

Consecuencias tributarias del comercio electrónico

GIAMPAOLO CORABI

“Se mueven los bienes.
Se mueven las personas.
Se mueven las ideas.
Y las culturas cambian”.
(*National Geographic*, agosto 1999).

Resumir de manera exhaustiva las implicaciones tributarias de la difusión del comercio electrónico significa desatender las características de un fenómeno en constante evolución y devenir. Por lo tanto, nos limitaremos a ofrecer una descripción y evaluación sólo parciales para la OCDE y los Estados Unidos.

El término “comercio” deriva del latín *commercium* compuesto por *cumy merx-mercio* sea mercancías. Originariamente los dos términos eran usados junto al verbo *facere* en su acepción de actividad humana dirigida a la manipulación de la realidad. *Facere cum merx* indicaba la actividad humana que contribuía al cambio de las situaciones reales a través del uso de mercancías. Es importante notar que originariamente el intercambio de mercancías se efectuaba atribuyendo a éstas un valor de uso, sin que el intercambio generase una plusvalía real a beneficio del vendedor. La manipulación de la realidad se efectuaba por consiguiente a través del intercambio equitativo de mercancías, que cambiaba la situación momentánea de los sujetos interesados. Con el pasaje a una economía basada en la atribución de un valor de intercambio a las mercancías, se ha evidenciado la cuota de plusvalía de las mismas. La manipulación de la realidad ha empezado a adquirir las características de una actividad empresarial autónoma. El término comercio, desde la forma originaria de predicado, se ha convertido en un sustantivo que indica una clase específica de empresa económica. Si al término comercio añadimos el adjetivo electrónico, se evidencia una contradicción. Sería más correcto hablar de una actividad comercial efectuada electrónicamente: al usar el adverbio en lugar del adjetivo se subraya únicamente la manera en que se efectúa el comercio y no se cambian las características propias del término. En resumen, el significado originario del predicado *facere* ha cambiado su modalidad y contexto.

El Devoto Oli [diccionario italiano, NdT] define el comercio “una actividad económica basada en el intercambio de productos en especie o en cambio de dine-

ro según la mutua necesidad de los contratantes”. Si a este término añadimos el adjetivo “electrónico”, según la definición mencionada en el Devoto Oli sobre ediciones electrónicas (“cuyo producto no es necesariamente en papel, sino también en cintas magnéticas, discos ópticos, etc.”), entonces la complejidad del fenómeno es evidente.

El análisis tributario está limitado por la dificultad de definir como mercancía un producto distribuido por vía electrónica y de encontrar una definición de comercio inmaterial. En segundo lugar, nos confrontamos con una realidad caracterizada por la movilidad de los pagos y de las transacciones electrónicas a las que no corresponde una movilidad del trabajo³. En consecuencia, los pagos y las transacciones son difíciles de definir y detectar. El problema de la localización⁴ es básico en el debate sobre comercio tradicional, muy poco influyente en el caso del comercio electrónico (dado que un servidor puede ser localizado en cualquier lugar explotando todas las posibles ventajas elusivas⁵), y acentúa la crisis de la tributación internacional, además de representar un problema para el comercio electrónico. El nexos⁶, o sea el criterio en base al cual un sujeto con potestad impositiva puede relacionar esa potestad con una situación que lo interesa tan sólo potencialmente, es central para cualquier solución posible.

Definir irrelevante el problema de la localización⁷ es una provocación ante la masiva literatura sobre el establecimiento permanente⁸ que pronto será superada, según afirman los expertos en los últimos informes acerca de la tributación internacional, por un mecanismo mejor ajustado a las nuevas tecnologías, sin ser necesariamente futurista. Reconsiderar el principio de la fuente puede ser un primer paso hacia el sistema de equidad fiscal⁹ al cual se aspira.

La competencia tributaria¹⁰ ha sido recientemente objeto de interés y de debates a nivel internacional, en ocasión de la crisis de los principios de la ciencia tributaria, o sea de la base de las teorías de la tributación de las personas físicas y jurídicas. En consecuencia de esto, se ha asistido al fenómeno del *disappearing taxpayer* (o sea del contribuyente fantasma) y de la volatilidad de los impuestos que representan la principal fuente de recaudación para la administración estatal.

Se suceden hoy largos debates en los que se vuelve

a repetir una y otra vez que el comercio electrónico ha agravado los problemas que ya desde hacía años amenazaban al comercio tradicional¹¹. Las comunicaciones oficiales y los simposios de las mayores entidades transnacionales demuestran que un análisis del fenómeno es el primer paso hacia el conocimiento pleno de la materia que hay que reglamentar. Entretanto, el comercio electrónico no puede esperar la aprobación de las disposiciones o de los planes quinquenales; se desarrolla sin reglas con velocidad vertiginosa y quizás, una vez aprobadas, las primeras disposiciones resultarán inadecuadas a la cambiante realidad económica. Tan sólo un ejemplo es suficiente: hace un año uno de los argumentos más mencionados en el ámbito de la tributación internacional, el otro aspecto de la evasión fiscal¹², era el peligro de doble imposición¹³: *no double taxation*.¹⁴ Hoy este slogan ha sido reemplazado por uno más actual: *at least one tax!* (“un impuesto, por lo menos!”).

Dada la moratoria estadounidense hasta el año 2001¹⁶, todas las disposiciones son bastante cautas. En todo caso, el esfuerzo de armonizar los mayores principios impositivos y la conclusión de convenios entre Estados encuentran unas dificultades determinadas por la contraposición entre administraciones ya desarrolladas y sistemas tributarios diferentes¹⁷. Todos opinan, sin embargo, que es necesario encontrar soluciones que no dificulten sino promuevan el comercio en la red y que los gobiernos se apoderen de las herramientas para transformar el caótico mundo de Internet en una ventaja. No está lejos el día en que las declaraciones fiscales y la recaudación serán efectuados *on line* para cumplir con las exigencias de velocidad, precisión y ahorro.

Es evidente que los altos costos, casi insostenibles por las pequeñas y medianas empresas (PYMES), representan un freno al desarrollo del comercio electrónico, amenazado también por la falta de seguridad en un mercado global¹⁸ en el que trabaja un número ilimitado de partners - conocidos y desconocidos - en redes abiertas y sin protección. Es ésta la diferencia respecto al comercio electrónico tradicional: el mercado no es un círculo, en Internet la red es el mercado. Por lo tanto, se presenta la necesidad de un cuadro normativo capaz de crear un sistema fiscal que garantice una tributación equitativa, impidiendo que Internet se convierta en el mayor paraíso fiscal¹⁹. Es necesario averiguar si existe una política fiscal aplicable al comercio electrónico, o sea si es posible aplicar al comercio electrónico las normas impositivas aplicadas al comercio tradicional²⁰. Este es el punto básico en el que se basan los primeros proyectos de los países industrializados: evitar de crear normas *ex novo* sin intentar antes aplicar o adecuar las normas tradicionales.

Los pasos posibles son:

- adecuar las reglas comerciales universalmente válidas
- implementar la jurisdicción nacional
- buscar una solución virtual
- trámites de control coherentes

- concluir convenios multilaterales y bilaterales en un marco internacional

Sin resolver los problemas que pesan sobre el comercio tradicional es imposible solucionar los problemas impositivos con respecto al comercio electrónico. Sin embargo, la lentitud de los simposios que se organizan desde hace tres años contrasta con la rápida evolución de los problemas de un mundo sin explorar pero en constante evolución. El sistema legislativo no está listo para el impacto con este fenómeno *in fieri* con el riesgo de que se cree una burocracia insuficientemente preparada a los cambios tecnológicos. Por lo tanto, para una solución a nivel global²¹, es necesario tomar medidas con la participación de todas las entidades transnacionales.

La tributación del comercio electrónico incluye cuatro áreas de interés:

1. tratados fiscales y problemas relacionados con los impuestos sobre la renta
2. impuestos sobre el consumo o las ventas
3. impuestos administrativos/ administración tributaria
4. servicio contribuyentes

Por lo que atañe al primer punto, cabe subrayar que las características del comercio electrónico agravan inevitablemente la contradicción de los sistemas tributarios modernos, basados en la contraposición entre el *world-wide income taxation principle* y el *source income taxation principle*. Esta contraposición ha llevado a la elaboración del mayor compromiso teórico en materia fiscal, o sea del establecimiento permanente. Sin prolongarnos en análisis históricos²², podemos comparar dicho concepto jurídico con la defensa apriorística de una posición que, en la práctica, permite seguir varios comportamientos. Se defiende con fuerza el *world-wide income taxation principle* pero es realista fijar criterios que establezcan que en el lugar donde se consume se invierta, se gaste riqueza, exista un sistema tributario y, por lo tanto, *allegiancæ* la fuente. A la luz de los recientes cambios aportados al ámbito originario del *facter* empresarial, es necesario o modificar el concepto de establecimiento permanente, o abandonar viejos criterios por nuevas herramientas de técnica tributaria que garanticen el cumplimiento de estándares adecuados de *inter-country equity policy*.

Respecto a los impuestos sobre el consumo, el mecanismo impositivo establece que los impuestos deben ser aplicados en el lugar en que se efectúa y que, generalmente, la entrega virtual de productos no debe ser considerada entrega de mercancías. Es la llave del debate sobre imposición del comercio electrónico, la base de cada documento oficial de la Unión Europea sobre dicho comercio, porque es justamente éste el ámbito en el que se encuentran las mayores divergencias entre Estados. Por lo que corresponde a la administración fiscal, se aspira a recoger los datos de manera precisa para conseguir una tributación equitativa (sin infringir el derecho a la intimidad) y una simplificación tributaria (gracias a las nuevas tecnologías).

La pretensión impositiva de los Estados sobre el comercio electrónico²³ debe tener en cuenta el debate jurídico sobre la presencia simultánea de elementos reales y personales para el tratamiento y la localización de las ganancias. Se trata de la contraposición entre personalidad y territorialidad de la ley, o sea sobre la importancia atribuida a la residencia del sujeto pasivo o a la fuente efectiva de las ganancias²⁴. Las dos posibilidades corresponden, en el primer caso, a la aplicación del impuesto en el Estado donde se origina la ganancia y, en el segundo, a la aplicación en el Estado en que reside el receptor de la ganancia. Si para los impuestos indirectos el principio del beneficio ha prevalecido, para los impuestos directos es el elemento personal²⁵ el que se ha consolidado. En este sentido, volver a la teoría del *economic allegiance* permitiría superar la mera territorialidad de los sistemas tributarios, porque los criterios de la fuente y residencia se fundirían²⁶. La esencia del *economic allegiance* se resume en una afirmación procedente del Informe sobre la Doble Imposición redactado en 1923 por el Grupo de Economistas de la Sociedad de las Naciones: "la solución ideal es que la renta global del individuo sea sometida a imposición, sólo una vez, y que la base imponible sea dividida entre las jurisdicciones fiscales conforme a los intereses del individuo en cada una de éstas"²⁷.

Como ha sido ya señalado, cambian las características de la cuestión pero no el problema. La expresión "sólo una vez" ha sido cambiada por "por lo menos una vez", pero la cuestión en 1923 era actual como hoy. Es cierto que la red, por sus características de a-territorialidad e inmaterialidad, amenaza los conceptos de conexión real y personal en los que se basa el *economic allegiance*. La política fiscal misma en un contexto de globalización parece hoy privilegiar conceptos que podríamos definir como *political allegiance*, mejor dicho, *financial allegiance*. El anonimato garantizado por Internet y la falta de límites geográficos amenazan los principios de capacidad contributiva y de beneficio. También el concepto de establecimiento permanente parece obsoleto frente a las nuevas tecnologías, sobre todo en ocasión de definir el papel de los sitios Internet y evaluar su capacidad contributiva.

Siendo limitadas las respuestas en el ámbito meramente legislativo, se hace referencia a las sentencias de los Tribunales Supremos, que muestran que las soluciones jurídicas nacionales, a menudo en conflicto entre sí, dificultan el desarrollo coherente de la economía global. En Estados Unidos algunas de estas sentencias hacen historia.

Según nuestra opinión, sólo un regreso al punto de origen de la cuestión puede ayudar a estudiar la evolución de la materia. No existía comercio sin el *facter* originario, o sea sin la manipulación de la realidad por parte de cualquier actividad económica que, a través de dicha manipulación, extraía los recursos necesarios para existir. No es posible solucionar las contradicciones del derecho tributario que el comercio electrónico ha sólo contribuido a evidenciar.

Internet está cambiando el perfil de la sociedades

contemporáneas y, en los últimos años, los servicios en la red se están multiplicando de manera acelerada. Es difícil evaluar el impacto del comercio electrónico en la sociedad moderna, pero es necesario considerar sus aspectos innovadores. Es indispensable distinguir entre comercio de bienes materiales y comercio de contenidos informativos que pueden ser entregados directamente trámite la red²⁸. La diversificación de dichas actividades económicas implica soluciones fiscales distintas que requieren coherencia y neutralidad²⁹. Claramente no es fácil aplicar las normas impositivas vigentes a las más avanzadas tecnologías. Por consiguiente, a la espera de una normativa fiscal, cabe estudiar las posiciones de las mayores entidades transnacionales con respecto a este problema.

Las normas redactadas exclusivamente para el comercio electrónico son escasas e insuficientes. La cuestión es discutida a nivel internacional. En EE UU es la *Advisory Commission on Electronic Commerce* instituida en base al *Internet Tax Freedom Act* entidad que se ocupa de esto, con el fin de modificar el actual sistema tributario del comercio electrónico. Sus actividades se concentran sobre todo en los impuestos sobre las ventas y el uso³¹ y en las recaudaciones transnacionales.

Este último problema es especialmente advertido por EE UU, sea por los contribuyentes sea por las PYMES, acostumbrados a presentar la declaración fiscal en un número limitado de jurisdicciones. El mercado global necesita ahora más que nunca de una uniformidad fiscal, considerado que la movilidad del comercio y, por consiguiente, de las transacciones económicas, aumenta, y que la red explotará cada vez más una moneda electrónica todavía menos localizable. Los conflictos entre las normas impositivas de las diferentes jurisdicciones, el anonimato, la extrema movilidad y dificultad de localizar la moneda electrónica, muestran que el comercio electrónico puede fomentar la evasión fiscal. Las técnicas de control del comercio electrónico no son eficaces, ya que no son suficientes tampoco en el comercio tradicional. La diferencia entre bienes y servicios es cada vez más lábil y, en el momento de la retención a la fuente, surgen dificultades por el carácter incierto de las transacciones económicas, de la identidad y de la residencia - no siempre clara - de la compañía que cobra la regalía. Cuando las transacciones son de modesta entidad - como en el caso de algunas regalías - los mecanismos de retención fiscal son difíciles de usar.

Observemos ahora la posición de la Unión Europea, de la OCDE y de EE UU frente al objetivo común de uniformidad fiscal en la realidad virtual.

Por lo que corresponde a Europa, la base de la cuestión de la tributación del comercio electrónico concierne los impuestos indirectos y especialmente el IVA³². Los simposios y las comunicaciones oficiales durante por lo menos cuatro años han analizado todos los aspectos y los cambios provocados por las transacciones vía Internet con el fin de conciliar el comercio electrónico con el comercio tradicional. El 6 de julio de 1998 en Bruselas el Consejo Ecofin ha aprobado un documento que reúne los principios impositivos del

comercio electrónico. La comisión, en una comunicación oficial³³, define la posición de la Unión Europea. Estos los puntos fundamentales:

- rechazo de impuestos *ad hoc*
- transmisión electrónica considerada como servicio
- asegurar un contexto neutral
- facilitar el respeto de las normas vigentes
- garantizar el control
- posibilitar una fácil gestión de las operaciones fiscales

El primer punto subraya que todos los esfuerzos deben ser dirigidos a ajustar el IVA (y los demás impuestos) al comercio electrónico. El segundo punto es particularmente interesante porque se aleja de la posición de EE UU. Si en Europa la transmisión electrónica de datos tiene que ser considerada – a los fines IVA - como un servicio, aun en el caso de mercancías virtuales, en EE UU un servicio define como tal solamente en algunos casos, como él de consulta de base de datos.

La cuestión de la neutralidad también es central considerado que la imposición del IVA provoca desajustes fiscales que amenazan al desarrollo del comercio internacional y, por consecuencia, al comercio *on line*. Según las normas vigentes, un bien producido fuera de la Unión Europea y consumido dentro de la Unión Europea, no debe ser sometido al impuesto sobre el valor agregado. Este se aplicaría, en cambio, si el bien fueran producido dentro de la Unión Europea.

Por esto la propuesta de la UE apoya una tributación de los servicios en la red independientemente del lugar de origen. Sólo si los servicios son utilizados fuera de la Unión no deben ser gravados con IVA.

También en una comunicación anterior³⁴, la comisión había expresado la necesidad de evaluar el impacto del comercio electrónico sobre la legislación vigente en materia de IVA y de estudiar eventuales modificaciones o ajustes dirigidos a garantizar la neutralidad de la tributación. No obstante la propuesta de crear un impuesto alternativo (impuesto a los bits³⁵), la Comisión no ha considerado esta medida adecuada y ha quedado firme en gravar con IVA las transacciones.

Después del mitin OCDE de 1998 en Ottawa, la Comisión presenta una “propuesta de directiva del Parlamento Europeo con respecto a unos aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior”³⁶. La propuesta analiza cinco cuestiones básicas:

1. el lugar de establecimiento de los proveedores de servicios de la sociedad de la información
2. las comunicaciones comerciales (publicidad, marketing directo)
3. la conclusión de contratos *on line*
4. la responsabilidad de los intermediarios
5. la implementación de las normativas

Es evidente que el contexto jurídico es el ámbito ideal para combatir los desajustes fiscales. Las incertidumbres e divergencias actuales entre las jurisdicciones de los Estados miembros dificultan el desarrollo del comercio electrónico. Y los problemas empiezan justo con la determinación del lugar de establecimiento de

un servicio *on line* ¿es el servidor que aloja el sitio, el hecho de poder acceder a ese sitio desde un Estado miembro o la existencia de un buzón de correo electrónico?

Hay quien cree que esas cuestiones son ya obsoletas y amenazan con paralizar el comercio con una sobre-reglamentación. C. Denver Mullican³⁷ en una carta dirigida al *Financial Time* el 16 julio de 1999 habla del atraso de Europa con respecto al *e-commerce* pregunta “¿Desde dónde ha sido enviado?” reviste la misma importancia que la pregunta del siglo XVII: “how many angels dance on the head of a pin?”³⁸. La sociedad podría ser localizada aun en Marte. La preocupación sobre la localización del servidor, la política proteccionista con respecto al consumidor y el limitado conocimiento de la potencialidad de Internet llevará - según Mullican - a una Europa sin *web-server* a beneficio de los extra-europeos que explotarán el comercio electrónico a desventaja de la Unión Europea.

De todas maneras, no obstante las razones de Mullican, ciertas cuestiones tienen que encontrar una solución orientada a incentivar el comercio mismo. El informe de la Comisión habla también de confusión debida a unos “regímenes de autorización o declaración” presentes en algunos Estados miembros y ausentes en otros, que no requieren ninguna formalidad. La falta de claridad acerca del Estado miembro responsable del control de una actividad específica no ayuda a mejorar la situación. Se corren dos riesgos: exceso de control o ausencia de él.

Europa reconoce entonces las dificultades que originan en una apertura geográfica incontrolable que, en el ámbito impositivo, amenaza con incrementar una fuerte evasión fiscal. Respecto a la posición geográfica, cabe señalar que no se tienen en cuenta los medios tecnológicos usados; el servicio de la sociedad de la información que utiliza medios técnicos en terceros países, como el almacenamiento en un servidor, se analiza sólo si el proveedor reside en la Unión y no en un tercer país, aunque utilice un servidor de la Unión³⁹.

La Comisión aborda estos desajustes en materia fiscal y las dificultades en conseguir un planteamiento tributario coherente. Por esto declara, en la ya mencionada comunicación “Comercio electrónico y tributación indirecta”, su intención de extender al mercado interior el principio de imposición al origen de las prestaciones de servicios. La cuestión se desarrolla por círculos concéntricos. Así como para abordar los problemas que corresponden al comercio electrónico se tienen que resolver los desajustes fiscales y legales anteriores al comercio electrónico, para garantizar neutralidad y coherencia en la carga tributaria europea es necesario armonizar el comercio electrónico a nivel internacional. Por lo tanto, es indispensable eliminar las contradicciones dentro de los Estados individuales, luego las comunitarias, y redactar convenios que posibiliten una carga tributaria equitativa a nivel internacional.

Considerado que el IVA es aplicado en 28 de los 29 Estados de la OCDE y que representa el 44% del pre-

supuesto europeo, cabe estudiar la aplicación de éste al comercio electrónico. Citamos a este respecto el informe por Michel Aujean del 22-23 de septiembre de 1999⁴⁰. Resumimos aquí los puntos básicos del informe, basado en la ponencia presentada en Bruselas el 8 de junio de 1999⁴¹:

- observar las normas fiscales trámite un mecanismo de *reverse charge self-assessment* (autoliquidación tributaria) en las transacciones *business-to-business* para los operadores que entregan mercancías a privados dentro de la Comunidad Europea existe la obligación de registrarse como sujeto pasivo dentro de la UE;

- en las transacciones *business-to-business* para las entregas efectuadas a un cliente registrado IVA en un Estado miembro, se tiene que comprobar que el servicio ha sido prestado para el consumo en otro Estado miembro. La averiguación de la autenticidad de la posición IVA puede efectuarse:

1. a través de un *common gateway* sea trámite una averiguación inmediata por parte de la administración responsable de las informaciones ofrecidas por el cliente;

2. a través de un *trusted third party*, entidad con funciones notariales responsable de los servicios de autenticación en colaboración directa con las administraciones tributarias⁴².

- en las transacciones con consumidores privados, la tributación tiene que ser efectuada en la jurisdicción del consumo y la localización del cliente puede ser controlada a través de intermediarios (operadores, proveedores, bancos, compañías de cartas de crédito, sistemas de pago electrónico) que informen sobre la "jurisdicción de origen". El distribuidor, a través de una colaboración con la administración fiscal, tiene que identificar el cliente y, gracias a los intermediarios, atribuir al cliente a una jurisdicción competente, conforme con sus cargas tributarias. El distribuidor tiene por lo tanto que conocer:

1. el tipo de imposición tributaria y la administración que la cobra;

2. el status fiscal del cliente y la jurisdicción competente.

La dificultad para las administraciones fiscales reside en el hecho de que los operadores comunitarios son sujetos IVA en el Estado miembro donde residen y son registrados para los servicios prestados a los consumidores europeos. Si los operadores son sujetos IVA en otro Estado miembro o en territorio extra-comunitario, la imposición no puede ser aplicada. Para evitar desajustes es oportuno que los operadores extranjeros:

- se establezcan en la UE;

- se registren a los fines IVA en cada jurisdicción en que trabajan;

- se registren sólo en un Estado miembro (el primer en el que efectúan una operación sometida a esa imposición) y que el operador sea sujeto pasivo en esa administración por todos los servicios prestados en el interior de la Comunidad⁴³.

Cabe considerar el artículo 9 de la Sexta Directiva IVA⁴⁴ sobre la tributación de los servicios. Es suficiente

notar que los cambios futuros harán referencia al lugar de entrega de los servicios prestados electrónicamente, dado que es éste el lugar en el que el cliente se localiza si los dos, cliente y distribuidor, se sitúan en un Estado fuera de la Unión. Por el contrario, el lugar de localización es el del distribuidor situado en un Estado miembro si el cliente es situado en el mismo Estado.

La posibilidad de retención fiscal por parte de un intermediario (banco) comportaría costos demasiados elevados para los bancos y las administraciones fiscales y no solucionaría el problema de la moneda electrónica y de la deslocalización. Ya unas versiones de *software* especializado ofrecen unos sistemas de cálculo fiscal que en futuro deberían convertir la imposición en una colaboración con la administración fiscal. La posibilidad misma de extender a los consumidores privados el sistema de autoliquidación usado en la relación *business-to-business* parece dirigirse en esta dirección. El deseo de construir relaciones de confianza, eliminando los intermediarios, llevaría a una mayor apertura y transparencia de las operaciones comerciales al respeto de las obligaciones y normas tributarias por parte de los operadores.

Según la Comisión se tienen que aplicar las normas IVA al comercio electrónico antes de resolver las cuestiones abiertas. Entre las soluciones posibles se habla también de una imposición a la fuente por parte de las autoridades competentes en la jurisdicción en la que se efectúa el consumo.

En particular – aquí se evidencia la diferencia con respecto a la posición estadounidense – la Comisión no ve ningún beneficio en dejar el comercio electrónico exento de impuestos con el fin de permitir su pleno desarrollo.

No se pueden ignorar unas contradicciones en las directivas europeas, que subrayan, más que el retraso denunciado por Mullican, una cierta incoherencia. A través de un análisis lúcido de la situación, se encuentra una burocracia lenta y una investigación sectorial, hecha de derogaciones, que lleva a desperdiciar los esfuerzos. Falta también propuestas aptas para solucionar las cuestiones planteadas.

Una de las últimas medidas inherentes al comercio corresponde a las firmas electrónicas⁴⁵; claramente un progreso que adelanta certificaciones y declaraciones electrónicas de la renta. Garantías y defensa de los ciudadanos siempre han representado un punto fundamental en el ámbito de las investigaciones de la Unión Europea, como señalado también en el Libro Verde⁴⁶. A este respecto cabe mencionar el trabajo del ECE - *Electronic Commerce Europe* que fomenta el desarrollo de un *trusted third party* organismo con funciones notariales responsable de garantizar los intercambios. El ECE introduce una terminología muy avanzada para relacionarse con la realidad virtual, donde los intercambios inmateriales convertirán el mercado basado en "3000 años de soportes físicos" en un mercado mejor organizado⁴⁸. Para ello, el ECE opone el *sesame method paper management method*

- S *Digital Signature*
- E *Electronic Data Interchange (EDIFACT)*
- S *Security*
- A *Assessment T.T.P. - accreditation*
- M *Manufacturing Process Providers, Mainframe & ERP - Integration issues*
- E *Enterprises - Relationships, legal issues, SMEs best practices*

El esquema describe las nuevas reglas del comercio electrónico con garantías de seguridad también para el *third party*, o sea el responsable de certificar las partes interesadas y establecer el código de conducta y las reglas en las que se basan los intercambios inmateriales. El esquema usa los términos del *pilot project* del grupo de los G7, que establece que Europa es responsable de la coordinación - para el año 1999 - de las cuestiones legales, técnicas e institucionales para el desarrollo del comercio electrónico.

Europa está ahora abordando los problemas generales, antes de estudiar los problemas específicos del comercio electrónico. Lo mismo resulta evidente también en el informe del *High Level Group of Experts* cuyos trabajos, iniciados en 1995, hubieran tenido que examinar los cambios producidos por la Sociedad de la Información. Es ahora evidente que toda iniciativa en ámbito fiscal tiene que relacionarse con las normas vigentes y que sólo después de resolverse el problema de la tributación en el mercado global se puede abordar el asunto de la tributación del comercio electrónico.

El *Taxation Policy Group* estudió el trabajo del *High Level Group* y se llegó, el 1 diciembre de 1997, a un acuerdo sobre un paquete impositivo para la eliminación de la competencia fiscal lesiva y de las retenciones tributarias a los intereses transfronterizos y a las regalías entre compañías. Al mismo tiempo se redactó un código de conducta en el que se definieron las medidas lesivas a reducir para el año 2002. Como afirmó Léfèvre, es necesario transformar el comercio electrónico, E-COM, en EC-OM, o sea economía de un mercado organizado.⁵¹

El asunto de la tributación del comercio electrónico ha estado al centro de los debates de la OCDE⁵², cuya política fiscal se ha consolidado a través de unas etapas históricas para la tributación internacional. Turku (Finlandia, 1997) y Ottawa (Canadá, 1998) representan etapas obligadas para toda propuesta futura.

Después de la evolución del asunto y de dos años de cambios, las discusiones de Turku parecen lejanas. Los documentos oficiales están ahora esperando el vencimiento de la moratoria estadounidense.

De todas maneras, la conferencia de Turku⁵³ representa un punto de transición entre los debates específicos sobre el comercio electrónico y propuestas más amplias. En Turku se formuló la idea de preparar un plan tributario para el comercio electrónico para presentar a los Ministros de Ottawa; se organizó un debate acerca de los impuestos sobre el consumo y tratados tributarios y se identificaron también las posibles soluciones, dentro del comercio electrónico, a los desarreglos del mismo⁵⁴.

Nuevamente, el problema del IVA en 27 de los 29

Estados miembros de la OCDE (con excepción de Australia⁵⁵ y EE UU) resulta central. Otra vez los problemas del lugar y del momento de la entrega, así como la diferenciación entre bienes y servicios resultan fundamentales para una correcta tributación. El CFA expresa sus dudas con respecto al principio impositivo basado en el concepto de *relevant establishment* sea en el lugar de entrega, y estudia, en cambio, el principio basado en el lugar de residencia del cliente.

Ya conocemos los puntos débiles de estas propuestas, pero en Turku se habló por primera vez del asunto de las telecomunicaciones y de las llamadas telefónicas vía Internet, a través de las cuales se evitan los costos de las llamadas de larga distancia. Se consideraron también los conceptos de "objeto físico" y "medio de transporte físico" con respecto a la diferente imposición sobre un mismo bien entregado por correo o obtenido a través del *web*.

El informe de Turku analiza también la tributación de la renta y los principios de fuente y residencia. Una vez más se habla del concepto de establecimiento permanente y se presenta la cuestión de las regalías⁵⁶.

Comprar un programa vía Internet significa copiarlo. La forma de pago tiene que depender de la naturaleza, extensión y uso del software. Volveremos a este asunto para subrayar los cambios aportados al modelo OCDE.

En resumen, la respuesta de Turku a los problemas correspondientes a la tributación del comercio electrónico fue cauta: consistió en proyectos de encuentros y debates más que en propuestas de leyes *ad hoc* para el comercio electrónico. Por lo que atañe al IVA, VAT o GST⁵⁷, se instituyó una sesión especial sobre los impuestos al consumo para modificar, en colaboración con la Unión Europea, las reglas correspondientes al lugar de entrega. Finalmente se adelantaron los contenidos - esperados para el 1998 - del *Working Group of WP*⁵⁸ sobre los tratados fiscales; los temas de la investigación fueron: Establecimiento Permanente y Regalías.

La Conferencia ministerial de Ottawa⁵⁹ hubiera podido ser decisiva en materia de tributación del comercio electrónico. Pero, con excepción de analizar de manera detallada la materia, no aportó innovaciones sustanciales. Se señaló que los principios impositivos vigentes pueden ser extendidos al comercio electrónico (con eventuales modificaciones); también se puso el acento sobre la intención de prohibir cada forma discriminante con respecto al comercio electrónico. Los puntos centrales fueron los siguientes:

- Necesidad de equiparar el estándar de identificación e información a aquél requerido en el comercio electrónico.
- Tributación en la jurisdicción del lugar del consumo.⁶⁰
- Los productos digitales no son considerados mercancías⁶¹.
- Necesidad de aplicar los principios de los tratados vigentes y considerar las alternativas si éstos resultan inadecuados.

Es evidente la necesidad de aclarar unos conceptos, sobre todo la adecuación al modelo OCDE de las normas del comercio electrónico. Ya en 1998, un documento oficial de la OCDE⁶² analizaba el impacto de la economía digital sobre el comercio internacional. De particular interés era la recaudación de los impuestos indirectos, sobre todo la diferenciación entre mercancías y servicios o, mejor dicho, entre las mercancías encargadas vía Internet o correo tradicional y la *electronic software distributio* (ESD), que permite al cliente descargar un *software* del *web*. Los ingresos procedentes del comercio transnacional de *software* son tratados generalmente como regalías y son sometidos a la legislación fiscal sobre ingresos extranjeros, mientras que el IVA o VAT es aplicado al costo, más el seguro y el transporte de la mercancía (CIF) incluidos los derechos aduaneros.

El asunto de las regalías es cada vez más importante en un contexto económico en el que las transacciones de servicios aumentan de manera considerable. En este ámbito se distingue la política fiscal de la OCDE. La importancia atribuida por el ESD a los derechos de autor lleva a una corrección del artículo 12 del modelo OCDE sobre las regalías⁶³. El artículo se expresa así:

El carácter del pago cobrado por transacciones que interesan a la transferencia de un software depende de la naturaleza de los derechos adquiridos en base a los acuerdos sobre el uso y explotación del programa [...] Aunque el término software es usado comúnmente para referirse al programa - que mantiene los derechos de propiedad intelectual (copyright) - y al medio que lo porta, la ley sobre los derechos de propiedad intelectual, en los Estados miembros de la OCDE, diferencia entre derechos sobre el programa y derechos sobre el software que incluye una copia del programa protegido. La adquisición de derechos de propiedad intelectual sobre el software puede ser efectuada de distintas maneras desde la enajenación de todo derecho de propiedad intelectual, un programa, hasta la venta de un producto sometido a limitaciones de uso. La dificultad [en determinar el tipo de pago cobrado por el uso de un software] está relacionada con la facilidad de reproducción del software y con el hecho de que la adquisición de éste a menudo implica la creación de una copia por parte del comprador para posibilitar el funcionamiento del software.

Las modificaciones aportadas al artículo 12 se expresan claramente acerca de los diferentes tipos de pago: las adquisiciones de derechos parciales de autor (patentes para reproducir y distribuir el *software* de un programa o para modificarlo) son sometidas a regalías en base al principio que establece que la ausencia de tales patentes representa violación del derecho de autor. En otros tipos de transacciones, los derechos de autor adquiridos se limitan al uso del programa (adquisición de una copia de un programa). En este caso, sin considerar las leyes sobre derechos de autor que varían de país a país, las transacciones son consideradas ingresos comerciales en base a los artículos 7 y 14. Para la recaudación no es importante si la copia es contenida en un CD o si es transferida directamente al disco duro de la computadora vía *modem*. También las *site license*, *enterprise license* y *network license* son sometidas

a la misma tributación porque, aunque permitan la creación de copias de un programa, los derechos adquiridos se limitan a las operaciones que usan el programa mismo en la computadora o red con patente. Finalmente, las transacciones que se refieren a la transferencia de informaciones científicas (como un lenguaje de programación) por parte de una compañía productora de *software*, son consideradas regalías porque representan fórmulas secretas que no pueden ser protegidas separadamente.

Si la adquisición completa de un derecho de autor no puede ser considerada una regalía, algunas adquisiciones de derechos, extendidas pero parciales, pueden representar un problema (si el derecho de autor se limita a un periodo o a un área geográfica, si existen más consideraciones con respecto al uso, si existen consideraciones acerca del pago en una única solución). En EE UU la divergencia entre las jurisdicciones de los Estados individuales dificulta el asunto de la tributación del *software* muestra que el objetivo común para un sistema fiscal equitativo, coherente, neutral y no discriminante está todavía muy lejos de ser alcanzado⁶⁵. La OCDE, en colaboración con los TAGs, estudia los intereses públicos y privados con el fin de encontrar

soluciones eficaces. Los TAGs - *Technical Advisory Groups* - fueron instituidos en enero de 1999, con la tarea de analizar la tributación del comercio electrónico y estudiar propuestas adecuadas.⁶⁶ Los TAGs, en un reciente informe de la OCDE, han presentado los resultados de las primeras investigaciones. Jeffrey Owens⁶⁸, director de asuntos fiscales de la OCDE, en su análisis sobre el comercio electrónico, tiene una propuesta opuesta a la nuestra. Si nosotros hemos evidenciado el crecimiento muy elevado del fenómeno, Owens afirma que las transacciones *on line business-to-business* todavía representan una excepción, no obstante las estadísticas afirman que muchas personas se conectan frecuentemente en Internet. Según Owens las transacciones tradicionales son económicamente más relevantes que las de comercio electrónico. ¿Entonces por qué el comercio electrónico es una prioridad en cada agenda política internacional? Owens subraya nuevamente los desarreglos fiscales y los problemas provocados por el comercio electrónico. Su posición se asemeja a la de Michel Aujean. Habla de auto-liquidación fiscal, de intermediarios, del peligro de una eliminación de los intermediarios con el riesgo de que las autoridades se vean dificultadas en simplificar los trámites de aduana. Una vez más habla de establecimiento permanente⁶⁹ y de servidores. También el *Transfer pricing* por el desarrollo de las redes Intranet, provoca inestabilidad fiscal en la aplicación del principio *arm's length*, sobre todo en la entrega de servicios. El programa de los TAGs propone modernizar el concepto de establecimiento permanente aplicando, a las utilidades, el principio *arm's length*. El informe analiza las ventajas que, si utilizado de manera adecuada, el comercio electrónico podría ofrecer a las administra-

ciones fiscales. Por esto el *Forum on Strategic Management* estudia la optimización de los nuevos recursos tecnológicos a la espera de lanzar, en enero del año 2000, un sitio *web* de intercambio de informaciones. Entretanto, los cinco TAGs trabajan en la difusión de la firma digital, la creación de un *clearinghouse model* para la recaudación de los impuestos sobre el consumo y de un sistema de *reverse charge*. Una de las hipótesis de trabajo más interesantes es la identificación del lugar de consumo con el domicilio del comprador, en el caso de bienes inmateriales procedentes del extranjero, en las transacciones *business-to-consumer*. Los TAGs estudian también el tratamiento de los documentos recuperados en Internet como mercancías compradas o alquiladas, servicios o regalías. Esperamos los resultados de estas investigaciones.

Como ha sido ya anticipado, entre Europa y EE UU existen divergencias en materia fiscal respecto a los impuestos indirectos y en particular al IVA, divergencias que aumentan en el ámbito de tributación del comercio electrónico⁷¹. Mientras EE UU parece privilegiar el criterio de la residencia para someter a imposición también las empresas que venden vía Internet en el Estado en que residen, Europa querría recaudar los impuestos según el principio de la fuente, o sea en el lugar en que se efectúa la compraventa⁷². En todo caso, las propuestas más avanzadas para las reformas del sistema tributario en EE UU apoyan una generalizada disminución de los impuestos sobre la renta y de una racionalización de la imposición indirecta⁷³.

En el Libro Blanco⁷⁴ la administración americana, como los demás países, reconoce los problemas correspondientes al comercio electrónico. Cabe señalar, sin necesidad de prolongarnos, que este reconocimiento de los problemas inherentes al comercio electrónico no se aleja sustancialmente de las comunicaciones oficiales de la Comisión Europea y de la OCDE. Los dos elementos importantes del Libro Blanco son: la analogía entre el comercio electrónico y las ventas por catálogo, y la diferenciación entre Internet y servicios tradicionales de comunicación. Por lo que se refiere al nexo, el Tribunal Supremo de EE UU ha dictaminado que los Estados tienen autoridad impositiva sólo con respecto a los vendedores de bienes materiales con un nexo (o sea una presencia suficiente) en el Estado del hecho imponible. Por consiguiente, en el caso de una venta que se concluye con una entrega electrónica, la ausencia física del vendedor en el Estado tendría que exonerar el vendedor de la autoridad impositiva del mismo Estado⁷⁵.

Según el contenido del Libro Blanco⁷⁶, someter a impuestos los servicios de información provocaría, por un lado, un caso de doble imposición (porque se efectuaría una recaudación sobre los proveedores que disfrutan de los servicios de telecomunicación ya gravados de impuestos) por el otro lado, se iría en contra de la distinción entre telecomunicaciones e Internet, “servicios de base” y “servicios de valor agregado”.

Uno de los primeros en denunciar la anarquía de Internet fue Harry Smith, alcalde de una ciudad de Mississippi. Las razones de Smith se refieren al proble-

ma del aumento vertiginoso de las ventas *on line* frente a las ventas al por menor que contribuyen a los ingresos tributarios estatales. Si a esto añadimos que las ventas por catálogo no son sometidas a impuestos sobre la venta en EE UU, entonces entendemos la gravedad del problema. Pero el problema de las transacciones económicas en EE UU ha adquirido un matiz político que ha cambiado el contexto económico. Los electores, durante el debate previo a la emisión del ITFA⁷⁷, se opusieron a la tributación del comercio electrónico, que en ese momento representaba el ápice del potencial tecnológico, con todas las implicaciones emocionales que de esto derivan. Ya en 1998 el entusiasmo ha disminuido por la falta de reglamentación. Este es el aspecto más complejo de la administración estadounidense: por un lado, la necesidad de una normativa unitaria; por el otro, la voluntad de preservar la estructura federal que es la base de todo el sistema.

El *Omnibus Appropriations Act* 1998, conocido como *Internet Tax Freedom Act* (ITFA) veda la tributación del acceso a Internet y la imposición de tributos discriminantes sobre el comercio electrónico para el periodo desde el 1 de octubre 1998 hasta el 21 de octubre del año 2001. La moratoria se expresa así:

- no a impuestos sobre el acceso a Internet a menos que no sean antecedentes al 1 de octubre de 1998;
- no a impuestos discriminantes sobre el comercio electrónico

Los Estados en los cuales el acceso a Internet es gravado de impuestos tienen que cumplir dos requisitos:

1. la aprobación de una ley antecedente a la fecha arriba mencionada que establezca la imponibilidad del acceso a Internet

2. la implementación de medidas prácticas para recaudar el impuesto.

Cada Estado puede optar por la cláusula de derechos adquiridos – o sea optar para la conservación de la ley antecedente, modificada por una nueva normativa federal - aplicable sólo a los impuestos sobre el acceso a Internet - o bien adoptar la moratoria nacional. En todo caso la cláusula de derechos adquiridos podría ser prohibida si originara un impuesto múltiple (imposición de dos o más jurisdicciones fiscales sobre un mismo servicio) o discriminante (desventajoso con respecto a operaciones análogas efectuadas con instrumentos diferentes).⁷⁸

Punto central del ITFA es el objetivo de impedir a los Estados de considerar la presencia electrónica como el factor que determina el “nexo sustancial” con una jurisdicción fiscal⁷⁹, o sea el ITFA distingue entre *bright-line presence* presencia electrónica. El precedente jurídico más significativo a este respecto está representado por la sentencia *Quill v. North Dakota*. No es un caso que se haga referencia a una sentencia para compensar la escasa legislación en materia. Nos basamos en una amplia literatura jurídica en que el estándar de la presencia sustancial introducido por el Tribunal Supremo de EE UU se aplica también a los vendedores que trabajan en Internet.

En todo caso, es en la sentencia *Quill* que se basa toda la cuestión de la pretensión impositiva de EE UU respecto al comercio electrónico. Sus consecuencias se pueden resumir en la oposición entre *commerce clause* y *due process clause*.

Quill es una compañía constituida en Delaware, con oficinas y almacenes en Illinois, California y Georgia. La compañía no dispone de grandes propiedades en North Dakota y ningún empleado trabaja o reside en ese Estado. Las ventas anuales en el territorio nacional superan los 2.000.000 de USD, de los que aproximadamente 1.000.000 procede de 3.000 clientes situados en North Dakota. Con estas cifras, *Quill* representa el sexto vendedor de materiales de oficina en el Estado. Las entregas se efectúan por correo o transporte desde puntos de venta situados fuera del Estado.

En 1992, el Tribunal Supremo de EE UU revoca la sentencia del Tribunal Supremo de North Dakota que establecía que el precedente jurídico constituido por la sentencia *Bellas Hess* de 1967 era obsoleto por “la evolución social, económica, comercial y legal del último cuarto de siglo”.

En 1987 North Dakota había enmendado la definición estatutaria de “vendedor al por menor”, incluyendo en ella “cada persona que contribuye regular y sistemáticamente a fomentar el mercado de un Estado”. Las normas estatales establecieron que “regular y sistemáticamente” significaba un mínimo de tres publicidades en el período de un año. Por lo tanto, desde 1987, North Dakota había sometido a tributación las compañías de venta por correspondencia que efectuaban un mínimo de tres publicidades al año.

La tesis del Estado se basaba en los elementos siguientes:

- “la presencia económica de *Quill* en North Dakota dependía de servicios y beneficios ofrecidos por el Estado y por consiguiente representaba un nexo constitucionalmente suficiente para justificar la recaudación de los impuestos sobre el uso y su remisión al Estado”;

(El nexo era evidente por la presencia de 24 toneladas de catálogos y folletos publicitarios que el Estado enviaba para deshacer cada año);

- la pertinencia de la *Due Process Clause*
- la superación de la sentencia *Bellas Hess* a beneficio de una visión más pragmática del nexo sustancial;

La tesis adversaria se basaba en otros factores:

- ausencia de bienes y personal en North Dakota;
- ausencia de factores que demostraran que los ingresos del Estado habían sido invertidos para el desarrollo de la industria de las ventas por correspondencia;
- la definición de nexo implícita en la *Commerce Clause* de la Constitución de Estados Unidos;

El caso *Quill* subrayó la contraposición entre *Commerce Clause* y *Due Process Clause* en la Constitución de Estados Unidos. Los conceptos en los que se basan las dos cláusulas están estrechamente relacionados. Si no existe la *Due Process* para justificar la tributación, sólo

en virtud de esto, la tributación del comercio interestatal es inaceptable.

No obstante, las dos cláusulas no se pueden considerar idénticas. Aun en presencia de conexiones objetivas entre la transacción y la jurisdicción competente, demostradas por efectos económicos y legales, la potestad impositiva puede ser considerada no deseable si representa un obstáculo para el desarrollo comercial.

La sentencia *Quill* superó la cláusula de *Due Process* como cláusula de protección de todos los vendedores que trabajan fuera del Estado de residencia, concluyendo que las actividades de venta representan un evento suficiente para iniciar el proceso de tributación si se supera el umbral mínimo⁸³.

En todo caso, ofreció una solución alternativa al vendedor afirmando que, en virtud de la cláusula comercial, un Estado no tiene potestad impositiva sobre los vendedores de bienes materiales, a menos que dichos vendedores tengan un nexo sustancial con el Estado en cuestión. Estableció también que el envío de catálogos de venta por correspondencia y la propiedad de cuatro *floppy disk* on *software* para las ventas por correspondencia no representaban un contacto suficiente para la imposición. El Tribunal rechazó también las razones de la administración financiera de North Dakota, que sostenía que el nexo sustancial era demostrado por los esfuerzos del vendedor de hacer negocios en el Estado, a través de una serie de actividades finalizadas a promover su marca.

El Tribunal, en su definición de presencia física, se basó en la sentencia *National Bellas Hess v. Illinois* de 1967, fundamental para toda la industria de ventas por correspondencia. La sentencia *Quill* ofrece protección a los vendedores que trabajan en Estados diferentes al de residencia, en el caso en que las ventas se efectúan a través de catálogos, teléfono, Internet o a través del uso combinado de todos estos instrumentos. Esta posición es muy importante porque significa de hecho que las ventas efectuadas fuera del Estado de residencia no representan hecho imponible, a menos que no se perciba el así llamado nexo sustancial. Desde esta perspectiva los *Internet Service Provider* (ISP), los *On-line Service Provider* (OSP), y los *Point of Service* (POP), no pueden ser considerados presencia física sustancial en el Estado de las ventas.

Desde esta perspectiva es posible decir que el problema de la tributación de las transacciones electrónicas en EE UU es asimilable, económicamente, a la tributación de las ventas efectuadas por correspondencia y, jurídicamente, al conflicto entre *Due Process* y *Commerce Clause*. Sustancialmente, la tributación del comercio electrónico vuelve a plantear en EE UU y en los demás países industrializados problemas fiscales que nunca fueron solucionados.

La Sección 8.1 de la Constitución de EE UU autoriza expresamente al Congreso a “reglamentar el comercio con las Naciones extranjeras y entre los Estados”. No especifica nada acerca de la protección de las transacciones interestatales, pero, como se desprende de la sentencia *Gibbons v. Ogden*, 9 *Wheat*.231-232, 239

(1824), la *Commerce Clause* algo más que una simple atribución de poderes: presenta también un aspecto negativo, denominado *Commerce Clause* negativa o durmiente, cuya evolución está testimoniada por una masiva jurisprudencia.

Casos como *Brown v. Maryland*¹² 419 (1827) y *Leolup v. Port of Mobile*¹⁷ 27 U.S. 640, 648 (1888), llevaron a afirmar que “ningún Estado tiene la autoridad para someter a imposición el comercio transnacional de alguna manera”. Tiempo después la norma fue corregida y se afirmó que el comercio interestatal puede ser sometido a imposición indirecta.

El caso *Complete Auto Transit Inc. v. Brady*¹⁸ 430 U.S. 274, 285 (1977) subrayó la necesidad de prestar atención a los casos individuales e introdujo un test dividido en cuatro partes para la aplicación de los impuestos estatales en base a la *Commerce Clause*.

El test, conocido como *bright line test*, afirma que los impuestos sobre el comercio interestatal pueden ser aplicados en los casos siguientes:

- si el impuesto es aplicado a una actividad que tiene un nexo sustancial con la jurisdicción competente;
- si es repartido equitativamente;
- si no es discriminante con respecto al comercio transnacional;
- si es justamente relacionado con los servicios ofrecidos por el Estado.

El caso *Bellas Hesse* refería al primer punto de este test y establecía que a un vendedor, cuyo contacto con la jurisdicción competente es constituido sólo por entregas por correo, le falta el nexo sustancial requerido por la *Commerce Clause*.

La sentencia Quill aclaró la diferencia entre el concepto del nexo en base a la *Commerce Clause* y la *Due Process Clause*.

No podemos concluir esta disertación acerca de la posición de EE UU sobre la tributación del comercio electrónico, sin hacer referencia a los eventos más recientes. Los resultados del seminario de Berkeley (*UC Berkeley E-Commerce Workshop*)¹⁹ están al centro de la atención internacional. El grupo de expertos del seminario ha evidenciado ciertas divergencias en materia de política fiscal que se resumen en tres propuestas:

1. Transformar el ITFA en moratoria permanente y convertir en ley los principios del nexo *bright line*.
2. Invertir la decisión del Tribunal Supremo con respecto a la presencia física (Quill) y obligar a los vendedores remotos a recaudar en cualquier lugar los impuestos sobre las ventas y el uso.
3. Simplificar el actual sistema de recaudación de los impuestos sobre las ventas y el uso. Evaluar las posibles soluciones tecnológicas y modificar la sentencia Quill sólo con el fin de simplificarla.

Estas propuestas serán analizadas en S.Francisco en los días 14 y 15 de diciembre de 1999. Entretanto, el 15 de septiembre de 1999 en Nueva York, la *Advisory Commission* ha presentado una lista de 16 criterios estándar²⁵ para la aplicación de los impuestos sobre las ventas a las transacciones vía Internet. Los 16 puntos

se basan en las recientes orientaciones de política fiscal del comercio electrónico: no a nuevos impuestos sobre Internet, evitar discriminaciones y simplificar el sistema de recaudación.

Recientemente, una de las posiciones en materia fiscal más interesantes a nivel internacional es sin duda la propuesta del responsable de asuntos interiores Christopher Cox y del Senador Ron Wyden: transformar el *Internet Act Freedom Act* en moratoria permanente. Los puntos de la propuesta son los siguientes:

- no a impuestos sobre Internet;
- no a impuestos múltiples, discriminantes o especiales;
- no a impuestos sobre los *bits*.

Estas propuestas deben basarse en una colaboración con la OCDE y la Organización Mundial del Comercio²⁷ y son el resultado de estudios sobre la política fiscal del comercio electrónico y, sobre todo, del informe del NTA²⁸ del 30 de agosto de 1999. El informe expresa la imposibilidad de concluir un acuerdo por un conflicto de intereses entre Estados y gobiernos locales. Por lo que concierne a los impuestos sobre las ventas y el uso, se propuso “una única alícuota por Estado” manteniendo la obligación, por parte de los vendedores remotos, de recaudar los impuestos. Dicha obligación se aplica a las ventas que superan un umbral mínimo. El informe propone también redactar una lista de productos y servicios para evaluar la base imponible con el fin de simplificar el respeto de las normas tributarias. El problema de la determinación del lugar de consumo se resuelve con la propuesta de considerar las transacciones – por parte del grupo de expertos – a nivel estatal más que a nivel local. Se necesitan informaciones adecuadas y, en el caso éstas no fueran suficientes, reglas de *default* de *throw-back* y, finalmente, procedimientos de revisión contable. El respeto de las normas fiscales sería posibilitado gracias a un sistema simplificado en el que

1. el vendedor es registrado únicamente en un Estado
2. el impuesto es recaudado y enviado al Estado en tiempo real
3. el sistema actual está simplificado.

El informe concluye con un análisis de los problemas relacionados con las telecomunicaciones, sobre todo de la incapacidad de llegar a un acuerdo sobre la definición de servicios y proveedores. En el informe faltan propuestas de reforma del sistema de recaudación de los impuestos estatales y locales. Si los Estados desarrollaran un sistema de recaudación fiscal uniforme, tendrían que obligar a los vendedores a respetarlo, y únicamente el Congreso podría decidirlo. Se necesita entonces una acción federal que permita a los Estados de formular un proyecto y al Congreso de afianzarlo.

A la espera de una solución definitiva, quizás terminado el plazo de la moratoria para el año 2001, nos parece oportuno citar las palabras del portavoz del Tesoro de EE UU: “we must not allow the Internet to become a tax haven that erodes the tax base”²⁹.

* Este artículo fue publicado en Criterios Tributarios, años XIV n.132/133 pag.45.

** El autor agradece a Maria Elena Macchini su preciosa e insustituible colaboración en la redacción del presente artículo.

¹ DEVOTO, G.- G.C. OLI, *Dizionario della lingua italiana* Firenze, Le Monnier, 1995.

² *Ibidem*.

³ Para una tesis opuesta al concepto de "inmovilidad del trabajo" consúltase BIRD, R.M. & C.E. McLURE, "The Personal Income Tax in an Interdependent World", en *The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes* NOSSEN, S. y R.M. BIRD, NHPC, 1990.

⁴ Cabe citar a este respecto el estudio llevado a cabo ya en los Setenta por Snoy et d'Oppuers sobre el asunto de la localización de las inversiones: SNOY, B. ET D'OPPUERS, *Politique fiscales nationales et strategies des sociétés multinacionales* Cambridge, Mass., MIT Press, 1970. Al respecto consúltase también BURGIO, M.A., "Esquemas de planificación fiscal en el ámbito de la Unión Europea", en *Trabajos del Sexto Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal* San Miguel de Tucumán, Argentina, 1998.

⁵ GARBARINO, C., "La Política Fiscal para la Empresa Económica: Una Comparación entre los Modelos Internacionales", Conferencia de Montegridolfo, Rimini, 26 de junio de 1999. Carlo Garbarino, profesor de derecho tributario de la Universidad de Siena, autor de *La tassazione del Reddito transnazionale e la Tassazione delle Operazioni sul Capitale e sul Patrimonio Neto* participa en el Comité Científico del CESTEC (Centro Europeo de Estudios Tributarios y Comercio Electrónico) presidido por el profesor Giampaolo Corabi.

⁶ Acerca del impacto de Internet sobre el nexo jurídico consúltase: DAVIDSON, M., *Internet vendors - nexus or not?* *Worldwide Tax Daily*, 29 de mayo de 1997; STEELE, T.H., *Nexus at the Dawn of the Electronic Commerce Revolution* *State Tax Today* 8 de abril de 1997.

⁷ A este respecto es interesante citar las palabras de R. Hammond: "el concepto mismo de centro comercial virtual es ilógico", HAMMOND, R., *Digital Business; Surviving and Thriving in an On-Line World*, 1996, pág. 77. Los centros comerciales físicos atraen los clientes gracias a la proximidad territorial, mientras que en el espacio cibernético la localización no existe (sólo existe en el sentido de un proveedor universal de recursos electrónicos). En el mundo virtual no existen conexiones con el espacio físico.

⁸ Citamos sólo los trabajos más significativos de los últimos años:

ADONNINO, P., "Iva - Soggetto non residente - Stabile organizzazione - Unità aziendale - Prova - Rilevanza degli elementi che ne costituiscono la struttura dei costi - Mancato accertamento - Insussistenza", en *Riv. Dir. Trib.*, vol. VIII, 3, 1998;

BALDWIN, M., "Fixed Business and Permanent Establishment" en *Tax Journal* abril de 1997;

BATTAGLIA, L., "Stabile organizzazione: dove, come, quando" en *Forum* 6, 1997; BACHNER, T y M.J. MANN, "Der umsatzsteuerliche Betriebsstättenbegriff nach der Steuerreform 1993" en *Steuer und Wirtschaft International* 1994;

AVERY JONES, J.F. y D. WARD, "Agents as Permanent Establishment Under the OECD Model Tax Convention" en *European Taxation* 33, 1993.

⁹ Para profundizar el concepto se consulte: MUSGRAVE, R.A., "The Nature of Horizontal Equity and the Principle of Broad-Base Taxation: a Friendly Critique" tr. en italiano "Il concetto di equità orizzontale e il principio della tassazione su base ampia: una critica benevola" en *Finanza Pubblica, Equità, Democrazia* Bologna, Il Mulino, 1995.

¹⁰ Se consulte FRENKEL, J., RAZIN, A. & E. SADKA, *International Taxation in an Integrated World* Cambridge Mass., MIT Press, 1991; EAASSON, A., "Tax Competition and Investment Incentives" en *EC Tax Journal* Londres, Key Haven Publication, 1992; OWENS, J., "Globalization: the Implication for Tax Policies" en *Fiscal Studies*, 14, 1993; AVI-YONAH, R.S., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the State*, enero de 1998; OWENS, J., "Curbing Harmful Tax Competition, Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs" en *Intertax*, Kluwer, 1998; OCDE, *Recommendations on Harmful Tax Competitions in Tax News Service* International Bureau of Fiscal Documentation, 1998; OCDE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, 9 de abril de 1998; ANDREOLI, F., "Il rapporto dell'OCSE sulla concorrenza fiscale dannosa" en *Riv. Dir. Trib.*, vol. IX, enero de 1999.

¹¹ A este respecto consúltase HORNER, F.M. & J. OWENS, "Tax and the Web: New Technology, Old Problems" en *Bull. Int'l Fisc. Doc.*, 50, 1996, 519-525.

¹² CORABI, G. "Evasión fiscal internacional y evolución de las tecnologías: el desafío del comercio electrónico y las contradicciones del derecho tributario internacional" trabajos del Séptimo Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal 4-8 de septiembre 1999, San Martín de los Andes, Argentina.

¹³ SELIGMAN, E.R.A. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation* New York, McMillan & Co., 1928.

¹⁴ Se refiere a la pretensión impositiva que en el comercio internacional, y en el comercio electrónico en particular, pueden ejercer dos Estados cuyos regímenes impositivos distintos no sean disciplinados por convenios.

¹⁵ En este caso se subraya el riesgo de evasión fiscal, acrecentado por la facilidad de eludir cualquier pretensión impositiva gracias al comercio electrónico y a un servidor localizado en un paraíso fiscal.

¹⁶ Reforma del sistema fiscal prevista en el *Internet Tax Freedom Act*, formulado y apoyado por Christopher Cox, Diputado del Congreso de Estados Unidos, en junio de 1996. El ITFA fue oficialmente presentado por Cox y el Senador Ron Wyden y fue puesto en vigor el 21 de octubre de 1998. Existen cinco versiones. Aquí consideramos el texto emanado el 21 de octubre de 1998.

¹⁷ Cfr. McLURE, C.E., "Tax Policies for the XXIst century" en *Visions of the Tax Systems for the XXIst century* Jaya, Kluwer, 1997; TANZI, V., *Taxation in an Integrating World* Washington D.C., Brookin Institute, 1995.

¹⁸ Consúltase TANZI, V., "The Impact of Economic Globalization on Taxation" en *Bulletin for International Fiscal Documentation* International Bureau of Fiscal Documentation, 1998; "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems, en *IMF Working Paper*, diciembre 1996; AVY-YONAH, R.S., "International Taxation of Electronic Commerce" en *Tax Law Review* vol. 52, 3, 1997.

¹⁹ LANGER, M.J., "Tax Havens of the World" en *Bulletin for International Fiscal Documentation* International Bureau of Fiscal Documentation, 1970, pág. 423; *Cahiers de Droit Fiscal International, Studies on International Fiscal Law* vol. LXVIII, *Tax avoidance/Tax evasion*, trabajos del XXXVII Congreso Internacional IFA, Venezia, 1983; DOGGART, C., *Tax Havens and their Use* E.I.U., 1997; GRUNDY, M., *Grundy's Tax Havens-Offshore Business Centres: A World Survey*, Sweet & Maxwell, 1997; GANGULY, R.K., "Taxation of Cyberspace Transactions: Working Toward Solutions", *Symposium on Multi-juris dictional Taxation of Electronic Commerce* Harvard Law School, 5 de abril de 1997.

²⁰ GOOLSBEE, A. & J. ZITTRAIN, "Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce" en *National Tax Journal* vol. LII, 3, septiembre de 1999, trabajos del *National Tax Association Symposium* titulado *Tax Policy in a Time of Surplus* Arlington VA, 10-11 de mayo de 1999.

²¹ MARINO, G., "L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale" en *Studi in onore di Victor Uckmar*, CEDAM, 1997.

²² Para la evolución del problema que llevó a la redacción del modelo OCDE de Convenio contra la Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Capital de 1963, cfr. CORABI, G. y C.E. McLURE, *L'imposizione fiscale sul commercio elettronico: obiettivi economici, restrizioni di tipo tecnologico e riflessioni di diritto tributario* vol. IV, nota 17, IPSOA, 1999.

²³ Para un análisis de los aspectos internacionales de la tributación de Internet cfr. YAMANOUCI, A., "International Tax Issues affecting Electronic Commerce and Banking" en *Worldwide Tax Daily*, 19 de mayo de 1997; GRIERSON, R.S., "State Taxation of the Information Superhighway: a Proposal for Taxation of Information Services" en *Sales Tax Report* julio-agosto de 1996.

²⁴ Sobre el asunto cfr. MARINO, G., o.c., nota 21; VOGEL, K. "El derecho tributario internacional" en AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario* vol. I, tomo II, Padova, 1994; HINNEKENS, L. "Territoriality-based Taxation in an Increasingly Common Market and Globalizing Economy: Nightmare and Challenge of International Taxation in this New Age" en *EC Tax Review* 3, 1993; OGLEBY, A., *The Principles of International Tax* Londres, 1992; VALDES COSTA, R., *Instituciones de derecho tributario* Buenos Aires, 1992; FANTOZZI, A., *Diritto Tribu*

tario, Torino, 1991; OECD, *Taxing Profits in a Global Economy, Domestic and International Issue* París, 1991; VOGEL, K., "World-wide vs. Source Taxation" en *Influence of Tax Differentials on International Competitive ness* Boston, Deventer, 1990; GARBARINO, C., *La Tassazione del Reddito Transnazionale* Padova, 1990; VICENTE, J. y E. JARAMILLO, *Derecho internacional tributario*, 1990.

²⁵ Por lo que se refiere al principio del beneficio y de la capacidad contributiva cfr. MUSGRAVE, R., *Finanza Pubblica, Equità, Democrazia*, Bologna, Il Mulino, 1995.

²⁶ En su fórmula originaria, como subraya Seligman en *Double Taxation and International Fiscal Cooperation* concepto de *economic allegiance* usado en el sentido de teoría de la atribución de la potestad impositiva a través de la identificación de las diferentes fases de formación de la riqueza: producción, destino, posesión y consumo. El grupo de expertos nombrado por las Naciones Unidas en 1925 dotó las cuatro fases de cuatro criterios correspondientes para localizar e imponer tributos sobre las ganancias:

1. lugar de producción/criterio del origen o fuente
2. lugar de posesión/sito de la ganancia
3. lugar de destino/normas de derechos legales
4. lugar de consumo/criterios para la atribución de la residencia.

²⁷ LEAGUE OF NATIONS, *Economic and Financial Commission - Report on Double taxation submitted to the Financial Committee by Professors Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp* Ginebra, 1923, pág. 20.

²⁸ Lo que Kaye Caldwell define "verdadero comercio electrónico" frente a las "adquisiciones electrónicas" en *Sales /Use Tax and Internet Commerce: An Analysis of the Problems of Sales and Use Tax Collections*

²⁹ Sobre la neutralidad fiscal cfr.: GARBARINO, C., M.MAGENTA y P.VALENTE, "Le holding nella pianificazione fiscale internazionale - Parte IX - Principi di fiscalità e imprese multinazionali: la neutralità fiscale" en *Insero di Commercio Internazionale* 1997; Sección de Política Fiscal de Hacienda Pública de Estados Unidos, *Selected Tax Policy Implication of Global Electronic Commerce*, 21 de noviembre de 1996; MUSGRAVE, R. & P. MUSGRAVE, "Inter-Nation Equity", en *Modern Fiscal - Issue* University of Toronto Press, Toronto, 1972, trad. italiana *Equità tra Nazioni* R.A. MUSGRAVE, *Finanza pubblica, Equità, Democrazia* Bologna, Il Mulino, 1995; MUSGRAVE, P., *United States, Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments* Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1969, págs. 109-115.

³⁰ Instituida en octubre de 1998, la Comisión durante 18 meses se ocupará de la revisión de las leyes sobre el comercio electrónico.

³¹ Cfr. CALDWELL, K., *Sales /Use Tax and Internet Commerce: an Analysis of the Problems of Sales and Use Tax Collections with Suggested Solutions and Prospects for Implementing those Solutions*, archivo de *Tax Law Review*, inédito.

³² A este respecto consúltese CORABI, G., "Iva comunitaria in cerca di regole" en *Italia Oggi*, 19 de marzo de 1999; AGHA, A. & J. HAUGHTON, "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations" en *Review of Economics and Statistics* 1996; MILKA CASANGRA de JANTSCHER, "Administiring the VAT" en GILLIS, M., C. S. SHOUP & G. P. SICAT eds., *Value Added Taxation in Developing Countries* World Bank, Washington DC, 1990; AARON, H., *The Value Added Tax: Lessons from Europe* The Brooking Institution, Washington DC, 1981.

³³ COM (1998) 374, "Comercio electrónico y tributación indirecta".

³⁴ COM(97) 157, "Una iniciativa europea en materia de comercio electrónico".

³⁵ *Report of the High Level Group of Experts on the Social Aspects of the Information Society*, COM(97) 157. A este respecto cfr.: SOETE, L. & K.KAMP, "The Bit Tax: Taxing the Value in the Emerging Information Society", trabajos del simposio *Multi-Jurisdictional Taxation of Electronic Commerce* Harvard Law School, Cambridge, Massachusetts, abril de 1997; para una evolución cronológica de la cuestión cfr.: CORABI, G. & C.E. McLURE, *L'imposizione fiscale sul commercio elettronico: obiettivi economici, restrizioni di tipo tecnologico e riflessioni di diritto tributario* cfr. nota 22.

³⁶ COM(1998) 586 def., 98/0325 (COD), Bruselas, 18.11.1998.

³⁷ Catedrático de la *Graduate School of Business* Universidad de Fenix, Louisiana.

³⁸ ¿Cuántos ángeles bailan en la cabeza de un alfiler?

³⁹ Cabe añadir que, si la definición de establecimiento se basa en criterios cualitativos, como la efectiva estabilidad de la actividad económica, y no en criterios formales o tecnológicos, el Tribunal Supremo ha reconocido que un mismo operador puede residir en más Estados miembros. VT4, 5 de junio de 1997, C-56/96, pág. 19.

⁴⁰ "Tax Jurisdiction applicable to Electronic Commerce", Michel Aujean, Director de la Política Fiscal de la Unión Europea (DG XXI), en *Taxation vis-a-vis International Relations and the Use of New Technologies* CIAT - Inter American Center of Tax Administrations, 20-23 de septiembre de 1999.

⁴¹ "Indirect Taxes and E-Commerce", Comisión Europea, DG XXI, Working Party I, *Harmonisation of Turnover Tax* Bruselas, 8 de junio de 1999.

⁴² El uso de firmas electrónicas y los trámites de certificación evolucionan y demuestran que la certificación independiente será un elemento central del comercio electrónico.

⁴³ Esta parece la solución más coherente, considerada la noción de extra-territorialidad introducida con el principio (generalmente aceptado) de la tributación en el lugar de consumo.

⁴⁴ Las últimas modificaciones del artículo se refieren a las telecomunicaciones, pero no tienen en consideración el reciente cambio en la modalidad de entrega de los servicios.

⁴⁵ COM(98)0297 - C4-0376/98 - 98/191 (COD).

⁴⁶ COM(98) 585.

⁴⁷ Esta organización reúne todas las principales entidades europeas relacionadas con el comercio electrónico, incluso profesionales, asociaciones nacionales y locales y gerentes de industrias. Desempeña un papel de coordinación en los proyectos sobre desarrollo de intercambios en la red entre compañías y entre compañías y administraciones.

⁴⁸ *Electronic Commerce: is Europe ready? Building Trust in an organized EC market* Bruselas, 10 de diciembre de 1998.

⁴⁹ "Un mercado global para las PYMES" es el título del proyecto presentado en la conferencia ministerial de Bruselas de 1995. Los temas principales fueron tres:

1. una red de información global para las PYMES, coordinada por Japón
2. necesidades comerciales de las PYMES - legales, institucionales, técnicas, coordinadas por la Comisión Europea
3. pruebas internacionales para el comercio electrónico coordinadas por EE UU.

⁵⁰ *Building a European Information Society for us all* julio de 1997.

⁵¹ BLOT, E.-LEFEVRE, *E-Com as EC-OM, Electronic Commerce as Economy of Organized Markets* 1999.

⁵² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Estados miembros: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido, Estados Unidos.

⁵³ *Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce* octubre de 1997.

⁵⁴ Las desventajas individuadas por el CFA (*Committee on Fiscal Affairs*) son las siguientes:

- *electronic filing* recopilación electrónica de las declaraciones fiscales
- detracciones fiscales electrónicas
- trámites de aduana vía EDI
- intercambios rápidos de información

⁵⁵ Cfr. nota 56.

⁵⁶ La definición de regalía en el modelo OCDE es la siguiente: "*payments of any kind received as consideration for the use of the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films [...]*". Tr. española: "cantidades de cualquier clase pagadas en relación con el uso de, o concesión de uso, de un derecho de autor sobre una obra literaria o científica, películas cinematográficas [...]"

⁵⁷ *Goods and Services Tax* variante neozelandesa y canadiense del IVA. Para la reciente propuesta de introducción de un impuesto sobre el valor añadido en Australia cfr.: CNOSSEN, S., "What Rate Structure for Australia's GST? The OECD Experience" en *TNI*, 24 de mayo de 1999.

⁵⁸ En junio de 1996 el CFA decidió especializarse mediante la formación de cuatro grupos de investigación:

1. *Working part 1*, sobre la doble imposición
2. *Working part 6*, sobre la tributación de las multinacionales (MNE)
3. *Working part 8*, sobre la evasión fiscal
4. Sesión Especial sobre los impuestos al consumo.

⁵⁹ *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, 9 de octubre 1998.

⁶⁰ Se vuelve a afirmar el principio de la territorialidad respecto a los impuestos sobre el consumo. Localización, definición de servicios y bienes inmateriales se convierten en los puntos básicos del criterio impositivo. Cabe notar que prevalece el modelo estadounidense de los impuestos sobre las ventas, recaudados en el lugar en el que éstas se efectúan, o en el que se consumen los servicios y los productos. Este modelo es diferente del modelo IVA en base al cual las mercancías y los servicios son objetos de impuestos en el lugar de venta.

⁶¹ El origen de esta decisión es incierto. En parte se debe a la dificultad de definir mercancías los *bitsy bytes* en parte a problemas administrativos. En los países que adoptan el modelo IVA, algunos servicios son sometidos a impuestos en el lugar del consumo según el mecanismo de *reverse charge* (basado en una declaración del comprador). Si se definen servicios los productos digitales, los Estados pueden someter a impuestos las adquisiciones que de otra manera serían exentas. Generalmente, las mercancías que entran en un Estado son sometidas a impuestos en el país que adopta el modelo IVA, si el vendedor no es imponible. Si los productos digitales fueran mercancías, se aplicaría la misma regla. Pero, como tales productos se entregan por vía electrónica, no existe una aduana para la tributación. Con la definición de servicios, en cambio, los Estados que adoptan el modelo IVA pueden utilizar el sistema de *reverse charge*. Esta es una solución de corto plazo: el mecanismo es inadecuado y fácilmente eludible, como en EE UU, donde los consumidores no declaran el impuesto sobre el uso infringiendo la ley. Cabe considerar que el informe de la OCDE es menos relevante en EE UU donde no existe un impuesto nacional sobre los consumos. Los impuestos sobre los consumos en EE UU son una prerrogativa de los Estados individuales y no del gobierno federal.

⁶² *Measuring Electronic Commerce: International Trade in Software*, TI/ICCP/IE(98)3/FINAL, 30 de abril de 1998.

⁶³ Directorate for Financial Fiscal and Enterprise Affairs, Committee on Fiscal Affairs, *Revision of the commentary on article 12 concerning software payments*, 29 de septiembre de 1998.

⁶⁴ *Ibid.*, art. 12.2, pág.3.

⁶⁵ Las sentencias más significativas son las siguientes:

- 3 enero 1999: el Estado de Kansas dictamina que la venta o patente de un *software* obtenido a través de *Internet* está sometido a los impuestos sobre la venta y el uso. Con esta decisión el Kansas se une a otros 16 Estados que han deliberado sobre el asunto. De éstos, 10 (incluso el Kansas) han establecido que el *software* puede ser sometido a impuestos, 7 se han declarado en contra.

- 13 marzo 1999. El Estado de Florida emite dos enmiendas con respecto a los servicios en *Internet*. La primera se refiere al canon de abono cobrado por un boletín informativo *on line* la segunda al derecho de abono de un sitio *web* y los servicios correspondientes. En los dos casos el Estado dictamina que estos servicios son exentos de impuestos sobre la venta y el uso.

- 6 noviembre 1998. Oklahoma dictamina que los servicios de acceso a *Internet* no son imponibles. Las nuevas normas establecen que el *software* procedente de *Internet* es exento de impuestos sobre el uso y la venta. Finalmente se establece que un servidor con sede en Oklahoma no es nexo para un propietario de un sitio alojado en ese servidor.

- 27 septiembre 1998. El Estado de Texas determina que una compañía de *software* de Minnesota, que no está físicamente presente en Texas, es sometida a impuestos sobre el uso del *software* concedido a los clientes en este último Estado. Esta decisión se basa en la creencia que el *software* concedido en Texas es una propiedad personal tangible de la compañía de Minnesota, que es usado en Texas y que es sometido a tarifas para la licencia de uso. Por lo tanto, la licencia de uso representa el nexo imponible.

- 25 agosto 1998. Missouri emite una enmienda que aclara que el acceso a *Internet* no debe ser sometido en ese Estado a los im-

puestos sobre los servicios de telecomunicación.

- 12 julio 1998. En Kentucky el *Sales Tax Factbook* afirma que ni el acceso a *Internet*, ni el *software* procedente del *web*, deben ser sometidos a impuestos.

- 10 junio 1998. Washington declara que el *software* procedente de *Internet* debe ser sometido a los impuestos sobre la venta y el uso, sobre la actividad empresarial y el empleo. Las nuevas disposiciones puestas en vigor el 1 de julio de 1998 establecen que los vendedores de *software* con nexo en Washington deben gravar un *withholding tax* sobre la venta de *software* procedente de *Internet* a los residentes en Washington.

- 17 mayo 1998. El gobernador de Colorado Roy Romer ratifica una ley (Colorado S.B. 49) que prohíbe nuevos impuestos sobre *Internet* durante tres años (en Markle, Stuckey & Bott, <http://www.mshb.com/ec/>).

⁶⁶ Los 84 participantes se ocupan de cinco ámbitos de interés: tecnología, evaluación de los datos profesionales, impuestos sobre el consumo, ganancias empresariales y tipo de renta.

⁶⁷ En *Taxation vis-à-vis International Relations and the Use of New Technologies*, IAT – Inter American Center of Tax Administrations, págs. 20-23, septiembre de 1999.

⁶⁸ Autor de *The Tax Man Cometh to Cyberspace* presentado en el *Symposium on Multi-jurisdictional Taxation of Electronic Commerce*, Harvard Law School, 5 de abril de 1997, en *Tax Notes Int'l*, 14, 2 de junio de 1997.

⁶⁹ Artículos 5 y 7 del Modelo OCDE y la propuesta de modificación al comentario del artículo 5 descrito en esta revista.

⁷⁰ En base a este principio, las transacciones entre empresas de una misma multinacional (MNE) tendrían que ser tratadas como las transacciones entre empresas independientes. Sobre el asunto, cfr.: McLURE, C.E.; "Electronic Commerce and the Tax Assignment Problem: Preserving State Sovereignty in a Digital World", en *St. Tax Notes*, 14.

⁷¹ Para la reforma del sistema fiscal en Estados Unidos cfr.: McLURE, C.E. & G.ZODROW, "Treasury I and the Tax Reform Act of 1986: The Economics and Politics of Tax Reform" en *Journal of Economic Perspectives*, 1, 1987; McLURE, C.E., "The 1986 Act: Tax Reform's Finest Hour or Death Throes of the Income Tax?" en *National Tax Journal*, 46, septiembre de 1988; McLURE, C.E., MUTTI J., THURONYI V. & G.ZODROW, *The Taxation of Income from Business and Capital in Columbia*, Chapel Hill, NC, Duke University Press, 1990; McLURE, C.E., "Economic, Administrative and Political Factors in Choosing a General Consumption Tax" en *National Tax Journal*, 41, septiembre de 1993; McLURE, C.E. & G.ZODROW, "A Hybrid Approach to the Direct Taxation of Consumption", en *Frontiers of Tax Reform*, M.J.BOSKIN ed., Palo Alto, CA, Hoover Institution Press, 1996; *Tax Reform for the Millennium* trabajos del IV Congreso Anual del Baker Institute for Public Policy, Rice University, Houston, Texas, 5-6 de noviembre de 1998.

⁷² CORABI, G., "Iva comunitaria in cerca di regole" en *Italia Oggi* 19 de marzo de 1999.

⁷³ ZODROW, G., *Recent Developments in the Debate Regarding Fundamental Tax Reform in the United States*, Congreso di Montegridolfo, cfr. nota 3.

⁷⁴ ISA (Interactive Services Association) "Logging On to Cyberspace Tax Policy".

⁷⁵ EISENSTEIN, M.I., "The Constitutional Limits of Sales Taxation of Cyberspace" en *State Tax Notes*, 24 de febrero de 1997; cfr. también BLATT, L., "Is Internet Access Subject to Sales Taxes? Current State Practices Discussed" en *State Tax Review*, 10 de marzo de 1997.

⁷⁶ El documento subraya:

- la necesidad de crear normas *ad hoc* para las transacciones electrónicas;
- la necesidad de evitar casos de doble imposición jurídica y económica;
- la indicación precisa de todos los componentes tributarios: si aplicar un impuesto, si aplicarlo, quién tiene que corresponderlo, quién recaudarlo, cómo recaudarlo y qué Estado tiene autoridad impositiva;
- la necesidad de no dificultar el desarrollo del comercio electrónico con un sistema impositivo demasiado oneroso;
- la necesidad de adoptar una alícuota única para todos los Esta-

dos y para todos los impuestos aplicables;

- el hecho de que el único tipo de impuesto aplicable a las adquisiciones en Internet será un impuesto sobre el comprador correspondiente;

- la necesidad de atribuir las ventas en Internet al Estado en que éstas son adeudadas;

- la necesidad de volver a formular el criterio del nexo para aplicarlo a las transacciones electrónicas.

⁷⁷ Cfr. nota 16.

⁷⁸ La Sección 1104(2)(A)(ii) del ITFA amplía la definición de “impuesto discriminante”, incluyendo la imposición de una alícuota diferente respecto a la aplicada a una transacción efectuada en otro ámbito.

⁷⁹ ITFA, 1104(2)(B).

⁸⁰ 504 U.S. 298(1992).

⁸¹ Cfr. CORABI, G. & C.E. McLURE, *L'imposizione fiscale sul commercio elettronico: obiettivi economici, restrizioni di tipo tecnologico e riflessi di diritto tributario*, c., cap. IV, nota 27.

⁸² National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue of State of Illinois, 386 U.S. 753 (1967).

⁸³ *Quill v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992). Por el texto de la sentencia cfr. <http://supct.law.cornell.edu/supct/html/91-0194.ZO.html>

⁸⁴ E-Commerce Taxation Workshop, 1 de octubre de 1999.

⁸⁵ Los 16 puntos son los siguientes:

1. Simplificar de manera radical el sistema de los impuestos sobre las ventas.

2. No a nuevos impuestos sobre Internet (considerar sólo las estructuras tributarias vigentes).

3. Eliminar de los vendedores la obligación de la recaudación (ninguna carga financiera o logística).

4. No comprometer la intimidad del comprador.

5. Respetar la soberanía de los Estados (reconocer a los Estados

la autoridad tributaria soberana).

6. Tratar a los compradores de manera no discriminante, independientemente de sus relaciones comerciales con vendedores más o menos remotos, vía catálogo o vía Internet.

7. Garantizar que los criterios sean técnicamente realizables.

8. Evitar discriminaciones entre los Estados.

9. Eliminar controles múltiples sobre las recaudaciones fuera del Estado.

10. Considerar la representación a escala internacional (atención al mercado global).

11. Adoptar criterios estándar y constitucionales.

12. Respetar la soberanía de los Nativos (Americanos).

13. Reducir los impuestos locales y estatales sobre las telecomunicaciones.

14. No aumentar la carga tributaria sobre la red a expensas de los consumidores.

15. Crear un mecanismo con un calendario que permita su realización.

16. Incluir en la simplificación general la simplificación y armonización de las alícuotas de los impuestos sobre las ventas y de las definiciones de las transacciones imponibles.

⁸⁶ Cox-Wyden III: Global Internet Tax Freedom, 30 de septiembre de 1999.

⁸⁷ World Trade Organization. Cuenta 140 Países miembros.

⁸⁸ National Tax Association. Reúne representantes del Gobierno y privados. En 1997 constituyó el National Tax Association Communications and Electronic Commerce Tax Project que produjo el informe del 10 de julio de 1999.

⁸⁹ Si la localización del comprador es desconocida, el origen de la transacción coincide con el lugar en que ésta se efectúa.

⁹⁰ “No podemos permitir que Internet se convierta en un paraíso fiscal que desgasta la base imponible”.