

**LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y EL COMERCIO  
INTERNACIONAL DESARROLLADO EN FORMA ELECTRÓNICA:  
¿UNA ADECUACIÓN CONCEPTUAL EN LOS CONVENIOS DE DOBLE  
TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL?**

**PERMANENT ESTABLISHMENT AND INTERNATIONAL TRADE  
DEVELOPED IN ELECTRONIC FORM: A CONCEPTUAL FITNESS FOR  
INTERNATIONAL CONVENTIONS OF DOUBLE TAXATION?**

**ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE**

Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Viña del Mar, Profesor de Tributación de la Escuela de Comercio de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso (PUCV), Magíster en Gestión Tributaria de la PUCV, Candidato a Doctor en Derecho de la PUCV. Correo: antoniofaundezugalde@gmail.com.

**RESUMEN**

El presente trabajo aborda la crisis que ha debido enfrentar la actual definición de establecimiento permanente contenida en los modelos de convenio de la OECD y de la NU destinados a evitar o atenuar la doble tributación internacional, especialmente en su adecuación a las nuevas exigencias del comercio internacional desarrollado en forma electrónica.

**PALABRAS CLAVES:** Establecimiento permanente; Comercio internacional; Operaciones electrónicas; Impuesto sobre la renta.

## **ABSTRACT**

This paper deals with the crisis that has faced the current definition of permanent establishment contained in the model conventions of the OECD and the UN to avoid or mitigate international double taxation, especially in its adaptation to new requirements of international trade place electronically.

**KEYWORDS:** Permanent establishment; International trade; Electronic trading; Income tax.

## LISTA DE ABREVIATURAS

APEC	=	Asia-Pacific economic cooperation.
CA	=	Corte de Apelaciones.
CATA	=	Commonwealth association of tax administrators.
CEF	=	Centro de estudios fiscais.
CET	=	Centro de estudios tributarios del Departamento control y gestión y sistemas de información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.
CIAT	=	Centro interamericano de administraciones tributarias.
EE UU	=	Estados Unidos de Norteamérica.
IFA	=	International fiscal association.
IVA	=	Impuesto al valor agregado.
LIR	=	Ley sobre impuesto a la renta.
OCDE	=	Organización para la cooperación y desarrollo económico.
RCT	=	Revista criterios tributarios. Instituto de estudio de las finanzas públicas. Sine loco [pero Buenos Aires], 2000. Argentina.
RDE	=	Revista de derecho de la empresa. Universidad Adolfo Ibáñez. Santiago. Chile.
RDI	=	Revista de derecho informático.
RIF	=	Revista inter fórum, s.l. [pero Santo Domingo]. República Dominicana. Publicado en la página web <a href="http://www.revistainterforum.com">www.revistainterforum.com</a> consultada con fecha 31 de julio de 2010.

## 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los principales modelos de convenio destinados a evitar o atenuar la doble tributación internacional, son los propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD) y por la Organización de las Naciones Unidas (NU). En lo que se refiere a la definición general de establecimientos permanentes, ambos comprenden los mismos elementos en el apartado 1º del artículo 5, en los siguientes términos: “*For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”. Sin embargo, la última revisión efectuada a la definición propuesta en el modelo de convenio de la OECD, data de los años 70, de la cual se desprende la preeminencia del lugar fijo de negocios como presupuestos para determinar un establecimiento permanente, circunstancia que no se condice con las nuevas realidades de la actividad económica, las cuales en algunos casos se llega a prescindir de las personas como medio para desarrollar una actividad empresarial. Así, el instituto jurídico del establecimiento permanente lleva a considerar su vinculación con varias situaciones, entre ellas: la soberanía fiscal del Estado; la potestad tributaria estatal; la disímil normativa jurídica impositiva de los países; la organización de las empresas a nivel internacional; los regímenes societarios y mercantiles en los diferentes países; el principio de no discriminación en materia fiscal que normalmente consta en una cláusula específica de los tratados fiscales internacionales; como también, el comercio desarrollado en forma electrónica.

En este contexto, el planteamiento del problema se centra en determinar si la definición genérica establecida en el apartado 1º del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OECD y de la NU, se ajusta a las nuevas formas de comercio internacional, en particular, aquellas desarrolladas en forma electrónica.

Considerando que los convenios de doble tributación internacional tienen aplicación respecto de los impuestos sobre la percepción de la renta, este trabajo se estructurará en base a los criterios de la hipótesis tributaria vinculada a dicha carga impositiva<sup>1</sup>, con el propósito de establecer si es o no necesaria una nueva

---

<sup>1</sup> Cabe hacer presente que la hipótesis tributaria, como parte de la estructura lógica de las normas jurídicas tributarias, ha sido objeto de constantes confusiones con el hecho de su verificación, asimilándola

regulación destinada a colmar un actual vacío en la aplicación de los tratados relacionados con el comercio internacional desarrollado en forma electrónica.

El nacimiento de toda obligación tributaria se encuentra sujeto a la condición de que se verifique una hipótesis tributaria, esto es, la realización de un hecho en los términos descritos en dicho supuesto, lo que producirá la consecuencia jurídica de la obligación al pago de un impuesto por parte del sujeto pasivo. Cabe precisar, que la hipótesis tributaria, como parte de una norma jurídica, consiste en un “conjunto de criterios que nos permiten identificar hechos del universo físico, o que equivale a afirmar, como el mismo significado, que se trata de una descripción legal de eventos de la realidad tangible”<sup>2</sup>. Asimismo, con relación a la hipótesis tributaria, el autor Albert Hensel<sup>3</sup> explica que, en un primer momento, el Estado usa de su derecho de imposición dictando normas tributarias, o mejor, estableciendo normativamente las hipótesis cuya concreta realización hace surgir la pretensión tributaria en su favor. Es así, que los criterios de la hipótesis tributaria del impuesto sobre la percepción de la renta, sobre los cuales se estructurará este trabajo, son los siguientes: i) el criterio material, ii) el criterio espacial y iii) el criterio temporal.

Es importante hacer presente que, la hipótesis tributaria no es escindible; ésta constituye un todo unitario del cual se pueden deducir distintos criterios. Por la misma razón, a diferencia de otros autores, en este trabajo no se utiliza la expresión elementos de la hipótesis tributaria, atendido a que esta expresión sugiere una parte

---

en algunos casos con lo que algunos autores denominan como hecho imponible. El término hecho imponible fue asignado por el autor Dino Jarach (JARACH, Dino, *El hecho imponible*<sup>3</sup> [Buenos Aires, 1982], pp. 73-165); otros autores bajo el alero de Gastón Jeze se refieren al hecho generador (citado por: DE ARAÚJO, Almicar, *El hecho generador de la obligación tributaria* [1964, trad. cast. Buenos Aires, 1964], p. 4); o, también, hecho gravado, denominado así por la mayoría de los autores chilenos (entre estos: PAOLINELLI, Ítalo, *Contrato y tributación* [Valparaíso, 1984], p. 29; FERNÁNDEZ, Mario; FERNÁNDEZ, Héctor, *Principios de derecho tributario* [Santiago, 1952], p. 93). Para efectos de este trabajo y considerando la precisión terminológica que requiere toda investigación científica, utilizaré con mayor propiedad el término hipótesis jurídica tributaria. Esta última designación también ha sido utilizada por el autor Paulo de Barros Carvalho (DE BARROS, Paulo, *Teoria da norma tributária* (3ª ed., s.l. [pero Sao Paulo], 1998), p. 122).

<sup>2</sup> DE BARROS, Paulo, *Teoria da norma tributária* (3ª ed., s.l. [pero Sao Paulo], 1998), p. 123.

<sup>3</sup> Citado por: ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria* (s.d., trad. cast. Montevideo, s. d. [pero 1977], p. 67).

que ayuda a la composición de una cosa, mientras que los aspectos implican características o propiedades de un todo<sup>4</sup>.

## 2. ANTECEDENTES RELATIVOS A LA CLÁUSULA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE<sup>5</sup>.

El derecho prusiano usó el término de *betriebsstätt* para dilucidar la sujeción a la imposición de las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de sujetos que vivían en otros municipios, lo que lleva a concluir, que el origen de los establecimientos permanentes en el derecho tributario está en los impuestos sobre el producto y no en el impuesto sobre la renta. Así, por el año 1885, las leyes tributarias de Prusia recogieron el concepto de establecimiento permanente, que comprendía: las agencias, los lugares de dirección, las sucursales y los lugares de venta de bienes.

Sustentado en el criterio anterior, paulatinamente, esta noción de establecimiento permanente, fue fijando los parámetros internacionales en la determinación de la carga tributaria, en una actividad económica llevada a cabo por una entidad extranjera. Prueba de lo anterior, fue la inclusión por primera vez en el tratado internacional suscrito entre el Imperio Austro-Húngaro y Prusia, el 21 de junio de 1899, lo que por cierto no significó su recepción de manera general, pues solamente luego de las tres primeras décadas del

---

<sup>4</sup> Con la finalidad de demostrar que la inescindibilidad del concepto de hipótesis tributaria no está en contradicción con el reconocimiento de innumerables aspectos en la misma, el autor Paulo de Barros realiza una analogía muy ilustrativa con relación a una esfera metálica: si, en un aula de física, se propusiese como objeto de estudio una esfera metálica, inicialmente desalentaría al profesor el carácter unitario e inescindible de ese objeto. La esfera no tiene elementos o partes. No puede ser partida o desarmada. Si fuera escindida, ya no será más una esfera, sino otro objeto: dos semi esferas. Para mantener su identidad substancial, como objeto de estudio, ha de ser considerada unitariamente. Pese a ello, la esfera puede ser examinada en cuanto a las diversas propiedades, o características, o aspectos, reconocibles en su identidad sustancial, como por ejemplo, en cuanto a su forma, brillo, peso, simetría, materia, movilidad, tamaño, consistencia, densidad, etcétera; son aspectos ínsitos en su consistencia unitaria (citado por: ATALIBA, Geraldo, **Hipótesis de incidencia tributaria** (s.d., trad. cast. Montevideo, s. d. [pero 1977], pp. 80-81).

<sup>5</sup> Para mayor análisis de este acápite se puede consultar: FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Agencias y otros establecimientos permanentes, en **Manual de consultas tributarias**, n° 389 (Santiago, Editorial LegalPublishing, 2010), pp. 38-39; Vid. EL MISMO, **Establecimientos permanentes: aspectos tributarios** (Santiago, Editorial Librotecnia, 2009), pp. 23-29

siglo XX la figura se acoge de manera más recurrente en los convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional<sup>6</sup>.

En España, la Ley que reforma la Contribución de Utilidades de fecha 29 de diciembre de 1910, en el artículo 2º dispuso la sujeción de las personas jurídicas españolas y extranjeras, pero con la precisión de que las últimas realicen negocios en España. Por su parte, el artículo 2.4 de la misma ley, señalaba que tratándose de sociedades extranjeras, no se entenderá que realizan negocios en España, si no tienen establecidos en algunas de las provincias del Reino, talleres, almacenes, agencias, sucursales o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la sociedad. Relacionando las normas anteriores, en el derecho español existía la idea de establecimiento, en el sentido de la realización de negocios de la lista de actividades que se citan, y la existencia de establecimiento a través del contrato de agencia<sup>7</sup>.

Posteriormente, con la creación de la Sociedad de Naciones (SDN), por el Tratado de Versalles, el 28 de junio de 1919, que tuvo como fin implementar las bases para la paz y la reorganización de las relaciones internacionales una vez finalizada la primera guerra mundial, se estableció el primer Modelo de Convenio (1927), el cual recogió la figura de establecimiento permanente, pero sin llegar a definirlo. Sin embargo, su regulación tomó como base la fuente del origen, como forma de protección de los países más débiles, en el sentido de someter a gravámenes las rentas que tengan lugar en el territorio en el que se producen, lo que se denominó *economic allegiance*.

Fue entonces, a partir del Modelo de Convenio de la Sociedad de las Naciones, de 1928 –que resultó ser el más importante en comparación con los demás–, que la cláusula del establecimiento permanente durante este período se consolida y resulta generalmente aceptada con el criterio para poder gravar las rentas del Estado de la fuente. Sin embargo, la siguiente complejidad aparecía a la hora de determinar y asignar el rendimiento correspondiente a los establecimientos permanentes. La solución más eficaz

---

<sup>6</sup> La definición que se daba en el Convenio del Imperio Austro-Húngaro y Prusia era la siguiente: “*The term business establishment includes branch establishments, factories, depots, offices, places where purchases and sales are effected and other business facilities by which the owner, partner, manager or other permanent representative carries on his normal business activities*” (SERRANO ANTÓN, Fernando, *Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes*, en **Fiscalidad Internacional, Centro de Estudio Financieros** (Madrid, 2005), p. 149).

<sup>7</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, *Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes*, en **Fiscalidad Internacional, Centro de Estudio Financieros** (Madrid, 2005), p. 152.

fue la utilización del criterio de la contabilidad separada, sin perjuicio, que en el Modelo de Convenio de 1928, todavía se hacía alusión al acuerdo necesario entre Estados contratantes para establecer las reglas de imputación de rentas a los establecimientos permanentes (normalmente conforme a los rendimientos generados en cada uno de los territorios)<sup>8</sup>.

Con el Proyecto de Modelo de Convenio de México de 1943, se intentó dar énfasis al derecho del Estado en donde se generaba la renta, en cuanto a hacer aplicables sus impuestos en forma exclusiva, aún cuando no existiera un establecimiento permanente. Sin embargo, con el Proyecto de Modelo de Convenio de Londres de 1945, se mantuvo el criterio anterior con clara influencia de los países europeos. Asimismo, con estos últimos Modelos de Convenios, se incluyeron nuevos supuestos de establecimientos permanentes como son: las obras de construcción como establecimiento permanente; mayor sistemática en los criterios que permiten la calificación de establecimiento permanente a los contratos de agencia; y, la asunción del método de la *contabilidad separada* o *método directo* como criterio de atribución de rendimientos a los establecimientos permanentes.

El criterio de la contabilidad separada, reafirma la idea que para los efectos fiscales, el establecimiento permanente no es una parte dependiente de la casa matriz, sino una empresa totalmente autónoma, que debe determinar sus ingresos conforme a las reglas generales del país en donde desarrolla su actividad. Se sostiene que, por lo menos desde 1930, el consenso internacional ha sido que las utilidades deberían ser atribuidas a un establecimiento permanente basándose en el concepto de la empresa separada y la aplicación del principio de la distancia prudente<sup>9</sup>.

Los estudios realizados por la Sociedad de Naciones, sirvieron de base para la elaboración de los Proyectos de Convenios orientados a atenuar o evitar la doble tributación, cuyos trabajos fueron retomados tras la segunda guerra mundial, primero por la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) a través de su Comité Fiscal y después por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

---

<sup>8</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes, en **Fiscalidad Internacional, Centro de Estudio Financieros** (Madrid, 2005), p. 151.

<sup>9</sup> Cfr. BAKER, Philip y COLLIER, Richard, The attribution of profits to permanent establishments, in **Cahiers de droit fiscal International**, Volume 91b (The Netherlands, International Fiscal Association, 2006), p. 26.



(OECD), lo que se materializó en el Proyecto de Convenio de la OECD de 1963 de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, en el cual se incluyó una definición de establecimiento permanente.

Actualmente, el concepto de establecimiento permanente que más aplicación ha tenido en los tratados internacionales, es el establecido por el Modelo de Convenio de la OECD. Sin embargo, cabe hacer presente, que el Proyecto de Modelo de Convenio de la OECD del año 1963, contemplaba la siguiente definición de establecimiento permanente: “*significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad*”; en cambio, el Modelo de Convenio de la OECD de 1977 –revisado en el año 2003– modificó dicha definición señalando: “*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*”. Esta modificación, tuvo como fundamento el deseo de destacar en la primera redacción la función del lugar fijo de negocios en el que se realiza la actividad, mientras que en la segunda redacción, el lugar fijo de negocios pasa a segundo plano para incidir en la realización de una actividad de la empresa por medio del mismo. Como se analizará más adelante, el elemento de un “*lugar fijo de negocios*”, como presupuesto para calificar una determinada actividad como establecimiento permanente, en mi opinión, ha dejado de tener la trascendencia que poseía en el siglo XIX, principalmente, considerando los nuevos avances tecnológicos, que en algunos casos, se prescinde de las personas como medio para desarrollar la referida actividad empresarial.

### **3. ANTECEDENTES RELATIVOS AL COMERCIO INTERNACIONAL DESARROLLADO EN FORMA ELECTRÓNICA**

La doctrina ha utilizado distintos términos para referirse a este tipo de operaciones: comercio electrónico, comercio digitalizado, comercio virtual, *e-commerce*, *e-business*, entre otros. Sin embargo, para la precisión que amerita este trabajo, me referiré al respecto, a operaciones comerciales desarrolladas en forma electrónica. Coincidiendo con el autor Giampaolo Corabi<sup>10</sup>, si al término comercio se añade el adjetivo electrónico,

---

<sup>10</sup> CORABI, Giampaolo, Consecuencias tributarias del comercio electrónico, en **RCT**. 132/133 (2000), p. 45.

implica un cambio en las características propias del término, frente a lo cual, lo correcto es el uso del adverbio en lugar del adjetivo, lo que lleva a subrayar la manera en que se efectúa el comercio<sup>11</sup>.

El comercio internacional desarrollado en forma electrónica consiste en el intercambio de información comercial a través de redes de telecomunicación, que da lugar a negocios transfronterizos entre sujetos de distintos países, en que la entrega de los bienes o los servicios que se prestan se efectúa por medios convencionales, o bien, por medios electrónicos<sup>12</sup>. Internacionalmente se ha coincidido que en este tipo de transacciones comerciales existe un pedido que se efectúa electrónicamente y los bienes o servicios se entregan de modo tangible o electrónico<sup>13</sup>. Por tanto, lo que caracteriza este tipo de operaciones es que se verifican sin la presencia física de las partes contratantes. Así la formación del consentimiento quedará ligada por la intermediación de dos sistemas computacionales<sup>14</sup>.

Ahora bien, la mayoría de las administraciones tributarias en el mundo enfrentan a diario la difícil valla del comercio internacional desarrollado electrónicamente, en especial, el problema de determinar la carga impositiva en este tipo de operaciones verificadas entre empresas proveedoras ("*Business to Business*" o "*B2B*"), o bien, entre

---

<sup>11</sup> La precisión señalada resulta esencial para que el estudio revista de un carácter científico. El autor Norberto BOBBIO refiriéndose a la precisión terminológica, indica que "[l]a *teoria fondamentale del diritto deve essere rivolto in primo luogo a una revisione concettuale di fornire idee precise, la fissità e la chiarezza, fornendo il linguaggio giuridico di coerenza, chiarezza e rigore che richiede pensiero scientifico*". Agrega el mismo autor que, "[c]ostruire una scienza vuol dire costruire un linguaggio rigoroso, onde vale come scientificamente vera non già quella proposizione che si adegua alla verità obiettiva, ma che é espressa con termini che rispettano le regole valide nell'ambito del sistema entro cui si pone" (BOBBIO, Norberto, **Teoría della scienza giuridica** [Turín, 1950] p. 200).

<sup>12</sup> Cabe destacar que las tres principales categorías de comercio desarrollado en forma electrónica son: i) el uso de los medios electrónicos para la venta de bienes materiales o comercio *off-line*; ii) la venta de contenido digitalizado o comercio *on-line*; y iii) el acceso a internet y a las telecomunicaciones.

<sup>13</sup> "*For purposes of these reports, the term was defined narrowly, and refers only to commercial transactions in which the order is placed electronically and the goods or services are delivered in tangible or electronic ('digitized') form*". Esta definición deriva de un reporte realizado por Gary Sprague y Michael Boyle, pertenecientes a la *International Fiscal Association*, referente a la experiencia en distintos países sobre tributación en este tipo de comercio internacional, en los cuales participaron expositores de Alemania, Argentina, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Colombia, Dinamarca, España, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Nueva Zelanda, Noruega, Perú, Portugal, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Uruguay (SPRAGUE, Gary; BOYLE, Michael, *Taxation of income derived from electronic commerce*, en IFA [a cura di], **Cahiers de droit fiscal international**, V. LXXXVIa [San Francisco, 2001], p. 23).

<sup>14</sup> Sobre la formación del consentimiento se puede consultar: JIJENA, Hernán; JIJENA, Renato, **Comercio, facturas y factoring electrónico, análisis de la ley nº 19.983** (Santiago, 2008), p. 65.

empresas y consumidores finales (“*Business to Consumer*” o “*B2C*”), lo que puede quedar sujeto a una regulación nacional, esto es, de conformidad a la legislación de cada país, o bien, a una regulación convencional, caso en el cual regirá el respectivo convenio o tratado suscrito entre dos o más Estados.

Se suele pensar en estos días que esta realidad virtual de negocios es un tema reciente, sin embargo, su comienzo data de los años sesenta en USA, ligado principalmente al ámbito bélico y de la industria, tomando impulso en los años setenta en operaciones de comercio financiero<sup>15</sup>.

El autor Charles McLure<sup>16</sup> señala que, como antecedente histórico, se debe considerar el desarrollo de las tecnologías de almacenamiento y comunicación de la información. Precisa, que la comunicación es para la información lo que el transporte es para los bienes materiales: el modo de moverse a través del espacio; sin comunicación no puede haber comercio en el campo de la información. En tal sentido, McLure sintetiza cuatro fases históricas: i) una primera fase antes de ser inventada la imprenta, en donde el almacenamiento y la transmisión de las informaciones se realizaba manualmente o personalmente por los mismos individuos que generaban las obras (escultores, pintores, escribas, etcétera); ii) fase de la impresión, que permitió el almacenamiento tipográfico de las informaciones y su transmisión en forma impresa (libros, revistas, periódicos, etcétera); iii) la era eléctrica/analógica, que abrió camino a la transmisión electrónica de las informaciones y a la grabación, por parte del receptor, de las informaciones comunicadas electrónicamente; y iv) la era digital, que brindó la posibilidad de transmitir, a bajo costo, con facilidad y en forma rápida, informaciones almacenadas electrónicamente, dando origen al comercio desarrollado en forma electrónica.

El dinamismo con que ha evolucionado este tipo de operaciones ha sido el principal inconveniente de los países para establecer una regulación especial en materia tributaria. Los criterios de los Estados no son uniformes, lo que ha llevado a la mayoría de ellos a aplicar, a estas operaciones, los principios generales que imperan en sus respectivas

---

<sup>15</sup> VARGAS, Omar, Orígenes del Comercio Electrónico, en **RIF** (sine loco, 2001).

<sup>16</sup> Vid. MCLURE, Charles, **Historia de la tecnología de las comunicaciones: sus consecuencias en el campo tributario**, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (*a cura di*), **La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria** (Buenos Aires, 2000), pp. 2-17.

legislaciones tributarias, generando el constante reexamen de sus distintos alcances normativos. En forma más extrema, Riveiro<sup>17</sup> indica que “[l]os ‘dogmas’ se han relativizado y, de esta manera, se pone en tela de juicio la jurisdicción que debe aplicar la ley tributaria y evitar, así, una doble o múltiple imposición”.

En el plano internacional, hacia fines de los años ochenta, la OECD, en colaboración con otros organismos internacionales<sup>18</sup>, elaboró un conjunto de condiciones marco para el comercio internacional desarrollado en forma electrónica, en las que se plasmaron un conjunto de principios destinados a lograr un consenso internacional en la tributación en este tipo de operaciones. Estos principios de tributación se relacionan con: i) la neutralidad; ii) la equidad; iii) la eficiencia; iv) la certeza y simplicidad; v) la efectividad e imparcialidad; vi) la flexibilidad; vii) el respeto de la soberanía fiscal de los países; viii) la justa repartición de la base tributaria entre los países; y, ix) evitar la doble tributación internacional.

La neutralidad y la equidad son los principios más importantes que se han considerado en las instancias internacionales, argumentándose que la tributación debería encaminarse a asegurar la neutralidad y equidad entre las diferentes formas de comercio desarrollado electrónicamente, y entre las formas convencionales y las formas electrónicas de comercio. Las decisiones deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales. Los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares y que efectúan transacciones similares, deberían ser sometidos a niveles de imposición similares<sup>19</sup>. En otras palabras, no se puede establecer un gravamen mayor por el sólo hecho de tratarse de operaciones comerciales desarrolladas en forma electrónica.

---

<sup>17</sup> RIVEIRO, Ricardo, **Paraísos fiscales, aspectos tributarios y societarios** (Buenos Aires, 2001), p. 168.

<sup>18</sup> Como el CIAT, la Asociación de administradores tributarios de la mancomunidad británica o CATA, la Unión Europea, la Organización mundial de aduanas y la comunidad empresarial. También participaron, en aquel entonces, países no miembros de la OCDE: Argentina, Brasil, Chile, Taipel, Hong Kong, Israel, Malasia, Federación Rusa, Singapur, República Eslovaca, África del Sur (Vid. OWENS, Jeffrey, El comercio electrónico y la tributación, en CIAT [a cura de], **La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías** [Madrid, 2000], p. 34).

<sup>19</sup> “Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation” (OCDE, *Consumption tax aspects of electronic commerce* [sine loco, 2001], p. 4).

Glaize<sup>20</sup> indica que dichos principios van aparentemente encaminados a expresar que la tributación debe ser un medio y no un fin: el medio legítimo para las colectividades públicas de dotarse de recursos para proporcionar a sus poblaciones los servicios públicos necesarios, en un ambiente económico, social, educativo, cultural, etcétera. Por su parte, Altamirano<sup>21</sup> sostiene que las normas fiscales no deben distorsionar las elecciones comerciales de los agentes económicos. En opinión de Giampaolo Corabi<sup>22</sup>, la categoría de la neutralidad tributaria, o de la eficiencia tributaria, se refiere a las inversiones, en el sentido de que deben ser sometidas a tratamientos impositivos similares en las distintas jurisdicciones impositivas; la ineficiencia no afecta solamente a las relaciones internacionales entre jurisdicciones impositivas, sino que es más bien estructural, es decir, se halla dentro de cada sistema jurídico y más aún en la selección de los criterios inspiradores del derecho tributario nacional. Este último autor propone que sería más adecuado el concepto de *internal tax system impermeability*, es decir, la impermeabilidad del sistema con respecto a la evolución tecnológica, principalmente porque este concepto coincide con la idea de que el sistema impositivo tiene que ser inherente a la naturaleza de la historia, y no sólo a las manifestaciones momentáneas que la historia y los nuevos descubrimientos ponen de manifiesto.

Las condiciones marco elaboradas en el seno de la OECD, fueron acogidas por los países de la APEC en noviembre de 1998 y por los Ministros de Finanzas de la APEC en mayo de 1999<sup>23</sup>. Sin embargo, las conferencias ministeriales de las OCDE en Turku (1997) y en Ottawa (1998), marcaron importantes debates relacionados con las transacciones internacionales concretadas en forma electrónica. En Turku se habló por primera vez del tema de las telecomunicaciones y de las llamadas telefónicas vía internet, como también, de los conceptos de objeto físico y medio de transporte físico con respecto

---

<sup>20</sup> GLAIZE, Antoine, La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico, en CIAT (*a cura di*), **La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías** (Madrid, 2000), p. 56.

<sup>21</sup> ALTAMIRANO, Alejandro, La tributación directa ante el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través de internet, en **CEF (a cura di), Ciência e técnica fiscal** (Janeiro, 2000), p. 43.

<sup>22</sup> Vid. CORABI, Giampaolo, El principio de neutralidad, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (*a cura di*), **La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria** (Buenos Aires, 2000), pp. 37-40.

<sup>23</sup> OWENS, Jeffrey, El comercio electrónico y la tributación, en CIAT [*a cura di*], **La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías** (Madrid, 2000), p. 34.

a la diferente imposición sobre un mismo bien entregado por correo u obtenido a través de la *web*. Sin embargo, en esta conferencia las respuestas a los problemas planteados consistieron en proyectos de encuentros y debates más que en propuestas de leyes *ad hoc* para este tipo de operaciones. Por su parte, la conferencia de Ottawa, con excepción de analizar de manera más detallada la materia, no aportó innovaciones sustanciales<sup>24</sup>.

La Unión Europea centralizó el problema en relación con los impuestos indirectos y especialmente con el impuesto al valor agregado (IVA). Sin embargo, sus principios de imposición no han sido uniformes en comparación a USA: en efecto, mientras que en este último país se privilegia el criterio de la residencia para someter a imposición a empresas que venden vía internet en el Estado en el cual residen, en Europa se está aplicando el principio de la fuente, es decir, en el lugar en que se efectúa la compraventa<sup>25</sup>.

Si bien es cierto que a nivel internacional se han elaborado diversas propuestas para enfrentar la tributación de este tipo de operaciones comerciales, el propósito de este trabajo es el análisis de cada uno de los criterios de la hipótesis jurídica tributaria, lo que llevará a determinar si es o no necesaria una nueva regulación de la definición general de establecimiento permanente contenida en los modelos de convenio de doble tributación de la OECD y de la NU.

#### **4. LA HIPÓTESIS JURÍDICA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA PERCEPCIÓN DE LA RENTA VINCULADA AL COMERCIO INTERNACIONAL DESARROLLADO EN FORMA ELECTRÓNICA**

La regulación de la hipótesis tributaria relacionada con operaciones comerciales desarrolladas en forma electrónica, implica emprender el análisis de cada uno de sus criterios, destinados, principalmente, a precisar los distintos alcances de la norma tributaria con relación a dichas operaciones. Los criterios de la hipótesis jurídica tributaria son tres, estos, un criterio *m a t e r i a l*, *t e m p o r a l* y *e s p a c i a l*.

---

<sup>24</sup> CORABI, Giampaolo, Consecuencias tributarias del comercio electrónico, en **RCT**. 132/133 (2000), p. 50.

<sup>25</sup> CORABI, Giampaolo, Consecuencias tributarias del comercio electrónico, en **RCT**. 132/133 (2000), p. 52.

El autor Giampaolo Corabi<sup>26</sup> sostiene que el análisis del problema vinculado a operaciones de comercio desarrolladas en forma electrónica, debe partir con el examen de la teoría del nexo jurídico: hablar de nexo jurídico importa hablar de la obligación jurídica misma, toda vez que ésta se enlaza con la realidad a la cual ha de ser aplicada; el nexo, por consiguiente, se debe considerar como la obligación, o mejor aún, el enlace, con la realidad. Sin embargo, considero que este no es el mejor camino para iniciar el estudio del problema planteado, sino, más bien, resulta necesario establecer, primero, el estudio de la norma general y abstracta para luego concluir si los hechos de la realidad pueden ser o no subsumidos en ella. En este sentido, el problema debe ser enfrentado desde el nexo entre la hipótesis jurídica tributaria y la realidad en donde se desenvuelven los hechos.

Por tanto, el estudio de cada uno de los criterios de la hipótesis jurídica tributaria permitirá precisar los distintos alcances de la norma tributaria a la cual se someterán las operaciones comerciales ejecutadas en forma electrónica y, consecuentemente, determinar si es o no necesario reformular la definición genérica de establecimiento permanente contenida en el apartado 1° del artículo 5 de los modelos de convenio de la OECD y de la NU.

#### 4.1. CRITERIO MATERIAL

El criterio material constituye el punto central o núcleo de la hipótesis tributaria, representado principalmente en un verbo, como por ejemplo, dar, hacer, entregar, permanecer, percibir, obtener, transferir, etcétera. Como explica el profesor Paulo de Barros Carvalho<sup>27</sup>, el verbo encuentra su justificación en el comportamiento humano, abarcando no sólo verbos que expresan acción, sino que también aquellos verbos de estado (como ser, estar, permanecer, etcétera).

Al determinar el criterio material de la hipótesis tributaria, a propósito de una operación comercial internacional desarrollada en forma electrónica, la dificultad no se

---

<sup>26</sup> Vid. CORABI, Giampaolo, La obligación tributaria como nexo con la realidad, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (*a cura di*), **La tributación sobre el comercio electrónico**: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria (Buenos Aires, 2000), pp. 126-129.

<sup>27</sup> DE BARROS, Paulo, **Teoria da norma tributária** (3ª ed., s.l. [pero Sao Paulo], 1998), p. 125; EL MISMO, Curso de direito tributário<sup>27</sup> (São Paulo, 2009), p. 289.

presenta en la actividad comercial propiamente tal, sino que en el supuesto de percibir una renta proveniente de dichas operaciones. De lo anterior se concluye que la referida operación comercial constituye solamente un complemento del núcleo del criterio material; no interesa si se trata de una actividad que comprenda una venta, un servicio o una transferencia de intangibles; no considera la calidad de residente o domiciliado; lo único esencial es el supuesto de percibir una renta como consecuencia de una actividad determinada.

De esta forma, si se considera la definición de establecimiento permanente que entrega el Modelo de Convenio de la OECD (*“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”*), lo que interesa al criterio material es la renta que pueda percibir, independiente de la actividad económica que pueda desarrollar. Sin embargo, lo complejo será determinar si la referida renta está siendo percibida realmente por un establecimiento permanente, lo que se constituirá en un rol argumental del verbo. De esta forma, el criterio material de la hipótesis jurídica tributaria quedará identificado de la siguiente forma: «si el establecimiento permanente percibe una renta».

En la mayoría de los convenios suscritos entre los Estados el factor de *“residente de un Estado”* contratante resulta esencial para determinar la aplicación de los impuestos. Sin embargo, es en base a la misma cualidad de *“residente de un Estado contratante”* que se puede presentar el primer problema en cuanto a precisar el criterio material de la hipótesis jurídica tributaria, cuyo supuesto se relaciona con aquellas empresas que realizan en el otro Estado contratante operaciones comerciales en forma electrónica a través de un establecimiento permanente. El carácter de no residente que se vincula a un establecimiento permanente no es algo sencillo de dilucidar. El problema tiene su origen en que en la mayoría de las legislaciones no se refieren a la calidad de no residente de un establecimiento permanente, sino, más bien, al no residente que opera con un establecimiento permanente. Es así que se estima que el establecimiento permanente queda determinado, principalmente, por la actividad económica que se desarrolla en otro Estado un no residente.



El fundamento para considerar al establecimiento permanente como un no residente en el país en el cual opera, tiene una aceptación generalizada por los países, sin embargo, los argumentos de dicha consideración no han sido claros. Es en este escorzo en que cobra sentido el fundamento jurídico de considerar al establecimiento permanente como parte del “*otro Estado contratante*”, lo que se sustenta en un criterio de dependencia a la residencia de su matriz. En efecto, la residencia que el establecimiento permanente pueda tener en los hechos, no es el factor que determina su tributación, sino que dicha entidad pagará impuestos porque la actividad empresarial que desarrolla se ejerce bajo la dependencia de un no residente<sup>28</sup>. Cabe precisar que para efectos de fiscalización, por lo general, las administraciones tributarias exigen a las empresas extranjeras que operan con establecimientos permanentes, designar un mandatario con residencia, lo que no implica calificar a dicho establecimiento como un residente del Estado en el que opera.

Ahora bien, si nos centramos en el lugar fijo de negocios que exige la definición del Modelo de la OCDE para configurar la situación de un establecimiento permanente, se puede afirmar que, en los hechos, no se requiere de una oficina, un local o un departamento; tampoco se requiere de personal que desarrolle dicha actividad; puede ser, por ejemplo, un expendedor de bebidas u otra máquina controlada computacionalmente, etcétera. Como se ha venido señalando, la última revisión efectuada a la definición propuesta en el modelo de convenio de la OECD data de los años 70, la que se mantiene hasta el día de hoy: “*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*”. De dicha definición se desprende la preeminencia del lugar fijo de negocios como presupuestos para determinar un establecimiento permanente, circunstancia que no se condice con las nuevas realidades de la actividad económica, las cuales en algunos casos se llega a prescindir de la persona como medio para desarrollar una actividad empresarial.

---

<sup>28</sup> FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Agencias y otros establecimientos permanentes, en **Manual de consultas tributarias**, n° 389 (Santiago, Editorial LegalPublishing, 2010), *Agencias*, p. 65.

En consecuencia, el análisis del criterio material de la hipótesis jurídica tributaria supone la necesidad de identificar, en forma específica, la situación de aquellas empresas extranjeras que desarrollan operaciones comerciales internacionales en forma electrónica a través de establecimientos permanentes, solución que radica en precisar una nueva definición de establecimiento permanente que se ajuste a las nuevas necesidades del mercado.

Así, entonces, en los hechos, resulta complejo determinar que una actividad desarrollada en forma electrónica se ejerce como establecimiento permanente. Sin duda pueden ser múltiples las formas de concretar un procedimiento y transmisión digitalizada de información, pero el conflicto se presentará al momento de calificar dichas operaciones como un establecimiento permanente. En la opinión de Durán<sup>29</sup>, las dificultades de localización efectiva de personas físicas, jurídicas y de equipos informáticos, la facilidad de utilización de pseudónimos y sistemas de encriptación de información por los usuarios de la red, la existencia de nuevos paraísos fiscales y, por último, la propia normativa en materia de protección de datos personales, dificultan la identificación de las personas que intervienen en estas operaciones y su ubicación geográfica exacta a efectos fiscales.

En consecuencia, la discusión se centra en dilucidar si una página *web* (combinación de *software*<sup>30</sup> y datos) o un servidor (*hardware*, donde la red se encuentra almacenada) pueden ser considerados como lugares potencialmente generadores de establecimiento permanente.

Los comentarios incorporados al modelo de convenio de la OECD indican que una página *web* no constituye por sí mismo un bien tangible, por la misma razón, no cuenta con una localización que constituya un lugar de negocio. Por otra parte, el servidor que almacena dicha página y mediante el cual se accede a ella, es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un lugar fijo de negocios de la empresa que explota el servidor. Agrega el mismo organismo que, el equipo

---

<sup>29</sup> DURÁN, Vicente, Fiscalidad del comercio electrónico, especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones, en Centro de Estudios Financieros (*a cura di*), **Fiscalidad Internacional** (Madrid, 2005), p. 735.

<sup>30</sup> Los comentarios de la OECD definen un *software* como un programa, o una serie de programas, que contienen las instrucciones destinadas a una computadora, para el funcionamiento de la misma o para la ejecución de otras tareas (aplicaciones informáticas de usuario final) los cuales pueden ser transferidos por distintos medios, por ejemplo, por escrito o electrónicamente, en una cinta o en un disco magnético o en un disco de láser o en un CD-ROM (Comentarios al artículo 12, apartado 2, párrafo 12.1.).

informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo, aunque para operar prescinda de personal<sup>31</sup>.

Los mismos comentarios precisan que se debe analizar en cada caso aquellas operaciones que puedan constituir actividades preparatorias o auxiliares, las cuales no califican como establecimientos permanentes, salvo que tales actividades constituyan, en sí mismas, una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto. Así por ejemplo, frente a proveedores de servicio de internet (PSI)<sup>32</sup> –*Internet Service Provider*–, en el supuesto de contratar con terceras personas el almacenamiento de aplicaciones informáticas –*software*–, sin que dicho servidor esté a disposición de estos últimos, no se estará en presencia de un establecimiento permanente; a contrario sensu, calificará como establecimiento permanente, el supuesto de que el servidor en el cual se almacena el *software* de una empresa, a la vez, se encuentre alquilado por esta última, lo que implica que dicho servidor pasará a constituir en sí mismo parte esencial de la actividad empresarial.

Otro ejemplo, se puede graficar de la siguiente forma: una empresa de un Estado contratante fabrica fuegos artificiales y los vende a un municipio de otro Estado contratante y, además, la misma empresa celebra un contrato para llevar a cabo la actividad para lanzarlos. Para desarrollar dicha actividad, la empresa instala un *hardware* en el otro Estado contratante y desde su país, en forma computacional, hace el lanzamiento. En este ejemplo, el problema es determinar el lugar en donde se presta el servicio, es decir, si el *hardware* puede ser constitutivo de un establecimiento permanente para establecer el lugar de la prestación del servicio.

---

<sup>31</sup> Comentarios al artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE, párrafo 42.2, 42.4, 42.6.

<sup>32</sup> Para concretar las referidas operaciones de servicios o bienes digitalizables, el empresario utiliza un servidor *web* de aplicaciones, que puede ser propio o ajeno. Por su parte, el consumidor final u otras empresas para acceder a dicho servidor de aplicaciones contratan a un proveedor de servicio de internet (PSI). La localización del servidor de aplicaciones se realiza a través de una dirección IP que identifica de manera única y precisa al servidor de aplicaciones. Por su parte, las direcciones IP están definidas por cuatro series de números del 1 al 225, las cuales también pueden ser localizadas a través de su nombre de dominio (por ejemplo: *www.sii.cl*), el que permanece aunque se modifique la dirección IP (SEGARRA, Santiago, Nuevas tecnologías y administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria, en CORDÓN, Teodoro [a cura di], **Manual de fiscalidad internacional**<sup>2</sup> [Madrid, 2004], p. 1113). De esta forma los servicios o bienes digitalizables (como el *software*, música, libros, imágenes, etcétera) son descargados desde el ordenador del proveedor de internet al ordenador del cliente.

En consecuencia, si bien el criterio material de la hipótesis jurídica tributaria vinculada a una operación comercial internacional desarrollada en forma electrónica, encuentra su núcleo en el verbo percibir una renta, la dificultad se presenta en el momento de establecer si dicha operación se está realizando o no bajo la modalidad de un establecimiento permanente, cuya definición propuesta por el Modelo de la OCDE, actualmente no resulta útil para establecer dicho alcance.

Los planteamientos anteriores pueden llevar a pensar que el problema de establecer el lugar de la presencia física y el lugar en donde se realizan los servicios en forma electrónica, no es un tema ligado a la hipótesis jurídica tributaria propiamente tal, sino que se vincula al establecimiento de procedimientos adecuados de fiscalización. Sin embargo, el problema queda radicado, principalmente, en dicha hipótesis, caso en el cual, considerando las características propias del comercio desarrollado electrónicamente, se pueden establecer precisiones para considerar una determinada renta como de fuente del lugar en donde opera el establecimiento permanente, consagrando como supuesto, aquellas rentas que deriven de operaciones comerciales internacionales desarrolladas electrónicamente efectuadas con personas domiciliadas, residentes o constituidas en el otro Estado contratante, independiente del lugar de celebración del contrato, la prestación del servicio y la entrega de los bienes.

#### **4.2. CRITERIO ESPACIAL**

Paulo de Barros Carvalho<sup>33</sup> advierte que no debe referirse al criterio espacial como la propia condición o la misma circunstancia del lugar, porque estamos en el plano lógico de las descripciones hipotéticas. Por tanto, su contenido está referido al lugar en el cual se realizará el supuesto hipotético vinculado con el impuesto sobre la percepción de la renta.

En este caso, sí adquiere relevancia el criterio espacial de la hipótesis jurídica tributaria, cuyo supuesto radica en establecer el lugar en donde se percibe la renta por

---

<sup>33</sup> DE BARROS, Paulo, **Teoria da norma tributária** (3ª ed., s.l. [pero Sao Paulo], 1998), p. 125; EL MISMO, **Curso de direito tributário**<sup>21</sup> (São Paulo, 2009), p. 130.

parte del establecimiento permanente. McLure<sup>34</sup> indica que podría ser posible determinar las ventas totales, los ingresos o las rentas de un vendedor, pero sería imposible determinar el lugar donde se realizan algunas ventas. Indica el mismo autor que, en las adquisiciones realizadas mediante este tipo de comercio, hay diferentes modalidades de pago: la utilización de tarjetas de crédito y de débito, emitidas por las instituciones financieras estadounidenses, las cuales no representaría problema para los administradores tributarios de los Estados; los controles sobre la contabilidad facilitarían la administración<sup>35</sup>.

Cabe destacar, que países como España utilizan sistemas de interceptación denominados *sniffers*, consistentes en un dispositivo *hardware* o *software* diseñado para interceptar y almacenar información. Dichos sistemas se han aplicado, previo mandamiento judicial, en denuncias por distribución no autorizada de programas, obras multimedia y bases de datos jurídicas a través de internet. Tras treinta días de intervención telemática se obtuvieron pruebas concluyentes, ya que en los mensajes transmitidos y copiados en disco duro se hallaron catálogos, pedidos, órdenes de transferencias de fondos y los propios programas distribuidos ilícitamente<sup>36</sup>.

#### 4.3. CRITERIO TEMPORAL

El criterio temporal se refiere a la descripción del momento en que se tendrá por configurado el supuesto hipotético.

El autor Paulo de Barros<sup>37</sup> clasifica la hipótesis tributaria con relación a su criterio temporal en: i) hipótesis tributaria que prevé el momento exacto para la ocurrencia del supuesto hipotético descrito; ii) hipótesis tributaria que no hace alusión al momento en

---

<sup>34</sup> Vid. MCLURE, Charles, ¿Qué es el comercio electrónico?, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (a cura di), **La tributación sobre el comercio electrónico**: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria (Buenos Aires, 2000), pp. 114-119.

<sup>35</sup> MCLURE, Charles, ¿Qué es el comercio electrónico?, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (a cura di), **La tributación sobre el comercio electrónico**: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria (Buenos Aires, 2000), p. 122.

<sup>36</sup> SEGARRA, Santiago, SEGARRA, Santiago, Nuevas tecnologías y administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria, en CORDÓN, Teodoro [a cura di], **Manual de fiscalidad internacional**<sup>2</sup> [Madrid, 2004], p. 1119.

<sup>37</sup> DE BARROS, Paulo, **Teoria da norma tributária** (3ª ed., s.l. [pero Sao Paulo], 1998), p. 125; EL MISMO, **Curso de direito tributário**<sup>21</sup> (São Paulo, 2009), pp. 140-142.

que deba ocurrir el supuesto. Dentro de la primera, el criterio temporal puede estar definido en forma expresa (por ejemplo, impuesto territorial, caso en el cual, la hipótesis indica con precisión la fecha en que nace la obligación tributaria) o implícita (como el impuesto sobre la percepción de la renta); en cambio, en la segunda clasificación, la hipótesis tributaria puede acontecer en cualquier circunstancia de tiempo.

Es así que en la hipótesis tributaria del impuesto sobre la percepción de la renta, el criterio temporal tiene un carácter implícito relacionado con el momento en que se perciba una determinada renta. Sin embargo, en el caso del comercio internacional desarrollado en forma electrónica, no reviste mayor complejidad la precisión del criterio temporal, atendido a que éste no se vinculará directamente con la actividad propiamente tal, sino que con la percepción de las rentas obtenidas a través de dichas operaciones.

## **5. PROPUESTA DE DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LOS MODELOS DE CONVENIO DE LA OECD Y DE LA NU**

Se han analizado cada uno de los criterios de la hipótesis tributaria –material, espacial y temporal– vinculados al impuesto sobre la percepción de las rentas, con la finalidad de establecer si la definición de establecimiento permanente propuesta por los modelos de convenio de la OECD y de la NU, se condicen con las nuevas necesidades del mercado, en particular, con las operaciones de comercio internacional desarrollado en forma electrónica. En este sentido, si se aborda cada uno de los elementos que conforman la definición propuesta por dichos modelos en el apartado 1º del artículo 5, se puede concluir que lo esencial ya no es el lugar fijo de negocios, sino la actividad empresarial desarrollada en otro Estado.

Como se analizó en el acápite anterior, los problemas que enfrenta la institución del establecimiento permanente vinculado con el impuesto sobre la percepción de la renta, radican en el criterio material de la hipótesis tributaria. En lo que se refiere a aquellas empresas que realizan en el otro Estado contratante operaciones comerciales en forma electrónica a través de un establecimiento permanente, propongo que la definición de esta última institución establecida en el apartado 1º del artículo 5 del Modelo de Convenio de

la OECD y de la NU, se enmarque, principalmente, en la actividad económica que se desarrolle en otro Estado, independiente del lugar de operaciones.

En consecuencia, una definición de establecimiento permanente acorde con las nuevas necesidades del comercio internacional podría radicar en los siguientes términos: una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar fijo de operaciones. En este sentido, el elemento del lugar fijo de negocios deja de ser prescindible para la definición de establecimiento permanente, sin perjuicio que en algunos casos puede ser determinante a la hora de calificar dicha actividad.

## **6. CONCLUSIONES**

i) El estudio de cada uno de los criterios de la hipótesis jurídica tributaria –material, espacial y temporal– vinculados al impuesto sobre la percepción de las rentas en operaciones comerciales internacionales desarrolladas en forma electrónica, permitió establecer que la dificultad se presenta en el momento de establecer si dicha operación se está realizando o no bajo la modalidad de un establecimiento permanente, cuya definición propuesta por el Modelo de la OCDE, actualmente no resulta útil para establecer dicho alcance.

ii) Los acápites anteriores han permitido concluir que la definición genérica de establecimiento permanente establecida en el apartado 1º del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OECD y de la NU, no se ajusta a las nuevas formas de comercio internacional, en particular, aquellas desarrolladas de manera electrónica, frente a lo cual se hace indispensable establecer una nueva regulación de dicha disposición destinada a colmar posibles vacíos en la aplicación de los tratados internacionales.

iii) Se propone adecuar la referida disposición en los siguientes términos: *1.- A efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar fijo de operaciones.*

iv) Considerando las características propias del comercio desarrollado electrónicamente, se pueden establecer precisiones al concepto de establecimiento permanente. En este sentido, se propone complementar el artículo 5 de los citados

modelos de convenio, incorporando un nuevo apartado que califique como renta de fuente del Estado en donde opera el establecimiento permanente, las que deriven de actividades comerciales internacionales desarrolladas electrónicamente, cuyo beneficiario sea una persona residente en dicho Estado, o empresas constituidas en él, independiente del lugar de celebración del contrato, la prestación del servicio o la entrega de los bienes.



## BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel; VODANOVIC, Antonio, **Tratado de derecho civil** (Santiago, 2005), I.

ALTAMIRANO, Alejandro, La tributación directa ante el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través de internet, en **CEF (a cura di), Ciência e técnica fiscal** (Janeiro, 2000).

ATALIBA, Geraldo, **Hipótesis de incidencia tributaria** (s.d., trad. cast. Montevideo, s. d. [pero 1977]).

BOBBIO, Norberto, **Teoría della scienza giuridica** [Turín, 1950].

BRAVO, Juan, **Nociones fundamentales de derecho tributario** (s.l. [pero Bogotá], 2000).

CORABI, Giampaolo, El principio de neutralidad, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (*a cura di*), **La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria** (Buenos Aires, 2000).

CORABI, Giampaolo, La obligación tributaria como nexo con la realidad, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (*a cura di*), **La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria** (Buenos Aires, 2000).

CORABI, Giampaolo, Consecuencias tributarias del comercio electrónico, en **RCT**. 132/133 (2000).

DE ARAÚJO, Almicar, **El hecho generador de la obligación tributaria** (1964, trad. cast. Buenos Aires, 1964).

DE BARROS, Paulo, **Teoria da norma tributária** (s.l. [pero Sao Paulo], 1998).

DE BARROS, **Curso de direito tributário** (São Paulo, Brasil, 2009).

DUCCI, Carlos, **Derecho civil** (Santiago, 2007).

DURÁN, Vicente, Fiscalidad del comercio electrónico, especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones, en Centro de Estudios Financieros (*a cura di*), **Fiscalidad Internacional** (Madrid, 2005).

FAÚNDEZ, Antonio, Agencias y otros establecimientos permanentes, en **Manual de consultas tributarias**, n° 389 (Santiago, 2010).

FAÚNDEZ, Antonio, **Establecimientos permanentes**: aspectos tributarios (Santiago, 2009).

\_\_\_\_\_. Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes, en **RDE**. n° 21 (2010).

FERNÁNDEZ, Mario; FERNÁNDEZ, Héctor, **Principios de derecho tributario** (Santiago, 1952).

FIGUEROA, Patricio, **Manual de derecho tributario, el impuesto a la renta, parte general** (Santiago, 2007).

GIANNINI, Achille, **Istituzioni di diritto tributario** (1956, trad. cast. Madrid, 1957).

GLAIZE, Antoine, La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico, en CIAT (*a cura di*), **La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías** (Madrid, 2000).

JARACH, Dino, **El hecho imponible** (Buenos Aires, 1982).

JIJENA, Hernán; JIJENA, Renato, **Comercio, facturas y factoring electrónico, análisis de la ley n° 19.983** (Santiago, 2008).

MASSONE, Pedro, **El hecho jurídico tributario** (Valparaíso, 1969).

MCLURE, Charles, ¿Qué es el comercio electrónico?, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (a cura di), **La tributación sobre el comercio electrónico**: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria (Buenos Aires, 2000).

MCLURE, Charles, Historia de la tecnología de las comunicaciones: sus consecuencias en el campo tributario, en MCLURE, Charles y CORABI, Giampaolo (a cura di), **La tributación sobre el comercio electrónico**: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria (Buenos Aires, 2000).

OCDE, Consumption tax aspects of electronic commerce (sine loco, 2001).

OWENS, Jeffrey, El comercio electrónico y la tributación, en CIAT (a cura di), **La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías** (Madrid, 2000).

PAOLINELLI, Ítalo, **Contrato y tributación** (Valparaíso, 1984).

PÉREZ, José y PÉREZ, Miguel, **Fundamentos de derecho tributario** (Madrid, 2002).

POSADAS, Gervasio, **Derecho tributario** (Montevideo, s.d. [pero 1959]).

RIVEIRO, Ricardo, **Paraísos fiscales, aspectos tributarios y societarios** (Buenos Aires, 2001).

SAINZ, Fernando, **Notas de derecho financiero** (Madrid, 1976), I.

SAINZ, Fernando, **Lecciones de derecho financiero** (Madrid, 1993).

SEGARRA, Santiago, Nuevas tecnologías y administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria, en CORDÓN, Teodoro (a cura di), **Manual de fiscalidad internacional** (Madrid, 2004).

SPRAGUE, Gary; BOYLE, Michael, Taxation of income derived from electronic commerce, en IFA (a cura di), **Cahiers de droit fiscal international**, V. LXXXVIa (San Francisco, 2001).

VARGAS, Omar, Orígenes del Comercio Electrónico, en **RIF** (sine loco, 2001).

VILLEGAS, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario** (Buenos Aires, 2001).