

Documentos

EL COMERCIO ELECTRÓNICO INTERNACIONAL Y LA TRIBUTACIÓN DIRECTA: REPARTO DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS

Autor: *Javier González Carcedo*
Inspector de Hacienda del Estado
Dirección General de Tributos

DOC. N.º 28/02



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-02-002-0
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

INDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. APARICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

III. ENCAJE CON NORMAS ACTUALES

- A. Establecimiento permanente
- B. Calificación de las operaciones
- C. Consecuencias

IV. ALTERNATIVAS

A. Basadas en principios

- Establecimiento Permanente Electrónico
- Fuerza de atracción
- Establecimiento Permanente Económico

B. Basadas en compromisos

- Premisa: Vuelco recaudatorio
- Equiparación a rentas pasivas
- Establecimiento Permanente Electrónico con atribución de compromiso
- Método de reparto

V. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCIÓN

Los Estados disponen de una potestad tributaria en principio ilimitada dentro del territorio geográfico donde ejercen libremente su soberanía. Si sobre este marco se superpone la realidad del comercio internacional surgen problemas de doble imposición que es necesario resolver para garantizar el desarrollo y el libre desenvolvimiento económico de los operadores.

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

Dentro de estos criterios, más o menos consagrados internacionalmente, con los que se reparten las potestades tributarias sobre una renta determinada, es posible distinguir dos tipos, los que responden a principios tributarios y los que responden a meros compromisos.

Entre los primeros está el tratamiento de los beneficios empresariales que establece que los beneficios han de gravarse allí donde se genera el valor añadido que merece la recompensa de una renta. Este principio opera, además, exclusivamente a partir de que se supera un umbral determinado de presencia en otro país, lo que se ha denominado “establecimiento permanente”. Por debajo de ese umbral ni siquiera se entra a considerar el valor que pudiera hacerse generado en el país de la fuente: toda la renta tributa en el Estado de residencia del perceptor. Este principio es el que expresa el artículo 7 del Modelo, en sus tres primeros párrafos:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.”

A su vez, la definición del concepto de EP, umbral que pone en marcha el reparto en la tributación entre el Estado de residencia del perceptor y el Estado de fuente de la renta, está contenido en el artículo 5 de dicho Modelo:

“1 A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) Las sedes de dirección;

- b) *Las sucursales;*
- c) *Las oficinas;*
- d) *Las fábricas;*
- e) *Los talleres;*
- f) *Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

3 *Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses.*

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.*

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 ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*

6. *No se considera que una empresa tiene 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.*

7. *El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”*

Atendiendo a los comentarios, también aquí cabe rastrear un principio que subyace a la definición del umbral. El número 3 de los Comentarios al artículo 7 del Modelo dice en este sentido:

“Bastará con recordar que es un principio reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional que hasta que una empresa de un Estado abre un establecimiento permanente en otro Estado no puede considerarse que participa efectivamente en la vida económica de ese otro Estado en la medida suficiente para que quede sometida a la jurisdicción fiscal de ese otro Estado.”

Es decir, el principio último que justifica la tributación está en la participación efectiva y suficiente en la vida económica del Estado de la fuente. La imposibilidad de definir directamente ese concepto de participación suficiente y la casuística con que habría de enfrentarse semejante definición, hacen que la práctica internacional se incline por el establecimiento de un umbral objetivo, hasta cierto punto arbitrario, que indirectamente debe situarnos ante casos en los que dicha participación se da.

Entre los criterios que, aparentemente al menos, no responden tanto a un principio tributario como a un compromiso de reparto entre los distintos Estados intervinientes, se encuentra la tributación de las rentas pasivas, dividendos, intereses y cánones. En todos ellos, la práctica internacional (el Modelo OCDE no lo hace para los cánones) establece que el Estado de la fuente podrá gravar esas rentas a unos tipos limitados, sin que quepa rastrear un principio distinto al del propio acto de repartir que, hay que suponer, encontró su justificación en alguna base razonable. En todo caso, lo que es claro es que no se sigue el principio utilizado en la rama común de los beneficios empresariales (recordemos que las rentas pasivas también lo son en la mayoría de las ocasiones) ya que, en las rentas pasivas, por definición, no se genera ningún valor en el territorio de fuente de la renta, es decir, no hay nada, ninguna parte de la actividad que genera la renta, que el perceptor lleve a cabo en dicho territorio.

Para algunos autores, la justificación de estas normas reside en la consideración del mercado como generador de la renta, en el sentido, de que, puesto que sin mercado no habría actividad, es el mercado el que la hace posible y por tanto, en alguna medida, su generador. No es posible rastrear en el Modelo un principio teórico de este tipo, lo cual no quiere decir que ese tipo de argumento no haya trabajado en el origen de algunas de esas normas. Es decir, si bien no es un principio teórico sólido en el ámbito de la tributación directa, va a ser, en el fondo, la base de argumentación para quienes reclaman un reparto equilibrado de la tributación entre el Estado de residencia y el Estado de fuente.

II. APARICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En este escenario en el que las naciones habían llegado a un entendimiento válido de cómo repartirse la tributación derivada de las operaciones transnacionales, surge el fenómeno del comercio electrónico y con él la necesidad de plantearse las siguientes cuestiones:

¿Cuál es el tratamiento que las normas actuales reservan a este tipo de comercio?

¿Es un tratamiento correcto de acuerdo con los principios que han inspirado el tratamiento de los beneficios empresariales hasta hoy?

¿Si no es así, cuales son las alternativas a esas normas?

Una primera dificultad con la que tropieza el análisis de este problema es la propia definición de comercio electrónico internacional. La OCDE no ha acometido la tarea de delimitar el concepto, probablemente en la idea de que, puesto que no será necesario establecer reglas específicas para esa realidad, no hace falta definirla.

Aunque intuitivamente simple, el comercio electrónico puede ser un concepto muy difícil de definir y de delimitar a la hora de someterlo a un tratamiento normativo específico. Entre otras dificultades, pueden señalarse las siguientes:



- Si se va a incluir las ventas de productos a través de la red (on line) o también aquellas en las que el transporte del producto objeto de la operación sigue los cauces tradicionales por tratarse de un bien físico tangible (off line).
- Si se va a restringir a Internet o debe expandirse sobre cualquier otra red o sistema de telecomunicaciones que, en la actualidad o en el futuro, permita similares intercambios.
- Cuales de las múltiples fórmulas de intercambio en la red deben ser incluidas: B2B, B2C, C2C, C2B, C2C,... o si deben serlo todas ellas sin distinción.
- Si el hecho de que el pago se haga o no a través de la red, va a ser un elemento determinante de la inclusión de una transacción como parte del comercio electrónico.
- Si, a nuestros efectos, es necesario definir el comercio electrónico o tan sólo el comercio electrónico internacional.

En nuestra opinión, la esencia del comercio electrónico, es decir, lo que puede hacerle acreedor a un tratamiento especial, es el canal. En consecuencia, siempre que la red ha sido utilizada para cerrar una transacción, estaremos ante una operación de comercio electrónico. Desde esta base, puede proponerse la siguiente definición, que será la que utilizaremos a lo largo de este artículo:

Una transacción se considerará comercio electrónico internacional cuando se haya cerrado a través de Internet o cualquier otra red equivalente, entre un oferente y un adquirente con residencia en diferentes países, sin que tenga relevancia si la contraprestación se satisface o no a través de la red.

Otra particularidad en torno al concepto está en la confusión que a menudo se crea entre la causa y el efecto. Parece evidente que la aparición de Internet, canal principal del comercio electrónico, es fruto, uno de los frutos, de las nuevas tecnologías. A menudo, al replantearse la situación de la tributación internacional ante este nuevo fenómeno, se incluye en el análisis toda la serie de consecuencias que las nuevas tecnologías han tenido sobre el desenvolvimiento empresarial. Esto es perfectamente lógico, siempre que en cada momento sepamos a qué nos estamos refiriendo.

III. ENCAJE CON LAS NORMAS ACTUALES

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

A. Establecimiento permanente

En relación con el establecimiento permanente, el documento “Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5¹” analiza este problema y sus conclusiones han sido incorporadas a los Comentarios del Modelo. Podemos destacar algunas de estas conclusiones:

Descarta total y absolutamente la posibilidad de que una página web a través de la cual se estén realizando operaciones en una determinada jurisdicción pueda llegar a ser considerada estable-

¹ Véase <http://www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-no-1564-22,00.html>

cimiento permanente en dicha jurisdicción. Afirma el documento que “una página web de Internet, que no es sino una combinación de software y datos electrónicos, no constituye en sí misma una propiedad tangible. En consecuencia, carece de una localización que pueda ser considerada “lugar de negocio”.

Por si quedara alguna duda, también descarta la posibilidad de que la página web pueda llegar a ser establecimiento permanente a través de la aplicación del párrafo 5 del artículo 5 que se refiere al agente dependiente. Dice en este caso que “Es también claro que, puesto que la página web a través de la que una empresa desarrolla su negocio no es, en sí misma, una “persona”, tal y como ésta se define en el Artículo 3, el párrafo 5 no puede aplicarse para considerar la existencia de un establecimiento permanente basándose en que la página web es un agente de la empresa a los efectos de dicho párrafo.”

Zanjada la cuestión anterior, el documento se centra en analizar si un servidor, entendido como la computadora que hospeda una página web (o muchas) y que permite que ésta sea accesible en una determinada jurisdicción, puede llegar a ser, por sí mismo, un establecimiento permanente de la empresa que está operando a través de Internet. La conclusión en este caso es que tal posibilidad podría darse, excepcionalmente, “si la empresa que opera a través de la página tiene el servidor a su disposición, por ejemplo posee (o alquila) y opera el servidor en el que se almacena y usa la página web”. Sólo en ese caso, el lugar donde ese servidor está localizado puede constituir un establecimiento permanente de la empresa, siempre que además se den las demás condiciones del artículo 5, es decir:

- Que sea fijo,
- Que se desarrolle a través suyo parte del negocio, y
- Que el servidor cumpla funciones que no quepa catalogar como auxiliares o preparatorias.

En coherencia con la conclusión anterior, el documento concluye también que la presencia de personal no es un requisito imprescindible para considerar que parte de la actividad de una empresa es desarrollada en una determinada jurisdicción. Se mantiene así en el ámbito del comercio electrónico lo que ya se decía en los Comentarios para determinadas actividades (por ejemplo, los oleoductos).

Como cabe apreciar, el ejercicio que hace la OCDE en ese documento está muy restringido por la propia literalidad del Modelo de Convenio. Es decir, la OCDE no intenta aquí analizar la bondad de sus reglas con respecto al comercio electrónico sino que se limita a expresar cómo le queda a éste el traje de sus reglas actuales. Un análisis que contemple un enjuiciamiento de las consecuencias de dichas normas a la vista de sus posibles alternativas es lo que intentaremos esbozar en la segunda parte de este artículo y lo que la OCDE está también intentando en la actualidad.

Algunos países, fundamentalmente el Reino Unido, también España y Portugal, aunque por distintas razones, han expresado su desacuerdo con la posibilidad de que un servidor sea un establecimiento permanente. De hecho, parece bastante generalizado el sentir de incomodidad ante esa rareza. Incluso en el caso restringido en que los comentarios lo admiten las consecuencias son muy extrañas a la lógica normal de la tributación internacional. Por ejemplo, una empresa norteamericana coloca un servidor en Francia desde el que llega y vende al conjunto de Europa. El establecimiento permanente francés habría de tributar por el conjunto de las operaciones en Europa. Aún cuando la atribución de beneficios que habría de hacerse es presumiblemente pequeña, parece extraño que se prescindiera de las dos jurisdicciones relevantes económicamente, la de residencia del vendedor y la de fuente de la renta para optar por una en la que lo único que se hace es colocar, por así decirlo, el repetidor de la señal.

B. Calificación de las operaciones

También en relación con esta cuestión, la OCDE ha hecho público un documento, parte del cual se ha incorporado a los Comentarios: “Treaty Characterisation Issues Arising from E-



Commerce”². En el documento se analiza cual sería el encaje, dentro de las categorías de renta que contempla el Modelo de Convenio, de algunas de las operaciones surgidas con el comercio electrónico, de las que analiza hasta 28 diferentes. Casi siempre la duda se encuentra en si una operación debe ser considerada beneficio empresarial, en cuyo caso no tributará en fuente, (aplicando las normas actuales), o bien, cabe incluirla en el concepto de canon, en cuyo caso, de acuerdo con la gran mayoría de convenios bilaterales existentes, va a tener algún tipo de tributación en fuente. No es lugar aquí para extendernos en las conclusiones; la argumentación fundamental es la de mantener una neutralidad del canal en la calificación de la operación. La razón por la que se satisface un pago es la que va a darnos la pista de si estamos ante un beneficio empresarial o un canon, sin que el hecho de que la transacción se haga a través de la red deba alterar las conclusiones. Toda aquella operación en la que se transmita el derecho, por ejemplo, a la explotación comercial de un objeto digital, como una fotografía, será un canon; ahora bien, si lo que se quiere es una copia de la fotografía, estaremos ante un beneficio empresarial.

C. Consecuencias

Es muy probable que con la redacción actual de las normas del Modelo, las conclusiones de la OCDE sean las únicas posibles. Es necesario analizar, entonces, las consecuencias, y si esas consecuencias siguen gustando a la comunidad internacional.

En un primer nivel de análisis, la consecuencia más obvia de lo visto hasta aquí es que los beneficios derivados de las ventas realizadas a través de la red no van a tributar en el país donde se realizan dichas ventas, tributarán exclusivamente en el Estado donde resida la empresa vendedora, con excepción de aquellas que deban ser calificadas como cánones. Esto es así incluso en el que caso de que convivan las ventas a través de la red en un determinado país con un establecimiento permanente tradicional en ese país, debido a que el Modelo OCDE no contempla ninguna regla de fuerza de atracción del establecimiento permanente físico sobre el resto de las operaciones que la empresa pueda realizar en esa jurisdicción por medios distintos a los del propio establecimiento.

Esto puede ser criticable desde dos puntos de vista, que a la larga se convertirán en sustento de dos tipos también distintos de alternativa:

- Se está tratando al comercio electrónico de la misma manera que se tratan la venta por catálogo, la venta telefónica o cualquier otro tipo de venta a distancia realizada por medios tradicionales. Es decir, no se confiere ninguna transcendencia al nuevo canal que incorpora la red, no se ven en él características diferenciales que le hicieran acreedor de un tratamiento distinto al que se otorga a esos canales tradicionales.
- Se elude el hecho de que potencialmente la red puede hacer completamente innecesaria la presencia física en el Estado fuente para llevar a cabo las operaciones comerciales en un determinado país. En esa hipótesis, de hecho en cualquier grado en que esa hipótesis de sustitución se fuera haciendo realidad, la recaudación obtenida por los países netamente importadores de productos iría disminuyendo.

IV. ALTERNATIVAS

Las críticas de distintos países en vías de desarrollo y de otros más desarrollados como España³ han hecho que la propia OCDE se replantee las posibles normas alternativas que pudieran

² www.oecd.org/oecd/pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-no-1564-22,00.html

³ Véase “Informe comisión sobre fiscalidad y comercio electrónico” <http://www.minhac.es/tributos/informes.htm>

introducirse en relación con el comercio electrónico. Entre ellas, vamos a distinguir aquellas que están basadas en principios teóricos, o al menos, en una determinada interpretación de los mismos, y aquellas que atienden a la necesidad de alcanzar un compromiso de reparto de recaudaciones tributarias en aras de un equilibrio internacional.

A. Basadas en principios

– Establecimiento permanente electrónico

a) Descripción

En esencia, esta alternativa pasaría por la necesidad de modificar la definición actual de establecimiento permanente, o bien crear una nueva definición que conviviera junto a la antigua, en el sentido de que la empresa que opere en una determinada jurisdicción a través de una página web está actuando en ese país mediante establecimiento permanente y habrá de tributar en esa jurisdicción conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio.

Para que este nuevo umbral sea manejable sería necesario complementarlo con algún tipo de umbral económico en términos de volumen de ventas.

b) Justificación

Hemos visto como el principio que sustenta el umbral, el punto de inflexión, para la tributación en fuente de los beneficios empresariales es el de la participación en la vida económica de un determinado país. La transcripción al Modelo de ese principio se plasma en la definición del establecimiento permanente como lugar fijo de negocios desde el que se desarrolla toda o parte de la actividad de la empresa. Este concepto pasa por tanto por tres notas fundamentales:

- Lugar, entendido como presencia física y tangible.
- Lugar fijo.
- Desarrollo de la actividad.

El argumento fundamental con que la OCDE ha descartado la posibilidad de una página web como EP es el primero de ellos, la intangibilidad, la falta de materialización física. Sin embargo, una vez que el análisis puede extenderse más allá del corsé de las normas actuales, cabe preguntarse si, en la actualidad, la presencia física sigue siendo un requisito imprescindible para participar activamente en la vida económica de un país.

Una página web supone una presencia permanente en la vida económica de un país, que puede, en ocasiones, llegar a ser una importante presencia económica. Si es así y el principio que sustenta la tributación en fuente es precisamente esa participación, parece que cumplir con el principio requiere alterar el umbral en la forma sugerida.

Sin duda, la participación en la vida económica mediante una presencia física permite al operador disfrutar de todo tipo de infraestructuras en el país de la fuente que éste debe contribuir a sufragar. Lo mismo ocurre con el operador electrónico. Este necesita una amplia red de ordenadores distribuidos por todo el país, necesita una cultura desarrollada en el país que facilite la contratación a través de la red, necesita un sistema legal de garantías, necesita una red logística adecuada,...

Desde este punto de vista, el requerimiento de presencia física es equivalente al de accesibilidad permanente. Lo que debe exigir el umbral del establecimiento permanente es que éste sea directamente accesible, sin intermediarios, y que tenga una cierta estabilidad en el tiempo. Ambas cosas pueden darse en una página web y, en consecuencia, el que la presencia sea electrónica y no física es algo circunstancial y no puede dar lugar a un tratamiento fiscal sustancialmente diferente.

c) Atribución de beneficios

Una vez redefinido el umbral, es necesario que seamos capaces de atribuir beneficios a ese establecimiento permanente electrónico, es decir de determinar cuál va a ser la base imponible gravable en el Estado de fuente. Puesto que todavía estamos dentro de las alternativas que mantienen los principios tributarios como base de las reglas, tenemos que atenernos al principio de entidad separada o principio de precios de mercado que es el que gobierna, en la dogmática de la OCDE, la atribución de beneficios entre una empresa y su establecimiento permanente.

Si bien la OCDE no se ha pronunciado todavía sobre esta alternativa, si se ha publicado un documento, no definitivo, en el que se analiza la atribución de beneficios para el único caso en el que, como vimos, las normas actuales admitirían un posible establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico, el servidor: "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions, prepared by the Business Profit TAG"⁴. El documento intenta desarrollar un análisis funcional del servidor, aplicando por analogía la guía sobre precios de transferencia de la propia OCDE. Es decir, a la dificultad que conlleva la aplicación de la teoría de los precios de transferencia entre dos personas jurídicas independientes, se une el hecho de trasladarlo a las relaciones entre una persona jurídica y una parte de ella misma y, todo ello, en un ámbito tan inabordable y resbaladizo como el del comercio electrónico. Casi nada. Resumiendo mucho la cuestión, el planteamiento es el siguiente: la atribución de beneficios parte de considerar al establecimiento permanente una empresa separada de su casa central; el beneficio obtenido se repartirá entre ambos en función de cuales sean las funciones que cada uno desarrolle, cuales sean los activos de que cada uno se sirva para llevar a cabo esas funciones y cuáles sean los riesgos que todo ello le comporte. En base a ese análisis, el documento concluye que un establecimiento permanente de este tipo no pasaría de desarrollar funciones automatizadas de muy bajo nivel, por lo que el beneficio que le sería imputable es muy pequeño.

En el caso del establecimiento permanente electrónico al que se refiere esta alternativa, centrado en la propia página web, sería necesario hacer un análisis funcional que permitiera descubrir cuales son las funciones que desarrolla dicha página, cuales los activos que utiliza y cuales los riesgos que corre. Dado que, siguiendo a la propia OCDE, los activos y los riesgos a considerar están en función de las funciones desarrolladas, hay dos cuestiones fundamentales a decidir:

1 ¿La página web y el software que la soporta llevan a cabo por sí mismas funciones necesarias en la actividad?

2. Si la respuesta a la pregunta interior es afirmativa, ¿dónde se llevan a cabo esas funciones, en el Estado donde reside la empresa, en el Estado donde está ubicado el servidor, o en el Estado desde donde el cliente accede a la página?

La respuesta a la primera pregunta es, en mi opinión, afirmativa. Es decir, las páginas desarrollan funciones en la venta que se realiza. Por supuesto, el análisis de qué retribución debe llevar aparejada esas funciones dentro del beneficio total es complicado y ha de hacerse caso a caso, pero no necesariamente más complicado que cuando estamos ante establecimientos permanentes tradicionales. Podemos intentar una enunciación genérica de algunas de las funciones que desarrolla una página web.

- Quizás la más importante: proporciona al cliente la accesibilidad al producto. La página permite el acceso a esa oferta.
- Función publicitaria.
- Función informativa.
- Procesamiento de órdenes.

⁴ www.oecd.org/oeecd/pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-no-1564-22,00.html

- Envío electrónico o gestión del envío off line.
- Validación del pago electrónico.

Parece complicado hacer una enumeración cerrada de las cosas que una página web puede hacer, entre otras cosas, porque esa enumeración habría de estar continuamente cambiando.

La segunda pregunta es crucial. Quien entiende que las funciones se desarrollan en el Estado desde el que el cliente accede, tendrá que concluir que todo el beneficio aparejado a esas funciones ha de tributar en el Estado de la fuente. Esa sería la diferencia fundamental entre el comercio electrónico y el comercio tradicional que utiliza medios de comunicación de larga distancia, venta por teléfono, venta por catálogo y similares.

Si por el contrario se entiende que esas funciones se realizan en el lugar físico donde está situado el ordenador que almacena esas páginas, no habría ninguna tributación en fuente. Esta es la posición de quienes opinan que las funciones sólo pueden llevarse a cabo donde están localizados los activos que las hacen posibles. Lo demás sería hablar de funciones virtuales, cosa que no contempla el sistema de atribución de beneficios en su actual desarrollo.

Estamos ante una discusión bizantina donde las haya. Si bien es claro que los efectos de lo que ocurre se producen donde está el cliente, lo cierto es que no hay ningún activo tangible a quien imputar una función. No obstante, andado ya el camino para reconocer un EP electrónico, virtual, no parece que sea demasiado completar el paso y permitir que se aíslen las funciones que, virtualmente o no, tienen efectos en la jurisdicción de la fuente y se permita en ella su correspondiente tributación.

d) Problemas operativos

Los problemas operativos de esta opción son evidentes. El concepto de establecimiento permanente electrónico obligaría a las empresas a presentar declaraciones de impuestos en multitud de países en los que no tienen ningún tipo de presencia.

Sería necesario establecer un umbral de entrada en términos de volumen de ventas muy alto para hacer operativa la obligación. Sin embargo, para la administración sería muy complicado la comprobación de este umbral y la empresa no tendría ningún incentivo a confesarlo.

Por último, desde un punto de vista práctico, la administración no tendría muchos medios para forzar la recaudación de una deuda tributaria ante sujetos pasivos sin ninguna presencia en esa jurisdicción.

Todos estos elementos pueden llevar a una situación de tributación voluntaria claramente indeseable.

- Fuerza de atracción

a) Descripción

De acuerdo con esta alternativa el artículo 7 pasaría a incluir una cláusula de fuerza de atracción en relación con el comercio electrónico, como la siguiente:

“Los beneficios derivados de las ventas u otras actividades realizadas en ese otro Estado a través de la página web de la empresa de bienes o servicios idénticos o similares a los vendidos o prestados a través del establecimiento permanente se considerarán atribuibles a dicho establecimiento permanente.”

b) Justificación

La aplicación de las normas actuales al fenómeno del comercio electrónico tiene como vimos el efecto de que, todo aquello que se venda a través de la red tributa exclusivamente en resi-



dencia. Esto es así incluso en el caso de que esa operativa a través de Internet vaya acompañada en paralelo por una presencia física tradicional.

Por un lado, es obvio que se están creando las condiciones para un fraude evidente con la simple formalidad de canalizar las ventas a través de la web en vez de a través del establecimiento permanente físico. Pero, más allá de esa posibilidad, se está desconociendo la evidente interacción que existe entre la página web y el establecimiento permanente. La página web, incluso cuando no se cierre la operación finalmente a través suyo, proporciona una fuente de información esencial para el cliente, de forma, muchas veces, más rápida y detallada que ninguna otra. Al mismo tiempo, la presencia física proporciona al consumidor una confianza que puede ser decisiva a la hora de decidirse a cerrar una operación en la red.

c) **Atribución de beneficios**

Lo que subyace en la cláusula expuesta es que las funciones desarrolladas por la web pasan a considerarse realizadas en el Estado de la fuente por el propio establecimiento permanente. Por tanto, se trata de aplicar sin cambios todo el engranaje teórico del principio de entidad separada partiendo como premisa previa de esa consideración.

d) **Problemas operativos**

Una aproximación realista al efecto del comercio electrónico sobre el comportamiento empresarial lleva a descartar la posibilidad de que las empresas abandonen toda presencia física en sus mercados por el hecho de que la red les facilite una presencia virtual efectiva. Lo más normal será que ambas presencias coexistan y se complementen mutuamente. Desde el punto de vista del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la carga a que se somete a las empresas con esta medida es mucho menor que en la alternativa anterior, por cuanto sólo opera cuando las empresas ya están funcionando con un establecimiento permanente en esa jurisdicción.

Un problema que habría que solucionar es el derivado de que el ámbito de esta medida no incluiría a las empresas subsidiarias o filiales de la matriz, con personalidad jurídica propia e independiente de aquella. Si el diseño de crecimiento internacional de la empresa es a través de filiales, las operaciones de la página web de la matriz no podrían acumularse con las de la filial. Esta falta de neutralidad crearía evidentes incentivos hacia un determinado modelo de crecimiento en detrimento de otro.

– **Establecimiento permanente económico**

Otra alternativa, en realidad, una variante que acumula los efectos de las dos anteriores, es la definición de un nuevo umbral que llamaremos Establecimiento Permanente Económico y que sustituiría al concepto actual. La idea es que el umbral no dependa de la existencia de un lugar fijo de negocio a disposición de la empresa, sino de la presencia económica de una empresa dentro de una determinada jurisdicción. En esa consideración de lo que está “dentro de” una jurisdicción se incluye la presencia física (mediante personal o exclusivamente mediante maquinaria) y la presencia virtual a través de una página web que resulte accesible desde esa jurisdicción.

De nuevo la idea que es necesario aceptar para compartir esta visión es la de que el comercio electrónico traslada el negocio a donde se encuentra el cliente y, en consecuencia, hay que entender que dicha actividad se desarrolla “dentro de” esa jurisdicción. Esta es una circunstancia diferencial respecto a las ventas por correo, teléfono y similares en los que la actividad se realiza íntegramente en el exterior de la jurisdicción y que por tanto no computarían dentro de la presencia económica definida como umbral.

B. Basadas en compromisos

– **Premisa: vuelco recaudatorio**

Como se expuso al principio, en el propio Modelo de la OCDE y, con mucha más frecuencia, en los convenios bilaterales, existen normas de atribución de potestades tributarias bajo las

que no es posible encontrar un principio tributario. Se llegó a ellas porque dadas las circunstancias concurrentes, al menos en aquel momento, se entendieron las más apropiadas.

De hecho, es posible concebir el conjunto de las normas que gobiernan la tributación internacional como aquellas que proporcionan un resultado razonable para los Estados por cuanto procuran un equilibrio adecuado en el reparto de las recaudaciones tributarias. Desde este punto de vista, si la aparición de algún fenómeno no previsto cuando dichas normas se aceptaron produce un cambio en ese equilibrio, sería necesario cambiar las normas para restablecer ese equilibrio. Si quiere expresarse así, habría detrás de todo el conjunto de normas, un principio director que es el del equilibrio entre jurisdicciones, principio evanescente donde los haya y de difícil aplicación práctica.

Esta concepción está detrás de las alternativas que hemos llamado de compromiso y que vienen propugnando algunas jurisdicciones y autores bajo distintas fórmulas. Existen muchos problemas para la aplicación práctica de esta concepción, pero vamos a centrarnos en dos de ellos:

1. Alcance del equilibrio

Las normas deberían llevarnos a una adecuada distribución de la recaudación tributaria. El problema es que carecemos de una referencia clara, externa e incontrovertible que nos diga qué distribución es la adecuada.

La recaudación tributaria seguirá, salvo que alteremos las normas, la tendencia marcada por el desenvolvimiento económico puesto que no es otra cosa que un reflejo de éste. Parece claro que las normas que distribuyen la potestad tributaria no pueden cumplir una función compensadora de la evolución económica, como si existiera algo así como un derecho sagrado a una determinada recaudación. Los países que tengan miedo a las consecuencias tributarias del desarrollo del comercio electrónico harían mejor en aplicar medidas económicas que en pedir la alteración de las normas de tributación internacional.

Y a la vez, siendo cierto lo anterior, también lo es que las normas actuales se pactaron a la luz de una determinada realidad económica cuya alteración bien podría demandar una reevaluación de la bondad de las normas. Quizás en el fondo sea una cuestión de grado y la solución se halle en un punto intermedio.

2. Evidencias

Para recurrir a ese supuesto principio director del equilibrio, debe quedar probado que se va a producir un vuelco recaudatorio de grandes proporciones. Está extendida, al menos entre las jurisdicciones presuntamente perjudicadas como Brasil o la India, la idea de que la confluencia de las normas de tributación actuales con el fenómeno del comercio electrónico va a tener como resultado una significativa caída en la recaudación tributaria obtenida por determinados países. Esta es una cuestión de medida, no de criterio, aunque a día de hoy las mediciones sean tan poco fiables que cualquier proyección a futuro va a estar “contaminado” por juicios de valor.

La tesis enunciada que pronostica una caída en la recaudación tributaria para determinados países pasa por que se cumplan las siguientes hipótesis:

1. El comercio electrónico va a alcanzar en el futuro próximo un crecimiento muy importante a expensas del comercio tradicional.

2. El balance comercial internacional (en su conjunto, incluyendo comercio electrónico y tradicional) entre los diferentes países no se va a ver modificado por la aparición de las nuevas tecnologías; es decir, no hay nada en las nuevas tecnologías que permita presumir una alteración en el balance actual de los flujos comerciales que compense la posible caída de la recaudación derivada del comercio electrónico.

Ambas hipótesis son controvertidas:

1.^a hipótesis

No hay en la actualidad una medición clara del nivel alcanzado por el comercio electrónico. Diferentes grupos y países están desarrollando mediciones basadas en metodologías distintas no siempre comparables (lo cual no es extraño, si consideramos que no existe acuerdo sobre la misma definición). Un buen ejemplo es el Departamento de Comercio norteamericano⁵ que cifra el comercio electrónico en un 1 por 100 del total. De ese porcentaje, no extrapolable, por cierto, al resto del mundo, alrededor del 90 por 100 corresponde a operaciones entre empresas (BtoB), siendo el comercio dirigido al consumidor final el que menos éxito ha tenido hasta ahora.

El crecimiento potencial depende de muchas variables, entre las que cabe apuntar las siguientes:

- Generalización del acceso a ordenadores personales.
- Coste de los accesos telefónicos.
- Inversión en tecnologías de la información.
- Superación de obstáculos técnicos tales como la seguridad en las transmisiones, estandarización de los procedimientos aduaneros, etc.
- Consolidación de una cultura de confianza de los operadores en la red.

Intuitivamente parece que todas estas variables jugarán, antes o después, a favor de un desarrollo intensivo del comercio electrónico, aunque el grado y el ritmo de este desarrollo no son fáciles de anticipar.

Es importante apuntar que la medición comentada se refiere al conjunto del comercio electrónico, mientras que lo que interesa a nuestro análisis es la evolución del comercio electrónico internacional. En principio, es razonable suponer un desarrollo paralelo de ambas magnitudes, si bien no es descartable que las diferentes regulaciones aduaneras y los requisitos procedimentales puedan suponer un lastre importante para el desarrollo del comercio electrónico de bienes tangibles, es decir, el que exige una distribución por fuera de la red.

Por otro lado, tampoco está claro que el crecimiento del comercio electrónico tenga que suponer una disminución equivalente del comercio tradicional, en lo que sería un puro efecto de sustitución de los canales de distribución. Puede ocurrir que el nuevo canal permita un incremento en términos absolutos del volumen de comercio internacional, al multiplicar las posibilidades de intercambio de información y de comunicación entre operadores. Esta circunstancia también tendría influencia en las consecuencias tributarias del fenómeno.

Sí es importante recalcar que en la actualidad, el comercio internacional de servicios sobrepasa en valor al comercio internacional de bienes. Si a eso añadimos que el comercio electrónico es un vehículo especialmente apto para comercializar servicios de alto valor añadido, es razonable suponer que el incremento del comercio electrónico en este ámbito será mayor y más rápido que en el comercio de bienes.

2.^a hipótesis

Las tecnologías de la información han modificado todas las variables y funciones de la empresa. En mayor o menor medida, todos los procedimientos se han visto afectados. El comercio electrónico, que no es sino consecuencia de dichas tecnologías, va a cambiar no sólo la forma en que las empresas afrontan la distribución de sus productos, sino en general, la forma en que se relacionan con el resto de los operadores en el mercado, es decir, la forma en que adquieren sus inputs y distribuyen sus outputs.

⁵ www.census.gov

Esta perspectiva permite ampliar el ángulo desde el que contemplamos el posible impacto del comercio electrónico sobre el actual estado de la situación. El comercio electrónico abre la puerta a una nueva distribución de la cadena de creación de valor de una empresa y de la economía en su conjunto, porque hace más fácil, y por tanto más rentable, la redistribución geográfica de las funciones que desarrolla una empresa o de los inputs que una empresa necesita para producir algo, fundamentalmente cuando hablamos de empresas de dimensión global. Así, pueden darse procesos como los siguientes:

- Captación de colaboradores de alta cualificación en jurisdicciones lejanas que colaboran en el proceso productivo a través de la red.
- Acceso de proveedores geográficamente lejanos al mercado interno de los países desarrollados.
- Centralización de la función de aprovisionamiento que compra a nivel mundial para luego redistribuir entre los centros (en inglés, e-procurement system)
- Centralización de la distribución desde la red (transaccional web site)

Para algunos, esta apertura puede generar una alteración en el reparto del valor añadido en la medida en que permita incorporarse al proceso productivo a trabajadores, proveedores y sedes de países en desarrollo. La red termina con las barreras de entrada y eso puede ser una oportunidad importante para las economías de este tipo de países. Esta creación de riqueza compensaría con creces la posible disminución recaudatoria sufrida en virtud del crecimiento del comercio electrónico, de forma que el efecto final conjunto sería positivo para los países en desarrollo, tanto desde el punto de vista económico, como en términos estrictos de recaudación tributaria.

Sin embargo, cuesta creer que esta visión sea poco más que una interpretación bienintencionada e ingenua. La alteración en la distribución de la cadena de valor podría igualmente tener como consecuencia una desigualdad aún más intensa entre los países ricos y los países en desarrollo. De hecho, esto último parece más razonable a priori si tenemos en cuenta la formación necesaria para crear trabajadores de alta cualificación técnica, el nivel tecnológico que exige la instalación de un centro de aprovisionamiento o un portal de distribución o el tejido productivo necesario para competir con los proveedores de un país desarrollado.

Finalmente la cuestión es si es plausible pensar que las oportunidades de mercado que traiga el uso generalizado de la red van a alterar el signo de la balanza comercial entre los países desarrollados y el resto del mundo. A corto/medio plazo no parece que eso vaya a ocurrir. De hecho, dada la extrema movilidad de algunas de las nuevas formas de negocio que hemos visto es posible que acabemos viendo como se instalan en paraísos fiscales, escapando así a la tributación de unos y de otros.

En definitiva, la premisa del vuelco recaudatorio que hemos marcado como condición previa a un compromiso de reparto distinto al actual, queda lejos de estar demostrada a día de hoy. No hay estudios económicos que permitan afirmar que algo así está ocurriendo o va a ocurrir en breve. En todo caso, veremos cuales serían algunas de las alternativas posibles si la comunidad internacional llegara a la conclusión de que es necesario alterar el reparto actual de las potestades tributarias a favor de la tributación en la fuente.

– Equiparación a rentas pasivas

a) Descripción

Esta alternativa supondría establecer un determinado grado de gravamen en fuente para todas las rentas que se obtuvieran a través del comercio electrónico, al igual que ya ocurre hoy con determinados grupos de rentas como los dividendos, intereses o cánones. Esta nueva categoría no vendría definida por su naturaleza sino por su origen, es decir, por el canal que se ha usado para obtenerla, por lo que la definición del comercio electrónico cobra una importancia esencial.



La formulación pionera de esta alternativa es la del profesor Richard Doernberg⁶, si bien era mucho más ambiciosa. La idea era que el nexo para la tributación en fuente estuviera en si la empresa extranjera estaba recibiendo un pago de un pagador interno que pudiera deducir ese pago en su impuesto local y no en función de dónde estuvieran localizadas las actividades que propician el producto o el servicio.

Un reciente informe oficial de la India⁷ propone la adopción de este sistema ya no sólo para el comercio electrónico sino para todo tipo de comercio, en lo que sería una revolución total para en la tributación internacional. Hasta el momento, sin embargo el informe no ha sido trasladado al derecho positivo. De hecho, se antoja algo muy complicado si consideramos la gran cantidad de Convenios de doble imposición bilaterales que tiene firmados ese país.

b) Justificación

Como todos los que veremos en esta segunda parte, la justificación de esta alternativa reside en sus efectos, permite a los países de fuente de la renta mantener una parte de la tributación generada, aunque no quede claro que se haya realizado en esa jurisdicción ninguna parte de actividad necesaria para generarla.

c) Gravamen

El primero de los problemas que afronta esta alternativa es la determinación de un nivel adecuado de gravamen. Puesto que se ha prescindido de un centro acumulador de ingresos y gastos dentro de la jurisdicción, no es posible hacer una estimación directa del beneficio escondido en la operación y se hace necesario ir a una cuantificación previa necesariamente más arbitraria. En la práctica lo que se hace con las rentas pasivas es aplicar un tipo de gravamen porcentual relativamente bajo al ingreso íntegro obtenido. Ese porcentaje debería estar basado en alguna estimación del beneficio medio que arrojan el tipo de operaciones que grava, si bien, en la práctica de los convenios, se convierte en una cifra arbitraria a la que se llega por negociación.

d) Problemas operativos

En torno a la recaudación del impuesto aparecen los mayores problemas de esta alternativa:

- La opción más recurrente es vía retención de quien satisface la renta. Parece, sin embargo, muy complicado establecer una obligación de retención sobre particulares que no están operando en el curso de su actividad económica, por lo que habría de limitarse a los operadores económicos.
- Otra opción es que sean los propios oferentes quienes se encarguen de declarar e ingresar el impuesto, una vez que superaran un determinado umbral de ventas en la jurisdicción. Es decir, un sistema similar al que funciona en la Unión Europea en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Naturalmente, las dificultades administrativas para las empresas se multiplican.

Estas fórmulas despiertan también críticas desde un punto de vista de ortodoxia liberal porque se estarían estableciendo impuestos indirectos a la importación, es decir barreras tarifarias con sus consiguientes problemas. Me parece que este es un ataque un tanto injusto en el que se confunde la naturaleza del impuesto con su forma de exacción. Independiente de su incidencia económica, que será variable en función del poder de mercado del operador, lo cierto es que estamos ante un impuesto directo que grava la obtención de renta y no la capacidad de gasto del consumidor.

⁶ Richard Doernberg, *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, 16 *Tax Notes Int.* 1013

⁷ Report of the High Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation, Julio de 2001 <http://finmin.nic.in/fdrev.htm>

– Establecimiento Permanente Electrónico con atribución de compromiso

Veámos en la primera parte de este artículo como uno de los problemas de la configuración de un establecimiento permanente electrónico era precisamente que, bajo la vigencia del principio de entidad separada, era muy complicada y controvertida la atribución a ese establecimiento de una parte significativa de los beneficios.

Pues bien, una vez que estamos buscando fórmulas de compromiso, cabe pensar en establecer para ese tipo de establecimientos permanentes un método de atribución específico que permita imputar una base de tributación suficiente. Por supuesto, los propios adjetivos, específico, suficiente, delatan que la propuesta tiene un importante componente de arbitrariedad.

Existen distintas propuestas sobre cual pudiera ser el enfoque escogido. Aquí nos referiremos a dos:

1. Método de reparto.—Este método, cuya existencia, en otras circunstancias, está incluso contemplado en el Modelo OCDE, supondría que la empresa calculara cuál es el beneficio que total que ha obtenido a través de la red, lo cual ya es un ejercicio cargado de dificultades, y posteriormente realocara ese beneficio entre las distintas jurisdicciones donde tiene presencia a través de Internet en función de una corta serie de parámetros, es decir, fundamentalmente, en función del volumen de ventas de cada país⁸.
2. Margen neto de rentabilidad.—Un enfoque distinto sería aquel que permitiera establecer una rentabilidad, en el fondo una remuneración, estándar para las funciones que lleva a cabo la página web. Es decir, partimos de la base de que una página web, genéricamente, aporta un determinado valor a la operación: publicidad, información, accesibilidad,... Como la actuación de la página es esencialmente la misma cualquiera que sea el sector (aún cuando puede diferir muchísimo de uno a otro necesitamos simplificar) puede asignarse un determinado porcentaje del valor de lo vendido como remuneración de la página. Ese porcentaje de los ingresos por ventas, 5% por ejemplo, será la base imponible que la jurisdicción de la fuente someta al impuesto corporativo.

Una de las críticas más inmediatas ante este planteamiento es la de su falta de neutralidad, ya que consagraría un método de atribución de beneficios específico para el comercio electrónico, distinto del método de atribución aplicable con carácter general. Esto es indiscutible; lo que hay que plantearse es si la realidad que hay detrás merece ese tratamiento específico o no. De hecho, como ya se ha visto, la norma actual es la que más discrimina puesto que directamente impide la tributación en la fuente cuando hablamos de comercio electrónico.

– Método de reparto

La tributación del comercio electrónico ha despertado a los partidarios del método de reparto como fórmula global alternativa al paradigma de la atribución de beneficios a través del principio de entidad separada, no ya sólo, por tanto, en el ámbito del comercio electrónico.

La creciente complejidad de la economía y de las estructuras empresariales que encaran el mercado global de una forma también global, está llevando a que la teoría de los precios de transferencia empiece a parecer más un muro que impide llegar a un resultado distinto del propuesto por la empresa que una herramienta útil para alcanzar un precio razonable. Es probable que desde el punto de vista de la empresa la crítica sea la contraria, la excesiva arbitrariedad de los precios de transferencia fijados por la autoridad tributaria, sobre todo en algunas jurisdicciones especialmente expeditivas.

Buscando por tanto como objetivo fundamental la seguridad jurídica y la simplicidad, la idea básica de esta propuesta sería la de dividir el beneficio total neto de una determinada empresa (o grupo de empresas) entre las distintas jurisdicciones en que dicha empresa (o grupo) actúa, en

⁸ Una exposición detallada: Michael J. McIntyre "Taxing Electronic Commerce Fairly and Efficiently" 52 Tax Law Review 625-654.



función de una serie de parámetros. A primera vista se observa que habiendo parámetros de por medio, estamos dejando de lado una estimación directa del beneficio obtenido en cada jurisdicción.

Por supuesto, el primer problema es encontrar los parámetros más adecuados, es decir, los que permitan acercarse más a esa estimación directa, y la ponderación de cada uno de ellos en el total. En Canadá o Estados Unidos, donde algunos Estados han implantado este tipo de sistema, se usan con distintas ponderaciones el volumen de ventas, los salarios pagados y los activos utilizados, si bien la tendencia generalizada es a primar el volumen de ventas.

La propia Comisión Europea⁹ ha puesto en marcha el debate al destacar como posibles opciones de futuro en la imposición de sociedades la aplicación de un sistema común de determinación de la base imponible para todo el grupo, ya sea conforme a la legislación del Estado de residencia (Home State Taxation), ya sea conforme a unas normas comunes a todos los miembros (Common Consolidated Base Taxation), dando lugar posteriormente a un reparto de la base imponible entre las distintas jurisdicciones para el que se usaría como criterio de reparto el valor añadido generado en cada una de ellas.

La aplicación a nivel mundial de un sistema como éste sería, en este momento, una utopía, suponiendo que estuviéramos de acuerdo en que es un sistema deseable. A grandes retazos, dos son los problemas básicos que plantea:

- Los criterios de reparto introducen unas altas dosis de arbitrariedad con los consiguientes conflictos entre jurisdicciones en defensa de aquellos parámetros que les deparen mejor suerte.
- La base que se reparte es una base consolidada, es decir, en la que se han vertido y compensado entre sí los resultados de todas las operaciones en las distintas jurisdicciones. Esto quiere decir que si no hay beneficio consolidado, no hay base imponible que distribuir, aún cuando en alguna jurisdicción haya podido haber unos resultados magníficos.

Estas dos cuestiones hacen ver claramente que el primer requisito de la instauración de un sistema de este tipo es una altísima integración económica entre las jurisdicciones implicadas. La propia Unión Europea, máximo ejemplo de integración entre distintas soberanías fiscales, dará todavía muchas vueltas antes de instaurar este sistema, si es que finalmente llega a hacerlo.

V. CONCLUSIONES

La aparición del comercio electrónico y la generalización del uso de las tecnologías de la información pueden dar lugar a tres tipos de consecuencias económicas que pudieran provocar una disminución de la recaudación tributaria en determinados países:

- a) El comercio electrónico puede dar lugar a un proceso de desintermediación que convierta en innecesarios algunos negocios. Si el negocio desaparece, la tributación en fuente desaparece con él.
- b) El comercio electrónico permitirá un proceso de centralización de determinadas funciones en la empresa al hacer rentables procesos que antes no lo eran.
- c) El comercio electrónico va a provocar que una disminución de la presencia física del oferente en el país de consumo al permitir alcanzar los mismos logros sin necesidad de inversiones

⁹ "Towards an Internal Market without tax obstacles" http://europa.eu.int/comm/taxation_

directas, sobre todo en la prestación de servicios y determinados bienes, pero potencialmente en todos los ámbitos.

Sin embargo, la intensidad con que estas tres proposiciones se cumplan y las consecuencias que tengan sobre la recaudación tributaria de un determinado país son todavía una incógnita.

Desde un punto de vista estrictamente técnico, no está claro que los principios tributarios generalmente aceptados respalden un cambio de las normas actuales que permitiera garantizar una determinada participación de los países destinatarios del comercio electrónico en la tributación derivada de esa actividad. Para muchos, el comercio electrónico es un negocio que se hace íntegramente en el Estado de residencia del oferente, por más que la pantalla del ordenador se encuentre junto al adquirente, y en consecuencia, la tributación debe estar donde se genera el valor.

Los pronósticos apocalípticos que auguraban un vuelco en las recaudaciones debido a un crecimiento exponencial del volumen del comercio electrónico no se han cumplido. Sólo cuando se evidencie que ese vuelco va a producirse efectivamente podrá abrirse paso alguna de las vías basadas en el compromiso que garantice un reequilibrio de las recaudaciones tributarias de las distintas jurisdicciones.

Cualquier tratamiento de un problema como este ha de hacerse desde un consenso internacional, circunstancia que le da un gran protagonismo a la OCDE. No parece que sea prudente para ningún país en solitario emprender un camino hacia una tributación en fuente del comercio electrónico.

Puestas así las cosas, el único pronóstico que puede arriesgarse es que, en el corto plazo, las cosas no van a cambiar demasiado en el ámbito de la tributación internacional.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.