\\_esUY708UY708&oq=origen+de+establecimiento+pe&aqs=chrome..69i57j0.24692j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com.uy/search?q=origen+del+establecimiento+permanente&rlz=1C1AOHY_esUY708UY708&oq=origen+de+establecimiento+pe&aqs=chrome..69i57j0.24692j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8#)

tal concepto. Dicho de otra manera, el concepto de EP es el que da la “llave” para discernir qué país puede gravar.

Por el contrario, cuando los países adoptan un concepto interno de EP, usan este instituto para gravar a no residentes sobre la base de un factor de conexión mixto. Subjetivo respecto del beneficiario de la renta (debe tratarse de un no residente) y objetivo respecto de que las rentas deben generarse a partir de un establecimiento ubicado en dicho Estado.

El concepto de EP, si bien ha sido aplicado a rentas de actividades tradicionales, se han planteado discrepancias en su aplicación al comercio electrónico. En forma resumida, según los comentarios de la OCDE, el sitio *web* por sí mismo no constituye un EP, pero con la existencia de un servidor podría configurarse el mismo<sup>49</sup>. Como vemos, el concepto de EP, requiere de una mayor adaptación para su aplicación al comercio electrónico, puesto que al no ser necesario un establecimiento físico, hay que determinar que se considera en el comercio electrónico por EP.

### 3.5.2 Comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE

A continuación repasaremos los conceptos vertidos en la Versión Abreviada del año 2010 del MOCDE, a los comentarios al artículo 5 Establecimiento Permanente, en los párrafos (42.1 a 42.10) sobre Comercio Electrónico.

Se plantea distinguir entre un equipo informático, que en determinadas circunstancias puede constituir un EP, de las aplicaciones informáticas que se utilizan o almacenan en ese equipo. Menciona como ejemplo un ciber sitio, que por el hecho de combinar aplicaciones informáticas y datos electrónicos, no constituye un bien tangible, y por tanto no tiene una localización para constituir un “lugar de negocio”. En cambio, *“el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor”* (párrafo 42.2). Profundiza que se entiende por *“lugar fijo de negocios”* en los términos del apartado 1, esto es, que debe estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio (párrafo 42.4).

Asimismo, aclara que debe tenerse en cuenta si el negocio de una empresa puede considerarse íntegro o parcialmente desempeñado en el lugar donde tenga el equipo informático, es decir que si por la presencia de ese equipo se podría afirmar que la empresa tenga instalaciones a su disposición para poder operar. Considera como no necesaria la presencia de personal (párrafos 42.5 y 42.6).

Se brindan ejemplos de cuando una actividad es considerada preparatoria o auxiliar, ya que la existencia de un EP implica que las funciones que se lleven a cabo mediante ese equipo informático, *“constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático”* (párrafo 42.8). Aclara que las funciones básicas dependerán de la naturaleza del negocio que se realiza (párrafo 42.9).

---

<sup>49</sup> Gutiérrez Prieto, Gianni: Revista Tributaria 161, marzo-abril 2001 “Análisis Tributario del Comercio Electrónico”

Finalmente plantea si podría considerarse a los Proveedores de Servicios de Internet (PSI)<sup>50</sup> como EP. Cuando se define a un PSI, generalmente se los identifica por la actividad que realizan, son empresas que se dedican a hospedar ciber sitios mediante los cuales opera una o varias empresas. Comercializan en función de la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas (*software*) y otros datos que requieran las empresas. Se distingue a los ciber sitios del servidor, porque la propietaria del servidor puede ser distinta a las empresas que desarrollan actividades mercantiles a través de los ciber sitios, en el servidor se almacena información de los ciber sitios. En definitiva, la actividad de los PSI consiste en hospedar ciber sitios de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. Para este caso no sería generalmente aplicable la configuración de un EP, salvo alguna excepción, dado que los PSI no tendrían la potestad de establecer o cerrar contratos de las empresas a las que pertenecen los ciber sitios o bien porque actuarían como agentes independientes en la órbita de su negocio (párrafo 42.10).

Si profundizamos en el tema, se puede considerar que el lugar en donde una empresa mantiene equipos informáticos constituye un EP en el país donde estén situados los mismos. Cabe hacer una distinción entre los equipos de computación (que podrían ser instalados en un lugar y por lo tanto constituir un EP) y por otro, los datos y el software utilizados o almacenados en dichos equipos.

Por ejemplo, un sitio web (combinación de software y datos electrónicos), no constituye en sí un bien tangible, con lo que tampoco tendrá un lugar que pueda constituir un “lugar de negocios”.

Por su parte, el servidor en el cual se almacenan y a través del cual se accede al sitio es un equipo que tiene una ubicación física, la cual podría constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que maneja el servidor.

Si la empresa que maneja el servidor es otra de la que lleva el negocio a través del sitio *web*, no se podría considerar que el servidor en el cual se almacenan los componentes del sitio *web* constituya un EP de la empresa que desarrolla su negocio a través dicho sitio, puesto que por el contrato firmado entre la empresa y el propietario del servidor, el servidor no estará a disposición de la empresa, aún en el caso que la misma pueda determinar que el sitio *web* tiene su servidor en un determinado lugar.

En caso contrario, si el servidor fuera propiedad de la empresa que desarrolla su negocio a través del sitio *web*, por encontrarse este a su disposición, el lugar donde se encuentre el mismo constituirá un EP de la empresa, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos por la OCDE vistos precedentemente<sup>51</sup>.

En síntesis, si se atiende al criterio establecido por la OCDE, una página *web* no constituye un EP, por tratarse de una combinación de software y datos electrónicos que no constituyen por sí mismos una realidad tangible. Además, en la mayor parte de los casos la empresa propietaria de la página *web* no puede determinar en qué servidor se encuentra almacenado, ni la localización de

---

<sup>50</sup> Internet Service Provider ó Proveedor de Servicios de Internet

<sup>51</sup> Ob. Cit.: Ermoglio, Enrique (con la colaboración del Cr. Félix Abadi)

este. Por el contrario, el servidor en el cual se encuentran almacenados los datos y a través del cual se tiene acceso a los mismos, bajo ciertas circunstancias si puede ser considerado como un establecimiento permanente.

### 3.6. Doctrina y jurisprudencia comparada del EP

El concepto de EP que marca la normativa interna es distinto al objetivo establecido por los convenios para evitar la doble imposición, mientras que en el primer caso la idea de EP sirve para determinar con que impuesto debo gravar al sujeto del exterior, a nivel de los convenios el concepto corresponde a la posibilidad o no de gravar en el territorio donde se desarrolla la actividad objeto a estudio.

Citaremos un ejemplo por parecernos ilustrativo de la coyuntura nacional. Se trata de una persona del exterior que decide instalar un servidor en Uruguay desde el cual realiza promociones mediante una página *web* de los productos que vende. Sin perjuicio de los problemas relativos con la ubicación espacial de las rentas generadas por dicha empresa, corresponderá determinar si las rentas se encuentran gravadas por IRAE (en caso de entender que nos encontramos ante un EP de un sujeto no residente) o por IRNR (en caso de entender que no nos encontramos ante un EP). A nivel de la doctrina nacional, el Dr. Arcia entiende que un sitio *web* o un servidor, considerados en sí mismos, no pueden considerarse EP, habrá que analizar en cada caso el grado de incidencia y participación que los mismos posean en el desarrollo del negocio, sea como instrumentos mediante los cuales se canalizan ofertas de compra o venta con efecto jurídicamente vinculante o como mecanismo de cierre de operaciones comerciales entre las partes contratantes. Sobre esta base, no serán calificados como EP aquellos servidores y páginas *web* utilizadas a los meros fines publicitarios o como mecanismos de canalización de pagos de operaciones comerciales celebradas sin su participación<sup>52</sup>.

El análisis de la doctrina y jurisprudencia comparada advierte que el tema tiene grandes problemas de interpretación y calificación jurídica, que distan de recibir consenso. A continuación distintas posiciones al respecto.

Para el Departamento de Tesoro norteamericano, la solución del problema radica en verificar si esa entidad registra una suficiente presencia en Estados Unidos de Norteamérica, no así si la persona del exterior realiza negocios en dicho país. La oficina de política fiscal<sup>53</sup> consideró que la mera instalación de una página *web* en un servidor ubicado en EE.UU. no aportaba una presencia relevante en dicho país, lo cual ha sido compartido por la jurisprudencia norteamericana.

Por su parte a nivel de la Comunidad Europea se ha discutido el caso de máquinas tragamonedas ubicadas en un ferry que realizaba la ruta Alemania – Dinamarca, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea consideró que las mismas no constituían EP, por no existir presencia permanente de medios humanos que prestaran el servicio. Trasladando las consideraciones al

---

<sup>52</sup> Arcia, Sebastián “Aspectos impositivos del comercio electrónico”. Revista Tributaria 197, Tomo XXXIV, marzo-abril 2007.

<sup>53</sup> Ob. Cit. en pag. 193 Revista Tributaria Nº 197 (cita 12): “Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce”, Department of Treasury, Office of Tax Policy, Washington D.C., 21 de noviembre 1996

comercio electrónico, un servidor no tiene que tener necesariamente una labor humana prestada en un lugar fijo, pudiéndose el servidor moverse de un lugar a otro<sup>54</sup>.

En posición contraria, la jurisprudencia australiana ha considerado que un sitio *web* cuyo servidor se encuentra en territorio australiano, mediante el cual se realizaban negocios con personas de dicho país, se comportaba como un EP<sup>55</sup>.

### **3.7. Planificación Fiscal Internacional**

#### **3.7.1. Impacto de las recomendaciones de OCDE a nivel nacional**

Hoy en día la OCDE cuenta con 34 miembros, si bien Uruguay no forma parte, participa de sus foros. Recientemente ha ingresado al Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE como observador participante y en calidad de miembro al Centro de Desarrollo de dicho organismo, habiéndose adherido al “Marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS” en la reunión celebrada en Kyoto (Japón), los días 30 de junio y 1º de julio de 2016. Asimismo, recientemente Montevideo fue sede de la primera Reunión Regional del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en América Latina y el Caribe<sup>56</sup>.

La aplicación de estas recomendaciones para países que no forman parte de la OCDE no son jurídicamente obligatorias, pero en la práctica terminan transformándose en estándares. Podemos ver cómo ha impactado a nivel de la normativa interna, debiendo Uruguay adaptarse a los estándares establecidos internacionalmente, en los siguientes ejemplos:

- La tendencia creciente de la firma de Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal
- La firma con sus principales socios comerciales de: Acuerdo para el intercambio de información y método para evitar la doble imposición con Argentina, Acuerdo para el intercambio de información con Brasil, aún no vigente con aprobación parlamentaria.
- El levantamiento del secreto bancario frente a solicitudes de información bajo Tratados (Ley 18.718, Decreto 282/011, Decreto 313/011)
- El compromiso asumido para el año 2018 de considerar el intercambio automático de información (implica el levantamiento del secreto bancario sin un aval de la justicia).
- Ley 19.484 del 05.01.017: Transparencia Fiscal Internacional, Prevención del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo – Se establecen normas de convergencia con los estándares internacionales.
- El registro de acciones al portador en el BCU de sociedades anónimas (Ley 18.930).

Al respecto el Dr. Blanco realizó una exposición en el marco del Seminario sobre Transparencia Fiscal Internacional, realizado en Montevideo en marzo del 2015, la cual tituló “Soberanía Fiscal y el Plan BEPS de OCDE: Un problema de legitimidad”<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Ob. Cit. Revista Tributaria 197.

<sup>55</sup> Ob. Cit. Revista Tributaria 197.

<sup>56</sup> Riccardi Sacch, Andrea Laura “Las recomendaciones del Plan de Acción contra la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios recogidas en el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Uruguay y Chile” Tomo X, año 4, Revista CADE. Noviembre de 2016.

<sup>57</sup> Revista Tributaria N253. Tomo XLIII. Julio Agosto 2016. Pags. 529-536

En la misma comienza definiendo lo que se entiende por Plan BEPS en el marco de los trabajos de la OCDE, según los cuales es un conjunto de recomendaciones sobre acciones a tomar en materia fiscal por los países, o por conjuntos de países en el caso de los tratados. Sintetiza la orientación del Plan BEPS y las recomendaciones de OCDE, como un organismo que impulsa la centralización, con alcance mundial, de las decisiones sobre las cuestiones clave de la tributación y el gasto público.

En cuanto a los fundamentos del Plan BEPS, OCDE propone buscar combatir la constante estrategia de empresas internacionales para desviar artificialmente sus ganancias hacia lugares con baja tributación, lesionando la “justicia e integridad” (*fairness and integrity*) del sistema fiscal. Blanco en este punto cuestiona si lo que verdaderamente anima a OCDE en el combate de esas prácticas es el deseo de justicia, esto último fundamentado en dos rasgos trascendentes de su estructura: a) la disminución de la capacidad de decisión autónoma de los Estados en materia fiscal y b) el establecimiento de OCDE como nuevo centro de ejercicio del poder fiscal mundial. Estas consecuencias son directamente opuestas a la “soberanía fiscal”.

En lo que refiere a la soberanía fiscal encuentra dos conjuntos de problemas. El primero es el poder de un gobierno nacional para definir en forma independiente su política fiscal. Este aspecto es de vital importancia para un gobierno dado que las políticas fiscales son una de las herramientas con las que cuentan los estados para lograr ciertos objetivos. Si se reduce la capacidad de optar entre diversas orientaciones políticas, tendería a desaparecer la posibilidad de que los Estados adopten y/o alteren sus políticas fiscales en función de los objetivos que persiguen.

El segundo problema que considera Blanco, es la legitimidad de quienes ejercen el poder, en el sentido de que la estabilidad social sólo es posible si las autoridades son la consecuencia de actos de elección que abarcan, al menos potencialmente a un gran número de personas, esto es el principio democrático. Las decisiones de organismos gubernamentales internacionales, tienen un serio problema de legitimidad, inclusive para sus estados miembros, dado que sus decisiones son tomadas por representantes que no cumplen con el principio democrático, ya que siempre se está frente al hecho consumado de la adopción del texto de que se trate.

Al comparar la “soberanía fiscal” con la política OCDE y con el Plan BEPS, las contradicciones emergen como se indica a continuación. Al uniformizar las políticas fiscales se ignora el diferente desarrollo económico de los países y por tanto las necesarias diferencias que dichas políticas deben tener, por la razón de que los intereses y objetivos de los países son diferentes. La pretensión de universalizar las políticas fiscales, se apoya en la creencia de que para todos los grados de desarrollo son pertinentes iguales políticas públicas. Y esa creencia va en contra de un dato objetivo, esto es que para diferentes niveles de desarrollo económico suponen distintas matrices de producción, distinta distribución de ingresos, distintos grados de satisfacción de las necesidades, etc.

Concluye que en el caso de las decisiones de OCDE respecto de los no-miembros (como Uruguay) la ausencia de legitimidad según el principio democrático es evidente, dado que no hay ninguna conexión entre las decisiones de ese organismo y cualquier mecanismo de decisión

democrática del respectivo país. Es un hecho comprobable fácilmente que esas supuestas recomendaciones están unidas a la amenaza de represalias, lo que les da el carácter de verdaderas normas, y consiguientemente su pérdida de legitimidad.

En igual sentido, Addy Mazz<sup>58</sup> asiente en considerar contradictorias las siguientes expresiones de BEPS: “*La política fiscal es un atributo básico de la soberanía, y cada país tiene el derecho a diseñar su sistema impositivo del modo que considere más adecuado. Al mismo tiempo, la creciente interconexión de las economías nacionales ha puesto de relieve que la interacción entre las normativas fiscales nacionales puede dar lugar a lagunas. Por eso debe complementarse con normas para evitar la doble imposición con un conjunto de normas diseñadas para crear una coherencia internacional en el impuesto a las sociedades*”

Las considera contradictorias dado que la premisa de que la política fiscal es un atributo básico de la soberanía y del derecho de cada país de diseñar su sistema impositivo, se deriva en que debe crearse una coherencia internacional que obedece a las directivas de un grupo reducido de países.

OCDE no es representativa de todos los países involucrados, sino que solo representa a las Administraciones Tributarias de sus países miembros. La legitimidad supone la participación de todas las personas afectadas por la decisión que juntas deliberan buscando soluciones en la cuales puedan estar de acuerdo.

### **3.7.2. Noción de planificación fiscal internacional**

Uno de los grandes desafíos para el comercio electrónico en materia fiscal es el combate de la planificación fiscal internacional por parte de las empresas multinacionales. La misma aparece como una estrategia cuyo objetivo es decidir, de entre todas las alternativas posibles e igualmente legítimas, aquella mediante la cual el contribuyente obtenga la máxima optimización de la carga tributaria, sea respecto al ejercicio de una actividad empresarial, la tenencia de un patrimonio o la colocación de un capital. Como afirma Adonnino, se trata de una serie de iniciativas de organización en el plano operativo, donde se consideran las características de los ordenamientos tributarios involucrados y se aprovechan lícitamente las asimetrías e interconexiones entre ellos.<sup>59</sup>

La planificación fiscal se ubica así dentro de la *economía de la opción o elusión*, distinguiéndola de otras conductas como el *fraude a la ley* y la *evasión*. Siguiendo a Faget, cuando el contribuyente tiene varios métodos alternativos para alcanzar el mismo objetivo, pero cada uno tiene diferentes consecuencias tributarias, la opción por la que importe un mayor ahorro es plenamente ajustada a Derecho<sup>60</sup> e implica un ejercicio de su derecho de libertad. En el fraude a la ley también se utilizan mecanismo legales para evitar el nacimiento de la obligación tributaria o disminuir su cuantía, pero al hacerlo se viola indirectamente el espíritu de las normas, pudiendo llegar a calificarse tal conducta como abusiva, si el ordenamiento así lo prevé. La evasión involucra sí un comportamiento ilícito y la utilización de mecanismos o herramientas no

---

<sup>58</sup> Ob. Cit. Revista Tributaria N° 253 Pág. 537-570

<sup>59</sup> Adonnino, P.: *La planificación fiscal internacional* en Curso de Derecho Tributario Internacional, Víctor Uckmar et. Al, Vol I, TEMIS, 2003, p.51-52

<sup>60</sup> Faget, A.: Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal. Revista Tributaria N181, IUET 2004, p.438

admisibles por el Derecho.<sup>61</sup>

En definitiva, las empresas multinacionales digitales buscan a través de la planificación fiscal internacional y de la utilización conjunta de sistemas impositivos de varios Estados (frecuentemente utilizando sus asimetrías y CDI), utilizar distintas estrategias conducentes a una reducción del gravamen o un diferimiento del pago del tributo correspondiente a las operaciones digitales, siempre dentro del marco de legalidad. Dada la especificidad de las transacciones digitales, y el “apartamiento” a las reglas básicas de tributación estas empresas pueden transferir sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación de manera más sencilla.

### **3.7.3. Evolución e impacto de “Soft Law”**

La influencia de los procesos de integración económica y la combinación del desarrollo de las tecnologías digitales e Internet como sistema de distribución mundial, ha modificado la forma de crear el derecho, siendo el *soft law* la expresión de adaptación a este nuevo contexto global.

BEPS forma parte de las *soft law*, estas son recomendaciones para la comunidad tributaria con el objetivo de evitar prácticas de derecho tributario internacional que no se consideran sanas. En palabras del Dr. Nieves en su trabajo sobre “Interpretación de los Convenios para evitar la Doble imposición”, *“Se habla de “soft law” o legislación blanda, como un derecho in status nascendi. El término “soft law” se refiere a instrumentos cuasi-legales que, o bien no tienen ninguna fuerza vinculante, o bien su fuerza vinculante es de algún modo “más débil” que la de la legislación tradicional, a la que en este contexto se la denomina “hard law” o legislación dura. En el contexto del derecho internacional, el término “soft law” generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto. Dada la incidencia de la globalización económica en el sistema de fuentes del derecho tributario, la “legislación blanda” es una de las “nuevas fuentes”, que son producidas, con carácter general, al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales, por representantes de Estados miembros ante una organización internacional. Algunas organizaciones internacionales, elaboran varios tipos de instrumentos cuasi-legales, tales como “códigos de conducta”, “directivas” (guidelines), “comunicaciones”, etc., con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional”.*

### **3.7.4. Identificación de riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios**

#### **3.7.4.1. Áreas principales de acción y Plan de Acción en el marco de las BEPS**

En el 2013 la OCDE identificó seis áreas principales de acción contra las prácticas de planificación tributaria que erosionan la base imponible y el desplazamiento de utilidades a jurisdicciones de baja o nula tributación, las cuales son<sup>62</sup> :

1. Entidades o transacciones híbridas
2. Adaptación de conceptos incluidos en los CDI al comercio electrónico de bienes y servicios

---

<sup>61</sup> Baliño, Claudia y Frascini, Juan Ignacio. Revista Tributaria N219, IUET 2010La Planificación Fiscal vs. el Abuso de Tratados. El Treaty Shopping y el concepto de Beneficiario Efectivo, pág. 919

<sup>62</sup>CADE: "Comentario de Consultoras 2094, de 17/09/2014; disponible en Base de Datos CADE - Módulo Impositivo."

3. Financiamiento entre partes vinculadas y operaciones con compañías aseguradoras cautivas
4. Precios de Transferencia (deslocalización de riesgos e intangibles)
5. Normas anti- elusión generales y específicas y uso abusivo de tratados
6. Utilización de regímenes preferenciales perjudiciales

Estas áreas de acción son acompañadas por un Plan de Acción, donde se proponen quince medidas concretas para que sean coordinadas internacionalmente, por considerar que la solución a los problemas no puede lograrse en forma unilateral, las mismas son:

**ACCIÓN 1:** Abordar los desafíos de la economía digital.

Se desarrollará en el capítulo 3.7.4.2. Esta acción atraviesa transversalmente al resto de las acciones, por lo cual haremos una breve mención a cada una de ellas.

**ACCIÓN 2:** Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Tiene por objeto desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto de los mecanismos y entidades híbridas. Una de las medidas sugeridas es que en los CDI no se aplique el método de la exención, sino que se aplique el método del crédito fiscal, el cual implica reconocer la deducción de un impuesto que efectivamente fue pago en el otro Estado y no permitir la deducción de pagos que no son ingresos para la contraparte o ya fueron deducidos en otra jurisdicción.

**ACCIÓN 3:** Refuerzo de la normativa sobre *compañías foráneas controladas (CFC)*.

Se busca desarrollar recomendaciones para el diseño de normas para las CFC y de esta forma desalentar el desplazamiento de beneficios mediante la utilización de filiales no residentes.

**ACCIÓN 4:** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Se busca limitar la erosión de la base imponible mediante la deducción de intereses y otros pagos financieros: particularmente cuando constituyen gasto deducible en una jurisdicción y no están gravados por imposición a la renta en la otra.

**ACCIÓN 5:** Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

El objeto es poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial.

**ACCIÓN 6:** Impedir la utilización abusiva de los CDI.

Implica desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del CDI en circunstancias inapropiadas, como puede ser el *treaty shopping*, o la búsqueda del CDI más favorable. Se pretende incluir en los mismos una mención para evitar la no doble imposición así como cláusulas de limitación de beneficios u otras cláusulas anti-abuso.

**ACCIÓN 7:** Impedir la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente (se desarrollará en el capítulo 3.7.4.3)

**ACCIONES 8, 9,10:** tienen por objeto asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén alineados con la creación de valor. Las mismas refieren en particular a Intangibles (Acción 8), Riesgos y Capital (Acción 9) y Otras Transacciones de alto riesgo (Acción 10). Por intermedio de ellas se busca definir intangibles, evitar que se asignen intangibles y riesgos y capital excesivos a otros miembros del grupo multinacional, así como prevenir la participación en transacciones que no ocurrirían entre partes independientes.

**ACCIÓN 11:** Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella. Por medio de esta acción se desarrollarán recomendaciones respecto a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. De esta forma se garantizará que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a las BEPS de forma permanente.

**ACCIÓN 12:** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La acción busca desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas. Para esto se busca una definición amplia de "beneficio fiscal", así como la cooperación en el intercambio de información por parte de las administraciones tributarias.

**ACCIÓN 13:** Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Se pretende desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costos de cumplimiento para las empresas. Se quiere exigir a las empresas multinacionales el suministro a todos los gobiernos pertinentes de la información necesaria para la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagos entre los países, aplicando un modelo común.

**ACCIÓN 14:** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

En lo referente a las disputas en los CDI, se desea implementar un procedimiento amistoso, de modo que el contribuyente tenga herramientas para proceder en caso de disputas.

**ACCIÓN 15:** Desarrollar un instrumento multilateral.

Por medio de esta acción se pretende analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral.

A continuación abordaremos las acciones 1 y 7 por considerar que son las que más impacto tendrían en el tema bajo análisis.

### **3.7.4.2. Acción 1: “Identificación de los retos que la economía digital supone al cumplimiento de deberes tributarios”**

Uno de los desafíos de esta acción es *“Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IBS<sup>63</sup> u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector<sup>64</sup>.”*

Debido a la gran globalización existente, las políticas nacionales que incluyen las políticas fiscales no pueden diseñarse en forma aislada, sino que debe existir una coherencia internacional en el impuesto a las sociedades. Si bien la política fiscal es soberana de cada país, pudiéndose diseñar de la forma que considere más adecuada. Asimismo, la creciente interconexión de las economías nacionales ha puesto de relieve que la interacción entre las normativas fiscales nacionales puede dar lugar a vacíos<sup>65</sup>.

#### **3.7.4.2.1. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal<sup>66</sup>**

Los responsables de la política fiscal se enfrentan a desafíos fiscales de la economía digital inherentes a la determinación de la existencia de un “nexo”, al tratamiento fiscal de los datos, a la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa y a la recaudación por IVA. Asimismo señalar que los desafíos inherentes al nexo, al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas están íntimamente interrelacionados.

La nueva forma de comercio genera interrogantes acerca de si los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo siguen siendo idóneos. La tendencia cada vez mayor a la recopilación y al análisis de datos, unido a la creciente importancia de los modelos de negocio multilaterales, plantea frecuentes interrogantes acerca de la valoración de los datos, del nexo, de la asignación y reparto de los beneficios y de la calificación de las rentas.

---

<sup>63</sup> Impuesto al valor agregado sobre bienes y servicios, o por sus siglas en inglés “VAT/GST: Value added tax/ goods and services tax”

<sup>64</sup> OCDE (2014): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing

<sup>65</sup> OCDE: “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.

<sup>66</sup>OCDE /G20: Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”. Acción 1: Objetivo 2014

El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero.

El Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE (GEFED) sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas propuestos por los delegados territoriales. Pero en esta fase no se recomendó adoptar ninguna de las soluciones propuestas, aunque sí se consideró que los países afectados podrían introducir cualquiera de las soluciones en sus respectivas legislaciones nacionales, de forma de garantizar su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados y convenios fiscales en vigor.

Las soluciones propuestas en relación concretamente, con la determinación de la existencia de un nexo y el tratamiento de los datos a efectos fiscales van desde la modificación de la definición de lo que se entiende por EP, a la introducción de un nuevo nexo en base a una “presencia significativa” en el país de la fuente, pasando por la aplicación de una retención en la fuente sobre las ventas de bienes y/o servicios digitales o la creación de un impuesto progresivo. Debido a la interrelación previamente comentada entre aspectos como: el nexo, el tratamiento fiscal de los datos y la calificación de las rentas, las opciones para resolver uno cualquiera de esos problemas tendrán un impacto inevitablemente sobre el resto.

#### **3.7.4.2.2 Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital<sup>67</sup>**

El Proyecto BEPS examinó entre otros, los aspectos relacionados específicamente con la economía digital, sus modelos de negocio y sus principales características. La economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, no obstante algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Los referidos riesgos son el objeto del Proyecto BEPS, cuya finalidad es alinear el modelo de tributación de los beneficios con las actividades económicas y la creación de valor. De modo que las soluciones propuestas deberán ser afrontadas en forma global, a través de las medidas que resulten del trabajo desarrollado por las demás medidas BEPS, y no solo mediante la Acción 1.

En este sentido se deben complementar las normas para evitar la doble imposición con un grupo de nuevas normas diseñadas para generar una coherencia internacional en el impuesto a las empresas, identificándose cuatro ítems principales de acción que se enmarca en el informe final del año 2015:

- 1) Se debe garantizar que las actividades principales no puedan beneficiarse, ya sea por error o defecto, de la exclusión fraudulenta del estatus de EP atándose a las excepciones incluidas en la definición, no pudiendo recurrir a instrumentos o mecanismos ficticios para eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante un EP. Planteándose con esto una nueva norma anti fragmentación que evite beneficiarse de las excepciones a través de la fragmentación de actividades empresariales entre empresas relacionadas.

---

<sup>67</sup> Ob. Cit.: OCDE /G20 Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.

- 2) Se debe modificar la definición de EP abordando aquellos casos en los que mediante la utilización de mecanismos o estructuras artificiosas para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa.
- 3) Considerar la eventual necesidad de adaptar las normas “Compañías foráneas controladas” (CFC) a la economía digital. Determinando e incluyendo definiciones de las rentas obtenidas por las CFC que harán que las rentas obtenidas en el ámbito de la economía digital tributen en la jurisdicción donde se encuentra ubicada la casa matriz.
- 4) Se debe considerar la trascendencia de los activos intangibles, el uso de los datos y la expansión de cadenas de valor mundiales, así como su impacto en la determinación de los precios de transferencia.

#### **3.7.4.3. ACCION 7: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de EP**

Como hemos visto en capítulos anteriores, debido a las características de la economía digital y la evolución del comercio electrónico, hoy en día es posible que los agentes económicos realicen transacciones electrónicas con sus clientes y proveedores, pudiendo estar localizados en un lugar diferente del que se encuentren ellos.

Al respecto los CDI establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras pueden gravarse en un determinado Estado, sólo en caso en que dicha empresa cuente con un EP ubicado en el mismo. Por tanto, resulta crucial definir el concepto del EP en los convenios, para determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar en dicho Estado.

El siguiente párrafo del Informe BEPS se refiere a la actual definición de EP, contenida en los convenios fiscales<sup>68</sup>: *“Desde hace mucho tiempo se ha admitido que el concepto de establecimiento permanente no sólo se refiere a una importante presencia física en el país correspondiente, sino también a situaciones en las que un no residente realiza actividades de negocios en el país correspondiente a través de un agente dependiente (de ahí las reglas que figuran en los párrafos 5 y 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE). En la actualidad, cabe la posibilidad de participar activamente en la vida económica de otro país, por ejemplo, al realizar transacciones electrónicas con clientes que se encuentran en ese país, sin tener una presencia gravable en él (como una presencia física importante o un agente dependiente). En una era en la que los contribuyentes no residentes pueden obtener beneficios considerables mediante transacciones con clientes situados en otro país, cabe preguntarse si las reglas actuales permiten una distribución justa de los derechos de imposición sobre los beneficios empresariales, en particular cuando los beneficios obtenidos mediante esas transacciones no se gravan en país alguno”*.

Esta acción está enmarcada en el plan global BEPS *“con miras a restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y asegurarse que los beneficios tributen allí donde se desarrollen efectivamente las actividades económicas y se genere valor”*<sup>69</sup>. La misma, se organiza en 4

---

<sup>68</sup> OCDE: Introducción en Acción 7 Informe Final 2015

<sup>69</sup> OCDE: Prefacio en Acción 7 Informe Final 2015

apartados: A, B, C y D. Vamos a analizar los que a nuestro entender tienen una implicancia directa en el comercio electrónico, que son el A y el B.

El Apartado A trata el tema de la “Elusión fraudulenta del estatus de EP mediante acuerdos de comisionista y estrategias análogas” y está enfocado en evitar prácticas que son comunes hoy en día, mediante el uso de la tecnología. Es posible que empresas de todo tamaño logren tener una cierta presencia en otro Estado que les permita cerrar negocios, sin siquiera haber ido o contratado personal en dicho lugar. Logrando fácilmente desde otro punto del planeta, tomar decisiones importantes, cerrar contratos, hacer publicidad, eludiendo de forma muy sencilla el estatuto de EP.

El Apartado B, se refiere a “La elusión artificiosa del estatus del establecimiento permanente acogiendo a las excepciones de actividades específicas”. Se trata de una lista de excepciones, según las cuales se considera automáticamente que un establecimiento permanente no existe cuando la única actividad es efectuada en un lugar fijo de negocios y el mismo se usa exclusivamente para las actividades que se encuentran listadas.

A continuación profundizaremos en los cambios propuestos.

#### **3.7.4.3.1. Apartado A: Elusión fraudulenta del estatus de EP mediante acuerdos de comisionista y estrategias análogas**

Recordemos lo que enuncia el apartado 5 del artículo 5 del MOCDE referente a EP:

*5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*

##### **3.7.4.3.1.1. Acuerdos de comisionista**

En términos generales, en el marco BEPS, un “contrato de comisión” se define como “*un acuerdo a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, la empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, técnicamente, con un EP propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas*”<sup>70</sup>

La consecuencia tributaria más trascendente es que como la persona que realiza las ventas no es el propietario de los productos que se comercializan, el mismo no puede verse sometido a gravamen

---

<sup>70</sup> OCDE: Resumen Ejecutivo - Acción 7, Pág. 9

por las rentas obtenidas con dichas ventas. De este modo, podrá eventualmente tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios que generalmente se materializa en una comisión.

La modificación propuesta dispone que las personas cuyas actividades puedan constituir un EP, ya no se restrinjan a dependientes de la empresa, sino que se amplía el espectro a “*cualquier persona realizando actividades por cuenta de la empresa*”<sup>71</sup>.

Asimismo ya no se habla de facultades para concluir contratos, sino que pueden ser contratos habitualmente concluidos en nombre de la empresa, o desempeñar habitualmente un rol que lleva a la conclusión de los contratos y que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa.

Aquí es importante destacar que el rol principal que lleva a la conclusión de los contratos, estará asociado con las gestiones de la persona que convenció al tercero a celebrar dicho contrato con la empresa. Esto no incluye actividades de promoción o mero anuncio de bienes, sino que “*se aplica por ejemplo a una persona que ofrece y recibe (pero no finaliza formalmente) órdenes de compra que son enviadas directamente al almacén desde el cual los bienes de propiedad de la empresa son entregados y en donde la empresa rutinariamente aprueba dichas transacciones*”<sup>72</sup>. Asimismo, es importante la frecuencia en la celebración de los contratos, ya que no se trata de casos aislados, sino de acciones que ocurren repetidamente.

Por otra parte se incluyen modificaciones para asegurar que el apartado 5 se aplique no sólo a contratos que crean derechos y obligaciones que legalmente son ejecutables entre la empresa por cuenta de la cual la persona actúa y los terceros con los cuales dichos contratos son concluidos, sino también a contratos que crean obligaciones que serán cumplidas efectivamente por dicha empresa en lugar de la persona contractualmente obligada a ello. La condición esencial, es que la obligación que se está acordando en el contrato, sea esta para la transferencia del dominio o para la concesión del derecho de uso o para la prestación de servicios, sea ejecutada por la propia empresa y no por la persona que actúa por cuenta de la empresa.

#### **3.7.4.3.1.2 Estrategias análogas**

Hay dos tipos de “*estrategias análogas*”. Unas son las que buscan evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 del MOCDE, o sea evitar la configuración de un EP, y refieren a situaciones en las que los contratos se negocian fundamentalmente en un Estado, pero se celebran o autorizan en el extranjero.

Este sería el caso por ejemplo, si una empresa situada en una jurisdicción “Z”, a través de un agente en otro país “X”, se compromete a prestar un servicio de mantenimiento de una página *web* a un tercero. Quien hace todas las gestiones y consigue la firma del contrato y figura en el mismo es el agente u otra persona, pero quien va a prestar los servicios en los hechos es la empresa

---

<sup>71</sup> OCDE: Párrafo 32 en Cambios propuestos al los Comentarios al Apartado 5 del Artículo 5

<sup>72</sup> OCDE: Párrafo 32.5 en Cambios propuestos a los Comentarios al Apartado 5 del Artículo 5

situada en “Z”. Cuando el cliente va a firmar el contrato, el agente puede modificar algunos de los términos contractuales definidos previamente por la empresa situada en “Z”. De este modo, con los cambios propuestos la empresa en cuestión configuraría un EP en el Estado “X”.

El otro tipo de estrategias, busca que le resulte aplicable la excepción prevista en el apartado 6 del artículo 5 del MOCDE, el cual transcribimos a continuación:

*6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*

En cuanto a la excepción que plantea el apartado 6, sólo se aplica cuando una persona actúa por cuenta de una empresa en el ejercicio de una actividad económica como agente independiente. La modificación propuesta dispone que en la medida que las actividades que realiza la persona física sean realizadas exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o empresas estrechamente relacionadas, no se considerará que esa persona esté actuando como agente independiente. Por tanto, sólo se analizará el carácter de independiente de esa persona, cuando no estemos en presencia de lo mencionado anteriormente.

El estatus de independiente es menos probable que ocurra si las actividades de la persona se efectúan total o casi totalmente por cuenta de una sola empresa durante un largo período de tiempo. No obstante, no se debe perder de vista que si esa persona actúa para una empresa con la cual no está estrechamente relacionado, por un período corto de tiempo, el apartado 6 podría llegar a aplicarse.

Asimismo, se explica el concepto de “persona estrechamente relacionada a una empresa”, el cual “comprenderá, por ejemplo, situaciones en las que la persona o empresa controla una empresa en virtud de un acuerdo especial que permite a esa persona ejercitar derechos que son similares a aquellos que tendría si poseyera directa o indirectamente más del 50% de los intereses económicos en la empresa”<sup>73</sup>.

Así por ejemplo, una empresa situada en el Estado “Z”, podría estar dando indicaciones vía remota a un agente situado en el Estado “X”, que estuviera actuando de forma exclusiva para esa empresa, por un período de tiempo prolongado, ó que ese agente posea derechos que le confieran potestades como si en los hechos estuviese actuando la empresa en cuestión. Por tanto, en ambos casos la empresa estaría configurando un EP en el Estado “X”.

---

<sup>73</sup>OCDE: Párrafo 38.10 en Cambios propuestos a los Comentarios al Apartado 6 del Artículo 5

### **3.7.4.3.2. Apartado B: La elusión artificiosa del estatus del establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones de actividades específicas**

#### **3.7.4.3.2.1. Lista de actividades incluidas en el apartado 4 del artículo 5**

Recordemos lo que establece el apartado 4 del artículo 5:

4. *No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:*

*a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*

*b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*

*c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*

*d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;*

*e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;*

*f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

Actualmente, como consecuencia de la evolución de la economía, algunas de las actividades descritas como preparatorias o auxiliares, pueden haberse convertido en actividades principales o funciones esenciales en determinadas empresas. Por tanto, esta acción propone modificar el apartado 4, de manera que todos los subapartados garanticen que las actividades se limiten a aquellas con carácter “Preparatorio o Auxiliar”. Para ello, se sugiere mantener los subapartados a) a d) y corregir los subapartados e) y f). Por otra parte se recomienda suministrar una guía adicional en los Comentarios que clarifique el alcance de los términos “auxiliar o preparatorio”, utilizando para ello diversos ejemplos.

En relación con el subapartado e), se quita la condición de “auxiliar o preparatorio”, de modo que se va a aplicar a un lugar fijo de negocios, mantenido únicamente con el propósito de llevar a cabo para la empresa, cualquier actividad que no se encuentre en la lista de los apartados a) a d), pero siempre que dicha actividad tenga carácter auxiliar o preparatorio. Se optó por redactar de esta manera el subapartado, para no tener que elaborar una lista exhaustiva de que se consideran actividades auxiliares o preparatorias. Las disposiciones de este apartado realmente restringen con carácter general la definición de EP contenida en el apartado 1.

Si bien el lugar de negocios, podría contribuir a la productividad de la empresa, los servicios que se realizan allí, están tan lejos de la obtención del beneficio, que es difícil atribuirle un beneficio al mismo. Esto significa que se excluye un número relativamente amplio de lugares fijos de negocio que, como las actividades realizadas a través de estos lugares son meramente preparatorias o auxiliares, no tienen que ser tratadas como EP.

Por ejemplo, el subapartado e) no se aplicaría para el caso de una empresa situada en el Estado “Z”, que mantenga una oficina para publicitar sus productos o servicios en el Estado “X”. Si además se comprometiera a realizar publicidad por cuenta de otras empresas, en este caso esa oficina si pasaría a ser un EP de la empresa que mantenía esa oficina en “X”.

El subapartado f), se modifica para prever el caso de que cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e) realizadas en el mismo lugar fijo de negocios no configurará un EP, pero siempre sujeto a la condición de que el conjunto de las actividades realizadas por el lugar fijo de negocios conserve un carácter preparatorio o auxiliar.

#### **3.7.4.3.2.2 Fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas**

Adicionalmente, relacionado con el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se suscita otro problema cuando una empresa o un grupo de empresas pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales. Mediante la “fragmentación de actividades” de un negocio operativo total, podrían alegar que cada una de esas pequeñas operaciones son de carácter preparatorio o auxiliar, y por tanto, le resultarían aplicables las excepciones del apartado 4.

Algunos Estados consideran que no sería necesario modificar el apartado 4 y que la lista de excepciones de los subapartados a) a d) del apartado 4 no deberían estar sujetas a la condición de que las actividades posean carácter preparatorio o auxiliar. En su lugar, proponen incluir una regla anti-fragmentación, de modo de evitar la fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas. Por tanto, a dichos Estados se les permite adoptar una versión diferente del apartado 4, siempre y cuando incluyan la norma anti-fragmentación.

Esta nueva norma, tiene como objetivo restringir el ámbito del apartado 4 del artículo 5 a actividades con carácter preparatorio o auxiliar. Tiene en cuenta no sólo las actividades llevadas a cabo por la misma empresa en distintos lugares, sino también las actividades llevadas a cabo por empresas estrechamente relacionadas en distintos lugares o en el mismo lugar.

Se fundamenta en la idea de que de no existir esta norma, sería factible la utilización de empresas estrechamente relacionadas para dividir actividades, siendo que, consideradas juntas todas ellas, podrían configurar un EP.

Sin embargo, para que se aplique la norma anti fragmentación es un requisito imprescindible que al menos uno de los lugares donde la empresa lleva a cabo dichas actividades, constituya un EP, o de lo contrario, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las mencionadas actividades debe ir más allá de lo que se considera actividades meramente preparatorias o auxiliares.

Una empresa "A" ubicada en el Estado "X", se dedica a la venta bajo las modalidades B2B o B2C. Una vez realizada la venta, los productos son entregados en el Estado "X" por la empresa "B" y en el Estado "Z" por la empresa "C". Las empresas "B" y "C" cuentan solo con depósitos en los cuales almacenan y entregan lo solicitado por la empresa "A" a cambio de una comisión. Con la redacción actual del artículo 5 del MOCDE esta actividad sería preparatoria o auxiliar, no constituyendo por ende un EP. Pero con la propuesta anti- fragmentación la empresa "C" constituiría un EP de "A" en el Estado "Z" y la empresa "B" constituiría un EP de "A" en el Estado "X".

#### *4. La experiencia de Perú en materia de regulación de operaciones de comercio electrónico*

##### **4.1 Antecedentes**

Perú fue uno de los pioneros en modificar la normativa tributaria, previniendo la erosión de su base fiscal por el desarrollo de nuevas operaciones mediante el uso de tecnologías. El 23/12/2003 el Decreto Legislativo N°945<sup>74</sup> modificó la Ley del Impuesto a la Renta, con el fin de ampliar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a las operaciones de comercio electrónico realizadas por sujetos no domiciliados, aun cuando para ello no se hubiese requerido su desplazamiento físico al país. Los mencionados servicios digitales de fuente peruana serían los utilizados, usados o consumidos económicamente en el país. Pasando de este modo, de una concepción de presencia física a un criterio de usado o consumido en el país.

Referente a las operaciones que quedaron comprendidas en la nueva regla de la fuente peruana, se seleccionaron sólo aquellas que hubieran quedado igualmente alcanzadas por el Impuesto a la Renta peruano si no existiesen los avances digitales.

De este modo se descartaron las operaciones de comercio electrónico que involucraran la adquisición de “bienes tangibles”, dado que la importación de los mismos no hubiese configurado renta peruana para el vendedor no domiciliado. O sea que si la importación de bienes tangibles no tributaba en Perú, tampoco debía generar renta peruana la adquisición de bienes tangibles a través de redes electrónicas. Esta postura, se manifiesta en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°945:

*“( ) El proyecto de norma propone lo siguiente:*

- i. Regular a los servicios digitales y definir las consecuencias tributarias respecto de los servicios digitales.*
- ii. No incorporar igual tratamiento para los bienes digitales, tales como libros, fotografías, música, etc. Por cuanto su gravamen introduciría el quiebre de la neutralidad del Impuesto a la Renta peruano que no grava las importaciones de los mismos tipos de bienes”.*

Pasamos a analizar que sucedía con los servicios. Hasta la reforma del año 2003, la Ley de Impuesto a la Renta establecía que constituían rentas de fuente peruana aquellas originadas en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole que se llevaran a cabo en territorio nacional. Esta regla está basada en la concepción de presencia física, lo cual implica que aquellos servicios llevados a cabo por un no residente mediante internet, resultarían fuera del alcance del impuesto a la renta peruano, esto debido principalmente a la ventaja que otorga la tecnología al prestador del servicio, que le evita tener que trasladarse al domicilio del usuario. Aún en el caso de que el no domiciliado pudiese estar obteniendo rentas de una fuente de riqueza ubicada en Perú. Ante este tratamiento asimétrico, la reforma optó por gravar a los servicios digitales que en ausencia de las herramientas de la tecnología digital, habría requerido una presencia física en el país. De esta manera se concedió un tratamiento igualitario a los servicios tradicionales y a los digitales.

Todo lo anterior implica un análisis cuidadoso, ya que no se trata de una opción de ejecutar el servicio por un medio u otro, sino de aquellos que dependieran exclusivamente de la tecnología

---

<sup>74</sup> “El Peruano - Normas Legales” Pág. 257970. Lima, martes 23 de diciembre de 2003.

para poder ejecutarlos.

## 4.2. Normativa

A continuación citamos la normativa tributaria de Perú a la que vamos a hacer referencia:

- Texto Único Ordenado (en adelante “TUO”) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante “Reglamento”)
- Informes elaborados por Sunat en respuestas a Consultas planteadas por los contribuyentes

El artículo 6° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que *“En el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.”*

A su vez, conforme a lo dispuesto en el inciso i) del artículo 9° del citado TUO, *“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana:*

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

Por su parte, el inciso b) del artículo 4°-A del Reglamento señala que *“Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Para efecto del Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet, comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.”*

Asimismo, menciona una lista no taxativa de operaciones consideradas como servicios digitales y da una definición de cada una de ellas. Simplemente a título enunciativo mencionamos las mismas: mantenimiento de *software*, soporte técnico al cliente en red, almacenamiento de información (*data warehousing*), aplicación de hospedaje (*application hosting*), provisión de servicios de aplicación (*application service provider*), almacenamiento de páginas de internet (*web site hosting*), acceso electrónico a servicios de consultoría, publicidad (*banner ads*), subastas “en línea”, reparto de información, acceso a una página de internet interactiva, capacitación interactiva, portales en línea para compraventa.

### 4.3. Características de los servicios digitales

Respecto a las características de los servicios digitales, hacemos referencia al análisis descrito en el Informe N° 018-2008-SUNAT/2B0000<sup>75</sup>, en el que se ha señalado que:

- En primer lugar, se trata de un servicio, esto es, la realización de una prestación de servicio de una persona a otra. El objeto de la prestación debe ser la realización de una conducta, un hacer; y no un dar. Por tanto en ningún caso la entrega de un bien, digital o inmaterial, calificaría como un servicio.
- En segundo término, el servicio debe prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red<sup>76</sup>. Cabe señalar que *"la Internet es una red mundial, conformada por un conjunto de diversas redes que utilizan el mismo programa de computación -protocolo-, el TCP/IC (Transfer Control Protocol / Internet Protocol). (...) Las Intranet, en cambio son redes privadas, que usan el mismo programa de computación que la Internet, pero están configuradas de tal forma que el público en general no tiene acceso a ellas"*<sup>77 y 78</sup>. Esto significa que considera como generador de renta de fuente peruana a cualquier clase de servicios prestados a través de Internet o de cualquier medio que utilice su tecnología.
- En tercer lugar, el servicio se presta mediante accesos en línea. Los accesos en línea se caracterizan por la interacción entre el usuario y la máquina, permitiendo la comunicación directa con la computadora y un flujo de datos ininterrumpido. En este sentido, un servicio digital para ser calificado como tal, debe ser utilizado en forma continua por el usuario, es decir que la prestación del servicio debe iniciarse y agotarse en línea, en una unidad de tiempo.

De este modo un servicio prestado en el exterior y enviado a través de internet al usuario domiciliado en Perú, no califica como servicio digital. En este caso, internet sólo sería un medio para hacer llegar el resultado de un trabajo.

- En cuarto lugar, debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana. En tal sentido, conforme a la segunda acepción del término, *automático es "dicho de un mecanismo: Que funciona en todo o en parte por sí solo"*<sup>79</sup>. Vale decir, debe ser esencialmente automatizado.
- Finalmente, depende de la tecnología de la información, lo que implica que sólo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

---

<sup>75</sup> Disponible en el Portal de la Administración Tributaria de Perú (SUNAT) [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

<sup>76</sup> Tales como Intranet o Extranet

<sup>77</sup> HARGAIN, Daniel: "Glosario" en "Comercio Electrónico - Análisis jurídico multidisciplinario", Editorial B de F, Montevideo - Buenos Aires, 2003, pág. 2.

<sup>78</sup> Mc Graw Hill Interamericana, 2001 Definición contenida en el "Diccionario de Informática e Internet de Microsoft", pág. 13.

<sup>79</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

En resumen, para que una operación sea calificada como servicio digital y por ende constituya renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta, debe cumplir con las características antes descritas, además de utilizarse económicamente, usarse o consumirse en el país.

#### 4.4. Caso práctico

Para clarificar los conceptos expuestos, a continuación presentamos una Consulta, planteada por un contribuyente y la conclusión a la que arriba SUNAT<sup>80</sup>:

Las rentas obtenidas por el servicio realizado fuera del país por un sujeto no domiciliado en Perú, que consiste en i) informar a empresas proveedoras domiciliadas en el país de las necesidades de sus compradores también domiciliados, ii) revisar sus ofertas de venta, iii) organizar las solicitudes de compra de sus potenciales clientes, y iv) verificar la correcta ejecución de sus ofertas; servicio no esencialmente automático, viable en ausencia de tecnología de la información y que necesariamente involucra la intervención y análisis de su personal en el exterior, no constituyendo servicio digital.

1. ¿Calificaría aún como renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta de no domiciliados?
2. ¿Se modificará la respuesta a la pregunta anterior si el proveedor domiciliado utiliza medios automáticos o semi automáticos de su propia plataforma digital para acceder a tales servicios?

Referente al punto 1.: “(...) *en principio, las rentas de contribuyentes no domiciliados, obtenidas por la prestación de servicios íntegramente realizados fuera del país no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta.*”

*Lo anteriormente señalado no resulta de aplicación tratándose de rentas obtenidas por la prestación de servicios digitales a través de Internet, de servicios de asistencia técnica y por concepto de regalías (...)<sup>81</sup>”.*

Adicionalmente, cabe tener en cuenta que conforme a lo dispuesto en los incisos b), i) y j) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>82</sup>, el criterio de vinculación que hace que dichos servicios sean considerados rentas de fuente peruana es la utilización económica en el país.

En consecuencia, las rentas que los contribuyentes no domiciliados obtienen por la prestación de servicios realizados íntegramente fuera del país, serán de fuente peruana siempre que se trate de servicios digitales prestados a través de Internet, asistencia técnica o regalías, que sean utilizados económicamente en el país.

Al respecto, los servicios a los que hace mención esta consulta no son servicios digitales prestados a través de Internet, debido a que no es esencialmente automático y es posible en ausencia de internet. Sin profundizar, simplemente mencionar en el ámbito de la Ley peruana tampoco

---

<sup>80</sup> SUNAT:Informe N°060-2015-SUNAT/5D000080 de fecha 21/04/2015

<sup>81</sup> SUNAT: Informe N° 011-2005-SUNAT/2B0000

<sup>82</sup> El inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta es el que refiere a Servicios Digitales, tal como fue transcrito en párrafos anteriores. Los incisos b) y j) hacen referencia a Regalías y Asistencia Técnica, respectivamente

califican como asistencia técnica ni regalía.

Diferente el caso para el punto 2. donde SUNAT concluye que: *“En la medida que la prestación del servicio detallado en el numeral anterior sea esencialmente automática y no sea viable en ausencia de tecnología de la información, calificará como servicio digital; y, de ser así, toda vez que el referido servicio es utilizado económicamente, usado o consumido en el país, las rentas obtenidas por tal servicio calificarán como rentas de fuente peruana”*.

#### **4.5 Convenios para evitar la doble tributación suscritos por Perú**

Actualmente Perú cuenta con siete CDI firmados con: Chile, Brasil, Canadá, Portugal, Suiza, México y Corea. Asimismo suscribió un Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la evasión fiscal con la Comunidad Andina.

A continuación analizaremos algunos de ellos por resultar de especial interés su estudio en el presente trabajo. Para ejemplificar plantearemos un caso práctico y el abordaje en el marco de la normativa doméstica peruana así como de los convenios seleccionados. Veremos que sucede si no existe convenio, más precisamente si el prestador del servicio es una empresa uruguaya. Por último, plantearemos un caso hipotético, por resultar interesante las conclusiones a las que se arriba. El alcance del análisis estará limitado exclusivamente al tratamiento que se le da a los servicios digitales.

##### Caso práctico

En enero 2016, Servinfo SA empresa domiciliada en Perú pagó 45.000 unidades monetarias a la empresa Respaldos SA domiciliada en el País X, por el servicio de almacenar en su servidor la página de internet cuya información es considerada vital para la empresa.

##### Hipótesis 1: Normativa Peruana

En el ámbito de la normativa doméstica de Perú, tal como fue analizado anteriormente, este tipo de servicios califican como servicios digitales y por tanto constituyen renta de fuente peruana, existiendo obligación de retener por parte de la empresa peruana Servinfo SA el Impuesto a la Renta en el momento del pago.

##### Hipótesis 2: País X es Chile - CDI Perú/Chile

Ahora bien, dado que existe un convenio suscrito entre Perú y Chile, corresponde analizar el caso en el marco del convenio. Se trata de un servicio digital prestado por una empresa chilena que obtiene beneficios por realizar dicha actividad. Los servicios digitales no están regulados de forma específica en el convenio, por tanto, la renta califica como un Beneficio Empresarial encontrándose regulado en el artículo 7. Este artículo concede potestad tributaria al país de residencia, es decir Chile, a no ser que la empresa realice su actividad en Perú por medio de un EP. El artículo 5 regula que se entiende por EP en el convenio y tal como está planteado el caso no existen datos que permitan presuponer la existencia de un EP de la empresa chilena en Perú. Por tanto, no corresponde que la empresa peruana Servinfo SA retenga Impuesto a la Renta.

Como conclusión, este caso resulta de especial interés pues pone en evidencia el efecto nulo en términos de gravabilidad para Perú, ya que la potestad tributaria le corresponde a Chile.

#### Hipótesis 3: País X es Brasil - CDI Perú/Brasil

En el Protocolo del CDI Perú-Brasil, se establece con referencia al alcance del término Regalías reguladas en el artículo 12, que se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios digitales, entre otros.

En aplicación del artículo 12, las regalías procedentes de Perú y pagadas a la empresa RespalDOS SA residente de Brasil, podrán someterse a imposición en Brasil. Sin embargo, continúa el párrafo 2, estas regalías podrán también someterse a imposición en Perú, de acuerdo a la legislación doméstica, pero si el BE es residente de Brasil, el impuesto exigido no excederá del 15% del importe bruto de las regalías. Por tanto, en el entendido que el BE es residente de Brasil, la empresa peruana Servinfo SA deberá retener en el momento del pago el Impuesto a la Renta con un tope del 15%.

Es bien interesante este caso, pues específicamente se califica a los servicios digitales como regalías, aspecto que redundando positivamente en la gravabilidad para Perú, al concederle al menos potestad compartida.

#### Hipótesis 4: País X es Suiza - CDI Perú/Suiza

En este caso el CDI Perú-Suiza regula específicamente a los servicios digitales en el artículo 12 Regalías. Corresponden las mismas consideraciones que para el CDI Perú – Brasil, salvo en lo referente al tope, que se reduce en este caso al 10%.

#### Hipótesis 4: País X es Uruguay - No hay convenio vigente

Al día de hoy Perú y Uruguay no tienen convenio suscrito, por tanto se regirán por la normativa doméstica de ambos países.

Como hemos mencionado, este tipo de servicios constituyen renta de fuente peruana, por tanto corresponde que la empresa peruana Servinfo SA retenga el Impuesto a la Renta Peruano.

Asimismo, la empresa uruguaya RespalDOS SA es sujeto pasivo de IRAE y está prestando un servicio que constituye renta de fuente uruguaya, por el cual debería tributar IRAE.

Sin embargo, de acuerdo al literal s) del artículo 52 del Título 4 del TO 1996, estarán exentas las rentas “...derivadas de investigación y desarrollo 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, que determine el Poder Ejecutivo, siempre que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.” Asimismo, el Poder Ejecutivo en uso de sus facultades dispuso que la exoneración comprende las rentas obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados, alcanzando a las rentas provenientes del arrendamiento, cesión de uso o enajenación de bienes incorporales<sup>83</sup>.

---

<sup>83</sup> Artículo 163 Bis, Decreto 150/007

Dentro de la producción de servicios lógicos se incluyen las siguientes actividades:

- Desarrollo
- Implementación en el cliente
- Actualización y corrección de versiones
- Personalización (GAPs)
- Prueba y certificación de calidad
- Mantenimiento lógico
- Capacitación
- Asesoramiento

Asimismo los servicios vinculados comprenden:

- Servicios de *hosting*
- *Call Center*
- Tercerización de procesos de negocios
- Comercialización

Para estar incluidos en la exoneración, estos servicios deben tener por objeto a los soportes lógicos, independientemente de que los mismos no hayan sido desarrollados por el prestador de los servicios<sup>84</sup>.

En todos los casos se requerirá que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.

De modo que podemos concluir que la renta que obtiene Respaldos SA, derivada del servicio de *hosting*, se encuentra exenta de IRAE. La misma tributará el Impuesto a la Renta peruano vía retención.

*Hipótesis 5: País X es Uruguay - No hay convenio vigente y los servicios no están exonerados en Uruguay*

Este caso es hipotético, ya que como hemos mencionado, los servicios de *hosting* actualmente son rentas exentas de IRAE. Consideramos importante analizar este caso, bajo la consigna de que el servicio se encuentre gravado, para visualizar los efectos que conlleva.

Como vimos en la hipótesis 4), los servicios mencionados estarán gravados por el Impuesto a la Renta peruano, operando Servinfo SA como agente de retención en el momento del pago.

¿Pero qué sucedería si dichos servicios también estuviesen gravados en Uruguay?

Recordemos que estamos en presencia de un contribuyente de IRAE que obtiene rentas gravadas a la tasa del 25%. De modo que, al no existir convenio vigente entre Perú y Uruguay, ni un mecanismo previsto en el IRAE para evitar la doble imposición, estaríamos en presencia de una doble imposición jurídica. Tal como lo define la OCDE “...*La doble imposición jurídica*

---

<sup>84</sup> Decreto 415/012 del 26 de diciembre de 2012.

*internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo...*<sup>85</sup>

Esto trae aparejado graves consecuencias, afectando principios básicos de tributación así como el intercambio de bienes y de servicios, e incluso la movilidad de capitales, tecnología y personas. Podemos argumentar que este fenómeno en general se debe a que la tributación interna de cada país se estructura en base a principios dispares. No obstante, aún adoptando el mismo criterio de potestad tributaria, se dan casos de doble imposición derivados de la diferencia en la definición de las reglas de atribución de rentas.

En el caso de Perú, para los servicios digitales se adopta un criterio de utilización económica, uso o consumo en el país. En Uruguay para estos mismos servicios se adopta el principio general de la fuente, esto implica considerar de fuente uruguaya “...las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos...”<sup>86</sup>.

Por tanto podemos concluir que estamos en presencia de un conflicto de fuente / fuente, es decir que ambos países entienden, basándose en normas legales, que la renta se origina dentro de su territorio. En términos generales este tipo de conflicto no es tan frecuente, en virtud de que ambos estados exceptúan las rentas de origen externo. No obstante, como acabamos de analizar, pueden presentarse conflictos, justamente porque cada país considera como territorial aspectos diferentes.

---

<sup>85</sup> Modelo OCDE 2010: “Introducción”, Pág. 10.

<sup>86</sup> Artículo 7 “Fuente uruguaya”, Título 4 del TO 1996.

## ***5. Posibles soluciones en materia fiscal para operaciones de comercio electrónico***

Cada año crece porcentualmente la cantidad de negocios a través de la *web* y de no tomarse medidas a tiempo se corre el riesgo de acrecentar la informalidad, mitigando la prestación de servicios por parte del Estado que son financiados en gran medida por medio de tributos.

Como se ha mencionado a lo largo del trabajo, el comercio electrónico no tiene regulación específica en nuestro país, pero existen las bases necesarias para su adaptabilidad. Pero mientras la situación se mantenga incambiada se seguirán violando los principios fundamentales de tributación, como ser el principio de igualdad, dando una ventaja competitiva injusta al comercio electrónico sobre el comercio tradicional. La premisa sobre la cual se asienta esta idea obedece a la no discriminación, puesto que el comercio electrónico debe tratarse igual que el comercio tradicional. La OCDE sigue estos lineamientos y recomienda aplicar equidad tributaria sobre el comercio digital, al señalar que *“los contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones y que efectúen operaciones similares deberían estar sometidos a niveles de imposición similares.”*<sup>87</sup>

Se debe promover la neutralidad de la tributación, lo cual se traduce en una mayor eficiencia económica atenuando los efectos tributarios en la asignación de recursos. La aplicación de estos principios debe conservar la soberanía fiscal de los países, garantizando a nivel internacional una justa repartición de la base tributaria, evitando la doble o no tributación.

No podemos perder de vista el impacto que los convenios de doble imposición tienen respecto a la distribución de la potestad tributaria entre los países. La tendencia global es aumentar el número de convenios suscriptos, por lo que de no modificarse el concepto de EP actual, o tomarse medidas alternativas Uruguay quedará perjudicado notoriamente a merced de países exportadores de capital que operan en territorio uruguayo a través de la *web* u otros medios que posibilitan el comercio electrónico. En este punto es importante el avance que se está viendo a través de las acciones BEPS, como ser las medidas para restablecer el sometimiento del gravamen en el Estado de la fuente, evitando la planificación fiscal abusiva. Varias han sido las medidas previstas en dicho accionar que tendrán por efecto restablecer el sometimiento a gravamen en el Estado de la fuente, especialmente a través de la Acción 7, lo que puede impactar en gran medida en países como Uruguay que definen su potestad tributaria en base al lugar donde se genera la renta.

En base a todo lo mencionado y dada la falta de fronteras físicas visibles en el comercio electrónico, se plantea un desafío a nivel mundial que debe ser resuelto en forma global. Entendemos que las medidas a ser tomadas deben ser analizadas desde una perspectiva internacional y no unilateralmente por parte de cada Estado, sin que se pierda la soberanía fiscal de cada país.

A continuación y como punto final vamos a mencionar posibles soluciones para la tributación del comercio electrónico.

---

<sup>87</sup> Irribarra Sobarzo, Eduardo: “LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL COMERCIO DIGITAL SEGÚN LA OCDE, Y SUS DESAFÍOS PARA LA RECAUDACIÓN FISCAL”. CET Chile.

## 5.1. Impuestos específicos: “BIT TAX”

La tributación directa nacional se basa en la soberanía de cada Estado, fijando su sistema tributario según entienden más conveniente para sus intereses y principios. Cuando llegamos a la esfera internacional es posible que la misma se vea limitada, en general a través de la firma voluntaria de Convenios para evitar la Doble Imposición, en su mayoría basados en el Modelo de Convenio de la OCDE, mediante los cuales se reparte la soberanía tributaria entre los Estados que presentan conexión con un determinado presupuesto de hecho. El punto débil obedece a que los referidos criterios fueron realizados en un contexto internacional en el cual los bienes comercializados eran mayoritariamente de naturaleza tangible.

Con el avance del comercio electrónico la situación cambió, puesto que se desmaterializaron los bienes que constituyen su objeto, por lo cual se ha discutido sobre la inadecuación de los criterios clásicos para afrontar los nuevos problemas que surgen en el nuevo escenario, formulándose diversas propuestas para modificar el modelo de tributación internacional. Desde hace años se viene planteando la posibilidad de crear algún tipo de tributo cuyo hecho imponible fuese el simple acceso a Internet a través de un módem, el tiempo de uso de la conexión o el número de bits emitidos. Entre esas proposiciones, la más concluyente es la que atiende a la intensidad de la transmisión o al número de bits transmitidos, aplicándose sobre la información en formato digital que circula en las redes telemáticas y que se ha denominado “*bit tax*”.

Según García Novoa<sup>88</sup>, el tributo se exigiría por los Estados de residencia de los compradores de bienes y servicios digitales que sean adquiridos en forma electrónica, lo que les aseguraría una cierta recaudación que compense en alguna medida la disminución producida por la renuncia al gravamen de las rentas percibidas por el vendedor. El sujeto pasivo sería el usuario de Internet y los Servidores de la red asumirían el rol de retenedores y la base imponible de dicho tributo estaría constituida por el número de "bits" transmitidos, es decir, se gravarían las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas, por cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea.

La propuesta del *bit tax* implica la renuncia a la soberanía tributaria en materia de imposición directa por la cual los Estados renunciarían a gravar índices directos de capacidad económica, sustituyéndolos por una imposición indirecta sobre el comprador, la cual no se basaría en ningún índice objetivo de capacidad contributiva, puesto que gravaría cualquier transmisión de datos digitales.<sup>89</sup>

Si bien teóricamente el *bit tax* pareciera ser una solución novedosa e imaginativa, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario, como ser la gestión y recaudación del impuesto. Además, se estaría cambiando la base tradicional sobre la cual usualmente se grava, que es la operación comercial en sí; por ejemplo en el caso del IVA se grava la circulación de bienes y servicios, de incorporarse el *bit tax* al comercio electrónico, donde se comercializan diversos bienes y servicios, queda sujeto al impulso informático y no sometido a tributación el producto o servicio que se está transmitiendo. Terminando por gravar objetos impositivos absurdos, porque no

---

<sup>88</sup> “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónica” Quincena fiscal, núm. 16, 2001, pág. 9 de la edición electrónica.

<sup>89</sup> Nocete Correa, Francisco “La fiscalidad internacional del comercio electrónico”, Crónica Tributaria N°120/2006.

se grava el valor, sino el medio para hacerlo.

Vemos como esta propuesta presenta muchos inconvenientes que justifican su rechazo. Se gravaría la forma de comunicación independientemente del contenido económico, es decir que tributarían el impuesto si se trata de un negocio entre empresas o de una carta entre amigos, mientras que el primero tiene un alto contenido económico, el segundo carece de tal. Por lo cual podría llegar a considerarse un gravamen injusto, al gravar las transacciones no por su valor sino por el número de bits, gravando más a las operaciones repetidas de pequeño valor que a las transacciones unitarias de gran valor o a los archivos no comprimidos respecto de los comprimidos.<sup>90</sup>

A nivel de las Administraciones Tributarias internacionales, como principio general se ha rechazado establecer un impuesto específico o figuras impositivas nuevas. La voluntad compartida es la de adoptar o modular los impuestos existentes a la nueva situación, buscando el mayor consenso internacional posible y la generación de los menores costes de cumplimiento y control. Como hemos mencionado en apartados anteriores, la normativa existente en materia tributaria tiene las bases necesarias para la correcta adaptación del comercio electrónico, siendo necesaria su adaptabilidad pero no por ello su total modificación o creación de nuevos sistemas paralelos a los ya conocidos.

A pesar de todo lo dicho, en la “Acción 1: Objetivos del 2014” para el “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios”<sup>91</sup>, se sigue presentando como soluciones propuestas en los comentarios, someter a gravamen la utilización de la banda ancha para los sitios *web*, aunque introduce la posibilidad de aplicar distintos umbrales impositivos en función del tamaño de la empresa o del volumen de negocios, para introducir un elemento de progresividad. *“A efectos administrativos, dicho impuesto se aplicaría únicamente a las empresas que superen el umbral mínimo de uso anual de ancho de banda establecido. Con el fin de garantizar la equidad entre empresas del entorno digital y empresas tradicionales, dicho impuesto podría deducirse del impuesto sobre sociedades (IS).”*

Por su parte la AT norteamericana refiere a que la aplicación de esta forma de imposición obstruye el desarrollo del comercio electrónico y las comunicaciones, El gobierno ha establecido una exoneración temporaria o moratoria de la aplicación de los tributos que pudieran afectar a Internet, establecido en la Ley PITFA del año 2014<sup>92</sup>.

A nivel de la doctrina nacional, el Dr. Gianni Gutiérrez<sup>93</sup> manifiesta que *“La aplicación del Bit tax parece ser la posibilidad de obtener una recaudación tributaria segura en un tipo de*

---

<sup>90</sup> Secretaría de Estado de Hacienda: “Informe de la comisión para el estudio del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española”. Octubre 2000.

<sup>91</sup> OCDE: “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” Versión preliminar 2014, en página 160: “8.2.1.5 Introducción del impuesto sobre las transacciones electrónicas o «Bit tax»”

<sup>92</sup> La Ley PITFA es una medida **necesaria para mantener el acceso gratuito de los impuestos. Internet es una unidad de acceso a la innovación y el éxito de nuestra economía.** Es una puerta de acceso al conocimiento, las oportunidades y al resto del mundo. El pueblo estadounidense merece un acceso asequible a la Internet y la Ley de Libertad de Impuestos Permanente a Internet ayudará a evitar aumentos de los costos razonables que perjudican a los consumidores y a la creación de empleo <https://www.fayerwayer.com/2015/06/congreso-de-los-estados-unidos-prohibe-permanentemente-el-impuesto-al-acceso-a-internet/>

<sup>93</sup> Ob. Cit.: Gutiérrez Prieto, Gianni. Pág. 169

*actividad específica que de otra forma es difícil de controlar*”. A pesar de ello la aplicación del *Bit tax*, al no tomar en cuenta la capacidad económica que tiene el sujeto para contribuir al gasto público, no respeta el “principio de capacidad contributiva”. Por su parte, el sistema tributario debe tratar de manera económicamente equivalente los ingresos generados en forma análoga, ya sea que se realicen en forma tradicional o a través de internet, por lo que tampoco cumple con el “principio de neutralidad”.

Como conclusión a lo mencionado podemos decir que la creación de un impuesto específico con las características mencionadas, no es la mejor opción para Uruguay dado que se desvirtuaría el sistema tributario y los principios sobre los que se asienta.

## **5.2. Redefinición del concepto de EP por el de Presencia virtual significativa**

El problema que genera el comercio realizado a través de Internet es principalmente de jurisdicción tributaria, lo que se traduce en la dificultad enfrentada por un país de percibir los tributos originados por una actividad comercial desarrollada a través de la *web*. De no adaptarse la normativa vigente seguirán fugándose rentas generadas en países importadores de capital (generalmente países en vías de desarrollo) a países exportadores de capital (generalmente países desarrollados). Al no poderse establecer con claridad la naturaleza, ni el lugar de generación de la renta, así como tampoco los sujetos intervinientes que se hayan dentro de una determinada transacción, se genera de este modo la erosión de las bases tributarias de los países nombrados en primer lugar. Esto lo vemos claramente en los servicios que pueden ser prestados de un país a otro sin la necesidad de tener presencia física en el otro país.

La OCDE propone un innovador concepto de nexo gravable a través de una “presencia económica significativa”, ampliando de esta forma el concepto de EP. Se establece un nexo basado en una presencia digital significativa para hacer frente a situaciones en las que los negocios se llevan a cabo “íntegramente de forma digital”.

Hoy en día es posible participar activamente en la vida económica de otro país sin tener un centro de actividad fijo o un agente dependiente en el mismo, por lo que la acción 1 de BEPS plantea redefinir el concepto actual de EP por no ser coherente con los principios subyacentes sobre los que fue basado en sus inicios.<sup>94</sup>

De esta forma, una empresa podría tener un EP en otra jurisdicción a pesar de mantener únicamente actividades digitales totalmente desmaterializadas, al contar con una presencia digital significativa en ese otro Estado, siempre que la misma haya excedido ciertos umbrales que indican una interacción sustancial y permanente con el país de fuente. El informe de la OCDE nos brinda posibles elementos que deben cumplirse para su consideración como tal.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report

<sup>95</sup> EY TAX: OECD emite reporte sobre los retos fiscales de la economía digital bajo la Acción 1. [http://www.eyboletin.com.mx/boletines/tax\\_alert/141021/comentarios\\_accionBEPS\\_1.pdf](http://www.eyboletin.com.mx/boletines/tax_alert/141021/comentarios_accionBEPS_1.pdf)

Desde la perspectiva nacional, consideramos que para que la solución sea factible, la mencionada propuesta debería llevarse adelante junto a las modificaciones necesarias del concepto de EP a nivel de la normativa interna, acompañando de esta forma su evolución.

### **5.3. Transacciones digitales con retención en la fuente**

La retención en origen podría imponerse como una retención final de base bruta impuesta sobre determinados pagos efectuados a proveedores no residentes de bienes y servicios.

A nivel de las BEPS este tema se ha tratado en forma conjunta con la propuesta de modificación del concepto de EP visto en el punto anterior. En este contexto, la aplicación de una retención en origen sobre las transacciones digitales podría considerarse como una herramienta para hacer cumplir el impuesto basado en el nuevonexo.

Para que el sistema funcione, el agente responsable de la retención debe tener acceso a la información de las transacciones, para distinguir inequívocamente cuándo se aplicará el impuesto y cumplir con su obligación de retener. En base ello, debemos tener presente que el comercio electrónico ha eliminado tiempos de espera en las transacciones comerciales, uniéndorápidamente a proveedores con consumidores, con la consiguiente eliminación de intermediarios que tradicionalmente formaban parte de la transacción. Lo cual ha dificultado la designación de agentes de retención o de información como hasta el momento se ha venido viendo en la recaudación de tributos basados en el comercio tradicional. En este sentido, la OCDE ha entendido como una solución viable, aunque no recomendable, la aplicación de retenciones donde se sitúan los consumidores. Sumado a lo anterior, cabe aclarar que por ser una casuística muy amplia de operaciones B2C o C2C, en la práctica podría dificultarse aún más la retención de las operaciones.

Una solución posible para equiparar las transacciones electrónicas con las tradicionales, es utilizar como agentes de retención a las instituciones financieras emisoras de tarjetas de crédito, débito o dinero electrónico. Para ello es necesario analizar y conceptualizar de forma sencilla el alcance de las operaciones cubiertas por el impuesto, estableciendo que tipos similares de transacciones deben gravarse de manera similar, a fin de evitar la creación de incentivos y diferencias. Un fuerte desafío en esto, será dotar a las instituciones financieras de la información necesaria para su correcto accionar.

Un avance en el tema propuesto obedece a los convenios de intercambio de información, más precisamente el automático, al cual Uruguay ha adherido y se ha comprometido con el mismo para setiembre de 2018. Si bien en principio el mismo responde a intercambio de información de índole financiera, nada impide que se avance hasta conseguir en un futuro una red de información global donde todos los Estados compartan información de distinta índole, pudiendo solucionar de esta manera alguno de los problemas con los que las Administraciones Tributarias se enfrentan día a día a falta de información global en tiempo real. De no existir información para el correcto control y aplicación de un tributo de nada serviría todo lo mencionado.

#### **5.4. Criterio ficto de tributación**

Una posible solución que resultaría sencilla de controlar y de aplicar por parte del contribuyente, dando certezas a la hora de su aplicación; es establecer un régimen ficto de tributación al comercio digital cuando no sea fácil definir donde se genera la renta objeto de gravamen.

A nivel nacional lo que se podría plantear es definir nuevos casos de renta de fuente internacional, a través de parámetros bien estudiados por expertos en la materia tecnológica y fiscal. Donde los mismos definan porcentajes de renta de fuente uruguaya ante una determinada transacción comercial efectuada por medios electrónicos a nivel internacional.

Para dar mayor igualdad y neutralidad a las transacciones realizadas mediante el comercio tradicional y comercio electrónico, se podrían establecer distintas categorías de negocios a fin de considerar los márgenes típicos de ganancias por área de actividad.

Entendemos que el inconveniente de esta propuesta se plantea a mediano o largo plazo, dado que irán surgiendo nuevos modelos de negocios y transacciones que hoy desconocemos; obligando de esta forma, a una revisión continúa del sistema tributario.

Recientemente, Uruguay ha adoptado un criterio ficto de determinación de renta internacional para el caso de las aplicaciones informáticas que intermedien en el transporte terrestre de pasajeros, prestado por empresas no residentes. La realidad nacional, muestra que actualmente existen otros tipos de actividades realizadas a través de plataformas informáticas y desarrolladas parcialmente en Uruguay. Si bien a primera vista pareciera que Uruguay estuviese solucionado el tema de regulación de las aplicaciones informáticas, en los hechos se trata de una solución particular y específica para un tipo de manifestación de riqueza de la economía digital.

Respecto a este punto, discrepamos con este tipo de soluciones parciales. La solución debería venir de la mano de un criterio general que abarque a todo el universo de aplicaciones análogas, reservando las particularidades exclusivamente para la determinación de los márgenes de renta neta de fuente uruguaya.

#### **5.5. Tributación indirecta**

Si bien el presente trabajo se realizó en el marco de la imposición directa, entendemos que desde una perspectiva de regulación, control y fiscalidad sería más sencillo regular el *e-commerce* a través de los impuestos indirectos como lo están haciendo algunos países, como por ejemplo el caso de España, por ser un impuesto de más fácil recaudación y control.

No hay que olvidar que Uruguay es un país mayoritariamente importador de capital y partiendo del supuesto que la normativa a incorporar establece la gravabilidad en el lugar de destino respecto a la tributación indirecta, el fisco uruguayo se vería notoriamente beneficiado.

Respecto a esta conclusión es importante resaltar que los impuestos indirectos son de mayor recibo en la mayoría de los países del mundo siendo su aplicabilidad similar, pudiendo lograr en

forma más sencilla homogeneidad a nivel global, evitando en gran medida la fuga de impuestos a otros países con regímenes tributarios más beneficiosos.

Asimismo es importante resaltar que los impuestos indirectos son mayoritariamente regresivos por naturaleza, los mismos no miden la capacidad contributiva de la persona y son impuestos de muy sencillo traslado al consumidor final, acabando por gravar no a quien genera la ganancia sino a quien lo consume. Por tanto y siendo que Uruguay ha ido avanzando hacia una tendencia contraria, donde se pretende gravar con impuestos directos que midan la verdadera capacidad contributiva de cada persona, entendemos que ésta puede no ser la mejor decisión. Siendo preferible adaptar la normativa vigente de manera tal que el objeto detrás de la gravabilidad de las operaciones de comercio electrónico sea en búsqueda de igualdad y no de una mayor recaudación. Se debe encontrar la forma de ajustar la nueva realidad virtual sin perder de vista los principios básicos de tributación, encuadrando el hecho generador del tributo en un impuesto a la renta que mida la capacidad contributiva de los sujetos involucrados.

## **5.6. Adaptación del comercio electrónico en la normativa interna y los CDI**

Se podrían redefinir los conceptos ya existentes y adaptarlos al comercio electrónico. Para este caso sería necesaria una mayor claridad respecto a la caracterización de ciertos tipos de rentas en virtud de los nuevos modelos de negocios. Esto se podría lograr incluyendo de forma expresa a las transacciones de comercio electrónico dentro del concepto de beneficio empresarial o regalía.

Otra posible opción que permite determinar la tributación en origen, podría ser mediante la creación de una nueva categoría de ingreso, que esté sujeta a retención de impuestos, solucionando de esta manera la dificultad a la hora de calificar la renta generada. Los países en vía de desarrollo deberían defender el derecho a gravar en la fuente este tipo de comercio.

Uruguay podría adoptar un criterio similar al establecido en la normativa peruana mencionada en el Capítulo 4 del presente trabajo, estableciéndose una definición del concepto de servicio digital e incluyéndolo como uno de los casos de extensión de fuente. Es decir que en la medida que se trate de un servicio digital prestado desde el exterior se considerará de fuente uruguaya, con independencia de a quien sea prestado.

No debemos perder de vista que en caso de existencia de convenios para evitar la doble imposición, debemos ir al mismo en primera instancia. Y en caso de quedar incluido como beneficio empresarial de no existir un EP, Uruguay no podrá gravar la renta generada. Distinto sería el caso en que fuese definido expresamente como regalía o como una renta nueva con un tratamiento específico en el que se le concede al Estado de la fuente la potestad para gravar.

Desde una perspectiva internacional, la solución al problema del nexo que une la renta gravable con la fuente generadora de la misma, podría darse estableciendo a través de los convenios una solución para el comercio electrónico similar a la que se ha fijado mediante el artículo 17 del Modelo OCDE y del Modelo ONU, referente a deportistas y artistas del espectáculo. En el mismo se establece un tratamiento específico, donde las rentas generadas por éstos tributarán en la fuente donde los derechos son explotados. Llevándolo al caso que nos ocupa, pasaríamos del

artículo 7 que grava los beneficios empresariales en base a la existencia de un EP o del artículo 12 que grava las regalías, hacia un nuevo artículo que regule transacciones realizadas de manera electrónica (especialmente comercio electrónico directo) y que establezca la tributación donde se encuentra la fuente generadora de renta. Posteriormente, el país con derecho a gravar la transacción digital se remitirá a su normativa interna.

### **5.7. Conclusiones finales a nivel nacional**

Las consideraciones de política fiscal que deben tomarse en cuenta obedecen a los costos y beneficios relativos de las diversas soluciones planteadas.

Respecto a la tributación directa, los desafíos fiscales más trascendentes van más allá de la doble tributación o doble no tributación internacional; refieren principalmente a cuestiones relativas a los derechos impositivos sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital, y cómo éstos deberían asignarse a cada país. La movilidad, junto a las otras características que presenta la economía digital, plantean un cambio de paradigma en la determinación de donde se llevan a cabo las actividades económicas generadoras de valor; que actualmente se basan en un análisis de las funciones, activos y riesgos de las empresas implicadas en el negocio.

Más allá de los avances a nivel internacional y la firma de numerosos tratados para evitar la doble imposición, Uruguay aún carece de los mismos con gran parte de los países del mundo. Sin embargo de nada serviría que a nivel internacional puedan redefinirse conceptos, como por ejemplo el concepto de EP, si conjuntamente no son establecidas a nivel nacional las pautas para su configuración como hecho gravable. En este sentido es preciso se establezcan reglas internas claras en la normativa legal que permitan gravar con impuestos directos el comercio electrónico. Por lo que sería esperable que Uruguay pueda establecer una definición de lo que se entiende por comercio electrónico a fin de su correcta calificación.

En síntesis, si bien reconocemos la necesidad de un consenso global en la materia, no se debe perder de vista la real importancia detrás de esto y considerar la posibilidad de tomar medidas unilaterales en caso de entenderlas necesarias, dado que las soluciones propuestas desde la perspectiva de la OCDE pueden muchas veces ser perjudiciales.

## Acrónimos

ANDEBU - Asociación Nacional de Broadcasters Uruguayos

AT – Administración Tributaria

ATCDE - Addressing the tax challenges of the digital economy

B2B - Negocio a negocio o *business to business*

B2C - Entre empresa y consumidor o *business to consumers*

BCU - Banco Central del Uruguay

BE – Beneficiario efectivo

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

C2C - Entre clientes o *customer to customer*

CAF - Comité de Asuntos Fiscales

CDI - Convenio de doble imposición

CFC - compañías foráneas controladas

DGI - Dirección General Impositiva

EP – Establecimiento Permanente

G20 - Foro de cooperación y consultas entre países en temas relacionados con el sistema financiero internacional.

GEFED - Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE

HG - Hecho Generador

IRAE – Impuesto a la Renta las Actividades Económicas

IRNR - Impuesto a la Renta de los No Residentes

IRPF - Impuesto a la Renta de las Personas Físicas

IVA - Impuesto al Valor Agregado

LRT - Ley de Reforma Tributaria

MOCDE - Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

MONU – Modelo de la Organización de las Naciones Unidas

OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OMC - Organización Mundial del Comercio

ONU – Organización de las Naciones Unidas

PITFA – Ley de EE.UU. para mantener el acceso a internet libre de impuestos.

PSI - Proveedores de servicios de internet

SUNAT - Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú

TAG - Grupo de Asesoría Técnica de la OCDE

TIC - Tecnologías de la información y comunicación

TO – Texto ordenado

TUO - Texto Único Ordenado de Perú

VAT/GST guidelines” (IVG) - Value added tax, Goods and Services Tax

## **Bibliografía.**

Adonnino, P.: *La planificación fiscal internacional* en Curso de Derecho Tributario Internacional, Víctor Uckmar et. Al, Vol. I, TEMIS, 2003.

Abadi, Félix: “Aspectos impositivos de las plataformas digitales de negocios” 15 de marzo de 2016.

Arcia, Sebastián “Aspectos impositivos del comercio electrónico”. Revista Tributaria N° 197, Tomo XXXIV, marzo-abril 2007.

Baliño, Claudia y Frascini, Juan Ignacio. “La Planificación Fiscal vs. el Abuso de Tratados. El Treaty Shopping y el concepto de Beneficiario Efectivo.” Revista Tributaria N° 219, IUET 2010.

Blanco, Andrés. Revista Tributaria N° 253. Tomo XLIII. Julio Agosto 2016.

CADE: "Comentario de Consultoras 2094, de 17/09/2014; disponible en Base de Datos Módulo Impositivo."

“Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónica” Quincena fiscal, núm. 16, 2001, edición electrónica.

Consulta D.G.I No 2.272 del 1° de agosto de 1984.

Consulta D.G.I No 2.280 del 1° de agosto de 1984.

Consulta D.G.I No 2.368 del 1° de agosto de 1984.

Consulta D.G.I No 2.544 del 1° de octubre de 1985.

Consulta D.G.I No 5.137 del 24 de julio de 2009.

Consulta D.G.I No 5.622 del 8 de octubre de 2012.

Decreto 148/007: Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Decreto 149/007: Impuesto a la Renta de los No Residentes.

Decreto 150/007: Impuesto a la Renta Empresarial.

Decreto 415/012 del 26 de diciembre de 2012.

Diario “El País”, Montevideo, Nota del día 30/08/2015.

“Diccionario de Informática e Internet de Microsoft” Mc Graw Hill Interamericana, 2001.

“Diccionario de la Real Academia Española: <http://www.rae.es>

Ermoglio, Enrique (con la colaboración del Cr. Félix Abadi): “El establecimiento permanente en Uruguay.”

[https://www.google.com.uy/search?q=origen+del+establecimiento+permanente&rlz=1C1AOHY\\_esUY708UY708&oq=origen+del+establecimiento+pe&aqs=chrome.1.69i57j0.24692j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com.uy/search?q=origen+del+establecimiento+permanente&rlz=1C1AOHY_esUY708UY708&oq=origen+del+establecimiento+pe&aqs=chrome.1.69i57j0.24692j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8#)

“El Peruano - Normas Legales”. Lima, martes 23 de diciembre de 2003.

EY TAX: OECD emite reporte sobre los retos fiscales de la economía digital bajo la Acción 1. [http://www.eyboletin.com.mx/boletines/tax\\_alert/141021/comentarios\\_accionBEPS\\_1.pdf](http://www.eyboletin.com.mx/boletines/tax_alert/141021/comentarios_accionBEPS_1.pdf)

Faget, A.: Interpretación y calificación en materia tributaria. “Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal”. Revista Tributaria N°181, IUET 2004.

Gutiérrez Prieto, Gianni: Revista Tributaria N° 161, marzo-abril 2001 “Análisis Tributario del Comercio Electrónico.”

Hargain, Daniel: “Glosario” en “Comercio Electrónico - Análisis jurídico multidisciplinario”, Editorial B de F, Montevideo - Buenos Aires, 2003.

Iribarra Sobarzo, Eduardo: “La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal”. CET Chile.

Mazz, Addy: “Plan de acción BEPS. Estado actual” Revista Tributaria N° 253. Tomo XLIII. Julio Agosto 2016

Muñoz Salgado, Silvia María (Magister en Tributación) Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. 03 y 04 de Diciembre 2008. Rentas de Fuente Peruana. “Los servicios digitales como supuestos de Renta de fuente peruana”

Nieves, Guillermo: "Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)". Tomo 1, Cap. X “Sujetos Pasivos”.

Nocete Correa, Francisco: “La fiscalidad internacional del comercio electrónico”, Crónica Tributaria N°120/2006.

Ley N° 18.083, vigencia: 1°/07/2007

Ley N° 19.355 de 19.12.015 arts.708° y 3°. (D. Of. 30.12.015). Vigencia: 1°/01/2016.

OCDE: “Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-commerce?”

OCDE: Acción 7. Informe final 2015.

OCDE: “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” Versión preliminar 2014.

OCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio . Versión abreviada 2010

OCDE: “La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20”

<http://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

OCDE: “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.

OECD: Action 1: 2015 Final Report”. McKinsey Global Institute, mayo 2011 “Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity”.

OECD, “Changes to de OECD Commentary on article 5: Clarifications on the application of the Permanent Establishment definition in electronic commerce”

OECD/G20 (2014): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OECD: International VAT/GST Guidelines

<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>

OECD. “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”. Octubre 1998; OECD, “Taxation on Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions”, 2001.

OECD/G20 : Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report.

OECD /G20: Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”.

Oliver Cuello, Rafael <http://idp.uoc.edu/> Fiscalidad internacional y comercio electrónico, 2009.

Organización Mundial de Comercio sitio *web*: [www.wto.org](http://www.wto.org)

PWC: BEPS Action Plan- The digital economy <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps/the-digital-economy.html>.

Riccardi Sacch, Andrea Laura “Las recomendaciones del Plan de Acción contra la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios recogidas en el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Uruguay y Chile” Tomo X, año 4, Revista CADE. Noviembre de 2016.

Romano, Álvaro: "Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)". Tomo 1, Cap. 1:

“La imposición a la Renta en Uruguay”

Romano, Álvaro y Zignago, Aldo: “Tributación de actividades de fuente mixta – operaciones offshore” Maestría en Tributaria UDELAR 2016.

Ruiz Huidobro, Alfredo Gildemeister (Dr. En derecho por la Universidad de Navarra – España) “Tributación internacional y comercio electrónico: Aproximación a una grave problemática tributaria actual”.

Secretaría de Estado de Hacienda: “Informe de la comisión para el estudio del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española”. Octubre 2000.

SUNAT: Informe N°060-2015-SUNAT/5D00001 de fecha 21/04/2015

SUNAT: Informe N° 011-2005-SUNAT/2B0000

Título 4 del Texto Ordenado de 1996: Impuesto a la Renta Empresarial.

Título 7 del Texto Ordenado de 1996: Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Título 8 del Texto Ordenado de 1996: Impuesto a la Renta de los No Residentes.