

**EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD TRIBUTARIO A LA LUZ DEL COMERCIO
ELECTRÓNICO**

ALEKSAN OUNDJIAN BARROS

Monografía para optar por el título de abogado

Director

Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES

**COLEGIO MAYOR NUESTRA SEÑORA DEL ROSARIO
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
BOGOTÁ D.C
2002**

INTRODUCCIÓN

Es un hecho que el comercio electrónico, como nuevo ámbito de interacción de las personas naturales y jurídicas, genera incertidumbre en cuanto a los efectos jurídicos que esas relaciones proyectan en todas las ramas del derecho.

Fruto de esos cuestionamientos, se han propuesto varias tendencias sobre el tratamiento jurídico del fenómeno electrónico. Por una parte hay quienes sugieren que el Internet debe ser una zona sin regulación alguna. Otros por el contrario señalan que debe existir una regulación estricta, para lo cual deben crearse nuevos principios y normas que cobijen los supuestos de hecho que se presentan en el entorno virtual. Finalmente encontramos un grupo que reconoce la necesidad de una regulación del Internet, pero no a través de nuevas figuras sino por medio de la interpretación, es decir, de la adaptación de las figuras tradicionales a los nuevos fenómenos virtuales.

Lo cierto es que el comercio electrónico constituye una gran fuente de ingresos tanto para el particular como para el Estado, y si bien uno y otro pueden aprovecharse de ese mercado actuando en él directamente como sujetos activos del mismo en relaciones comerciales, el segundo tiene un interés mayor, en la medida que el comercio electrónico le representa una potencial y promisoría fuente de ingresos ordinarios (tributarios) cuya viabilidad depende de las herramientas que tiene y tenga. Los nuevos escenarios de globalidad en que se mueven los nacionales y los extranjeros residentes o no, dentro de un Estado, bajo el contexto de un derecho de mercado ampliado y en continuo crecimiento, explica la razón por la cual se ha generado una *tendencia impositiva*.

La clave del éxito de la nueva tendencia impositiva yace en el buen manejo de la misma, mediante políticas nacionales e internacionales, tratados bilaterales y multilaterales, modelos legislativos, etc., todo lo cual está siendo profundamente estudiado por muchos

países que tienen como horizonte la clara potencialidad económica y la naturaleza global del fenómeno electrónico que hoy en día es un mercado que mueve billones de dólares al año, por ser un espacio en el cual el desarrollo es interestatal y por ende más ágil y eficiente.

Reconocemos la necesidad de efectuar este estudio en Colombia a nivel tributario, con el fin de preparar paso a paso la incorporación de nuestro país al sistema global del comercio electrónico. Para tal efecto destacamos que es preciso responder a tres preguntas: ¿qué gravar?, ¿cómo gravar? y ¿dónde gravar?

Puesto que el campo tributario es tan extenso y teniendo en cuenta las especiales características del derecho tributario, consideramos que el estudio debe comenzar por responder a la tercera de las preguntas enunciadas, *¿dónde gravar?*, puesto que en un ámbito global y de naturaleza económica como es el comercio electrónico, esta pregunta prevalece sobre las demás, ya que de su solución se determina el Estado que estará legitimado para percibir los ingresos derivados de una relación jurídica – comercial llevada a cabo en el medio electrónico y que será materia de tributación.

Jurídicamente, el dónde gravar hace referencia al principio de territorialidad tributario donde se ubica el elemento espacial del hecho generador de un tributo, elemento que unifica dos aspectos: el ámbito de aplicación de la ley tributaria y la extensión misma del poder tributario. Su importancia nos ha motivado a escogerlo como objeto de nuestro trabajo, partiendo de las normas generales y principios tributarios y tomando como modelo de análisis comparativo los impuestos más relevantes a nivel nacional, extranjero e internacional: el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

Establecer correctamente este elemento desde la perspectiva del comercio electrónico es crucial para efectos recaudatorios. En consecuencia, cómo conciliar la potestad legislativa y la capacidad coercitiva de un Estado en el escenario electrónico y cómo se establece la extensión del poder tributario dentro de dicho escenario constituye el problema que abordaremos en las páginas siguientes.

Nuestro estudio se ha de centrar en el área teórica expuesta, buscando solucionar el problema planteado a través de la revisión de la regulación y doctrina tributaria nacional y extranjera sobre el elemento espacial del hecho generador del tributo, partiendo de los impuestos de renta y ventas, determinando qué partes de la teoría son aplicables al comercio electrónico, cuáles deben ser replanteados y en qué forma, teniendo siempre en cuenta los avances internacionales impositivos sobre el tema y procurando orientar al legislador en su labor normativa no solo para un período coyuntural, sino para la elaboración de las normas tributarias que pretenda proferir en el futuro.

Para efectos de este estudio, hemos optado por utilizar una metodología ceñida al análisis de información secundaria sobre la legislación, doctrina y jurisprudencia existente en Colombia y los países prototipo escogidos – Estados Unidos para el sistema jurídico anglosajón, Argentina y Brasil para el sistema jurídico latinoamericano y España y Francia para el sistema jurídico europeo—. Debido a la reducida bibliografía nacional, nos concentraremos especialmente en bibliografía extranjera, documentos y estudios que aparecen en forma documental o digital y conferencias gubernamentales o privadas. Partiendo de ello, hemos utilizado un método analítico y comparativo, referido a teorías existentes.

El trabajo está dividido en cinco capítulos estructurados de manera secuencial, sustentados además en elementos legislativos de derecho comparado, con el fin de ubicar el problema jurídico dentro de la dogmática tributaria, para así poder formular las conclusiones y recomendaciones que sean apropiadas para solucionar el problema planteado.

El primer capítulo – La Tecnología de la Información – busca familiarizar al lector con el *modus operandi* del Internet y del Comercio Electrónico, destacando los principales conceptos que se manejan en el mundo virtual y precisando sus alcances en el ámbito jurídico tributario.

El segundo capítulo – El Hecho Generador – centra su estudio en el elemento esencial más importante de la obligación tributaria sustancial a nivel teórico y desde la perspectiva del derecho comparado, con el fin de establecer la noción de hecho generador de un tributo, sus elementos, sus implicaciones a la luz del comercio electrónico, utilizando como punto de referencia los dos tributos indicados.

El tercer capítulo – Ámbito de Aplicación Espacial de la Ley Tributaria – analiza a nivel teórico y de derecho comparado, el aspecto general del principio de territorialidad tributario, que gira entorno al concepto de poder tributario. Su correcto entendimiento es presupuesto ineludible para comprender la forma como cada Estado consagra el hecho generador de un tributo y los elementos que lo integran, ente ellos, el elemento espacial.

El cuarto capítulo – El Hecho Generador y la Aplicación Espacial de la Ley tributaria en Colombia – busca aplicar los conceptos que se han establecido en los capítulos anteriores a la legislación nacional colombiana, para efectuar desde el punto de vista legal un análisis comparativo entre los Estados prototipo y Colombia.

El quinto capítulo – La Extensión de la Ley Tributaria – aborda el aspecto especial del principio de territorialidad tributario y es el corazón del problema jurídico que hemos planteado. En la secuencia de nuestro análisis está ubicado al final, en la medida que su estudio requiere conocer y manejar los aspectos teóricos vistos en los capítulos precedentes, debido a que entraña la determinación de los criterios de vinculación de la obligación tributaria sustancial, que se encuentran contemplados en el elemento espacial del hecho generador del tributo y que son establecidos por el legislador en ejercicio de su poder tributario.

El capítulo sexto es el resultado de los cinco capítulos precedentes. En él consignamos las conclusiones a las que arribamos como consecuencia del análisis e interrelación de los diferentes temas abarcados y destacamos las recomendaciones más importantes que hemos sustentado a lo largo de nuestro trabajo.

INDICE GENERAL	Pág.
Introducción	ii
I. Capítulo Primero – La tecnología de la Información	1
1. Generalidades	1
2. El Internet	3
2.1. Evolución	3
2.2. Dinámica	6
2.3. Estructura	7
3. El Comercio Electrónico	13
3.1. Concepto	14
3.2. Ámbito de Aplicación	15
3.3. Beneficios	18
3.4. Los Pilares del Comercio Electrónico	21
3.4.1. La Anonimidad	21
3.4.2. La Seguridad	23
3.4.2.1. La Firma Digital	26
3.4.2.2. Las Entidades de Certificación	33
3.4.3. El Dinero Digital	40
4. Conclusión	46
II. Capítulo Segundo – El Hecho Generador	48
1. Generalidades	48
1.1. Cuestión Terminológica	54
1.1.1. La Doctrina Tributaria	54
1.1.2. Nuestra Posición	57
2. Elementos del Hecho Generador	62
3. El Comercio Electrónico y el Hecho Generador	66
4. El Hecho Generador en el Derecho Comparado	75
4.1. Brasil	76
4.1.1. Generalidades del Sistema	76
4.1.2. Impuesto Sobre la Renta	80
4.1.2.1. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas	82
4.1.2.2. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas	93
4.1.3. Impuesto Sobre el Valor Agregado	98
4.1.3.1. Impuesto Sobre Productos Industrializados (IP)	99

4.1.3.2.	Impuesto a la Circulación de Mercancías y Servicios de Transporte Intermunicipal e Interestadual (ICMS)	101
4.1.3.3.	Impuesto Sobre los Servicios de Cualquier Naturaleza (ISS)	105
4.2.	Argentina	107
4.2.1.	Generalidades del Sistema	107
4.2.2.	Impuesto Sobre las ganancias	111
4.2.3.	Impuesto Sobre el Valor Añadido	117
4.3.	España	126
4.3.1.	Generalidades del Sistema	126
4.3.2.	Impuesto Sobre la Renta	130
4.3.2.1.	Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF	131
4.3.2.2.	Impuesto Sobre Sociedades IS	133
4.3.2.3.	Impuesto Sobre la Renta de No Residentes	135
4.3.3.	Impuesto Sobre el Valor Añadido	138
4.3.3.1.	Operaciones Interiores	139
4.3.3.1.1.	Entrega de Bienes	140
4.3.3.1.2.	Prestación de Servicios	143
4.3.3.2.	Adquisiciones Intracomunitarias	147
4.3.3.3.	Importaciones	150
4.4.	Francia	152
4.4.1.	Generalidades del Sistema	152
4.4.2.	Impuesto Sobre la Renta	155
4.4.2.1.	Impuesto Sobre la Renta IR	156
4.4.2.2.	Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas IS	166
4.4.3.	Impuesto Sobre el Valor Agregado	169
4.4.3.1.	Entrega de Bienes	170
4.4.3.2.	Prestación de Servicios	173
4.4.4.	Adquisiciones Intracomunitarias	175
4.4.5.	Importaciones	177
4.5.	Estados Unidos	179
4.5.1.	Generalidades del Sistema	179
4.5.2.	Impuesto Sobre la Renta	185
4.5.3.	Impuesto Sobre las Ventas – Sales Tax –	193
5.	Análisis Comparativo	200
5.1.	Generales	201
5.2.	Impuesto Sobre la Renta	202
5.3.	Impuesto Sobre el Valor Agregado	204

III. Capítulo Tercero – Ámbito de Aplicación Espacial de la

Ley Tributaria	207
1. Conceptos y Alcances	207
1.1. Principios Influyentes del Derecho Internacional Público	207
1.2. El Poder Tributario	210
1.2.1. Poder Tributario y Soberanía	210
1.2.2. El Concepto de Poder Tributario	213
1.2.3. Poder Tributario, Potestad Tributaria y Competencia de Gestión	215
1.2.4. Características del Poder Tributario	219
1.3. El Poder Tributario en el Derecho Comparado	220
1.4. El Poder Tributario y la Jurisdicción	222
1.5. Conclusión	224
2. Comercio Electrónico y Aplicación de la Ley Tributaria en el Espacio	225
 IV. Capítulo Cuarto – El Hecho Generador y la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria en Colombia	 234
1. Generalidades del Sistema	234
2. Ámbito de Aplicación Espacial de la Ley Tributaria en Colombia ..	239
3. El Hecho Generador en Colombia	243
3.1. El Impuesto Sobre la Renta	244
3.2. El Impuesto Sobre el Valor Agregado	250
3.2.1. La Venta de Bienes Corporales Muebles	252
3.2.2. La Prestación de Servicios en el Territorio Nacional	256
3.2.3. La Importación de Bienes Corporales Muebles	257
4. El Comercio Electrónico, el Hecho Generador y el Ámbito de Aplicación Espacial de la Ley Tributaria en Colombia	262
 V. Capítulo Quinto – La Extensión de la Ley Tributaria	 274
1. Generalidades	274
2. Criterios de Vinculación de la Obligación Tributaria	279
2.1. El Criterio de la Fuente	279
2.2. El Criterio de la Nacionalidad	281
2.3. El Criterio del Domicilio	283
2.4. El Criterio de la Residencia	287
2.5. El Criterio del Establecimiento Permanente	290

2.6.	El Criterio de la Base Fija	295
3.	Los Criterios de Vinculación en Colombia y en el Derecho Comparado	299
3.1.	Brasil	300
3.1.1.	Impuesto Sobre la Renta	300
3.2.	Argentina	307
3.2.1.	Impuesto Sobre las Ganancias	307
3.2.2.	Impuesto Sobre el Valor Agregado	312
3.3.	España	313
3.3.1.	Impuesto Sobre la Renta	313
3.3.2.	Impuesto Sobre el Valor Añadido	324
3.4.	Francia	329
3.4.1.	Impuesto Sobre la Renta	329
3.4.2.	Impuesto Sobre el Valor Añadido	340
3.5.	Estados Unidos	343
3.5.1.	Impuesto Sobre la Renta	343
3.5.2.	Impuesto Sobre el Valor Agregado	356
3.6.	Colombia	357
3.6.1.	Impuesto Sobre la Renta	357
3.6.2.	Impuesto Sobre el Valor Agregado	379
4.	Los Criterios de Vinculación y el Comercio Electrónico	387
4.1.	Impuesto Sobre la Renta	388
4.1.1.	El Criterio de la Fuente	390
4.1.2.	El Criterio de la Residencia y el Criterio del Domicilio	391
4.1.3.	El Criterio de la Nacionalidad	393
4.1.4.	El Criterio del Establecimiento Permanente	396
4.1.4.1.	¿El Servidor o la Página Web constituyen un lugar o instalación de negocios?	398
4.1.4.1.1.	Primer Escenario	398
4.1.4.1.2.	Segundo Escenario	399
4.1.4.1.3.	Conclusión	400
4.1.4.2.	La Fijeza del Lugar de Negocios y su Aspecto Temporal, la Permanencia	400
4.1.4.2.1.	Cuantificación y Cualificación: Una alternativa para el mundo virtual	401
4.1.4.2.2.	Cuantificación y Cualificación: Cómo implementar la solución	403
4.1.4.3.	Ejercicio de Actividades Empresariales A Través del Lugar de Negocios	404
4.1.4.3.1.	La Existencia de Personal Como Condición Para El Ejercicio de una Actividad de Negocios	405
4.1.4.4.	La Inexistencia de una Actividad Preparatoria o Auxiliar	408
4.1.4.5.	Conclusión	410
4.2.	Impuesto Sobre las Ventas	410

4.3.	Conclusión	417
4.4.	Los Criterios de Vinculación y el Comercio Electrónico en Colombia y en el Derecho Comparado	419
4.4.1.	Brasil	419
4.4.2.	Argentina	420
4.4.3.	España	423
4.4.4.	Francia	425
4.4.5.	Estados Unidos	429
4.4.6.	Colombia	431
4.4.6.1.	Las Innovaciones Legales	432
4.4.6.2.	La Doctrina Administrativa Tributaria – DIAN –	439
4.4.6.3.	La Doctrina Nacional Tributaria	444
VI.	Capítulo Sexto – Conclusiones y Recomendaciones	451
1.	Conclusiones	451
2.	Recomendaciones	458
2.1.	Al Congreso Nacional	458
2.2.	Al Gobierno Nacional	462
2.3.	A las Administraciones Fiscales	463
2.4.	A los Operadores del Derecho	464
	Bibliografía	466

I. La Tecnología de la Información

1. Generalidades

El objeto del presente trabajo, en esencia jurídico tributario, requiere que el lector se familiarice con la terminología utilizada en el comercio electrónico.

El comercio electrónico es un factor de desarrollo económico a través de la aplicación de los avances tecnológicos desde dos puntos de vista: en la cadena de potencialidad económica, como mecanismo de impulso de cada uno de los factores de la producción de bienes y servicios, con su colateral aumento de la necesidad de mano de obra y por consiguiente como elemento generador de trabajo; como una nueva fuente de ingresos para los miembros de un Estado e incluso, y esta es la perspectiva Estatal, como una fuente de ingresos para sí mismo, la cual se genera al abrir un nuevo mercado comercial de índole global y sin limitaciones espaciales ni geográficas.

Por consiguiente, presenta un gran potencial de ingresos, especialmente para un Estado, pero esa potencialidad se ve condicionada en gran parte por las posibilidades que éste tenga de asumir las garantías que impulsen dicha fuente de ingresos, al dar a los usuarios la seguridad y confianza en el medio electrónico. Estas metas difícilmente podrán lograrse sin una adecuada regulación, lo que demuestra el por qué la mayoría de los países del mundo han abordado su estudio inicial desde una perspectiva jurídica.

Todo lo anterior involucra nuevos costos que evidentemente no pueden encontrar su cobertura en los ingresos tradicionales, sino que por el contrario deben buscar su sustento en un medio alternativo, que no es otro que el mismo comercio electrónico. Además, en la medida en que el comercio electrónico es hoy en día una fuente de ingresos considerable, al desarrollar la confianza en él, es claro que tomará un auge rentístico sin igual, y del cual cualquier Estado querrá beneficiarse.

Los medios como un Estado se procura a esos ingresos toma variadas formas y denominaciones, pero una de esas formas es común a todos los países, y se refiere a la tributación. Dentro del conjunto de tributos que se contemplan en un Estado, siendo éstos los mecanismos más importantes en la financiación de las actividades del mismo, se destacan los impuestos sobre la renta y sobre el valor agregado. Al ser erogaciones obligatorias para los asociados, en la medida que éstos cumplan con su deber legal como ciudadanos, el Estado contará con una fuente básica de ingresos encaminados a cumplir su fin primordial que no es otro que el del bienestar de sus miembros.

Si bien en cada nación existen distintos tipos de tributos que no encuentran un equivalente en los demás países, diferencia que se acentúa aún más cuando los países se rigen por un sistema federal, los dos tributos antes mencionados son comunes entre los Estados, al menos en cuanto a sus principios. Estos dos tributos se han generalizado y las relaciones internacionales tributarias giran en torno a diferentes problemáticas que se presentan en cuanto a las regulaciones de aspectos particulares de dichos impuestos,

sus efectos en las economías y en la inversión, etc. **Siendo los dos impuestos más significativos a nivel internacional, y considerando que son los únicos que se muestran relativamente homogéneos en el mundo, los cambios tecnológicos que afecten las relaciones comerciales entre las personas naturales y jurídicas deben estudiarse a la luz de estos dos impuestos, los cuales se verán afectados en mayor grado, dada su importancia.**

Es claro que la conjugación de las implicaciones del factor tributario con el factor electrónico–comercial han comenzado a incidir en las tendencias actuales de imposición. Lo anterior conlleva a que a corto plazo la imposición se convierta en una realidad, puesto que se estima que el mercado tradicional perderá fuerzas y habrá un correlativo aumento del mercado del comercio electrónico. Esto significa menores ingresos para un Estado por conceptos tradicionales, en especial el impuesto de renta y el impuesto sobre el valor agregado, los cuales se van a ver afectados en mayor grado al ser éstos los tributos que más relevancia tienen a nivel nacional e internacional para un Estado. Frente a este marco surgen dos posibilidades: la primera, encaminada a encontrar substitutos para dichos tributos; la segunda que intentaría adaptar sus disposiciones a la nueva generación electrónica. Es allí cuando el Estado deberá aprovechar el cambio para percibir ingresos tributarios que le permitan cumplir sus nuevas funciones, las que venía cumpliendo (compensando los ingresos que dejó de percibir por la variación de su fuente) e incluso asumiendo algunas nuevas.

No hay que olvidar que el comercio electrónico es un mundo de constante cambio tecnológico, caracterizado por avances rápidos, que permiten innovaciones en períodos muy cortos. La regulación que se establezca debe estar acorde con esta realidad, so pena de convertirse, como en numerosas ocasiones ha ocurrido, en letra muerta.

El comercio electrónico es fruto del desarrollo del Internet, y por ello supone un conocimiento de las definiciones y conceptos que desde hace 25 años vienen evolucionando dentro de este sistema de comunicaciones basado en la idea de una red.

Es importante familiarizarse con las tecnologías que componen el Internet para poder entender los temas jurídicos que el Internet genera y en especial, aquellos que constituyen el objeto de este trabajo. Por consiguiente, comenzaremos con una síntesis de la evolución del Internet, con base en la cual precisaremos su dinámica y estructura, para poder estudiar en qué consiste el comercio electrónico, su concepto, ámbito de aplicación, beneficios y factores esenciales, y destacando algunos puntos que consideramos de interés para el derecho tributario.

2. El Internet

2.1. Evolución

El término Internet se utiliza para describir un grupo global de *redes* interconectadas que permite que el público acceda tanto a la información como a una serie de servicios, a la vez que facilita la creación de relaciones sociales y comerciales con personas localizadas geográficamente en diferentes países.

Una **red** es un grupo de computadoras conectadas a través de un equipo de comunicaciones con su correspondiente programa de computación (software) que permite compartir información entre colegas. Si bien el Internet se compone de redes, existe una diferencia primordial entre estos dos términos. Cada red de la cual se compone el Internet tiene un propietario que por lo general es una organización, bien de derecho público o bien de derecho privado. Pero el Internet no es objeto de dominio por parte de ninguna organización o gobierno.

Los inicios del Internet fueron precarios, puesto que al principio estaba compuesto por una sola red, conformada únicamente por 4 computadoras localizadas en diferentes universidades de los Estados Unidos: (1) en la Universidad de California en L.A., (2) en la universidad de California en Santa Barbara, (3) en la Universidad de Utah y (4) en el Instituto de Investigación de Stanford.

En lo años 60, el gobierno de Estados Unidos inició la financiación de una investigación tendiente a desarrollar tecnología de intercambio de paquetes y redes de comunicación (“packet-switching technology and communications networks”), para lo cual el Departamento de Defensa fundó el trabajo inicial a través de una entidad conocida como el ARPA o *Advanced Research Projects Agency*. La red ARPA o ARPANET, fue designada para ser un sistema descentralizado. Esta descentralización se obtuvo como resultado de un plan para producir un sistema con la habilidad de reencausar las comunicaciones en el evento de un ataque en una sección individual de la red. Sin embargo, hay personas que sugieren que esta descentralización fue una decisión

necesaria para el uso de un paquete de intercambio de tecnología, que como veremos más adelante, por naturaleza, es más eficiente.

En 1980 ARPANET se expandió hasta conectar varias computadoras alrededor del mundo. El Internet, que hasta este momento excluía el correo electrónico, comenzaba a crecer lenta pero constantemente. En 1987, IBM, MCI y Merit, con patrocinio de la Fundación nacional de Ciencias (National Science Foundation – NSF –), desarrollaron NSFNET, una red nacional de alta velocidad basada en protocolos de Internet cuyo fin era conectar instituciones educacionales y de investigación. En 1991 y 1992, la NSF asumió la responsabilidad de coordinar y financiar la administración de la infraestructura del Internet que no estaba enfocada para fines militares. Fue así, como en diciembre de 1992, la NSF celebró un acuerdo cooperativo con NSI (Network Solutions, Inc.), para algunos de los servicios que administraba, en especial los servicios de registro de los nombres de dominio.

En 1994, se introdujo el sistema de redes conocido como la World Wide Web, también llamado la “Red”, que es la interface gráfica del *usuario* de Internet, y que conllevó finalmente al exorbitante crecimiento tanto en tamaño como en uso del Internet, con lo cual el sistema creado inicialmente para fines militares, ampliado al poco tiempo al sector investigativo y académico, se extendió a lo que hoy en día son usuarios residenciales y empresariales.

Esta breve historia que hemos expuesto sobre la evolución de la Red, lleva a preguntarnos ¿Cómo opera el Internet?

2.2. Dinámica

El Internet toma datos, los rompe en partes separadas, a las cuales se les denomina paquetes, y los envía a través de las *rutas disponibles* a una computadora destino.

El concepto de rutas disponibles se explica mejor diferenciándolo con la manera en que opera una línea telefónica. Cuando se utiliza una línea telefónica, se monopoliza un cable continuamente abierto que pasa a través de varios lugares intermedios, por el tiempo de duración de la llamada telefónica. La red de intercambio de paquetes usa el espacio disponible en los cables solo por fragmentos de segundo, en la medida que transfiere un mensaje digital en una dirección. La data puede ser un mensaje de correo electrónico, una página web, una canción, un video o un documento. Cada paquete contiene la data, su origen, la destinación y la secuencia en que la información debe ser reconstruida una vez llegue a su destino. Los paquetes pueden viajar, y de hecho viajan, por *rutas diferentes* para llegar a ese destino.

Por ejemplo, al enviar un correo electrónico de una computadora origen “A”, a una computadora destino “B”, el mensaje se rompe en 3 paquetes numerados 1, 2 y 3. El paquete No. 1 toma como ruta una línea telefónica; el paquete No. 2 es enviado mediante cable al igual que el paquete No. 3. La computadora destino recibe en su orden los

paquetes 2, 3 y 1, pero como cada paquete contiene una secuencia, la computadora destino organiza los paquetes en la secuencia señalada en ellos, con lo cual el receptor recibe el mensaje correctamente. Esta operación toma tan solo unos segundos, tiempo que aumenta o disminuye dependiendo del tamaño de la información que se envíe, y la amplitud de banda del mecanismo de comunicación al cual se tenga acceso.

Para acceder al Internet, comerciantes e individuos (llamados usuarios) compran (a veces hay proveedores gratuitos) el acceso de un proveedor, llamado ISP (Internet Service Provider) u OSP (Online Service Provider). Los primeros y más comunes, otorgan acceso a la red de diferentes formas. Algunos se encuentran integrados a grandes grupos de empresas de telecomunicaciones como AT & T y MCI. Otros proveedores nacionales existen como ISP locales o proveedores de televisión por cable (como Cablenet). Los OSP otorgan acceso a la red y proveen contenido propietario organizado en un formato de fácil manejo. Ejemplo de éstos son America Online, Prodigy y MSN. Los ISPs y OSPs son dueños o arriendan una conexión a la red.

Actualmente, la forma más común para que una persona se conecte a Internet es a través de un servicio de marcación telefónica. Sin embargo, la velocidad y claridad de las líneas telefónicas, las cuales utilizan señas tradicionales, es bastante limitada. Para mayor velocidad y mejor acceso, los individuos y las empresas pueden conectarse utilizando líneas de subscripción digitales (Digital Subscriber Lines DSL), Redes Digitales de Servicios Integrados (Integrated Service Digital network ISDN), líneas arrendadas T1 o T3 o acceso por cable vía módem. Cada uno de estos medios otorga diferentes niveles de velocidad y capacidad de información conocida como amplitud de banda (bandwidth). También varían significativamente en costo. Entre mayor sea la amplitud de banda, mayor será la velocidad con que grandes cantidades de información podrá ser enviada y recuperada, lo que significa mayores oportunidades de realizar negocios en línea a disposición de un usuario.

2.3. Estructura

Los párrafos anteriores ilustran la manera como se realiza una conexión, pero una vez conectado, el usuario debe poder encontrar la información que está buscando, y los proveedores de información necesitan encontrar maneras de hacer llegar su contenido a los usuarios. Para hacer esto, los usuarios de la red utilizan una serie de reglas conocidas como Protocolo de Internet (Internet Protocol "IP"). Lo que el IP hace, es asignar a cada computadora en el Internet una *dirección* compuesta de series de 4 números entre 0 y 255. Es por medio de estos números que una computadora puede contactar y comunicarse con cualquiera otra en el Internet y compartir información.

Los números IP o direcciones, permiten que una computadora origen o *host* localice una computadora remota. La asignación de direcciones IP a usuarios era la responsabilidad de la IANA (Internet Assigned Numbers Authority), una entidad privada con vínculos a organismos internacionales encargados de establecer estándares, que se encargaba de asignar bloques de direcciones numéricas a registros de IP regionales (ARIN en

Norteamérica, RIPE en Europa y APNIC en la región Pacífica y del Asia). A su turno, un ISP se matricula a estos registros regionales para que se les asignen bloques de direcciones IP. Los receptores de esos bloques los reasignan a pequeños proveedores de servicio de Internet para que luego éstos hagan lo mismo con los usuarios finales. Opera como una delegación de la administración de las aplicaciones y asignaciones de las direcciones IP, delegación que se hace tanto a entidades comerciales privadas como a organizaciones gubernamentales.

Paralelamente, se creó la Corporación de Internet para la Asignación de Nombres y Números (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers "ICANN"). El ICANN es una corporación sin ánimo de lucro que administra la apropiación de direcciones, los parámetros de asignación de protocolo, el sistema de Nombres de Dominio (DNS) y las funciones del sistema del servidor raíz, antes bajo la dirección de la IANA y otras entidades por contrato con el gobierno de US (DARPA). Cabe notar que parte de las responsabilidades del ICANN consiste en resolver los conflictos entre nombres de dominio y marcas.

La asignación de direcciones internacionales a computadoras en red dentro del Internet es posible a través de una base de datos jerarquizada, conocida comúnmente como DNS (Domain Name System). Los nombres de dominio son nombres de computadoras conectadas a Internet (p. ej. www.banrep.gov o www.ecommerce.gov), que establecen un mapa con números IP que sirven de rutas en el Internet. En síntesis, el sistema DNS traduce los nombres de dominio en números IP, permitiendo la transmisión de información a través de la red.

Como hemos dicho, esta base de datos asocia direcciones IP con datos alfanuméricos. Las designaciones, conocidas como nombres de dominio, están basadas, por lo general, sobre un sistema de denominación de 4 niveles. El **primer nivel** (TDLs y gTDLs) consta de una de dos terminaciones: la primera, un código internacional por país compuesto de dos letras (.co, .au., .ca); la segunda, un código genérico de 3 letras (.com, .org, .net, .edu, .mil, .gov). El **segundo nivel** consta de palabras hasta de 22 caracteres, que pueden incluir símbolos sencillos, y referirse a organizaciones ya conocidas. p. ej. "eltiempo.com". Los **niveles tercero** y **cuarto** se refieren a computadoras de redes locales al interior del servidor de un organización de Internet. Estos niveles suelen ser reemplazados con "www" para indicar un servidor de la Red Mundial o World Wide Web.

Los siete dominios genéricos (gTDLs) de mayor jerarquía fueron creados originalmente para representar segmentos del mercado claramente diferenciados. Así, .COM fue utilizado para negocios comerciales, .NET se centró para la red o ISPs, .ORG se creó para organizaciones no comerciales, .EDU se designó para instituciones educacionales que otorgaran diplomas en 4 años, .MIL se destino para usos militares y .GOV se reservó para entidades gubernamentales¹. Detrás de todos estos dominios genéricos, se encuentra una persona, natural o jurídica, que obtiene un beneficio. Este beneficio puede

¹ Green Paper y 3rd anual report.

ser de diversa índole: publicitario, patriota, o incluso, económico y en este último caso ¿será que ese beneficio puede considerarse como un hecho imponible de algún tributo?

Actualmente, el dominio .COM es el dominio de mayor nivel usado generalmente en el DNS. Hasta hace poco, solo Network Solutions, Inc. (NSI) se encargaba del registro y administración de los DNSs para .COM, .ORG y .NET los *top level domains*. Hoy en día, el ICANN abrió el mercado de registro de nombres de dominio a la libre competencia, utilizando una base de datos compartida: NSI. Network Solutions IC es una compañía privada que desarrolla la función de registro de nombres de dominio de Internet. Registra más de cien mil nombre de dominio cada mes, aproximadamente uno cada 20 segundos.

Adicionalmente, la especialización de las actividades y exponencial uso (más de 28 millones de usuarios aproximadamente) de Internet ha motivado a que el ICANN apruebe la creación de 8 nuevos dominios del nivel de .COM o .NET. – .BIZ², .INFO³, .NAME⁴, .MUSEUM⁵, .COOP⁶, .AERO⁷ y .PRO⁸ – lo que demuestra el rápido crecimiento de Internet y la participación de todos los sectores sociales.

² .biz es un dominio que entró a ser operativo desde el 7 de noviembre de 2001 y que está destinado y diseñado exclusivamente para las necesidades de la empresa, con niveles altos de seguridad y velocidad. .biz goes live. En: www.nic.biz/

³ .info es un top level domain destinado únicamente para el suministro y acceso de información, como sitio especializado en este tipo de actividad. Tiene una plataforma muy rápida y maneja lo que es la esencia del Internet. www.nic.info/

⁴ .name es un top level domain diseñado para identificar personas naturales en la red. La dirección IP se establece con base en los nombres o apellidos del usuario. Por ejemplo, www.aleksan.oundjian.name. Adicionalmente se presta un servicio de correo electrónico utilizando un nombre similar, de tal forma que desde cualquier parte del mundo se tenga acceso a la página web y se conozca su dueño. www.nic.name/

⁵ Esta terminación se creó para el uso exclusivo de museos, organizaciones de museos e individuos cuya profesión esté ligada a los museos, de acuerdo con la definición establecida por el Consejo Internacional de Museos (ICOM), adaptada, si fuere necesario, a las necesidades específicas de la operación por Internet. La activación de esta terminación genérica inició el 1 de noviembre de 2001. www.nic.museum/

⁶ Este top level domain entró en funcionamiento el 30 de enero de 2002 destinada exclusivamente para cooperativas y organizaciones de servicios cooperativos. www.nic.copp/

⁷ La terminación .aero busca agrupar todos los operadores del sector aviación y está diseñado y dedicado exclusivamente para ellos, buscando aumentar la seguridad y confiabilidad de la industria aeronáutica. Esto significa que “aero domain names will exclusively be available to companies, organizations, associations, government agencies and people who participate in the efficient, safe and secure transport of people or and cargo by air”. www.nic.aero/

⁸ Este último top level domain aún no está operando y se encuentra en negociación. Se creó este TLD como el primer registro de Internet en proveer nombres de dominio exclusivamente a profesionales certificados. El diseño del nombre de dominio busca dar a conocer al profesional y su profesión. Así, un médico podría registrarse como www.JaimeRPerez.med.pro o un abogado como www.AleksanOundjian.law.pro, etc. www.nic.pro/

Con el sistema de direcciones en Internet establecido, se crearon programas de computadora – software –, para facilitar el uso de Internet al crear interfaces gráficas para los usuarios. Este modelo, desarrollado por Tim Berners-Lee, se ha convertido actualmente en la base para la red.

La red utiliza un sistema de vínculos (links) o hiper-vínculos (hyperlinks) para permitirle al usuario un movimiento rápido de un documento o sitio “*site*” en la red (web site) a otro, independientemente de que los documentos estén localizados en el mismo computador, en computadores diferentes o en países diferentes⁹. Una página web es considerada un documento hiper-texto (hypertext) que es contenido en un computador conectado al Internet, al cual se le otorga el nombre de servidor. Este documento puede contener texto, gráficos, video, sonido o incluso vínculos con otros documentos.

Las páginas web son creadas utilizando un lenguaje denominado Hypertext Markup Language (HTML), que consiste en un grupo de instrucciones especiales llamadas “tags” o marcadores (markups) que establecen cómo va a aparecer la página y específicamente cuáles vínculos con otras páginas van a ser incluidos. El HTML permite que quienes elaboran la página web incorporen gráficos, video, sonido, animación, bases de datos y ayudas, a la vez que permite la inclusión de comentarios ocultos conocidos como *matatags*. Estos últimos estructurados para que los diseñadores de las páginas describieran un código programado o una lista de instrucciones ocultas para facilitar cambios posteriores en la misma, concepto que es prestado de la programación tradicional de un computador y que otorga gran versatilidad y adaptabilidad de las páginas.

La *navegación* por el Internet es otro aspecto que debemos tener en cuenta para comprender el Internet. Una vez se realiza la conexión, el usuario debe comunicarse con su servidor de red para “bajar” o descargar páginas web y así poderlas ver en su pantalla. Los *browsers* o navegadores, son programas que interpretan páginas web para que el usuario pueda verlas, facultándolo para utilizar los vínculos en ella establecidos, permitiéndole visitar a su vez otras páginas. Los navegadores recuperan páginas web a través de localizadores, llamados Uniform Resource locators (URL). Un URL es una dirección que apunta a un específico recurso en Internet. Todas las páginas web comienzan con un URL: “http://” que es estándar para protocolo de transferencia de hiper-texto “Hypertext transfer protocol”, que es el protocolo utilizado en Internet para transferir documentos en la red. De esta forma, se crea una cadena de páginas donde el usuario se desplaza con facilidad en búsqueda de la información necesitada. Ejemplos comunes de estos programas navegadores son el Netscape Navigator y el Microsoft Internet Explorer¹⁰.

⁹ Si tenemos en cuenta que por lo general el derecho tributario tiene aplicación en un país determinado, el que un a persona tenga a la vez relaciones comerciales con varios sujetos ubicados en países diferentes, puede dar lugar al fenómeno de la doble o múltiple tributación internacional.

¹⁰ En derecho tributario la determinación del sujeto pasivo es sumamente importante para poder recaudar el tributo y para poder saber cuál es el sujeto activo titular del derecho de crédito tributario. En el comercio tradicional, el seguimiento de una operación comercial es más sencilla por la simple razón de que existen soportes tangibles de la misma. En el comercio electrónico, la

Una de las claves para navegar la red, es el uso de máquinas de búsqueda y de portales de red. Estas herramientas lo que hacen es proporcionarle al usuario un punto de partida para navegar la red, permitiendo acceso a directorios o bases de datos de información interna, como también de vínculos externos con otros sitios, a través de temas y palabras claves. Ejemplo de portales y máquinas de búsqueda incluyen sitios conocidos como www.aol.com, www.lycos.com, www.altavista.com, www.yahoo.com, www.netscape.com, www.msn.com y www.excite.com.

Los navegadores de la red mantienen la pista (que puede ser borrada por el usuario o automáticamente por el computador después de determinado tiempo) de las páginas que visitan por medio de *listas* (history list, bookmark list) o *cookies*. Las primeras son una ayuda para el usuario mientras que las segundas son una ayuda para los proveedores de información, al suministrarles a ellos datos claves sobre el usuario que los visita. Un cookie (en español galleta) es un archivo (por lo general temporal) en el computador del usuario al cual tienen acceso los sitios web que el usuario visita. En cada visita el servidor web deposita información en el archivo sobre la visita, la cual se utiliza posteriormente para personalizar la información del usuario. De esta manera, los servidores diseñan el contenido de su sitio con temas de interés para el usuario.

Adicionalmente, encontramos varios tipos de Herramientas y aplicaciones tanto en software como en hardware con fines muy diversos. Hay herramientas destinadas al manejo y almacenamiento de grandes cantidades de información, herramientas para la administración del contenido de las páginas web, que permiten actualizarlas, rediseñarlas, establecer enlaces, etc., como también hay aplicaciones como los aceleradores (p.ej. Vadoo) que permiten que el procesador de un computador trabaje con mayor eficiencia.

Hasta ahora hemos establecido el marco en el que se realiza el intercambio de información, y la forma en que dicha información se accede y se transmite.

Este es el marco operativo del Internet, pero surge inmediatamente una pregunta: ¿esta infraestructura en qué beneficia a una persona y en especial a un comerciante?.

3. El Comercio Electrónico

La World Wide Web no es solo la afluencia de varias personas a través de computadores, constituye un verdadero *mercado* para la empresa o empresario que sepa aprovecharlo. A su vez, es un medio efectivo para romper con las barreras fronterizas que permite a una empresa penetrar en mercados a los que antes no podía acercarse. **La realización de operaciones mercantiles a través de la red constituye la esencia del comercio electrónico** y esas operaciones tienen, por naturaleza, un contenido económico, puesto que su fin es primordialmente lucrativo.

ausencia de elementos físicos dificulta demostrar su existencia y por lo mismo determinar quiénes participaron en ella, cómo se efectuaron los pagos, etc..

Ahora bien, los tributos gravan manifestaciones económicas de una persona, y ¿cómo se configuran estas manifestaciones económicas? Básicamente a través de actos y hechos jurídicos: compraventas, permutas, arrendamientos, prestación de servicios, donaciones, préstamos, en fin, las posibilidades son casi ilimitadas y todas ellas por lo general, constituyen de una u otra manera una operación mercantil.

3.1. Concepto

Según el Programa del Tratado sobre Comercio Electrónico de la Organización Mundial del Comercio, el comercio electrónico se define como "la producción, distribución, comercialización, venta y suministro de mercancías o servicios por medios electrónicos". Según este documento, las transacciones se dividen así en tres fases: **(1)** publicidad y búsqueda, **(2)** pedidos y pagos, **(3)** entrega o prestación.

Desde un punto de vista netamente comercial, se ha definido como el "aprovechamiento de las tecnologías para eliminar ineficiencias y construir relaciones más fuertes y efectivas con clientes y socios comerciales"¹¹. Sin embargo, en nuestro sentir esta definición no es precisa puesto que confunde los beneficios que se obtienen con el uso del comercio electrónico, con el concepto mismo de comercio electrónico, por lo cual consideramos más apropiada la definición anterior.

Además, las tres fases señaladas sintetizan lo que hace cualquier persona al momento de realizar una operación mercantil, sea del lado del vendedor o del comprador. Los Estados, los comerciantes y los particulares son conscientes, que en el mercado tradicional, esas etapas, en la mayoría de los casos, son constitutivas de hechos que dan origen a un tributo. ¿Será que si esa operación mercantil se realiza en un mercado diferente - el virtual - la conclusión es la misma? Hoy por hoy, la respuesta a ese interrogante es definitivamente afirmativa. Lo que sucede, y la razón por la cual el comercio electrónico aún no está gravado es porque en ningún país del mundo se sabe cómo gravarlo. Son muchas las posibilidades aunque es factible agruparlas en dos: 1) la creación de un nuevo impuesto; 2) mantener los impuestos existentes y aplicarlos al comercio electrónico.

Pero no nos adelantemos en nuestro estudio, en los capítulos siguientes se verá, que de estas dos opciones el mundo se inclina por la segunda tendencia, aunque aún no sabe cómo aplicar los tributos existentes.

3.2. Ámbito de Aplicación

¹¹ Autores Varios. "Implicaciones tecnológicas para desarrollar un modelo e-business". En Revista Dinero. Edición Especial 2000. Pág. 33.

El comercio que se desarrolla a través de la red, es visto bajo tres escenarios o niveles: comercio electrónico *Empresa a Empresa (Business to Business - B2B)*, comercio electrónico *Empresa a Consumidor (Business to Consumer - B2C)* y comercio electrónico *Empresa a Empleado (Business to Employee - B2E)*. En cada escenario la relación comercial es diferente, precisamente por la interacción entre los actores que la conforman. Así - señalan Microsoft y PriceWaterhouseCoopers¹² - el primero - B2B - "facilita el acercamiento de la empresa a sus socios comerciales a través del Internet, integrando y automatizando las etapas de la cadena de abastecimiento, compras a proveedores y permitiendo el establecimiento de mercados electrónicos entre empresas"; el segundo - B2C - "utiliza el Internet para llegar a nuevos clientes y retener los clientes existentes, yendo más allá de comprar y vender con nuevas modalidades de servicio y soporte" y el tercero - B2E - "permite el uso de tecnologías de Internet dentro de una empresa para dar mayor autonomía a los empleados, eliminando ineficiencias e integrando los sistemas internos de la empresa".

Este tercer escenario es relativo, porque no constituye en si mismo una forma de comercio, ya que no hay intercambio de bienes o servicios. Lo que ocurre en este nivel es un perfeccionamiento de los mecanismos operativos y administrativos internos de una empresa y de sus medios de producción, que mejora su competitividad en el mercado, no solo virtual sino también en el mercado tradicional. En ese sentido, consideramos que no constituye "comercio electrónico" el tercero de estos escenarios descritos.

De estos tres escenarios, el comercio electrónico B2C ha sido el que más desarrollo ha tenido **a nivel de principios**, motivado por un ánimo proteccionista del consumidor, quien fácilmente puede verse afectado y abrumado por la nueva tecnología y por las inseguridades a las que se enfrenta en una relación contractual *virtual* con una empresa.

El Grupo de Protección al Comercio Electrónico y al Consumidor (The Electronic Commerce and Consumer Protection Group - E-Commerce Group -) expidió vía electrónica un documento titulado "*Guidelines for Merchant to Consumer Transactions and Commentary*". El Grupo está conformado por compañías de Internet e industrias de comercio electrónico, que reconocen la importancia de establecer una práctica comercial con un marco legal predecible enfocado a proteger al consumidor en el comercio electrónico global.

La conformación de este grupo y su gestión es de gran importancia, por cuanto se estima que en la medida que se proteja al consumidor, se creará en éste mayor confianza en Internet, específicamente en las transacciones comerciales electrónicas, con lo cual se promoverá el crecimiento de este nuevo mercado.

Las Guías que se señalan tocan temas como la seguridad, la privacidad, la legislación aplicable, cláusulas de solución de conflictos, etc., que al ser redactadas de manera

¹² *Ibidem*.

general, buscan adaptabilidad a las diferentes legislaciones del mundo. A manera de ejemplo podemos referirnos a algunas de ellas:

- **Definiciones:** Se busca establecer una univocidad en los conceptos que deben operar en Internet.
- **Comerciante** (Merchant). se define como cualquier persona que ofrezca un bien o servicio y acepte pedidos directamente de los consumidores. Esta expresión excluye situaciones en las cuales un producto se ofrece en la red, pero la transacción ocurre por fuera de la red. De la misma manera, si en una transacción el consumidor interactúa con varios comerciantes, las Guías se deben aplicar a cada comerciante por la actividad que desarrolla. Así, si un producto de A se vende por el portal de B, las Guías se aplicarán a A por la venta del Producto, y a B por su servicio como facilitador.
- **Consumidor.** Se define como el cliente, incluyendo suscriptor o comprador de cualquier bien o servicio que actúa directamente en su capacidad familiar, personal o como jefe de hogar. Se excluye de esta definición a aquellas personas que adquieren bienes o servicio para reventa.
- **Transacción.** El término se refiere a cualquier acuerdo para la provisión de un bien o servicio entre un Comerciante y un Consumidor. Se excluyen por ende las transacciones entre Consumidores como aquellas que ocurren en un remate de bienes.
- **Información para Identificar al Comerciante.** Se dice que los consumidores deben poder contactar fácil y eficazmente a los comerciantes. La Guía busca que el Consumidor conozca el propietario de la empresa virtual. Para esto se establece que el Comerciante debe informar al Consumidor su denominación legal, el nombre que utiliza para realizar operaciones, la dirección principal física o la de un agente suyo, teléfono o e-mail. De igual manera señala que el Comerciante debe dar indicación de una persona al servicio suyo, para responder las preguntas del Consumidor, algo así como una *"línea de servicio al cliente"*.
- **Información sobre la Transacción.** Esta Guía se refiere a los términos aplicables a la transacción, el lenguaje utilizado, los costos de envío, el medio de pago aceptable y la denominación, la forma de envío, el momento de pago, etc.
- **Seguridad.** Se establece que los Comerciantes deben asegurar la seguridad de la información del Consumidor durante la transacción. Esas medidas de protección deben estar acordes con las medidas industriales estándar. En lo que se refiere a la información sobre tarjetas de crédito, el Comerciante debe utilizar sistemas de códigos, encriptación o tecnologías similares que protejan dicha información.
- **Privacidad.** Los comerciantes deben adoptar normas que garanticen este principio y que sean consistentes con estándares industriales y legales. Como mínimo, dichas políticas deben informar al Consumidor del tipo de información que van a recolectar y

cómo ha de ser diseminada, planteándole al Consumidor algunas opciones respecto de dicha diseminación de información hacia terceros para efectos de mercadeo.

Estas son algunas de las provisiones que estas Guías desarrollan. Como puede observarse, buscan incentivar la confianza en el Consumidor con el fin de promover las operaciones B2C a nivel global. Sin embargo, el comercio B2B está creciendo y estimamos que por el nivel de operaciones que realiza una empresa, este tipo de comercio se convertirá en el epicentro del desarrollo del comercio electrónico en general.

3.3. Beneficios

Esta infraestructura que acabamos de describir y las aplicaciones comerciales que se han establecido - básicamente B2B y B2C - generan una utilidad para los comerciantes - ¿será que esa utilidad puede traducirse en un mayor ingreso? En caso afirmativo, ¿estará gravado con algún impuesto? ¿Cuál? ¿Por qué?

Todo comerciante tiene un fin último, sea persona natural o jurídica: obtener una utilidad, y el comercio electrónico se las proporciona. Este es el incentivo que los motiva a incorporarse al mercado virtual. Los beneficios económicos que le genera a una empresa el pertenecer a este nuevo gremio son inmensurables.

En primer lugar, a través del uso de la tecnología antes descrita, específicamente las galletas o en general, las herramientas de "data mining" (no todas legales por cuanto muchas de ellas permiten que se extraiga información de un usuario sin que este se de cuenta de ello), es posible que se estudie el mercado mirando a cada usuario en particular, sus aficiones y sus necesidades, con lo cual el vendedor reduce el tiempo que se demora una visita a su página, y elimina la necesidad de que el potencial comprador teclee cada vez datos personales en próximas o sucesivas visitas¹³. El análisis de transacciones individuales y preferencias permite que el vendedor perfeccione su producto, oferta y propaganda, convirtiendo su mercado genérico en un mercado de un solo consumidor. Por esta razón, los datos de los consumidores se han convertido en un activo primordial para las empresas que se valen de la red para desarrollar todas o parte de sus operaciones. Es posible que ese activo sea gravado como un mayor valor del capital en ciertos Estados. En Colombia por e, muchos bienes intangibles son valorados considerablemente por una empresa como uno de sus activos principales, gravable al momento de la venta de la empresa.

En segundo lugar, la eliminación de intermediarios y la posibilidad de comunicación "al instante" entre los diferentes factores de producción - departamentos - de una empresa, reduce los costos en que ésta debe incurrir, economía que se puede trasladar a los compradores y usuarios del bien o servicio y que conlleva a una mayor utilidad para la

¹³ El ejemplo más claro de esta práctica puede verse en www.amazon.com.

empresa. En el capítulo segundo se verá que esa mayor utilidad está sujeta, entre otros, al impuesto sobre la renta en casi todos los países del mundo.

En tercer lugar, el acceso al mercado en menor cantidad de tiempo. Tradicionalmente, un producto debía ser incorporado al mercado previa una campaña publicitaria - que implica impresiones, ediciones, grabaciones, etc. - para su posterior distribución a las tiendas, supermercados, hipermercados y en general, a los diversos establecimientos comerciales. Este es un proceso que toma tiempo, y como es conocido en el mundo empresarial, **time is money** (*el tiempo es dinero*). Internet reduce este tiempo considerablemente al facilitar la promoción e introducción al mercado de un bien a través de las páginas web.

En cuarto lugar, el acceso a nuevos mercados. Si tenemos en cuenta que Internet es un fenómeno global, es claro que nos encontramos frente a un mercado potencial compuesto **por todas aquellas personas que se encuentran navegando en la red desde cualquier parte del mundo**, que puedan acceder la página en la que se ofrece el bien o servicio, ya sea directamente o a través de los *links* establecidos en otras páginas. En ese sentido, un producto puede venderse, potencialmente, a cualquier persona en el mundo, especialmente si ese bien o servicio puede transmitirse por vía electrónica, como sucede con un libro o con una canción. Claro está que pretender vender un producto a cualquier persona en el mundo es ambicioso y poco viable en un mercado serio.

Por esta razón, abrir el nuevo mercado dependerá de estrategias claras enfocadas a un grupo específico, grande o pequeño, cuya determinación será fruto de un estudio de mercado para identificar los hábitos de los navegantes de la red, la rentabilidad de uno u otro tipo de bienes o servicios que se quieran ofrecer y las ventajas competitivas en relación con el comercio tradicional para un producto y un mercado específico. En ese estudio cobra gran importancia el análisis de las obligaciones tributarias para el empresario: su actividad puede estar gravada en un país mientras que en otro no; puede suceder que la tarifa aplicable de un mismo impuesto varía de Estado a Estado, además es posible que se le impongan ciertas cargas no solo sustanciales sino también formales. Por ejemplo, registrarse como vendedor, o establecer una representación en cierto territorio. Todos estos son factores que una empresa responsable debe tener presente al momento de ofrecer un producto.

Un resumen esquemático de los beneficios que se obtienen de conjugar mercadeo con el Internet es el siguiente¹⁴:

Mejoramiento de la Mezcla de Mercadeo con Internet	
<i>Variables del marketing mix</i>	<i>Beneficios con Internet</i>
Producto	1. Análisis de los ciclos de vida del consumidor. 2. Desarrollo de productos a la medida de cada cliente.

¹⁴ Autores Varios. "E-business, el camino para abrir nuevos mercados y retener clientes". En Revista Dinero. Edición Especial 2000, pág. 9.

	<ol style="list-style-type: none"> 3. Incluir componente virtual en producto físico. 4. Facilidad en el entrenamiento del uso del producto.
Servicio	<ol style="list-style-type: none"> 1. Oportuno y siempre disponible. 2. Atención preferencial. 3. Comunicación de dos vías.
Promoción	<ol style="list-style-type: none"> 1. Efectividad en la publicidad. 2. Ahorros en costos. 3. Interactividad. 4. Flexibilidad dependiendo del target. 5. Comunicación proactiva.
Cobertura	<ol style="list-style-type: none"> 1. Disponibilidad 365 días 24 horas. 2. Accesibilidad global o regional.
Precio	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eliminación de márgenes de intermediación. 2. Movilidad del precio.
Valor agregado	<ol style="list-style-type: none"> 1. Integración de servicios o productos. 2. Conocimientos de la información. 3. Facilidad de alianzas. 4. Captura de sinergías. 5. Competitividad.

3.4. Los Pilares del Comercio Electrónico

Teniendo este marco comercial electrónico, es necesario hacer referencia a tres factores que juegan un papel determinante en las relaciones comerciales electrónicas y por consiguiente proyectan sus efectos en el mundo jurídico y dentro de éste en el campo tributario: **la anonimidad, la seguridad y el dinero digital.**

3.4.1. La Anonimidad

La anonimidad deriva de la misma estructura del cyberspacio. Hasta el momento, la red es abierta, es decir, uno se conecta, bien identificándose plenamente, o bien sin hacer mención alguna de quién se es. Por ejemplo, si uno abre una cuenta en un correo electrónico cuyo servidor presta el servicio de manera gratuita - www.hotmail.com, www.yahoo.com o www.tutopia.com - los datos que se solicitan no están sujetos a ninguna verificación. Es posible abrir una de estas cuentas dando información totalmente inexacta sobre el usuario, desde el nombre, hasta el país y la ciudad donde reside. Esta situación es vista por algunos como un poder general del usuario que podemos llamar el

poder de la privacidad. La privacidad es definida por Lessig¹⁵ como el poder de determinar lo que otras personas han de conocer de uno, el nombre, lo que uno dice, el lenguaje que utiliza. Ser un anónimo es una herramienta de privacidad referida a una persona, al igual que la encriptación es una herramienta de privacidad referida a un mensaje.

El cyberespacio es un lugar que permite la elasticidad tanto social como individual, lo que facilita determinar qué tanto las personas conocen de uno. Esta anonimidad no es necesariamente nociva, responde también a una circunstancia de protección de un derecho individual, ya que a medida que mejoran las técnicas de vigilancia y monitoreo, la esfera privada del individuo se debilita.

Sin embargo, sigue siendo una inquietud para las relaciones comerciales y con mayor razón para las tributarias, el hecho de que tanto comprador como vendedor - sujetos en una operación gravable - sean perfectamente individualizados e identificados. Comercialmente, no solo para establecer un vínculo entre una empresa y su cliente, sino porque es necesario poder saber con quién se está tratando en caso de una reclamación, para efecto de las garantías en los productos, la seriedad de las ofertas, etc., una gran cantidad de factores que en la relación comercial tradicional suelen ser estables y rígidos y que bajo este nuevo esquema virtual se diluyen.

Como veremos más adelante, en materia tributaria la importancia de saber a **ciencia cierta** quién es el sujeto pasivo de un impuesto, sea contribuyente, responsable o sustituto, es determinante para que se cause la obligación tributaria, para poder determinar cuál es el Estado que tiene derecho a su importe y en general, para saber cuál es la legislación aplicable al tributo. Es claro que este poder de privacidad de los usuarios de la red debe regularse en las relaciones comerciales, si se quiere gravarlas con un impuesto. El ideal tributario sería que se eliminaran, puesto que esto facultaría la labor de cualquier Administración de impuestos, Sin embargo, esto no es posible por la misma naturaleza de la red y porque atentaría contra varios derechos fundamentales de los usuarios de la red. Entonces ¿cómo se puede identificar a los sujetos de una relación comercial sin violar sus derechos de privacidad? ¿Qué debe prevalecer, las necesidades económicas de un Estado o la anonimidad?

3.4.2. La Seguridad

El segundo factor al que hacíamos referencia es el de la seguridad. La seguridad va de la mano del tema de la privacidad, y busca garantizar tres cosas: en **primer lugar**, la integridad y confidencialidad de la información que se tiene en un computador; **en segundo lugar**, la integridad y confidencialidad de la información que se transmite por vía electrónica entre dos o más personas; y en **tercer lugar**, la autoría y confidencialidad del transmisor y del receptor de la información.

¹⁵ LESSIG, Lawrence. "Reading the Constitution in Cyberspace". En: Emory Law Journal. Volumen 45, Número 3. University School of Law. Pág. 876.

Los sistemas de seguridad que resguardan la información que se encuentra en un computador, toman bajo consideración el hecho de que al estar dicho computador en la red, es posible que un tercero altere o extraiga información de ese computador sin autorización - lo que hacen los hackers -. Una red corporativa aumenta el riesgo de tener intrusos si no tiene las seguridades necesarias, lo que puede implicar robo de información sobre la compañía o sus clientes. Por esto, para el Internet se han diseñado diferentes sistemas de seguridad, como por ejemplo las paredes de fuego (firewalls), los programas antivirus y la tecnología de encriptación.

Pero, puede preguntarse ¿qué utilidad tienen estos sistemas de seguridad para el derecho tributario?

La respuesta a esa pregunta parte de una idea muy sencilla: Para que un Estado perciba los tributos, no basta con que el cuerpo legislativo dicte leyes donde se establezcan los hechos gravados y los demás elementos de la obligación tributaria sustancial. Los órganos del Estado competentes deben desplegar una actividad para que, como señala De La Garza¹⁶, esos hechos generadores no queden sin declararse o sin descubrirse, para que los elementos necesarios para que se haga la determinación del crédito fiscal sea verazmente obtenidos o declarados y para controlar que efectivamente ingresen a las cajas públicas los créditos que se han creado a favor del Estado.

Esta actividad es una actividad Administrativa que busca que los contribuyentes, y en general, cualquier sujeto pasivo tributario, cumpla de manera puntual e íntegra con sus obligaciones tributarias. En palabras de Blumestein¹⁷, "el derecho formal del impuesto se ocupa del procedimiento de actuación del impuesto, o sea de los procedimientos necesarios a la determinación, a la tutela jurídica y al cobro del impuesto".

Esta actividad de la Administración también es llamada¹⁸ gestión tributaria, en la medida que su objeto es dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, comprendiendo básicamente la función liquidadora y la función recaudatoria. La primera alude a la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria, mientras que la segunda hace referencia a aquellos actos concretos que buscan la percepción del tributo cuantitativamente delimitado.

Los sistemas de seguridad del Internet forman parte de la primera de las funciones, es decir, de la función liquidadora.

Esta función es en realidad la consecuencia de tres pasos anteriores: la fiscalización, la investigación y la determinación, cuyo objetivo es precisamente facultar a la

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1988. Pág. 653.

¹⁷ Blumestein, E. *Sistema del Diritto delle Imposte*, n. 21, I. Citado por Sergio F. De la Garza, Op. Cit. Pág. 653.

¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Ed. Universidad Complutense de Madrid. Décima edición. Madrid, 1993. Pág. 309.

Administración para proferir un acto administrativo liquidatorio de un tributo. Debemos recordar que los tributos gravan generalmente actos o hechos a través de los cuales se manifiesta una capacidad contributiva. En el ámbito mercantil tradicional, esos actos suelen estar respaldados por diversos documentos - facturas, contratos, documentos de embarque, certificados de transporte, títulos valores, cartas, faxes, registros contables, libros contables, etc.

Estos documentos son en esencia, los elementos probatorios básicos con los que usualmente trabaja una Administración fiscal para poder determinar si existe una obligación tributaria y cuantificarla. De igual forma, constituyen la prueba directa o indiciaria de una actuación sancionable de un contribuyente. Las inspecciones tributarias, los testimonios, los peritajes, todos estos medios probatorios, en derecho tributario, suelen fundamentarse en algún documento. En el mundo físico, la integridad del documento es palpable, los medios para detectar su alteración (respecto de su contenido o su autoría) son muy avanzados, y por lo general, cada documento está entrelazado con algún otro del cual deriva su existencia, lo que permite rastrear una operación desde su nacimiento hasta su culminación.

En el mundo virtual, estos objetos físicos no necesariamente existen. Los soportes de una operación se convierten en comunicaciones electrónicas, mensajes de datos en donde se hace constar la aceptación de una oferta, las cláusulas de un contrato, las garantías, etc. Los registros contables pueden guardarse en un archivo ubicado en un computador localizado físicamente en cualquier parte del mundo, en fin, todos los documentos necesarios para efectuar una operación comercial internacional se reducen a un *click de un ratón - computer mouse* - . Se facilita la destrucción y alteración de cualquier documento. Al no haber trazos físicos de una operación, su seguimiento se disipa en los miles de millones de comunicaciones electrónicas y formas de transmitirlos.

Por otra parte, así como la Administración pública puede utilizar la información con la que cuenta para liquidar un impuesto, en muchas ocasiones - la mayoría de ellas - es al sujeto pasivo al que le incumbe demostrar que no participó en una operación comercial, o que no percibió un ingreso con ocasión de un contrato, o simplemente que cuenta con todos los soportes de sus operaciones y por consiguiente tienen derecho a solicitar deducciones.

Para cualquiera de las partes en la relación jurídico-tributaria se hace indispensable poder demostrar que sus afirmaciones son ciertas, y en el mundo virtual, la única forma de cumplir con este objetivo es asegurando la integridad de un mensaje de datos o de un archivo electrónico, al tiempo que se certifica su autoría. He ahí la importancia de los sistemas de seguridad para el Derecho Tributario.

Ahora bien, de los sistemas de seguridad mencionados, cabe destacar la encriptación, que consiste en la aplicación de operaciones matemáticas para convertir en secreto un mensaje. Una de las manifestaciones de este tipo de tecnología se encuentra en las firmas digitales, a las que nos referiremos en seguida.

3.4.2.1. La Firma Digital

Los objetivos dos y tres se cumplen con el desarrollo de lo que se ha denominado *firma digital*. Las firmas digitales constituyen una manifestación del sistema de seguridad de la encriptación, que permite que una persona acceda a una comunicación electrónica o a una transacción electrónica para **verificar el contenido y autenticidad de la misma, y su transmisor**¹⁹. La firma electrónica es esencialmente un sustituto electrónico para la firma manuscrita, aunque en nada se parece a una firma de este tipo ya que no es una firma tecleada y tampoco es una gráfica de ésta.

La firma digital es una secuencia de bits creada cuando una persona, que busca firmar un documento electrónico, pasa su mensaje a través de una función algorítmica única para crear una identificación exclusiva que permite al receptor la verificación de los datos del mensaje y de su transmisor. Como relatábamos atrás, la firma digital utiliza un proceso de encriptación conocido como “*public key/private key cryptography*” (criptografía de llave pública/llave privada). Opera mediante la elaboración de algoritmos matemáticos en el software o hardware a través de los cuales los mensajes y su autor se codifican, de tal forma que solo pueden ser identificados por aquella persona que tiene el decodificador. Por lo general, la llave de encriptación – public key – es pública, es decir, cualquier persona tiene acceso a esa llave, la cual está asociada a una llave privada en posesión de una y solo una persona. Todo mensaje encriptado con esta llave pública sólo puede ser descifrado por quien tenga la llave privada²⁰.

¹⁹ Todas estas actividades esenciales para las labores de fiscalización, investigación, determinación, liquidación y recaudo de toda Administración de impuestos, no solo nacional sino también extranjera. Además, con la proliferación de convenios internacionales sobre cooperación tributaria, cuyo fin es evitar la evasión de impuestos, centrando sus obligaciones en el intercambio de información financiera, tributaria, etc. sobre los potenciales contribuyentes, saber qué hizo el contribuyente y quienes son los sujetos de la operación resulta esencial para la actividad administrativa fiscal.

²⁰ Desde un punto de vista matemático, el sistema opera de la siguiente forma:

El mensaje, que electrónicamente puede expresarse con un valor numérico, es elevado a una potencia utilizando un número aritmético que solo puede ser dividido por un único número de por lo menos 150 dígitos llamado “módulo”. La entidad que emite las llaves, genera dos números primos p y q tales que su multiplicación equivalga al módulo del exponente. De esta forma, $x^{(p-1)(q-1)} = 1 \pmod{pq}$, donde x no es divisible ni por p ni por q . Luego, la entidad escoge dos llaves e y d donde $ed = 1 \pmod{(p-1)(q-1)}$. Donde e es la llave pública y d la llave privada. De esta forma, todo lo que se encripte con d , puede descifrarse con e : $(x^d)^e = x \pmod{pq}$. Ejemplo de esto lo encontramos en KLOPFENSTEIN, Diana R. Deciphering the Encryption Debate. En: Emory Law Journal. No. 2 Spring 1999. Pág. 772 y The Virtual Marketplace. E.L.J. Vol 45, 1996. Pág. 977.

La firma digital permite tres niveles de autenticación²¹ y por tanto emula las firmas utilizadas tradicionalmente en las transacciones documentales:

- El primer nivel de autenticación proviene de la misma **unicidad** de la firma, puesto que, al igual que la firma manual, **la firma digital es exclusiva del transmisor**, por lo que demuestra que el firmante ha leído y firmado el documento y por ende acepta su contenido.

En materia tributaria esta función será de gran valor, porque permite demostrar la autoría de un documento electrónico y constituye un indicio en contra o a favor del firmante sobre su conocimiento y aceptación del contenido del documento. Ello permite establecer si una persona es o no sujeto pasivo de un impuesto y a qué título, permite verificar si la operación se realizó y en qué términos, y eventualmente puede convertirse en el soporte de la operación - p. Ej. una factura comercial -.

- El segundo nivel de autenticación ejerce una función análoga a la de un notario, por cuanto requiere que el documento sea encriptado con la llave del transmisor y solamente con ésta, puesto que de otra forma el receptor nunca podrá descifrar el mensaje.
- El tercer nivel de autenticación garantiza que el documento no va a ser alterado por un tercero no autorizado. Esta función opera a través de la incorporación al mensaje de un código de integridad (MIC – Message Integrity Code) que asigna un conteo único a la combinación de letras y espacios en el mensaje al momento en el que éste es enviado. De esta forma el receptor sabrá, y se podrá demostrar, que el documento no ha sido manipulado desde que su autor lo envió.

La importancia de esta función es crucial en el tema probatorio, puesto que asegura que el contenido del documento no va a ser alterado, y si lo es, se sabrá de la alteración, restándole validez y alcance probatorio al mismo. Este efecto se proyecta en todas las ramas jurídicas.

La importancia de la tecnología de la firma digital para las transacciones vía Internet radica en la manera en que ha evolucionado el intercambio de datos entre computadores.

Según Charles Merrill²², hay dos modelos de comercio electrónico que sirven para ilustrar la importancia de los mecanismos de seguridad que aseguren la integridad de las transacciones en la red. El primero es el monogámico, basado en el sistema de intercambio de datos EDI (“Electronic Data Interchange”). Tradicionalmente el EDI se realiza entre empresas o personas que tratan frecuente y repetidamente entre sí, lo que

²¹ SCOTT, Michael D. Electronic Documents and Digital Signaturing: Changing the Way Business Is Conducted and Contracts Are Formed. En. Seminario El Comercio Electrónico y sus Implicaciones para la Modernización y el Desarrollo. Cámara de Comercio de Bogotá. 24 y 25 de Mayo del 2000.

²² MERRILL, Charles. "Monogamous, Promiscuous, and Polygamous Models of Cryptographic Electronic Commerce." E.D.T. L. Rev. 107. 1995. Pág. 107

establece una familiaridad entre los negociantes. Este tipo de intercambio de información suele suceder en *ambientes seguros*, lo que permite que ambos contratantes acuerden las reglas que regulan su comportamiento y permiten señalar estándares del mismo. El modelo opuesto de Merrill es el comercio electrónico promiscuo, caracterizado por la relación típica vía Internet: aquella relación casual e independiente que no permite que las partes conozcan los hábitos comunes a cada una.

Aquí cobra mayor importancia la firma digital. En palabras de M. D. Scott²³, al asegurar las transacciones que fluyen a través del Internet, en lugar de asegurar la misma red, la firma digital permite que el comercio electrónico se beneficie de la amplitud del Internet a la vez que se beneficia de la protección de un sistema cerrado.

El uso de un sistema cerrado o de un mecanismo que lo emule, en materia tributaria, radica en que permite, en primer lugar, que cualquier contribuyente conozca la naturaleza jurídica de la persona con la que está tratando, es decir, si es persona natural o jurídica, si es responsable de un impuesto, a qué título, si es extranjera o nacional, residente o no en el país, entre otras cosas. Como demostraremos en los capítulos posteriores, todos estos factores serán los elementos principales para determinar la causación de un impuesto, la sujeción activa y pasiva, e incluso los elementos cuantificadores de la misma.

En Colombia²⁴, el comercio electrónico y en especial, la firma digital, se incorporó al conjunto normativo a través de la Ley 527 de 1999. Esta norma sigue los lineamientos del proyecto tipo de ley modelo sobre comercio electrónico²⁵ de la Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo del Derecho Mercantil Internacional, el cual se inspiró en la convicción de que al dotar de un respaldo jurídico a los mensajes electrónicos, al hacerlos confiables y seguros, el comercio electrónico se expandiría debido a las enormes ventajas comparativas que ofrece en las relaciones comerciales.

²³ SCOTT, Michel D. Op. Cit.

²⁴ La adopción de la ley tipo para el comercio electrónico no es exclusiva de Colombia. Varios países la han implementado, si bien previo un estudio más profundo de sus implicaciones y de la redacción de sus disposiciones. En los Estados Unidos, una República Federal, la expedición de normas sobre comercio electrónico y firmas digitales ha sido paulatina. El Estado de Nueva York fue quizá el primero en reconocer la importancia de las firmas digitales en el comercio. El 20 de julio de 1994 se modificó la Ley General de Obligaciones de ese Estado, a través del Bill No. 11513, previendo la posibilidad de demostrar la existencia de un Contrato a través de comunicaciones electrónicas. El Estado de Utah se expidió la primera Ley sobre Firmas Digitales, basado en la criptografía asimétrica. Una ley similar fue expedida para el Estado de California en Octubre de 1995. Alemania por su parte, expidió la Ley de Servicios de Información y Comunicación (Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz- IuKDG) en cuyo artículo 3º se regula lo concerniente a las firmas digitales, siguiendo la Directiva 83/189 de la Comunidad Económica Europea del 28 de marzo de 1983, modificada por la Directiva 94/10 del Parlamento Europeo y el Consejo.

²⁵ Resolución 51/162 de 1996 de la Asamblea General de la ONU.

En la exposición de motivos de la norma, se asentó la importancia de la expedición de esta Ley, con intervenciones similares en contenido a lo expresado por el Vicepresidente Ejecutivo de la Cámara de Comercio de Bogotá, quien señaló:

“La posibilidad de transmitir digitalmente la información de manera descentralizada, el desarrollo de Internet a finales de los años sesenta y el perfeccionamiento de sus servicios desde la aparición de la Red de Redes en los años ochenta, se constituyen en los pilares básicos para el despegue del comercio electrónico.

En la actualidad, el desarrollo del comercio electrónico a nivel mundial es un hecho innegable e irreversible. No sólo es así, sino que según se prevé, seguirá un crecimiento en los próximos años generando grandes ingresos a través de la red, el cual innegablemente causa un impacto sobre las actividades económicas, sociales y jurídicas en donde éstas tienen lugar.

En Colombia, las ventas por Internet son una realidad. Los centros comerciales virtuales y las transferencias electrónicas, entre otros, ya pueden encontrarse en la red. En 1995 existían en nuestro país 50.000 usuarios de Internet, hoy, según estudios especializados, llegan a los 600.000 y en el año 2000 sobrepasarán el millón de suscriptores. Así las cosas, Colombia se perfila como uno de los países de mayor crecimiento en América Latina en utilización de recursos informáticos y tecnológicos para tener acceso a Internet y podría utilizar estos recursos para competir activa y efectivamente en el comercio internacional”²⁶.

La jurisprudencia Colombiana y el mismo Congreso reconocen la importancia y las implicaciones del comercio electrónico. En palabras de la H. Corporación:

“La exposición de motivos del proyecto²⁷ presentado al Congreso de la República es claro ejemplo de las exigencias que el cambio tecnológico planteaba en términos de actualización de la legislación nacional para ponerla a tono con las nuevas realidades de comunicación e interacción imperantes y para darle fundamento jurídico a las transacciones comerciales efectuadas por medios electrónicos y fuerza probatoria a los mensajes de datos, en los siguientes términos:

‘El desarrollo tecnológico que se viene logrando en los países industrializados, permite agilizar y hacer mucho más operante la **prestación de los servicios y el intercambio de bienes tangibles o intangibles**²⁸, lo cual hace importante que nuestro país incorpore dentro de su estructura legal, normas que faciliten las condiciones para acceder a canales eficientes de derecho mercantil internacional, en virtud a los obstáculos que para éste encarna una deficiente y obsoleta regulación al respecto...’

²⁶ Tomado de: Sentencia C-662 del 2000 de la Corte Constitucional.

²⁷ Gaceta del Congreso No. 44, viernes 24 de abril de 1998, pág. 26 y ss.

²⁸ Si bien ni el Congreso ni las altas Cortes nacionales han visto el potencial tributario que implica el comercio electrónico, la afirmación que hemos destacado constituye precisamente dos de las actividades que se encuentran gravadas con el Impuesto sobre el valor agregado, no solo en Colombia sino en muchos Estados del mundo. En el capítulo segundo y en el capítulo cuarto podremos analizar cómo opera este tributo.

Si bien la conclusión de la Corte es apresurada al afirmar que “gracias a la Ley 527 de 1999 Colombia se pone a tono con las modernas tendencias del derecho internacional privado”, debemos reconocer que es un primer paso hacia una adecuación del Derecho positivo a las nuevas tendencias comerciales, a través de la cual se motiva principalmente la confiabilidad del contenido de los mensajes de datos y su autoría.

En ese sentido, debemos mirar las definiciones legales contempladas en la Ley que sean de utilidad para nuestro estudio, las cuales han gozado de una primera interpretación jurisprudencial del máximo tribunal en lo constitucional, por lo que aludiremos a su pronunciamiento cuando lo creamos conveniente.

De acuerdo con el artículo 2° de la Ley 527 de 1999, se establecen definiciones de los conceptos de firma digital, mensaje de datos, comercio electrónico, EDI y sistema de información.

Por mensaje de datos, se alude a “la información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, ente otros, el Intercambio Electrónico de Datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el telex o el telefax”.

La Corte constitucional se pronunció sobre esta definición, y precisó que la noción de *mensaje*, comprende la información obtenida por medios análogos en el ámbito de las técnicas de comunicación modernas, bajo la configuración de los progresos técnicos que tengan contenido jurídico. Por esta razón, la expresión “similares” de la que trata la norma debe interpretarse como un comodín que busca incluir o dar cabida a los avances tecnológicos que se desarrollen en un futuro.

La Ley define firma digital²⁹, como “un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje, permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación”.

Posteriormente, en el artículo 28, se establece una regulación especial sobre el contenido y los atributos de la misma:

²⁹ El Informatios.und Kommunikationsdienste-Gesetz- IuKDG Alemán, define el mensaje de datos como un sello adherido a una información digital que es generada por una llave de identificación privada que determina la propiedad de dicha llave y la integridad de la información con la ayuda una llave pública asociada dotada de un certificado de llave identificadora expedido por una entidad de certificación.

“Artículo 28. Atributos jurídicos de una firma digital. Cuando una firma digital haya sido fijada en un mensaje de datos se presume que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo.

Parágrafo. El uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que el uso de una firma manuscrita, si aquella incorpora los siguientes atributos:

1. Es única a la persona que la usa.
2. Es susceptible de ser verificada.
3. Está bajo el control exclusivo de la persona que la usa.
4. Está ligada a la información o mensaje, de tal manera que si éstos son cambiados, la firma digital es invalidada.
5. Está conforme a las reglamentaciones adoptadas por el Gobierno Nacional. “

Como puede observarse, y sin profundizar sobre la desafortunada redacción de la norma, la definición legal y su desarrollo corresponden a la exposición que realizamos atrás, como lo confirma la misma Corte Constitucional en la sentencia por la cual analizó la constitucionalidad de la Ley 527 de 1999³⁰.

3.4.2.2. Las Entidades de Certificación

La confiabilidad de las firmas digitales depende en gran parte de la estructuración adecuada de un proceso de certificación. La certificación permite constatar la correspondencia entre dos llaves y confirmar su propiedad en cabeza del transmisor.

Para mantener el control sobre los procesos de certificación, la Sociedad de Internet (Internet Society) ha motivado un plan, según el cual todas las certificaciones deben originarse en el IRPA (Internet Policy Registration Authority), quien deberá señalar políticas globales que sean aplicables a todos los certificados expedidos por las entidades jerárquicamente inferiores. Estas entidades son los PCAs o *Policy Certificate Authorities*, cada una de las cuales establece y publica sus políticas para los usuarios de certificaciones. La idea es que existan pocas de estas entidades con diferentes políticas para adaptarse a las demandas de los miles de usuarios. Debajo de los PCAs, se encuentran las autoridades de certificación o Certificate Authorities (CAs), quienes certificarán a los usuarios y sus subordinados (empleados, departamentos, etc.).

Las certificaciones deberán contener, para cada usuario, su nombre, los números de llave privados y públicos, el nombre de la CA que da fe que el componente público de la llave está asignado solamente a ese usuario, y el período de validez de la llave y por consiguiente de la certificación. Además, la CA deberá mantener un registro de todos los certificados que ha expedido para que terceros puedan utilizar tranquilamente la llave

³⁰ Op. Cit.

pública asignada a un usuario. Adicionalmente funcionará como un notario, verificando la ocurrencia de ciertos actos y guardando el documento digital en una base de datos.

Este plan tiene varias falencias, especialmente respecto de la posible proliferación de entidades de certificación, sus políticas, y su modo de operación. Además, un punto de gran debate es la del dominio de las entidades, es decir, si estas deben ser gubernamentales, privadas, o privadas en ejercicio de función pública.

En Colombia, La ley 527 regula con alguna profundidad este tema. El artículo 2° define a las entidades de certificación como “aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales”.

El artículo 29 de la Ley faculta a cualquier entidad, pública o privada, nacional o extranjera, para constituirse como entidad de certificación, así como a las cámaras de comercio, siempre y cuando sean autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio y:

- Cuenten con una capacidad económica y financiera adecuada.
- Cuenten con la infraestructura técnica necesaria para generar las firmas digitales, controlar su autenticidad y almacenar los mensajes de datos que se requieran por la ley.
- No presenten ninguna inhabilidad.³¹

Respecto de estas entidades, la Corte Constitucional señaló:

“La entidad de certificación expide actos denominados Certificados, los cuales son manifestaciones hechas como resultado de la verificación que efectúa sobre la autenticidad, veracidad y legitimidad de las claves criptográficas y la integridad de un mensaje de datos.

La naturaleza de la función de las entidades de certificación se considera como la prestación de un servicio público, para lo cual vale la pena detenerse un momento.

El artículo 365 de la CN hace referencia al tema de los servicios públicos, los cuales pueden ser prestados tanto por las entidades públicas como las privadas o conjuntamente. Esta norma permite que este servicio lo presten los particulares, si reúnen los requisitos exigidos por la ley y cuanta con la aprobación de la Superintendencia, organismo rectos para todos los efectos.

³¹ Ley 527 de 1999, artículo 29.

(...) En consecuencia, las entidades de certificación, son las encargadas entre otras cosas, de facilitar y garantizar las transacciones comerciales por medios electrónicos o medios diferentes a los estipulados en papel e impliquen un alto grado de confiabilidad, lo que las hace importantes y merecedoras de un control ejercido por un ente público, control que redundará en beneficio de la seguridad jurídica del comercio electrónico.

La comisión redactora del proyecto de ley, consideró que la Superintendencia de Industria y Comercio debe ser la entidad encargada del control y vigilancia de las entidades de certificación, por cuanto su competencia es afín con estas labores.

La función que actualmente ejercen las Superintendencias y que les fue delegada, le corresponde constitucionalmente al Presidente de la República como suprema autoridad administrativa, cuando señala que una de sus funciones es la de ejercer la inspección y vigilancia de la prestación de los servicios públicos.

En razón a que la naturaleza de las funciones de las entidades de certificación se consideran como la prestación de un servicio público, la inspección y vigilancia de los servicios públicos que tienen que ver con la certificación, actividades que ejercerán las entidades de certificación, debe radicarse en cabeza de un Superintendencia como la de Industria y Comercio.”

Los párrafos transcritos tienen una riqueza invaluable. Identifican la naturaleza jurídica de la labor de expedición de las certificaciones, y la enmarcan dentro del concepto de *servicio público*. Esta afirmación compromete la responsabilidad del Estado para que su prestación sea constante, segura y adecuada a las necesidades que satisface. El control y vigilancia la ejerce una entidad administrativa, cuyas funciones en este campo se encuentran reguladas en el artículo 41 de la Ley 527. La norma estipula:

“La superintendencia de Industria y Comercio ejercerá las facultades que legalmente le han sido asignadas respecto de las entidades de certificación, y adicionalmente tendrá las siguientes funciones:

1. Autorizar la actividad de las entidades de certificación en el territorio nacional.
2. Velar por el funcionamiento y la eficiente prestación del servicio por parte de las entidades de certificación.
3. Realizar visitas de auditoría a las entidades de certificación.
4. Revocar o suspender la autorización para operar como entidad de certificación.
5. Solicitar la información pertinente para el ejercicio de sus funciones.
6. Imponer sanciones a las entidades de certificación en caso de incumplimiento de las obligaciones derivadas de la prestación del servicio.
7. Ordenar la revocación de certificados cuando la entidad de certificación los emita sin el cumplimiento de las formalidades legales.
8. Designar los repositorios y entidades de certificación en los eventos previstos en la ley.
9. Emitir certificados en relación con las firmas digitales de las entidades de certificación.
10. Velar por la observancia de las disposiciones constitucionales y legales sobre la promoción de la competencia y prácticas comerciales restrictivas, competencia desleal

y protección del consumidor, en los mercados atendidos por las entidades de certificación.

11. Impartir instrucciones sobre el adecuado cumplimiento de las normas a las cuales deben sujetarse las entidades de certificación.”

Es claro, de la lectura de la norma, que la Superintendencia de Industria y Comercio, y por consiguiente el Estado, se responsabiliza por el adecuado funcionamiento de las entidades, en la medida que una entidad no puede operar sin la autorización del organismo administrativo, la cual solo puede otorgarse una vez haya efectuado un estudio sobre las calidades y capacidades de la persona, pública o privada, que solicite el permiso.

Cuando efectúa la autorización, compromete su responsabilidad, que en nuestro criterio, se extiende hasta la culpa levísima, debido a la importancia de la función que la entidad de certificación va a cumplir. Empero, en este caso, al tratarse de una entidad pública, se debe aplicar toda la teoría sobre la responsabilidad patrimonial, contractual y extracontractual, del Estado. En ese sentido, será necesario estudiar la viabilidad de aplicar la teoría de la falla del servicio, la desigualdad de las cargas públicas, etc., temas que no serán objeto del presente trabajo pues ameritan una investigación independiente.

De lo anterior se puede concluir que en Colombia (por ahora) se dio fin a la discusión sobre la naturaleza privada o pública de las entidades de certificación. Se optó por permitir que unas y otras pudiesen asumir esa función, pero esa actividad se sujetó al control del Estado, a través de uno de sus organismos descentralizados, y se la definió como un servicio público.

Si bien no es el momento de juzgar si esta vinculación del servicio de certificación al Estado sea o no un acierto por parte de Colombia, dos cosas son claras: primero, que Colombia siguió en parte el modelo propuesto por la Internet Society en cuanto a la estructura, fines y funciones de las entidades de certificación, lo que es un gran avance para el país en su inserción al mundo digital; en segundo lugar, Colombia, y en especial las entidades de certificación nacionales, no se sujetan a ningún organismo extranjero o internacional.

Este último punto merece comentario. Colombia puede caracterizarse como un país que está al tanto de los avances jurídicos, sociales, económicos y tecnológicos que se presentan en el mundo. Sin embargo, el conocimiento que se obtiene no es aplicado en el territorio teniendo en cuenta las características de éste y en especial la sociedad de la que se compone.

En el país se suelen copiar figuras jurídicas y administrativas que en otros países han dado resultado, pero que en Colombia no operan con las bondades que se esperan, en muchas ocasiones obteniendo un aumento de los problemas que en un principio se buscaban solventar con la implementación de la medida.

Uno de los problemas que se quiere **evitar** en materia de comercio electrónico, es precisamente la proliferación de modelos y legislaciones sobre las materias que le

conciernen, entre ellas, el tema de las firmas digitales y de las entidades de certificación. En estos aspectos es imperativo que exista uniformidad en las legislaciones, de lo contrario lo único que se fomentará será el comercio interno y no el comercio exterior, donde el comercio electrónico ofrece las mayores ventajas, precisamente porque la confianza que una persona tendrá en la red estará limitada al país donde tenga su domicilio, porque tanto su firma como la de los demás solo será válida – y por consiguiente confiable – si lleva el visto bueno de una entidad nacional de conformidad con las leyes internas.

En el aspecto tributario las entidades de certificación no tienen, hasta el momento, ninguna función directa. No obstante, como resaltamos atrás, la información que ellos administran es de gran utilidad para las Administraciones fiscales, porque es gracias a sus certificaciones que se puede confiar en el contenido de un mensaje electrónico, sea éste una carta personal entre dos amigos, o un millonario contrato entre dos empresas. Además, certifica quien es el emisor del mensaje, lo cual permite tener un punto de partida para iniciar o desarrollar una investigación tributaria.

Frente al contribuyente, la certificación se convierte en un elemento probatorio a su favor, puesto que allí se establecerá si participó o no en una operación comercial realizada a través de la red, y el contenido del mensaje transmitido, al garantizar la firma digital. También puede ser de utilidad en cuanto el mensaje de datos puede ser el soporte de la operación comercial, una factura por ejemplo, que será indispensable al momento de determinar los gastos y los costos en los que ha incurrido una empresa.

En síntesis, todo documento escrito puede ser convertido en un mensaje de datos y por la misma razón alterado, con mucha más facilidad que un mensaje escrito en un papel. La única manera de garantizar el contenido de dicho mensaje y su autor (o por lo menos su transmisor), es por medio de una firma digital certificada, labor que cumple una entidad de certificación.

Eventualmente, y con el respeto de las garantías procesales, a esta información podría acceder la Administración tributaria en desarrollo de sus facultades de investigación y en nuestro sentir, previa una orden judicial. Después de todo, la información que maneja la entidad de certificación es confidencial, por lo cual su exhibición debe estar sujeta a un procedimiento muy estricto que proteja y cubra de garantías los derechos de los contribuyentes. Por esta razón, no sería viable invocar la prevalencia del interés público por parte de la Administración de impuestos para acceder a la información, debido a que la privacidad en Internet es uno de los elementos básicos de la confiabilidad en la red, sin la cual simplemente dejaría de existir el comercio electrónico. Es por esto que el acceso a dicha información por un tercero, debe ser reglado y las normas que lo regulan deben ser claras, expresas y muy estrictas.

Por otra parte, siendo el comercio electrónico un fenómeno global, es prácticamente ineludible el hecho de que muchas empresas tendrán certificados de entidades de CAs extranjeras, especialmente porque las relaciones comerciales internacionales se van a disparar en número, y las empresas nacionales no van a vender sus productos en el

mercado interno tradicional únicamente, sino que por el contrario, buscarán aprovechar las ventajas de mercado que les proporciona el mundo virtual.

En ese sentido, la legislación colombiana ya presenta un error craso, puesto que contraría el modelo que ofrece la Sociedad de Internet, que busca sujetar a todas las entidades de certificación a uno o varios organismos superiores de carácter internacional. La verdad es que solo así podrá lograrse la uniformidad que se requiere en esta materia y de esta forma fortalecer la confianza del usuario en el comercio electrónico, sin la cual toda la visión y aplicación comercial del Internet se derrumbaría.

Al requerir la legislación colombiana que cualquier entidad de certificación extranjera tenga el "visto bueno" de la Superintendencia de Industria y Comercio nacional para que el certificado expedido tenga validez en Colombia, es un absurdo. Su efecto será nocivo para el comercio, puesto que las entidades extranjeras querrán evitar la burocracia administrativa, y la mejor forma de hacerlo es realizando su inversión o su negocio en otro país. Es preciso que no se requiera de estos formalismos sino que toda certificación proveniente de una entidad de este tipo tenga validez en cualquier país del mundo, automáticamente, facilitando así la labor investigativa de las Administraciones fiscales, la defensa del contribuyente y en promoviendo la confianza global en el comercio electrónico y sus actores.

3.4.3. Dinero Digital

El *tercer factor* al que hacíamos referencia es el *dinero digital*. La transferencia electrónica de dinero encuentra su origen en el sistema de intercambio electrónico de datos EDI, que mencionamos arriba. La transferencia electrónica de fondos EFT es una consecuencia del EDI, en la medida que los mensajes de EFT conllevan la transmisión de valores entre bancos a través de computadoras.

Hasta el momento, el dinero digital se refiere a dos tipos de transacciones comerciales electrónicas. La primera forma de dinero digital son las tarjetas débito, que no es más que un sustituto del papel moneda utilizado en el comercio tradicional. El otro tipo de dinero se encuentra en el Internet.

En general, efectuar pagos por Internet parece ser simple desarrollo de las transacciones que hoy en día se realizan a través del teléfono, como el pago de servicios, la transferencia de fondos, etc., manejado principalmente por entidades bancarias. Ejemplo de este tipo de sistemas son FONOCONAVI y DAVILINEA.

Para efectuar el pago por transacciones realizadas en Internet, se suele proporcionar al vendedor el número de una tarjeta de crédito o cierta información bancaria durante la operación en línea. Es básicamente una extensión de lo que sucede en el mundo físico, con una ventaja y una desventaja. La ventaja radica en una reducción del costo, pues mientras en el mundo físico la EFTs se realizan a través de redes intermediarias – Value Added Networks VANs –, pagando una tarifa de aproximadamente 150 dólares por hora,

cuesta más o menos un dólar realizar la misma transacción a través de Internet. La desventaja de aprovechar este menor costo, es una reducción considerable de la seguridad.

Es evidente que a pesar de los sistemas de encriptación empleados por los vendedores, enviar la información de una tarjeta de crédito a través de la red entraña un riesgo muy alto para su poseedor, ya que un tercero puede obtener dicha información y abusar de ella.

La entidad First Virtual Holdings ofrece una variante al sistema tradicional de la encriptación de la información que se envía a través de Internet. La FVH actúa como un intermediario al registrar la información crediticia de un consumidor por teléfono, entregando a esa persona una clave o código de identificación. Para efectuar una transacción, el consumidor solamente suministra su código al vendedor, quien se remite a la FVH para recibir el pago.

Las anteriores son perspectivas conservadoras de lo que es el dinero digital, puesto que en realidad constituyen un desarrollo de las tarjetas plásticas aplicadas a las comunicaciones realizadas a través de Internet. No obstante, muchas entidades están avanzando e innovando el mismo concepto de dinero digital, para diferenciarlo de los esquemas de simple encriptación de tarjetas de crédito o débito.

La compañía DigiCash está constituida por un equipo de criptógrafos, especialistas en medios de pago y desarrolladores de software y hardware, quienes aprovechan la misma ubicación de la empresa para elaborar e inventar nuevos productos en estos campos. La empresa se encuentra localizada en Amsterdam, en el campus de investigación nacional de ciencias exactas, donde operan varios centros de investigación en matemáticas, ingeniería, ciencia, etc. Esta entidad ofrece un producto que denominan dinero electrónico "electronic cash", que consiste en una combinación entre las tarjetas inteligentes – smart cards – y la tecnología de encriptación "llave pública llave privada".

Las tarjetas inteligentes se parecen físicamente a una tarjeta de crédito, con la diferencia fundamental que en ellas no existe una banda magnética sino un microchip que almacena información. En ese chip se carga dinero, proveniente de un depósito que se haga en un banco o derivado de una cuenta corriente o de ahorros de un usuario. Por ejemplo, si en una cuenta de ahorros una persona "A" tiene 10,000 dólares, lo normal es que reciba una tarjeta de crédito con cierto cupo fijado por el banco, o una tarjeta débito por la suma. En uno y otro caso, al momento de pago, se debe establecer una conexión telefónica o digital con el Banco, quien autorizará el pago e imputará el valor de la transacción a la cuenta de su cliente. Con las tarjetas inteligentes, el sujeto "A" lo que hace es consignar a la tarjeta una suma "x" de dinero. Al momento de pago, el valor de la transacción se descarga del valor de la tarjeta directamente, sin requerir una verificación de los datos del portador o de la cuenta.

Este sistema, junto con la tecnología de encriptación asimétrica de llaves, permite utilizar la tarjeta vía Internet, de manera segura, sin requerir la intervención de entidades de certificación o incluso la aceptación o “visto bueno” de las entidades Bancarias.

El sistema de dinero electrónico de DigiCash, dota de la mayor privacidad a una transacción, al utilizar un código de ocultamiento. En este sistema el usuario genera un número aleatorio que sirve de anotación. Esta anotación se oculta a través de un factor aleatorio, y luego se envía la nota al Banco. El Banco debita el dinero indicado de la cuenta del usuario, y luego firma digitalmente la nota oculta con su clave privada, y transmite el resultado al usuario. El usuario expone la nota con la cual más adelante va a pagar. Quien recibe el pago verifica que la firma digital de la nota es auténtica y envía la nota al Banco, quien a su vez chequea la firma y acredita el pago solicitado.

Ninguno de los usuarios puede emular la firma del Banco, pero uno y otro pueden verificar que el pago se realizó por cuanto tienen la llave pública. El usuario inicial a su vez, puede demostrar que él fue quien realizó el pago, pues es el único que conoce el factor de ocultamiento. De esta forma el banco se protege de documentos falsos, quien recibe el pago se protege de una negativa de pago del Banco, y el usuario se protege de acusaciones falsas y de invasión a la privacidad.

Así, en lugar de tener una cuenta sobre la que acreditan los pagos, los usuarios insertan la tarjeta en las terminales pertinentes, y se deducen o cargan las sumas necesarias directamente de la tarjeta.

Estos dos primeros sistemas expuestos no presentan mayores dificultades en Derecho tributario, por el contrario, facilitan la labor investigativa de las Administraciones fiscales y la demostración de diferentes hechos relacionados con el pago de obligaciones. El primer sistema opera igual que una tarjeta de crédito o de débito, por lo cual su tratamiento no debe ser diferente. El *electronic cash*, si bien oculta en un primer momento al deudor de una obligación dineraria, no evita que se rastree con facilidad la entidad bancaria que efectúa el pago. Habiendo determinado la entidad intermediaria, averiguar las partes acreedora y deudora resulta sencillo. El problema radicaría en las políticas del Banco que efectúa el pago y de las disposiciones sobre privacidad imperantes en el país donde esté ubicado dicho Banco, por lo cual será necesario de provisiones legales que reglamenten cómo y en qué casos el Banco está en la obligación de revelar esa información, cuestión que muy seguramente requerirá de un tratado multilateral o, en el caso de la Comunidad Europea, de una directiva general.

Los sistemas anteriores se diferencian de lo que se ha llamado el “verdadero dinero digital”. Jon W. Matonis, uno de los fundadores de Private Payment Systems, una organización para la investigación de medios de cambio privados en el Internet con sede en California, ha señalado que el verdadero dinero digital no consiste en aplicar sistemas de encriptación a los pagos con tarjeta. Comienza su discurso con el siguiente ejemplo³²:

³² MATONIS, Jon W. Digital Cash and Monetary Freedom. En Internet Society Annual Conference, Honolulu, Hawaii, 1995.

“En el año 2005, compro un almuerzo en un deli y pago con dinero digital desde mi billetera electrónica. La cajera me da varias opciones de *unidades monetarias* para pagar. Mi almuerzo costó US 50 dólares o **5pvu**. PVU es una abreviación de private value units – unidades privadas de valor – . Matonis afirma que si el dinero digital solamente permite el intercambio y almacenamiento de dólares, francos, marcos o cualquier otra unidad monetaria gubernamental, en realidad no se ha llegado muy lejos.”

De lo que se trata es de incorporar al mercado una o varias unidades monetarias privadas, diferentes e independientes de las unidades monetarias de los Estados. La unidad monetaria privada, cualquiera que sea, debe contener 10 elementos esenciales³³:

1. Seguridad. El protocolo que rodea la transacción debe ser seguro, es decir, ninguna de las partes de la transacción o terceros deben poder reproducir o alterar la unidad electrónica.
2. Anonimidad. Las partes de la transacción no tienen por qué identificarse en relación con el pago efectuado, además, deben tener la opción de quedar invisibles frente a la imputación del pago efectuado por cualquiera de ellos³⁴.
3. Fácil para Cargar. El dinero digital no debe sujetarse a un lugar físico. El dinero debe poder transferirse a través de redes de computadoras e incluso desde éstas a soportes físicos para su transporte.
4. Dos vías. Debe poderse transferir a otros usuarios.
5. Útil “fuera de línea”. El protocolo entre dos partes debe poderse ejecutar fuera de línea, es decir, no se requiere que ambas partes estén conectadas a Internet para efectuar la transacción.
6. Divisible. El dinero digital debe poderse subdividir en partes más pequeñas.
7. De duración indefinida. El dinero digital no expira, mantiene su valor hasta que esté destruido o perdido.
8. De amplia aceptación. Siendo un tema esencialmente de marca o nombre, este elemento denota confiabilidad y reconocimiento para con quien emite el dinero digital.
9. Amigable – user friendly -. El dinero digital debe operar de manera sencilla tanto para quien lo reciba como para quien lo gasta. La simplicidad lleva al uso masivo y éste, a su vez, lleva a una amplia aceptación.
10. Libertad de unidad de valor. El valor del dinero digital está determinado por el mercado únicamente.

Este dinero digital, una vez incorporado al mercado, al ser de naturaleza privada entrará a competir con las demás monedas existentes de naturaleza Estatal. La pregunta que surge, es ¿con qué se respaldará el dinero digital? Las sugerencias que se han previsto aluden a los metales preciosos, los bienes raíces, las mercancías, e incluso a otras unidades monetarias. Básicamente cualquier cosa puede ser utilizada como medio de

³³ *Ibidem*. 17.

³⁴ Si bien este elemento garantiza la privacidad de la operación y refuerza la seguridad de la misma, deben elaborarse ciertos parámetros para levantar la anonimidad cuando sea necesario (e.g. orden judicial), evitando así que se utilice como un mecanismo para el testaferrato.

cambio y por consiguiente como medida de valor. En última instancia, será el mercado el que determine este parámetro.

La administración del flujo de estas unidades monetarias requerirá de entidades que establezcan un sistema de compensación entre las diferentes tipos de dinero digital. Estas entidades de compensación monetaria operarían como bancas centrales, obligando a mantener un equilibrio entre el dinero digital circulante y el banco de reserva. De esta forma el administrador de una unidad monetaria privada podrá confiar en esta casa de compensación para determinar la posición económica de la unidad en el mercado, y comunicárselo al público.

De esta forma, cualquier entidad que acredite su nombre podrá emitir moneda privada en la forma de dinero digital, situación de la cual pueden aprovecharse entidades bancarias privadas con una infraestructura mundial como American Express, Diners o el Banco Suizo, etc. La confianza en estas entidades y en su producto llevará a un aumento en la demanda de dinero digital, especialmente en países que tengan una moneda inestable. Citando a Matonis³⁵:

“As an enabling mechanism for social change, digital cash has vast implications for macro-economics in the area of a government’s money monopoly and taxing authority, just to name a few. In light of the growing attacks on individual privacy both in the United States and abroad, there has never been a more important time to emphasize the concepts behind the vigilant protection of total financial and monetary privacy. It is money, the lifeblood of any economy, that ultimately symbolizes what commercial structure, and hence what political structure, humans operate within.”

4. Conclusión

De lo que hemos expuesto, podemos afirmar que estos tres temas son los pilares sobre los que reposa el elemento de la confianza en el Internet y en especial en el comercio electrónico, cuya importancia es mundialmente reconocida para el futuro del nuevo mercado virtual. En ese sentido se ha manifestado nuestra jurisprudencia, cuando afirma³⁶:

³⁵ Op. Cit.

³⁶ Op. Cit.

“...Y, a su turno, la confianza es la variable crítica para incentivar el desarrollo progresivo de las vías electrónicas de comunicación conocidas como correo electrónico y comercio electrónico, pues es el elemento que permite acreditarlos como un medio seguro, confiable y, por consiguiente, apto para facilitar las relaciones entre los coasociados”.

Los temas que hemos expuesto constituyen el escenario donde opera el comercio electrónico, y por consiguiente el nuevo escenario sobre el que los diferentes Estados deben incidir para procurarse un ingreso tributario derivado de las actividades comerciales que se desarrollan en él.

En el área tributaria, específicamente en lo referente a la creación de impuestos, el tema adquiere especial importancia, puesto que ésta atribución, propia de los parlamentos, conlleva un proceso largo y tortuoso, casi estático, que contrasta con el proceso innovador y dinámico del desarrollo tecnológico. ¿Cómo determinar el ámbito de aplicación espacial de una ley frente al "mundo" comercio electrónico? ¿Será que los criterios de vinculación tradicionales entre el hecho generador tributario y el sujeto activo - domicilio, residencia, fuente, etc. - , son válidos en el escenario virtual? ¿Hasta dónde puede un Estado gravar el comercio electrónico?

Teniendo claros los principales elementos que convergen en el Comercio electrónico, podemos abordar las implicaciones que el mundo virtual tiene en relación con el Derecho Tributario Colombiano, y proponer una respuesta a estos interrogantes.

Pasemos a analizar en qué consiste el *hecho generador* de un tributo, cómo opera este elemento esencial de la obligación tributaria sustancial en el que se determina qué va a estar sujeto a tributación, y cómo se relaciona con el comercio electrónico.

II. El Hecho Generador

1. Generalidades

En el capítulo anterior establecimos la estructura y modo de operación del Internet y en especial del comercio electrónico, proporcionando así el marco conceptual del mundo virtual sobre el que se proyecta el problema jurídico planteado: *Conciliar la potestad legislativa y la capacidad coercitiva de un Estado en el escenario electrónico y establecer los criterios de vinculación más apropiados que determinen la extensión del poder tributario dentro de dicho escenario.*

Desde hace varios años los principales actores del comercio electrónico - Estados Unidos y la Comunidad Europea - han formado comisiones de estudio relativas a la imposición en el comercio electrónico, atendiendo preguntas como: qué gravar, cómo gravar y dónde gravar, teniendo en cuenta el ámbito global y la naturaleza económica y dinámica del comercio electrónico.

Nosotros destacamos la importancia de la tercera pregunta, ya que de su solución se determina el Estado que estará legitimado para percibir los ingresos derivados de una relación jurídica – comercial llevada a cabo en el medio electrónico y que será materia de tributación.

Cuando aludimos a "dónde gravar", nos referimos al *elemento espacial del hecho generador* de un tributo, elemento que unifica dos aspectos: el ámbito de aplicación de la ley tributaria y la extensión misma del poder tributario. Antes de adentrarnos en este elemento que será objeto de los capítulos posteriores, es necesario precisar el significado y alcance de la expresión "hecho generador", ya que cuando nos referimos a ella, nos estamos refiriendo al corazón de la obligación tributaria. A este fin está destinado el presente capítulo, dividido en una primera parte de índole doctrinal y una segunda parte donde examinaremos el hecho generador del impuesto de renta y del impuesto al valor agregado a nivel de derecho comparado y en particular con las legislaciones prototipo escogidas.

Es generalmente aceptado afirmar que el derecho tributario sustancial se dedica al estudio de la obligación tributaria denominada principal, sustancial o esencial, la cual está compuesta por 5 elementos, llamados también esenciales: el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable, la tarifa y el hecho generador³⁷.

³⁷ Sobre esta división se pueden consultar: Nociones Fundamentales del Derecho Tributario, del profesor Juan Rafael Bravo Arteaga; Derecho Tributario, compilación de escritos de varios autores, del ICDT; El Hecho Imponible, de Dino Jarach; El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA, de Mauricio Plazas Vega; Derecho Financiero Vol I, de Carlos M. Giuliani Fonrouge; Derecho Tributario Sustancial y Procedimental de Alejandro Ramírez Cardona; Derecho Tributario I de los tratadistas Eusebio González y Ernesto Lejeune; Instituciones de Derecho Tributario de Ramón Valdés Costa.

El primero de ellos, el sujeto activo, se refiere a la persona titular del derecho, está legitimada exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación tributaria. Puede ser la Nación, las entidades territoriales y eventualmente las entidades descentralizadas o las entidades privadas.

En segundo lugar encontramos al sujeto pasivo como la persona en quien recae el cumplimiento de la obligación tributaria, bien a título de contribuyente o a título de responsable y quien, por lo general, es una persona natural o jurídica (aunque ocasionalmente la ley prevé, en contados casos, que un conjunto de bienes sea igualmente sujeto pasivo de un tributo).

La base gravable y tarifa son los elementos cuantitativos, determinantes del importe del tributo. La base gravable constituye la magnitud del hecho gravable, o si se quiere, siguiendo una definición propuesta por Lucien Mehl, el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración³⁸. Matías Cortés³⁹, refiriéndose a la base gravable, dice:

“Se repite generalmente que la base es una magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen y el resultado es la cuota, es decir, la cantidad de dinero que hay que ingresar en el tesoro para extinguir la obligación tributaria.”

Rosembuj por su parte define la base gravable como la magnitud sobre la que se aplica el tipo de gravamen⁴⁰.

En segundo lugar, encontramos la tarifa, que se presenta como una medida que aplicada a la base gravable, arroja como resultado el valor de la obligación tributaria. En palabras de Leyva Zambrano, Múnera Cabas y Angel de la Torre⁴¹:

“la tarifa en sentido estricto comprende los tipo de gravámen, mediante los cuales se expresa el mecanismo de cuantificación de la deuda tributaria.

Tanto tarifa o tipo de gravamen como base imponible, son conceptos íntimamente relacionados, sin que el uno pueda tener sentido independientemente del otro, lo cual hace, por lo tanto, que la naturaleza del tipo del gravamen o tarifa, dependa de la

³⁸ MEHL, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Editorial BOSCH, Barcelona, 1964. Pág. 77

³⁹ CORTÉS, Matías. Ordenamiento Tributario Español. Editorial Civitas, Madrid, 1985. Pág. 445 y ss.

⁴⁰ ROSEMBUJ, Tulio. Elementos de Derecho Tributario. Editorial Promociones y Publicaciones Unversitarias, Barcelona, 1988.

⁴¹ LEYVA ZAMBRANO y otros. Elementos de la Obligación Tributaria, en Derecho Tributario 2ª Edición, ICDT, Santafé de Bogotá, 1999. Pág. 417 y ss.

naturaleza de la base imponible. Es como lo precisa Sierra Mejía, "la unidad de medida que según la ley debe aplicarse a la base gravable para determinar la cuantía del impuesto"⁴²."

Frente al hecho generador, debemos partir de lo siguiente: Toda norma jurídica tiene una estructura, así, García Máynez señala que la norma jurídica es el juicio hipotético que hace depender de la realización de sus supuestos determinadas consecuencias de derecho (facultades o deberes)⁴³. Según Fernando Gómez Mejía⁴⁴:

"El supuesto jurídico es la hipótesis, o hecho jurídicamente relevante, de cuya realización depende el surgimiento de las consecuencias de derecho.

La disposición es la determinación normativa del efecto que el cumplimiento de la hipótesis produce, o sea, si se trata de normas secundarias, de los deberes y derechos que surgen una vez producido el hecho jurídico que los condiciona. Estos deberes y derechos, se denominan consecuencias jurídicas.

La relación entre la realización del supuestos (hecho jurídico) y las consecuencias jurídicas es necesaria."

El presupuesto de hecho es el conjunto de elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico. Francisco de la Garza expone claramente lo anterior cuando afirma:

"En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.

Igualmente, Ataliba señala⁴⁵:

"En efecto, la estructura de las normas jurídicas es compleja; no es simple, ni se reduce pura y simplemente a contener un mandamiento. Toda norma jurídica tiene una hipótesis, un mandato y una sanción. Verificada la hipótesis, el mandato actúa, incide.

Ocurrido el hecho previsto en la hipótesis legal, el mandato, que era virtual, pasa a ser actual, y se vuelve actuante, productivo de sus efectos propios: exigir inexorablemente (volver obligatorios) ciertos comportamientos, de determinadas personas.

(...) En cuanto no ocurra el hecho descrito en la hipótesis, el mandato se mantiene en suspenso, no incidiendo. Su incidencia está condicionada a la ocurrencia de la hipótesis".

⁴² SIERRA MEJIA, Hernando. El Derecho y el Revés del Impuesto: legalidad tributaria y evasión. Editorial Gráficas Medellín, Medellín, 1988. Pág. 72 y 73.

⁴³ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa S.A, México, 1964

⁴⁴ GÓMEZ MEJÍA, Fernando. La Interpretación del Derecho. Ediciones Ananké, Bogotá, 1979. Pág. 53

⁴⁵ ATALIBA, Gerardo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987. No. 13.7

Como puede observarse, el hecho generador del tributo está construida de la misma forma que una norma cualquiera, siendo un juicio categórico, un juicio hipotético o un juicio disyuntivo, dependiendo de la estructura lógica que se asuma. En el primer caso se trata a las normas jurídicas como ordenes, posición criticada por Kelsen y por Cossio por los absurdos a los que se llegaría con este enfoque⁴⁶. En la teoría de Kelsen, la norma jurídica es, básicamente, un juicio hipotético, según el cual Dado no P, debe ser S, con lo que se contextualiza la sanción, es decir, la norma expresa un acto coactivo condicionado. Según Cossio, las normas jurídicas son juicios disyuntivos, cuyo esquema sería Dado A, debe ser P, o dado no P, debe ser S. De esta forma, la estructura de la norma contiene dos términos unidos por la conjunción "o", donde ambos aluden a realidades de conducta humana, mirado desde un punto de vista positivo y negativo⁴⁷.

Así, la norma tributaria toma un hecho y lo subsume en la hipótesis legal, dotándola de atributos jurídicos. Es lo que se denomina incidencia, que en términos de Ataliba consiste en un fenómeno jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la

⁴⁶ "Es necesario reconocer, de una vez para siempre, que esa concepción sólo puede admitirse, en el mejor de los casos, como una figura de lenguaje, poco feliz por añadidura. Por si lo que se ha expuesto en el párrafo anterior no fuera suficiente, no está de más traer a colación algunos supuestos que no tienen explicación si se persiste en ver órdenes en las normas. Piénsese en la norma general, según la cual la ignorancia del Derecho no exime, en principio, de responsabilidad. Dentro de la concepción que pretende reducir las normas a órdenes, el precepto citado se traduce en el siguiente absurdo: hay que obedecer órdenes que no se han recibido. La proposición no tiene sentido ni salida, como no sea la de recurrir al fácil expediente de decir que se trata de una ficción, socorrida muletilla de que ha usado en demasía la ciencia jurídica tradicional. A su vez, en el caso de normas de origen consuetudinario, tendríamos que decir que se trata de órdenes míticas, que no han sido impartidas por nadie, en concreto. Además, como la vigencia de las leyes perdura en el tiempo, habría que admitir que la legislatura que las sanciona da órdenes a generaciones venideras, pese a que aún no existen. Otra objeción: supóngase el caso de una ley sancionada por simple mayoría de votos. No es posible sostener razonablemente que esa ley constituye la expresión de la voluntad psicológica de los que votaron en contra de su sanción". Aftalión, García Olano y Villanova. Introducción al Derecho. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1960. Pág. 108

⁴⁷ Cossio, separándose en esto de Kelsen, ha reivindicado para la norma secundaria su pleno sentido ontológico y no de mera hipótesis auxiliar del pensamiento. De ahí que prefiera llamar endonorma a este tramo de la norma jurídica completa, teniendo en cuenta que es el núcleo desde el cual se despliega el principio ontológico de todo ordenamiento jurídico, según el cual la libertad es lo primero: todo lo que no está prohibido está permitido.....Para comprender mejor lo que se acaba de expresar piénsese, por ejemplo, en el supuesto de un legislador que sanciona la norma jurídica referente a la represión del homicidio. Ese legislador no hace otra cosa que formular un pensamiento acerca de una cierta conducta, mediante el par de conceptos relativos "lícito-ilícito", por lo que su pensamiento resulta, en forma ineludible, disyuntivo. La configuración del homicidio como delito significa así, en términos normativos, lo siguiente: "Dada una cierta situación de convivencia y libertad, debe ser no matar, o dado el homicidio deber ser la prisión del reo". O, esquemáticamente: "Dado A, debe ser P (prestación, o dado no P, debe ser S (sanción). Ibídem. Pág. 111

norma⁴⁸. Souto Maior Borges, escribió sobre el particular en su obra *Isencoes Tributarias*:

"La incidencia supone la regla jurídica y el hecho u hechos sobre los cuales ella incida, volviéndolos hechos jurídicos.....

"La normas jurídica enuncia abstractamente los hechos a cuyo acontecimiento condiciona la producción de efectos jurídicos....

"Soporte fáctico o hecho-contenido es el acontecimiento legalmente previsto para que la regla jurídica incida".⁴⁹

Es necesario poner de manifiesto que la expresión "incidencia" no es unívoca en el derecho tributario, y no es utilizada con la significación que hemos señalado, es decir, como la relación dinámica entre un hecho y una hipótesis jurídica, que en este caso constituye en hecho generador de la obligación tributaria⁵⁰.

En lo que se refiere al hecho subsumido, en su obra *Curso de Derecho Civil*, Alessandri y Somarriva⁵¹ distinguen entre hechos simples y hechos jurídicos. Los primeros se refieren a los acontecimientos del hombre o de la naturaleza, mientras que los segundos apuntan a los acontecimientos que producen o tienen la potencialidad de producir efectos jurídicos. De esta forma, un hecho material se convierte en hecho jurídico al estar previsto en una norma que la dota de efectos jurídicos, - incidencia -. Fruto de este análisis, los autores plantean una división de los hechos jurídicos: los hechos jurídicos de la naturaleza, los hechos jurídicos voluntarios y los hechos jurídicos voluntarios sin intención de producir efectos jurídicos. Mauricio Plazas, en su obra, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, retoma la división de estos autores, con base en lo cual afirma que "el hecho gravado, y específicamente el hecho generador, puede comprender cualquiera de las modalidades mencionadas del hecho jurídico de manera que los acontecimientos, endilgables o no a la actividad humana, en cuanto sean indiciarios de potencialidad económica y capacidad contributiva, pueden ser presupuestos de la obligación tributaria".

En igual sentido encontramos la afirmación según la cual, "como cualquier otra norma jurídica, la que instituye el tributo presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho al que se asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que en este caso se resumen en la imposición de un tributo, esto es, el instituto mediante el que se contribuye al sostenimiento del gasto público"⁵².

⁴⁸ *Ibidem* Ob. Cit. Pág. 108

⁴⁹ BORGES, Souto Maior. *Isencoes Tributarias*, Ed. Sugestoes Loterarias, 1969, pág. 178

⁵⁰ Incidencia en sentido económico alude a quien soporta el gravamen. V.g. el Sujeto incidido con el impuesto.

⁵¹ ALLESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo; SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. *Curso de Derecho Civil*. Santiago de Chile. Editorial Nacimiento. 1939. Pág. 349-350

⁵² QUERALT, Juan Martín, TEJERIZO LÓPEZ, José, y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial tecnos. Madrid, 1997. Pág. 309.

De este modo, el hecho generador se configura principalmente como el presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica por el cual surge la obligación tributaria de pago, es decir, la norma jurídica que da lugar a la imposición⁵³.

1.1. Cuestión Terminológica

1.1.1. La Doctrina tributaria

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria⁵⁴ ha recibido varias denominaciones: hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, *fattispecie*, *fait generateur*, *tabtestand*, soporte fáctico, hipótesis de incidencia, presupuesto de hecho del tributo, etc. En Colombia se han usado comúnmente las expresiones hecho generador y hecho imponible para denotar el presupuesto fáctico de la obligación tributaria, aun cuando en estricto sentido ambos vocablos tienen significados diferentes⁵⁵.

El hecho generador es el presupuesto o hipótesis legal previsto en la norma jurídica que al concretarse da origen a una obligación tributaria, y del cual el hecho imponible es solo uno de sus elementos, quizá el más importante.

Así, Araujo Falçao lo define como⁵⁶:

“el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. “

⁵³ En igual sentido encontramos a Mauricio Plazas. "Las normas tributarias, como en general las disposiciones que regulan los derechos y las obligaciones correlativas, consagran supuestos de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de la prestación a cargo del sujeto pasivo sustancial o instrumental (contribuyente o sustituto) y a favor del sujeto activo". Ob. Cit. Pág. 700 y ss.

⁵⁴ "El conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El Presupuesto de hecho del impuesto es, por así decirlo, la *imagen abstracta del concreto estado de cosas*. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado." Hensel, Albert. *Diritto Tributario*, Milano. 1956. P. 721 Citado por Sergio Francisco de la Garza en *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa S.A., México. 1988. Pág. 410

⁵⁵ Mauricio Plazas Vega, en su obra *El Impuesto Sobre el Valor Agregado*, señaló: "El 'hecho jurídico' tipificado en la norma que crea el impuesto es lo que la doctrina denomina 'hecho generador' y, como ya se explicó, se determina por acontecimientos cuya ocurrencia permite presumir que igualmente se ha realizado el 'hecho imponible'. Así mismo, el hecho generador no comprende únicamente un aspecto objetivo (hecho en sí mismo considerado), sino que cobija además aspectos personales, espaciales y temporales a los cuales se hace mención en esta obra más adelante." Ob Cit. Pág. 281

⁵⁶ ARAUJO FALCAO, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964. No. 2

Juan Rafael Bravo⁵⁷ lo define como:

“el tipo (entendido como un modelo que permite producir un número indeterminado de individuos que se conocen como pertenecientes a la misma clase) de conducta social, reveladora de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria.

(...)

En este caso el tipo abstracto es el antecedente o la hipótesis y la obligación tributaria es la consecuencia o el resultado.”

Mauricio Plazas Vega adopta la definición propuesta por el tratadista Héctor B. Villegas en este sentido:

“La definición propuesta por el tratadista argentino Héctor B. Villegas para el “hecho imponible” es aplicable a lo que hemos denominado “hecho generador”: “(...) El hecho imponible es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”.

Ramírez Cardona lo define como:

"El hecho imponible y el hecho generador no se confunden con el objeto de la obligación. Este se refiere a la prestación de dar determinada cantidad de dinero a título de impuesto. Y, en segundo lugar, como causa material, tampoco se confunde con el fin del impuesto o satisfacción de las necesidades públicas esenciales, cuestión que no hace parte de los elementos configurativos de la obligación tributaria

El hecho imponible se refiere al hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria; su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación”.^{58.}"

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González afirman⁵⁹ que la ley tributaria, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho. Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico constituye un elemento de la realidad social, que

⁵⁷ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Ediciones Rosaristas. Bogotá, 1997. Pág. 239

⁵⁸ RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Tercera Edición. TEMIS, Bogotá, 1985. Pág. 143 y ss.

⁵⁹ PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario Tomo I*. 3ª Edición. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983. Pág. 199

conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico que en esta rama del Derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible.

Ataliba⁶⁰ nos enseña que la hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Se diferencia del hecho imponible en que el estado de hecho, descrito por la hipótesis de incidencia, es objeto del concepto legal en el que ella se constituye. La hipótesis de incidencia es la descripción de un estado de hecho y no el propio estado de hecho. Este es el objeto de la descripción y no la descripción misma. La descripción (hipótesis de incidencia) es una cosa exterior, distinta y externa a su objeto (estado de hecho).

1.1.2. Nuestra Posición

Para nosotros es importante partir de la diferencia entre aquellos hechos en los que media la voluntad humana, de aquellos hechos en los que dicha voluntad está ausente, con el fin de establecer los conceptos de hecho generador y de hecho imponible.

Un hecho constituye un acontecimiento o hecho de la naturaleza, cuando es producido sin que medie la voluntad del hombre. Cuando un hecho involucra una decisión humana perceptible con los sentidos, se le denomina a ese hecho un acto. En Derecho se acostumbra afirmar que un hecho que produce efectos jurídicos sin que medie la voluntad del hombre, es un hecho jurídico; cuando un hecho es fruto de una decisión humana y produce efectos jurídicos, se afirma que estamos frente a un acto jurídico. Sin embargo, por hecho jurídico también se entiende aquel acto del hombre que produce un efecto no querido por él, pero que jurídicamente tiene una consecuencia - ej. hecho ilícito culposo -.

Esta última categoría es un error, porque no es posible equiparar un hecho de la naturaleza a un acto del hombre, precisamente porque en el segundo existe un elemento racional, desarrollo de la libertad de decisión inherente a todo ser humano. El error radica en que se confunde la actuación del hombre con el efecto que éste *quería* producir con ella, que no necesariamente coincide con el efecto producido con la decisión racional tomada.

En cualquiera de los dos casos estamos frente a un acto - hecho en el que media una decisión racional - y no frente a un hecho de la naturaleza. El carácter jurídico del hecho de la naturaleza y del hecho del hombre no le es inherente a ninguno de los dos hechos. La juridicidad se obtiene por la incidencia de un presupuesto normativo en ese hecho, es decir, por la subsunción de ese hecho en una hipótesis normativa que dota al hecho de consecuencias jurídicas.

⁶⁰ ATALIBA, Gerardo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987. No. 20.6-20.20

Por lo anterior, toda norma jurídica constituye una hipótesis de incidencia, que tomará la calificación de tributaria, civil, comercial, procesal, etc., dependiendo de la rama del derecho que regule los efectos jurídicos que se le atribuyen al hecho incidido.

De lo anterior podemos concluir que el hecho imponible es aquel hecho - acto o hecho de la naturaleza - sobre el cual incide una norma tributaria, aunque no cualquier norma tributaria, sino solo aquella que contempla la obligación tributaria sustancial. La verificación del hecho imponible da lugar a aplicar la consecuencia jurídica prevista en la hipótesis normativa: el nacimiento de una obligación a favor del Estado y a cargo del contribuyente, de naturaleza tributaria⁶¹. Al hecho incidido por la norma tributaria se le denomina imponible porque su ocurrencia da origen a la aplicación concreta del poder de imposición del Estado, traducido en un tributo⁶².

⁶¹ Frente a la teoría que pregona que la obligación tributaria nace con la ocurrencia del presupuesto legal - hecho generador -, una parte de la doctrina ha otorgado preponderancia a la actuación de la administración tributaria, específicamente a los actos liquidatorios o actuación de cobro del tributo. Pascuale Russo sintetiza esta posición y las críticas que contra ella se han erguido, en los siguientes términos: "En términos más explícitos, se ha abierto camino la idea de que existe una pluralidad de procedimientos tributarios, articulados de diverso modo, en función de los variados tributos, como instrumentos para satisfacer el interés público a la percepción del impuesto y en los cuales solo de vez en cuando o aun en ningún caso se determinaría el nacimiento de una verdadera y propia obligación a cargo de los sujetos titulares del hecho indicativo de capacidad contributiva. [Críticas] En primer lugar, resulta de todo impropio el recurso a la figura del procedimiento, teniendo en cuenta la noción de este unánimemente aceptada por los estudiosos del derecho administrativo. En realidad, allí se habla de procedimiento para designar una serie fija de actos encaminados a un único efecto que se une jurídicamente al único acto final de la serie. Por el contrario, en nuestro campo, la actuación de cobro se realiza mediante una secuencia de actos de composición variable. En segundo lugar, no se ve cómo puede prescindir, en el ámbito del fenómeno que nos interesa, de hacer referencia al nacimiento de la relación obligatoria. De una lado, en efecto, la exacción del impuesto se traduce en una prestación patrimonial; de otro, y de modo correlativo, el concepto de prestación sirva para identificar, cuando sea susceptible de valoración económica, como sucede en nuestro caso, el objeto de una obligación en el ámbito de una relación de deuda-crédito. Para evitar tal conclusión sería preciso asumir que el traspaso de la suma de dinero del contribuyente al ente impositor, en el cual se sustancia la esencia del cobro tributario, se resuelva en una prestación, entendida en sentido atécnico o genérico, a solo título de liberalidad; ...Como cuando se ha sostenido una obligación, puede considerarse subsistente mientras el acreedor tenga en su poder un título que lo habilite para actuar con miras a la realización coactiva de su pretensión, olvidando así que el momento ontológico y el momento ejecutivo de la obligación se sitúan en planos diferentes, aunque en estrecha relación entre sí, pues el segundo (momento ejecutivo) presupone necesariamente el primero (el momento genético). RUSSO, Pascuale. La Obligación Tributaria. En: Tratado de Derecho Tributario. T. II pág. 17 y ss. Editorial TEMIS. Bogotá, 2001.

⁶² En igual sentido puede consultarse a Juan Martín Queralt, José M. Tejerizo y Carmelo Lozano Serrano en su obra Curso de Derecho Financiero y Tributario. Editorial tecnos. Madrid, 1997. donde afirman que "En ocasiones se habla de hecho imponible real y hecho imponible normativo. Pero no puede hablarse con propiedad de que un hecho es imponible (esto es, da lugar a la

La expresión "hecho generador" es un término utilizado exclusivamente en derecho tributario quizá porque surgió dentro de esta rama y no otra, no obstante podría ser aplicado a cualquier otra rama del derecho, como si fuera inherente a él. En estricto sentido la expresión busca abarcar la idea del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, que es el concepto del cual se origina un efecto jurídico, junto al concepto de hecho imponible explicado en párrafos anteriores, de allí que se hable de un hecho que genera la obligación tributaria - hecho generador -. Pese a que bajo el esquema lógico que hemos expuesto habría una contradicción terminológica⁶³, consideramos que el término *hecho generador* es el que ilustra con mayor claridad la dinámica de la hipótesis de incidencia tributaria que determina la sujeción al tributo. Es importante precisar que no se trata de cualquier hipótesis de incidencia tributaria, por cuanto esta acepción abarca todo tipo de obligación tributaria, sea sustancial o formal, sino que estamos frente al presupuesto que permite la sujeción al gravamen, por lo que estimamos pertinente el que se resalte la norma jurídica sobre la que se centra el estudio del Derecho tributario, asignándole una denominación especial.

Siguiendo el razonamiento anterior, debemos concluir que el hecho generador es una manifestación de la hipótesis de incidencia tributaria, que subsume en su estructura un hecho escogido por el legislador para determinar la sujeción al gravamen - hecho imponible -. Como corolario, surge la conclusión de que el hecho generador constituye una manifestación calificada de la hipótesis de incidencia tributaria⁶⁴.

imposición) hasta que se ha convertido en presupuesto de hecho de una norma jurídica tributaria, hasta que ha sido tipificado. Ob. Cit. Pág. 310.

Esta es la razón por la que - conforme ha enseñado Sainz de Bujanda - resultan tan criticables e inexactas las menciones de la LGT a una pretendida naturaleza económica del hecho imponible, como la del propio artículo 28. Y son inexactas porque el hecho imponible, como producto que es de la norma y sin existencia previa, siempre presenta naturaleza exquisitamente jurídica. Cuestión distinta es que el hecho en sí que el legislador observa y eleva a presupuesto del tributo consista en una realidad económica (p. Ej. un ingreso) o en un hecho ya jurídico (acto o negocio), pero en todo caso habrá de estarse a la definición que la ley tributaria ha realizado, no al hecho real en sí mismo que sirve de soporte o base material a la definición normativa.

⁶³ "Esto porque dos realidades distintas - cuales son la descripción hipotética y la concreta verificación - quedan designadas por el mismo término. Y esta terminología equívoca es generalizada...Existen, por lo tanto, dos momentos lógicos (y cronológicos): primero la ley describe un hecho y le asigna la capacidad (potencial) de generar (dar nacimiento) a una obligación. Después, ocurre el hecho; vale decir, acontece, se realiza." ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987. Pág. 60

⁶⁴ Un ejemplo sobre la diferencia entre hecho generador y hecho imponible es traído por Ramírez Cardona, quien afirma que en el impuesto sobre la renta, el hecho imponible es el ingreso constitutivo de renta, en cuanto susceptible de consumirse o de producir un incremento neto de capital. En los impuestos al gasto (ventas, consumo específico, importaciones y exportaciones) es el consumo del artículo respectivo. Los hechos generadores en estos impuestos son: la realización del ingreso en el impuesto sobre la renta, la venta o importación de una mercancía en el impuesto a las ventas y al consumo específico. En igual sentido, encontramos a Pérez de Ayala, quien señala que el hecho imponible difiere del hecho generador en la medida que el hecho económico en que consiste no se confunde con las manifestaciones externas en virtud de las cuales se

La importancia de estas precisiones ha sido resaltada por Juan Martin Queralt⁶⁵, así:

"La distinción no es baladí, porque si normalmente el objeto del tributo aparece recogido por el presupuesto objetivo del hecho imponible, no siempre el paralelismo es tan evidente, pudiendo dicho objeto quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo e incluso completamente ajeno a toda la estructura de éste. Así ocurre, por ejemplo, cuando para gravarse el consumo, como índice que es de capacidad económica, la ley configura como hecho imponible la fabricación o la venta de esos productos cuyo consumo quiere hacer tributar.

Desde otro punto de vista es también relevante la distinción, habida cuenta de que sobre un mismo objeto puede el sistema tributario articular diversos tributos, siendo lo determinante para que no exista doble imposición el que no coincidan sus hechos imponibles, más concretamente, sus presupuestos objetivos. Por ello, debe insistirse en que la aplicación de la norma fiscal debe atender exclusivamente al presupuesto que ella misma ha diseñado, y no al hecho de la realidad sobre el que se base.

Consecuencia directa de la distinción ahora realizada es la relevancia que adquiere el hecho imponible como definidor de cada tributo, o, en los términos del art. 38 LGT, como presupuesto para configurar cada tributo.

Por eso, entro dos tributos habrá al menos un aspecto de sus hechos imponibles que sea diferente, aunque puedan coincidir todos los demás.

En la doctrina tradicional, los efectos del hecho imponible se condensan en el nacimiento de la obligación tributaria, entendiéndose por tal la obligación de pago del tributo, y así se reconoce igualmente por el transcrito art. 28 LGT. Lo cierto es que su realización determina la sujeción al gravamen, adquiriendo por ello un papel primordial que permite considerarlo como generador del tributo. Esta es la nota que permite diferenciar el hecho imponible del resto de presupuestos de hecho que puede contener la norma tributaria, y de los que pueden nacer otras obligaciones, derechos, deberes o potestades, y que pueden guardar relación con el propio hecho imponible o configurarse como completamente independientes. Esta es la causa de que se insista en la necesidad de identificar en cada figura tributaria cuál es exactamente su hecho imponible, pues si se verifican los otros sin haber tenido lugar éste, no procede la imposición, aunque puedan haber surgido otras obligaciones o deberes a cargo de los particulares. De manera que en cada tributo sólo uno de los presupuestos fijados por su normativa comportará tal consecuencia, y ese será el hecho imponible".

2. Elementos del Hecho Generador

supone su ocurrencia. Citado por BRAVO, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Editorial Legis. 3ª Edición. Bogotá.

⁶⁵ QUERALT, Juan Martin, TEJERIZO LÓPEZ, José, y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial tecnos. Madrid, 1997. Pág. 311. - Es importante recordar que en esta obra se identifica hecho imponible con lo que nosotros hemos denominado hecho generador. De igual forma se identifica al objeto del tributo con el hecho incidido del hecho generador.

Habiendo clarificado el tema terminológico, podemos afirmar, en consonancia con el principio de legalidad, que para que el Estado esté legitimado para recaudar un tributo, el presupuesto legal que condiciona su nacimiento debe ocurrir y no solo debe ocurrir, sino que debe *ocurrir completamente*.

Esta afirmación nos lleva a considerar, así sea de manera sintética, que el hecho generador, como presupuesto normativo, forma una unidad inescindible compuesta por varios aspectos (de la Garza, Ataliba, Sainz de Bujanda) o elementos (Jarach, Giannini) que deben concurrir en cada caso para que se cause el gravamen.

“El hecho imponible, en cuanto presupuesto o hipótesis normativa, es un todo inescindible. Sin embargo, posee varios aspectos. Es decir, puede ser estudiado desde varios puntos de vista, de los que resultan: a) aspecto legal; b) aspecto personal; c) aspecto material; d) aspecto temporal; e) aspecto espacial y f) aspecto cuantitativo.”⁶⁶

“El hecho jurídico tipificado en la norma que crea el impuesto es lo que la doctrina denomina hecho generador y, como ya se explicó, se determina por acontecimientos cuya ocurrencia permite presumir que igualmente se ha realizado el hecho imponible. Así mismo, el hecho generador no comprende únicamente un aspecto objetivo (hecho en sí mismo considerado), sino que cubre además aspectos personales, espaciales y temporales (...).”⁶⁷

“El hecho gravado está compuesto de diversos elementos que permiten establecer claramente si se ha configurado, respecto de quién se puede predicar su existencia, en qué momento ha ocurrido tal evento y en qué lugar tiene efectos su aparición.”⁶⁸

⁶⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A., decimaquinta edición. México, 1988. Pág. 410 y ss.

⁶⁷ PLAZAS VEGA, Mauricio. El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Editorial TEMIS S.A., segunda Edición. Santafé de Bogotá, 1998. Pág. 281

⁶⁸ BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Segunda Edición, ediciones Rosaristas. Santafé de Bogotá, 1997. Pág. 240

“De acuerdo con estas particularidades, se pueden señalar como elementos del hecho gravado los siguientes:

Elementos objetivos, elementos subjetivos, elementos temporales, cuantitativos y espaciales”.⁶⁹

Según Ataliba, la hipótesis de incidencia es una e indivisible. Se trata de un ente jurídico lógico, unitario e inescindible. La configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal) reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento⁷⁰.

De esta forma, encontramos que la unidad formal y sustancial del hecho generador se transmite también al hecho imponible, ya que cada hecho imponible se configura concretamente en un lugar y tiempo determinado. Tomando el ejemplo traído por Ataliba⁷¹, la reiteradas ventas de un mismo comerciante a un mismo cliente, de las mismas o diferentes mercaderías, constituyen cada cual un hecho imponible, no obstante la identidad de personas, aspecto material, fecha, etc. Cada venta es un hecho imponible, con indivisibilidad completa, identificable por sus propias peculiaridades. En la hipótesis de incidencia, tales circunstancias estarán enunciadas genéricamente, de manera necesariamente abstracta. En cada hecho imponible, estarán configuradas con nitidez, de forma particularizada y concreta.

Los elementos objetivos se refieren a los acontecimientos económicos o jurídicos que el legislador, al redactar la norma, ha previsto para establecer el tributo, acontecimientos como el valor de las cosas, los derechos, los actos jurídicos, los hechos, etc. Son el fundamento de la obligación tributaria. En la obra conjunta de Queralt, Tejerizo, Casado y Lozano⁷², el elemento objetivo es denominado material, y constituye el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo. Según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o específicos, abarcando los primeros supuestos no citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global, y los segundos, por el contrario, sólo los expresamente especificados o detallados en ella.

⁶⁹ LEYVA ZAMBRANO, Alvaro y Otros. Elementos de la Obligación Tributaria, en Derecho Tributario 2ª Edición. ICDT, Santafé de Bogotá, 1999. Pág. 424

⁷⁰ ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987. Pág. 73.

⁷¹ *Ibidem*. Pág. 85

⁷² QUERALT, Juan Martín, TEJERIZO LÓPEZ, José, y otros. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Editorial tecnos. Madrid, 1997 Pág. 313

Los elementos subjetivos definen todos los aspectos referentes a los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, estableciendo una conexión entre dichos sujetos y los elementos objetivos, para determinar finalmente en quién recae la obligación jurídica de pago del tributo⁷³. Gerardo Ataliba lo explica así⁷⁴:

El aspecto personal es el atributo de la hipótesis de incidencia que determina el sujeto activo de la obligación tributaria respectiva y establece los criterios para la fijación del sujeto pasivo.

El hecho imponible, por así decirlo, es quien tiene conexión física con alguien, que, por lo general, es colocado, por fuerza de la ley, en la situación de sujeto pasivo.

La realización de la hipótesis de incidencia está siempre ligada a alguien; pero sin embargo esta vinculación (que no necesita ser social, pudiendo ser de naturaleza física o psicológica o de proximidad, etc.) no es una relación jurídica. Aquella vinculación podría transfigurarse en relación jurídica, si fuera relación social y la incidencia de la regla jurídica tuviera como consecuencia jurídica (o efecto jurídico) su juridización.

Los elementos temporales aluden al momento en que se realiza el hecho generador del tributo y por ende marcan la “fecha de nacimiento” del derecho del Sujeto Activo de percibir el importe del tributo, señalando especialmente si el hecho gravado es instantáneo o de período. Según Héctor Villegas⁷⁵, este aspecto es el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material del hecho imponible. Queralt lo expone de manera similar, cuando afirma⁷⁶:

El aspecto temporal reviste una singular importancia en la ordenación conjunta del hecho imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo. (...) Dadas las frecuencia y velocidad del cambio normativo en materia tributaria, la fijación del preciso momento del devengo, con su consecuencia de hacer aplicable la ley vigente en ese instante, deviene un elemento de suma importancia en el desarrollo del sistema tributario, explicando la trascendencia que encierra el aspecto temporal del hecho imponible.

Ataliba define el aspecto temporal como la propiedad que ella tiene de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible⁷⁷.

⁷³ Según Héctor Villegas, el aspecto personal está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto el “elemento material” del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria. VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Desalma, Buenos Aires, 1993. Pág. 275

⁷⁴ Ob. Cit. Pág. 96

⁷⁵ Ob. Cit. Pág. 278 y 279.

⁷⁶ QUERALT, Juan Martín, TEJERIZO LÓPEZ, José, y otros. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Editorial tecnos. Madrid, 1997. Pág. 313

⁷⁷ Ob. Cit. Pág. 105-107

Los elementos cuantitativos establecen la manera en que se determina el monto de la obligación tributaria, es decir, cómo se aplica la base gravable del impuesto. En palabras de Tejerizo López, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto, pues en los fijos, su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su cuantificación⁷⁸.

Finalmente, llegamos al elemento espacial del hecho generador del tributo. Si bien vamos a tratar este aspecto con mayor detenimiento en un capítulo posterior, podemos señalar de antemano que cuando nos referimos al elemento espacial, se alude, siguiendo a Cárdenas Elizondo, a dos cuestiones estrechamente ligadas entre sí. Por un lado, se distingue el ámbito espacial dentro del cual la ley debe surtir efectos, y por el otro, se aborda el problema de la extensión de la propia ley, esto es, los efectos producidos mediante los criterios de conexión o vinculación establecidos por el legislador, para la determinación de los hechos imponibles. Héctor Villegas sintetiza el contenido de este elemento, en los siguientes términos:

El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual es destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible.

3. El Comercio Electrónico y el Hecho Generador

El hecho generador de cualquier impuesto es su columna vertebral, es la norma jurídica que legitima al Estado para sujetar a imposición a una persona, en principio el contribuyente. Por esta razón, esta norma jurídica sigue estrictamente el principio de legalidad. A través del principio de legalidad se busca que la administración se sujete a las leyes y a los reglamentos.

Frente a este principio, el hecho generador de cualquier impuesto debe sujetarse a los límites materiales de los tributos, reconocidos por la doctrina como principios del derecho tributario, entre los cuales se destaca el de capacidad contributiva, el de irretroactividad, el de eficiencia y el de economía.

Ya hemos señalado que el comercio electrónico es un mundo de constante cambio tecnológico, caracterizado por avances rápidos, que permiten innovaciones en períodos muy cortos. Esto contrasta con la creación del tributo, la cual conlleva un proceso largo y tortuoso, casi estático, debido a la complejidad, las implicaciones y los efectos de la dinámica tributaria.

⁷⁸ Op. Cit. Pág. 315

La característica de la norma tributaria y en especial de la obligación tributaria, es su estricta sujeción al principio de legalidad, lo cual conlleva a su inflexibilidad y a la imposibilidad jurídica de aplicar la analogía y la interpretación extensiva en campo del hecho generador. Sin embargo, debe precisarse que dicho principio en materia tributaria no veta la analogía, establece si, una limitación en cuanto a su alcance, en la medida que no permite que la analogía se aplique a los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial – hecho generador, sujetos, base gravable y tarifa –, pero la analogía, como procedimiento interpretativo, es aplicable a todas las normas tributarias, que como demostramos atrás, no son más que normas jurídicas ordinarias, con las limitaciones constitucional y legalmente establecidas.

Recordemos las palabras de Eusebio González sobre la hermenéutica en el campo del Derecho tributario⁷⁹:

“La teoría de la interpretación de las normas tributarias debe tomar, como punto de referencia inicial, la afirmación básica de la Teoría de Interpretación de las Normas consistente en reconocer y extraer las consecuencias pertinentes de una afirmación fundamental: la norma tributaria es una norma jurídica ordinaria(...)

En tanto que norma jurídica ordinaria, la norma tributaria se interpreta con arreglo a los criterios admitidos en Derecho; no es una norma excepcional; no es una norma onerosa, ni es limitativa, ni ataca la libertad ni el patrimonio individuales. La norma tributaria es una norma jurídica, y como tal se interpreta, exactamente igual que cualquier otra norma mercantil, procesal, civil, etc. Dado que la hermenéutica a aplicar es exquisitamente jurídica y sus efectos son también jurídicos.(...)

Como es sabido, la analogía es un procedimiento interpretativo que consiste en aplicar los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado por la ley a otro supuesto, esencialmente igual pero distinto en los accidentes, que no aparece expresamente contemplado por la norma. De lo dicho claramente se deduce que el centro de gravedad de la analogía reside en determinar en cada caso que debe entenderse por igualdad en lo esencial y diversidad en lo accidental.(...)

No cabe duda que el legislador puede limitar el uso de la analogía, entre otros, en temas de hecho imponible, exenciones y sujetos pasivos, como sucede en varios ordenamientos. Pero esa prohibición sólo puede hacerse a partir de la general admisión de la analogía. Y la analogía está admitida porque es un criterio interpretativo válido en Derecho, y como tal no hay más remedio que aceptarla.”

⁷⁹ GONZÁLES GARCÍA, Eusebio. Interpretación de las Normas Tributarias. En: Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, 1999, pág. 40

Hay que tener en cuenta que con el comercio electrónico, se ha presentado una tendencia inicial adoptada a través de políticas, estrategias y actuaciones concretas, que presenta dos claras direcciones: la primera pretende adaptar la legislación vigente (leyes, conceptos principios) al nuevo escenario electrónico a través de la interpretación legal y jurisprudencial⁸⁰; la segunda busca establecer nuevos conceptos y principios legales que entren a regular las relaciones jurídicas que surgen en dicho escenario. En este último caso las definiciones conceptuales se están formando a partir de casos particulares, lo cual permite una de dos posibilidades:

- a.) Su definición a través de una nueva legislación que defina los conceptos nuevos o actualice los antiguos para efectos del escenario electrónico.
- b.) Su definición por medio de pronunciamientos jurisprudenciales, posición predominante en los países del *common law* donde opera el sistema del precedente judicial.

Hay una tercera posibilidad, aunque su ámbito de aplicación no se extiende al Derecho tributario por las exigencias y principios a los que está sujeto:

- c.) Su definición a través de la Costumbre Mercantil, posición de índole práctico para efectos de mantener la dinámica del comercio.

Esta última posibilidad le es inherente al derecho mercantil, cuyo dinamismo ha dado cabida para que la costumbre sea una de las fuentes más comunes y más usadas en esta rama del Derecho.

Sin embargo, en el campo tributario la adaptación normativa no puede operar de la misma forma que en las demás ramas del derecho (con exclusión del Derecho penal), ya que en materia impositiva, no es factible "adaptar" normas existentes al escenario electrónico, a menos que se haga mediante reforma legislativa. El principio de legalidad obliga recurrir a la creación de nuevas normas o la expedición de leyes que contemplen los posibles hechos impositivos que subyacen en el comercio electrónico, con el problema que anotábamos atrás sobre el factor temporal en la expedición normativa.

A nivel del hecho generador, la tendencia impositiva ha dado lugar a la formulación inicial de varias teorías, de la cual cabe destacar un documento de la ONU - *reducing the Gap Between the Knows and the Knows-not*, publicado en la web de la ONU en 1999, que propone la creación de un nuevo impuesto, un impuesto a los bits, entendiendo por bit la unidad más pequeña de información utilizada por un computador, expresada mediante un código binario que combina 1s y 0s. Esta tesis fue inicialmente propuesta por Arthur J. Cordell, y luego precisada por Luc Soete y Karim Kamp. La propuesta original, básicamente establece un tributo que grave el tráfico digital de datos, tomando en cuenta la cantidad de la información que se transmite, sin entrar a valorar económicamente la comunicación. La tarifa sugerida por la ONU era de un centavo de dólar por cada 100

⁸⁰ La redacción de la Ley Colombiana de Comercio Electrónico No. 527 denota este enfoque.

mensajes enviados (aunque los autores citados habían sugerido una tarifa de 0.000001 centavos de dólar por cada bit transmitido).

Pese a las primeras críticas, este planteamiento fue reiterado por los dos autores mencionados, añadiendo un fin loable para justificar su imposición: la redistribución de los beneficios generados con el aprovechamiento de las redes de información, a través de la aplicación de este impuesto a los bits sobre intangibles (particularmente la transmisión electrónica de éstos) como equivalente al impuesto al valor agregado sobre bienes corporales.

Empero, desde un punto de vista tributario, no es viable establecer el bit-tax, puesto que este impuesto no respondería a ninguno de los principios que orientan la tributación, en especial, el principio de capacidad contributiva. No debe olvidarse que por lo general, el hecho imponible del tributo es revelador de una capacidad económica determinada, lo que permite determinar si una persona puede ser tenida como contribuyente o no. Además, desde la perspectiva de su recaudo, se necesitaría que todos los computadores del mundo tuvieran un mecanismo que mida el número de bits que transmite por Internet y que luego esa información, de alguna manera, se enviara a las administraciones tributarias. Además, con los avances tecnológicos recientes en las comunicaciones, encontramos que se puede acceder al Internet desde un celular a través de una conexión satelital directa. En este caso los celulares también tendrían que tener este dispositivo. Es claro que desde un punto de vista práctico el tributo sería ineficiente, y desde un punto de vista teórico, resultaría inconstitucional a la luz de la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo.

Otras propuestas, rápidamente descartadas, se encaminaron a gravar las páginas web con una tarifa fija por cada página "publicada" en línea, otras incluso llegaron a sugerir un gravamen para los dueños de computadoras que potencialmente pudieran acceder al Internet (1997).

En realidad el comercio electrónico es tan solo un infante, aunque está creciendo a una rapidez nunca antes vista. Las legislaciones de los diferentes Estados del mundo no cuentan con normas tributarias que específicamente regulen el nuevo fenómeno del comercio electrónico. En 1998, Estados Unidos y la Comunidad Europea coincidían en varios puntos respecto del Comercio Electrónico, con base en los cuales llegaron a la conclusión de que por el momento no era prudente establecer nuevas cargas impositivas sobre el mercado virtual. La propuesta norteamericana fue la de una moratoria respecto del tema fiscal, declarando por el momento al Internet como una zona libre de impuestos, propuesta que en ciertos círculos europeos tuvo acogida; la propuesta europea aceptó la moratoria, sin embargo instó al Parlamento Europeo para que trabajase a nivel internacional con el fin de facilitar una coherencia en la legislación fiscal, es decir, que buscara una adaptación de las normas tributarias vigentes – especialmente en el IVA -.

Los puntos más relevantes que motivaron esta decisión por parte de uno y otro hemisferio pueden resumirse de la siguiente forma⁸¹:

- Se reconoce que el comercio electrónico abarca todas las actividades relevante realizadas por empresas, gobiernos y consumidores.
- Se reconoce que las transacciones comerciales vía comercio electrónico cubre tanto el intercambio de servicios como el intercambio de mercancías, no solo intangible, sino también material.
- Se reconoce que el comercio electrónico se desarrolla rápidamente a nivel mundial, y que por esta misma razón contribuirá a la mundialización de la economía.
- Se reconoce que los sistemas fiscales nacionales han estado enraizados en el comercio tradicional y que el comercio electrónico motivará un mayor desarrollo de estos sistemas, no solo a nivel nacional sino que motivará una coherencia internacional entre los mismos.

Hoy en día, la posición europea y norteamericana ha variado, y si bien algunos sectores insisten en mantener al Internet como una zona libre de impuestos, la tendencia actual está encaminada a gravar al comercio electrónico, pero no a través de la creación de nuevos tributos, sino mediante el acoplamiento de la legislación tributaria vigente a los nuevos hechos que se originan en el comercio electrónico.

Considerando la naturaleza global del comercio electrónico, los impuestos en los que se pretende enmarcar son los impuestos más comunes y más uniformes a todos los Estados: (1) los impuestos directos, especialmente el impuesto sobre la renta y (2) el impuesto sobre el valor agregado IVA (eng. VAT). En principio, estos impuestos constituyen la fuente principal de ingresos tributarios de cualquier Estado, razón por la cual, salvo notadas excepciones por parte de algunos Estados Federales, son impuestos de carácter nacional, es decir, se aplican uniformemente en el Estado y se rigen en todos sus elementos por leyes nacionales, sin dejar que administraciones locales o regionales fijen normas sobre estos tributos.

El último pronunciamiento oficial en los Estados Unidos es el *3rd annual Report 2000: Leadership for the New Millennium, Delivering on Digital Progress and Prosperity* –, expedido por el *US Government Working Group on Electronic Commerce*. Este documento hace referencia a todos los aspectos del comercio electrónico, sus implicaciones y su potencial en la política, la economía, la educación, etc. Incluye estadísticas y cuadros sobre el crecimiento del Internet en US, donde vale la pena señalar que el sistema de pago de impuestos por vía electrónica, implementado en 1996, procesó en 1999 más de 55 millones de transacciones con un margen de error de tan solo 0.08 por ciento, permitiendo y acelerando el recaudo para la administración de 1,35 trillones de dólares en más de un día.

⁸¹ Informe sobre la comunicación de la Comisión al Consejo, al parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre una iniciativa europea de comercio electrónico (Com (97) 0157) en www.europa.com

En materia fiscal, el documento plantea el problema de cómo la estructura impositiva debe manejar los productos que se envían *en línea* o por medio digital, y se reconoce que en junio del 2000 la Comisión Europea ya dio un paso sobre este aspecto, al proponer nuevas reglas respecto del IVA para bienes comercializados exclusivamente por vía electrónica. Empero, el documento no entra a analizar de fondo el problema y tampoco plantea una solución.

La Comunidad Europea le ha prestado mayor atención al tema de la tributación, especialmente en lo que se refiere al impuesto sobre el valor agregado.

En el documento *E-commerce and indirect taxation. Communication by the commission to the council of ministers, the european parliament and to the economic and social committee*, la Comisión señaló que el IVA es aplicable a toda forma de suministro de bienes y servicios para consumo al interior de la U.E., independientemente del medio que se utilice para ello. Fue en este documento en donde se utilizó oficialmente la denominación de comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto. El primero alude al pedido y envío de productos y servicios "*en línea*"; el segundo se refiere al pedido de productos tangibles a través de la red. Bajo esta perspectiva, se elaboraron unas guías para la imposición indirecta, de las cuales vale la pena mencionar las siguientes:

1. Nada de Nuevos Impuestos. Lo que se busca con esta guía es que los impuestos vigentes sean adaptados para aplicarse al comercio electrónico, especialmente las reglas del IVA.
2. Las transmisiones electrónicas de bienes y servicios deben ser consideradas como servicios para efecto del IVA.
3. Neutralidad. Las reglas que graven el comercio electrónico no deben crear una distorsión en el mercado virtual ni favorecerlo respecto del mercado tradicional.
4. Facilidad para las administraciones fiscales. Si se quiere crear un ambiente confiable para las empresas, el sistema impositivo debe poder aplicarse de manera justa, certera y eficiente, para evitar que los operadores y todas aquellas personas que ejercen el comercio a través de la red se vean obstaculizados por un complejo sistema de procedimiento tributario.

Estas guías dieron lugar a que la Comisión de la Comunidad Europea presentara una recomendación, titulada "*Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA). Se modifica la directiva 388/77/CEE. Respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica*", dada en Bruselas el seis de junio del 2000. El objetivo de la propuesta es modificar la Sexta directiva del IVA para que sea compatible con los principios generales de aplicación del IVA a los servicios prestados por vía electrónica:

"El enfoque seguido consiste en modificar el artículo 9 de la Directiva antes citada de tal manera que esas transacciones estén sujetas a impuesto en la Comunidad cuando el servicio se preste para consumo en la Comunidad y que, cuando se presten por un operador de la Comunidad para su consumo por fuera de la Comunidad, no estén sometidos al IVA europeo".

Esta propuesta está acorde con los lineamientos del acuerdo de Ottawa de la OCDE sobre comercio electrónico, donde se concluyó que no se debía discriminar al comercio electrónico sino encontrar formas de adaptar las reglas tributarias existentes de tal forma que nivelen ambos tipos de comercio y faciliten su administración. Empero, la propuesta genera un nuevo problema al interior de la U.E.: cómo hacer para que las administraciones tributarias administren el IVA de personas extranjeras sujetas a este tributo en la Comunidad. Se propuso que los extranjeros se registraran solo en un país miembro para ese propósito, pero en realidad esta propuesta otorga una ventaja a los países que tengan una tarifa de IVA más baja.

A la propuesta anterior le siguió la Conferencia sobre comercio electrónico ocurrida en Bruselas el 1 y 2 de marzo del presente año. La Conferencia "The e-economy in Europe: Its potential impact on EU enterprises and policies"⁸² tuvo una gran acogida en Europa, contando con asistencia de oficiales de los países miembros de la U.E., además de industriales, académicos y comerciantes de todo el mundo.

En materia de impuestos se enfatizó en el tema del IVA, relegado a un segundo plano la imposición directa:

"Many e-commerce taxation issues (e.g. VAT on goods ordered online but delivered offline) are not really a problem because rules already exist, and other issues (e.g. income taxation on e-commerce) are still embryonic. The really immediate issue is that of VAT on electronic goods and services delivered online – the issue of the Commission's proposal."

Por ultimo, en la U.E. encontramos el documento titulado *Espirit Project 27028: Electronic Commerce Legal Issues Platform – Taxation*, publicado el 24 de agosto del 2001. Este documento constituye un estudio sobre el impuesto a la renta y el impuesto sobre el valor agregado en la U.E. a la luz del comercio electrónico, enfocado a partir de un estudio "caso por caso". A grandes rasgos podemos afirmar que la política impositiva en la U.E. consiste en adaptar los tributos vigentes al comercio electrónico, tarea de gran dificultad debido no solo a las diferencias legislativas de cada país miembro, sino además por la interpretación de las normas que cada Estado efectúa a nivel doctrinal, jurisprudencial y administrativo.

4. El Hecho Generador en el Derecho Comparado

Seguidamente, vamos a estudiar las legislaciones de los países que hemos escogido como prototipo de América Latina, la Comunidad Europea y el Derecho Anglosajón, con el

⁸² En www.europa.eu.int/comm/e-economy/

fin de presentar las similitudes y diferencias que existen a nivel del hecho generador del impuesto a la renta y del impuesto sobre el valor agregado. De América Latina examinaremos la legislación de Argentina y de Brasil; del derecho Anglosajón estudiaremos la legislación de los Estados Unidos y de la U.E. las legislaciones de España y de Francia. Si bien en un principio el estudio abarcaría también a legislación de Italia, hemos constatado que en general, en lo que respecta al hecho generador de los dos impuestos escogidos, la legislación española es muy similar a la italiana, por lo limitaremos nuestro estudio al primero de estos países, sin perjuicio de destacar las diferencias legislativas más relevantes.

Es preciso hacer una advertencia. El análisis legislativo de los hechos generadores de los impuestos sobre la renta y sobre el valor agregado, abarca algunos temas que no están directamente relacionados con nuestro objeto de estudio, como por ejemplo las rentas de trabajo, las actividades rurales, las rentas derivadas de pensiones y otras prestaciones sociales, etc.⁸³. No obstante, hemos considerado importante su inclusión y comentario en la medida que nos proporciona una visión completa del hecho generador de los dos tributo, en cada uno de los países prototipo escogidos. Este panorama general, junto con las consideraciones específicas sobre el tema de nuestro trabajo, nos faculta para extraer las similitudes y diferencias principales de cara a elaborar una conclusión rigurosa sobre las implicaciones del comercio electrónico en estos impuestos.

4.1. Brasil

4.1.1. Generalidades del Sistema

El sistema tributario brasileiro se inspira en el preámbulo de su Constitución que dice:

"Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL."

Encontramos que la Constitución del Brasil reconoce que su sociedad es una sociedad fraterna que tiene como valores supremos la justicia, la igualdad, el desarrollo y el bienestar de la comunidad, al igual que establecen claramente la estructura del Estado, el cual está organizado como una **República Federal**, situación que tiene gran relevancia

⁸³ Pese a esta aclaración, no debe perderse de vista que el comercio electrónico eventualmente puede proyectar sus efectos en estos temas. A manera de ejemplo ubiquémonos en una relación laboral fruto de un contrato de trabajo. Ahora, recordemos que una de las modalidades de comercio electrónico - que excluimos del presente trabajo por no corresponder a la esencia de una relación comercial - es el comercio electrónico Business to Employee. En este escenario, el tema laboral adquiere una posición predominante.

en materia tributaria, puesto que de conformidad con los principios que rigen el federalismo, cada Estado tiene poderes no solo ejecutivos, sino también judiciales y más importante, legislativos.

Estos principios explican la consagración constitucional del Título VI de la Carta denominado "Da Tributação e do Orcamento". La Sección I del título referido establece los principios que va a guiar a todo el sistema tributario nacional, principios que constituyen en realidad una garantía para los contribuyentes.

Es así como el artículo 145 de la Carta brasilera, siguiendo la lógica de un estado federal, establece los sujetos en quienes radica el poder tributario para establecer impuestos:

"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esta facultad que tiene los Municipios, el Estado Federal, los Estados y la Unión, se encuentra enmarcada bajo ciertos parámetros que la misma norma señala en su numeral 1º (aun cuando en la práctica su efectividad se ve limitada puesto que la frase "siempre que sea posible", con la cual se inicia la sujeción a los parámetros indicados, desvincula en cierta forma al legislador o al gobierno de la obligación de acatar estos lineamientos generales). Así, se indica que los impuestos deberán tener carácter personal, atendiendo la capacidad económica del contribuyente y facultando a la Administración para identificar su patrimonio, sus rentas y las actividades a las que se dedique.

Por su parte, el artículo 146 de la CN remite a una "Lei Complementaria" la regulación sobre la formulación de las normas generales en materia de legislación tributaria, y la formulación de las limitaciones constitucionales al poder de tributar. Frente a este último aspecto, el artículo 150 constitucional señala las limitaciones generales al poder impositivo tributario, tema que trataremos posteriormente y sobre el cual nos limitamos a citar la norma invocada:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º - A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima e numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93:

"§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

Bajo este marco constitucional, el Congreso Nacional expidió, la Ley 5172 de 1966, relativa al Sistema tributario Nacional, en la cual estableció las normas generales del Derecho Tributario aplicables a la Unión, los Estados y los Municipios, adquiere una nueva perspectiva y amplía sus alcances, articulándose a la vez con los límites - principios - constitucionales establecidos. El artículo 3º de esta norma define al tributo como *"toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor de goce se pueda expresar, que no constituya una sanción de un acto ilícito, instituida mediante una ley y recaudada mediante la actividad administrativa plenamente vinculada"*⁸⁴. y aclara, en el artículo siguiente, que la naturaleza específica de cada tributo se determina por su **hecho generador**, siendo irrelevante para cualificarla la denominación que se le otorgue, sus características formales o la destinación legal de su recaudo. Cabe notar que Brasil zanjó la discusión, por lo menos a nivel legal, relativa a la división de los tributos, optando por la mayormente aceptada tri-división de éstos en tasas, impuestos y contribuciones.

Como ya lo habíamos adelantado, nuestro estudio se limitará a analizar el hecho generador de los dos impuestos más generalizados: el impuesto sobre la renta, que en Brasil se le denomina *Imposto sobre a Renda*, y el impuesto sobre las Ventas, llamado el *Impuesto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*.

4.1.2. Impuesto sobre la Renta - *Imposto Sobre a Renda*

El hecho generador del impuesto sobre la Renta se encuentra definido en el artículo 43 del Sistema Tributario Nacional, norma que es desarrollada por el decreto 3000 del 26 de Marzo de 1999, que regula todo lo relativo a este impuesto, concretando la disposición anterior y desarrollando todos los principios esbozados como marco legal y constitucional. El artículo 43 de la Ley 5172 establece:

"Art. 43. O imposto , de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

⁸⁴ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

- I - de renda, assim entendido o producto do capital, do trabalho ou da combinacão de ambos;
- II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acrécidos patrimoniais não comprendidos no inciso anterior.^{85"}

Como puede observarse, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la adquisición de disponibilidad económica o jurídica del producto del capital y/o del trabajo, al igual que el ingreso de cualquier tipo diferente al anterior.

Esta norma general encuentra su desarrollo en el Decreto 3000 de 1999, en cuyas disposiciones se particularizan y definen todos los elementos del impuesto establecido mediante la Ley del Sistema Tributario Nacional. Antes de adentrarnos en ella, debemos advertir que en Brasil, la regulación del impuesto sobre la renta tiene notables diferencias dependiendo de la naturaleza jurídica del sujeto al que se refiera el impuesto, por lo cual es importante distinguir, y así lo hizo su legislador, si se está tratando con una persona natural o si se está tratando con una persona jurídica.

Esta situación, como lo veremos más adelante, es análoga en países como España y Francia donde el impuesto sobre la renta se encuentra regulado en una ley para personas naturales y en otra para las personas jurídicas y sus asimiladas. El legislador brasilero optó por unificar ambos regímenes en una sola norma, pero a diferencia de lo que ocurre en Colombia, donde el impuesto sobre la renta se regula indistintamente para personas naturales y jurídicas, claro está, con ciertas particularidades en cada caso, la ley del impuesto sobre la renta en Brasil reguló este impuesto para cada sujeto en "livros" diferentes. Por esta razón nuestro análisis del hecho generador del impuesto sobre la renta en Brasil se dividirá en forma análoga, comenzando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en el Libro 1, artículos 2° a 145, del Decreto 3000 de 1999, para luego pasar a analizar la regulación de este impuesto para las personas jurídicas.

4.1.2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El hecho generador del impuesto sobre la renta de las personas físicas es la adquisición de disponibilidad económica o jurídica de la renta, incluyendo el producto del capital, del trabajo o de cualquier incremento patrimonial no comprendido en los conceptos anteriores, de conformidad con el artículo 43 del Sistema Tributario Nacional.

Las precisiones necesarias para interpretar y aplicar adecuadamente esta disposición general, que como se deriva de su redacción, pretende ab initio cobijar todo tipo de

⁸⁵ Art. 43. El impuesto, de competencia de la Unión, sobre la renta y beneficios de cualquier naturaleza tiene como hecho generador la adquisición de la disponibilidad económica o jurídica: I. De la renta, entendiendo por aquel el producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; II. De las ganancias (o beneficios) de cualquier naturaleza, entendiendo por tales los incrementos patrimoniales no comprendidos en el inciso anterior.

situaciones jurídicas que impliquen un ingreso, encuentra su desarrollo en el Decreto 3000 de 1999.

El artículo 2° de dicha norma determina que las personas naturales que sean residentes o estén domiciliadas en Brasil, y que sean titulares del derecho de disposición económica o jurídica de rentas o ingresos de cualquier naturaleza, incluyendo los rendimientos y "ganhos" de capital y los rendimientos que provengan de bienes sobre los que ejerzan la posesión⁸⁶, se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta. Esta norma también establece que la calidad de contribuyente no se sujetará a criterios que violen el principio de igualdad constitucionalmente reconocido:

"Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45)".

Las normas que acabamos de transcribir establecen de manera genérica cuáles ingresos constituyen renta y cuáles no. Encontramos entonces que el ingreso se presenta al momento en el que una personas natural percibe un flujo de entrada de dinero que tenga la virtud de aumentar su patrimonio, es decir, de enriquecer a su dueño, por una actividad que realice, sea o no empresarial.

Sin embargo en el campo tributario, esto no es suficiente para determinar el impuesto. En desarrollo del principio de capacidad contributiva, que como vimos, está consagrado en la Constitución Política brasilera, la base gravable del impuesto sobre la renta está determinado no por todas las rentas percibidas sino por el concepto de renta líquida gravable, situación a la cual se llega una vez hecho un proceso de depuración de la renta que una persona recibe⁸⁷.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de Brasil señala, en su Título IV, qué se entiende por renta bruta. El artículo 37 dispone que todo producto del capital, del trabajo o una combinación de ambos, al igual que los alimentos y pensiones percibidos en dinero, y en

⁸⁶ La norma utiliza el término en un sentido jurídico, equivalente a la definición de posesión que se encuentra consagrada en el artículo 762 del Código Civil colombiano.

⁸⁷ En este punto el sistema tributario de Brasil sigue, al igual que en Colombia, la definición de ingreso real desde un punto e vista económica que permite medir la capacidad contributiva de un sujeto, señalada por autores como Ramírez Cardona y Corredor. RAMÍREZ CARDONA, Carlos; CORREDOR ALEJO, Orlando. Teoría del impuesto sobre la renta. ICDT 1995, pág. 121-122.

general los beneficios de cualquier naturaleza incluyendo los aumentos patrimoniales, constituyen renta bruta.

"Artículo 37. Constituem rendimento bruto todo o producto do capital, do trabalho ou da combinacão de ambos, os alimentos e pensões percibidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais nō correspondentes aos rendimentos declarados".

Como dijimos en la parte general de este capítulo, el impuesto de renta se considera como el impuesto que consulta con mayor precisión la capacidad contributiva de una persona, y por consiguiente reconoce una realidad económica en cabeza del sujeto pasivo del impuesto. Esa realidad económica refleja una actividad desplegada por una persona para la obtención de un ingreso, actividad que a su vez implica la utilización de varios elementos que permiten la obtención del resultado esperado.

Dentro de este esquema, la renta bruta se presenta como una primera etapa dentro del proceso de determinación de la base gravable del impuesto, compuesta por el ingreso percibido por una persona antes de sustraer de él los costos y los gastos requeridos para su producción. Dicha renta se encuentra dividida en renta gravable y renta no gravable.

En consecuencia, el artículo 37 del Decreto 3000 de 1999 señala de manera general qué ingresos se enmarcan bajo este concepto, para precisar, en los artículos siguientes, cuáles ingresos que se consideran renta bruta son a su vez considerados como ingresos constitutivos de renta y cuáles son rentas exentas o no tributarias.

Las secciones I a VII del Capítulo III del Título IV consagran las rentas que va a pasar por el proceso de depuración para obtener la base imponible del impuesto. Cada una de las secciones desarrolla una parte de la definición de Renta Bruta establecida en el artículo 37 antes citado:

- La sección primera se refiere a las rentas de trabajo asalariado y aquellas rentas asimiladas a éstas;
- la sección segunda alude a las rentas de trabajo no asalariado y sus asimiladas;
- la sección tercera se hace referencia a los rendimientos de regalías, alquileres y arrendamientos;
- la sección IV re refiere a los rendimientos de las pensiones o alimentos establecidos judicialmente;
- la sección V establece qué se entiende por "otras rentas gravables";
- la sección VI se refiere a los rendimientos recibidos acumuladamente;
- la sección VII se refiere a las rentas producidas por la actividad rural.

Puesto que el análisis detallado de cada una de estas secciones constituiría en si mismo un trabajo independiente, para efecto de nuestro estudio intentaremos establecer un concepto general de cada uno de los temas desarrollados en las secciones antedichas,

para así tener una visión completa del hecho generador del impuesto sobre la renta en Brasil.

La ley Brasileira considera rentas gravables de trabajo asalariado aquellos ingresos que una persona percibe como remuneración de su trabajo en ejercicio de un empleo, cargo o función, al igual que cualquier ventaja, beneficio o lucro percibido en desarrollo de esa relación laboral. El artículo 43 del Decreto 3000 hace una enunciación de ingresos considerados rentas gravables de trabajo asalariado⁸⁸. De la lectura de la norma se puede observar que la enunciación anterior no es taxativa, más sin embargo, es evidente que el legislador tuvo la intención de abarcar todas las situaciones que podrían presentarse en, o con ocasión de, una relación laboral.

La norma prevé expresamente una serie de supuestos que bien podrían haberse enmarcado bajo una sola expresión. Ejemplo de esto son las vacaciones, la remuneración de los practicantes (*estagiários*), el alquiler de inmuebles por el empleado pero cuyo

-
- ⁸⁸ I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;
II - férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;
III - licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;
IV - gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;
V - comissões e corretagens;
VI - aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do imóvel e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;
VII - valor locativo de cessão do uso de bens de propriedade do empregador;
VIII - pagamento ou reembolso do imposto ou contribuições que a lei prevê como encargo do assalariado;
IX - prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste;
X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;
XI - pensões, civis ou militares, de qualquer natureza, meios-soldos e quaisquer outros proventos recebidos de antigo empregador, de institutos, caixas de aposentadoria ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidos no passado;
XII - a parcela que exceder ao valor previsto no art. 39, XXXIV;
XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por.....
e) trabalhadores que prestem serviços a diversas empresas, agrupados ou não em sindicato, inclusive estivadores, conferentes e assemelhados;
XIV - os benefícios recebidos de entidades de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições, observado o disposto no art. 39, XXXVIII (Lei nº 9.250, de 1995, art. 33);
XV - os resgates efetuados pelo quotista de Fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI (Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, § 2º);
XVI - outras despesas ou encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado;
XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como..."

importe económico lo paga el empleador, el alquiler o cesión de un inmueble del empleador en beneficio del trabajador, las dotaciones, en fin, muchas situaciones que en realidad quedan comprendidas en el término genérico de ingresos laborales definido como está en la legislación brasilera. En realidad que era necesario que la Ley consagrara expresamente cada uno de estos supuestos, más aun cuando se supone que se trata de una mera enunciación y no una enumeración taxativa de las circunstancias que dan origen a un ingreso gravado con este impuesto.

Pese a esta salvedad en materia de técnica legislativa⁸⁹, debemos reconocer que la norma brasilera es mucho más amplia que la disposición consagrada en el Estatuto Tributario de Colombia (artículo 24 numeral 5°) en materia de ingresos derivados de las rentas de trabajo obtenidas con ocasión de una relación laboral, en la medida que la norma colombiana se limita a gravar aquellos ingresos laborales que remuneran el servicio del trabajador. Además, a esta circunstancia hay que añadir la remisión tácita que se hace al Código Sustantivo de Trabajo, de cuya aplicación se permite celebrar acuerdos entre patrono y empleado a través de los cuales se determine la naturaleza jurídica de un beneficio o lucro que reciba el empleado, creando muchas veces situaciones en las cuales una prestación que aparentemente remunera un trabajo se torna en no gravable por virtud de dicho pacto⁹⁰. Por otro lado, la disposición

En segundo lugar encontramos la segunda sección que versa sobre las rentas de trabajo no asalariado y sus asimilados. Siguiendo la misma filosofía del aparte anterior, lo que en Colombia se conoce genéricamente como rentas de trabajo, la normatividad tributaria de Brasil discrimina entre rentas de trabajo derivadas de una relación laboral y aquellas fruto de un trabajo independiente o asimilado a él.

El artículo 45 no define qué se entiende por rentas de trabajo no asalariado, sino que realiza una enumeración, enunciativa, de los supuestos más claros que se enmarcan bajo este concepto. Del análisis de esos supuestos es factible realizar una agrupación de los mismos por categorías: **1)** rentas derivadas de profesiones liberales; **2)** rentas derivadas de trabajos privados no comerciales; **3)** rentas de auxiliares de la justicia; **4)** rentas derivadas de la explotación agrícola individual; **5)** derechos de autor que beneficien directamente al creador de la obra y **6)** rentas derivadas de la prestación de servicios a través de vehículos automotores.

Todas las actividades anteriores son actividades productoras de renta que aprovechan a quien las explota directamente y que se encuentran caracterizadas por ser actividades en las cuales el sujeto que realiza el trabajo se encuentra calificado, bien por la profesión que

⁸⁹ La técnica legislativa es un método operativo de composición y de comunicación del mensaje legislativo. Las cinco fases del proceso legislativo, a saber: la formación de la voluntad, la formulación lingüística, la comunicación informativa, la interpretación específica y la aplicación efectiva, están unidas entre sí en un *continuum* y se están condicionando, sucesivamente, la una a la otra. FROSINI, Vittorio. *Teoría de la Interpretación Jurídica*. Editorial TEMIS, Bogotá, 1991. Pág. 35.

⁹⁰ Debemos destacar que el pacto no versa sobre la posibilidad de gravar o no el ingreso o beneficio, sino sobre la naturaleza de dicho ingreso, configurando así ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

desempeña, bien por los medios que utiliza para procurarse la renta o bien por la finalidad del trabajo, labor que en cualquier caso no tiene como fuente una relación laboral bajo el esquema empleador - trabajador.

Los supuestos consagrados en las dos normas analizadas son muy extensas y por lo mismo requieren de una aproximación muy delicada en cuanto a su aplicación, debido a la inherente complejidad que entrañan. Si comparamos estas normas con las disposiciones del E.T. colombiano, encontraremos que la mayor parte de esos supuestos encuentran una norma igual o similar en él, con mayores o menores precisiones, eso si, las normas brasileras cobijan más supuestos en un mismo artículo mientras que en la legislación colombiana se establecieron numerales específicos para cada uno de ellos.

No es del caso determinar cuál diseño normativo es más útil o adecuado. Su selección depende íntegramente de la forma como el legislador quiera transmitir el mensaje legislativo y aplique la técnica legal.

La tercera sección alude a los rendimientos por alquileres y regalías, referido a inmuebles, bienes corporales, recursos naturales, y derechos.

Los artículo 49, 52 y 53 del Decreto 3000 regulan los supuestos mencionados.:

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como:

I - aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

II - locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;

III - direito de uso ou aproveitamento de águas privadas ou de força hidráulica;

IV - direito de uso ou exploração de películas cinematográficas ou de videoteipe;

V - direito de uso ou exploração de outros bens móveis de qualquer natureza;

VI - direito de exploração de conjuntos industriais.

El artículo 49 prevé el primer supuesto en el cual se entiende ingreso constitutivo de renta la **ocupación, uso o explotación de bienes corporales**, como por ejemplo el uso de aguas privadas, la explotación de películas cinematográficas, explotación de conjuntos industriales, pastos naturales o artificiales, y en general bienes corporales de cualquier naturaleza.

El artículo 52 consagra el segundo supuesto referido a las regalías por el **uso, usufructo o explotación de derechos**, ejemplo de los cuales son la extracción de recursos vegetales, forestales y, minerales, el uso o explotación de invenciones, marcas y fórmulas, y la explotación de los derechos de autor cuando no sean percibidos por el creador de la obra, caso en el cual se verán gravados como rentas de trabajo no asalariado.

El artículo 53 consagra una norma residual según la cual se consideran alquileres o regalías todos los tipos de rentas provenientes por la ocupación, uso o explotación de bienes o derechos diferentes a los enunciados en los artículos anteriores, tales como las indemnizaciones por la terminación anticipada de un contrato de arrendamiento, los beneficios por mejoras realizadas sobre el bien alquilado, y cualquier beneficio que obtenga el cedente o locatario con ocasión del arrendamiento o alquiler.

La sección cuarta se refiere a las rentas derivadas de pensiones y alimentos decretados con base en una decisión judicial o un acuerdo homologado judicialmente (ej. conciliación), así sea en uno u otro caso provisional.

En realidad esta norma sigue la idea de que todo ingreso debe estar gravado, Aparentemente esta es una disposición clara, sin embargo, las acepciones "alimentos" y "pensiones" son dos conceptos cuyas características no permiten admitir, per se, que pueden ser objeto de gravamen.

La expresión "alimentos" pertenece al campo civil por lo que es preciso remitirse a él. El derecho civil establece una división de los alimentos en alimentos congruos y necesarios. Los primeros son aquellos que permiten que el alimentado subsista modestamente de un modo que corresponda a su posición social, mientras que los segundos habilitan a quien los percibe para sustentar únicamente la vida. Pero no es concebible, bajo el esquema de un estado social de derecho, que los alimentos permitan la mera subsistencia, si bien en los primeros se provee algo. Es necesario concluir, como lo ha hecho la Corte Constitucional Colombiana, que hablar de sustentar la vida, se alude a una vida digna, acepción cuyas implicaciones son muy amplias y trascienden la mera existencia de una persona, concretándose en varias obligaciones para un Estado y sus miembros.

Teniendo en cuenta esto, establecer un gravamen sobre este tipo de ingresos puede afectar la vida de una persona y en general varios derechos fundamentales que incluso la Carta brasilera dice proteger. Un razonamiento semejante puede aplicarse en materia de pensiones, muchas de las cuales buscan darle a su beneficiario los elementos más básicos para vivir dignamente. La norma debería ser más precisa y señalar qué tipo o qué parte de los alimentos o las pensiones se encuentran gravados con el impuesto de renta.

La sección quinta establece una enumeración de ingresos por diversas actividades que se encuentran gravadas con el impuesto, de manera análoga como lo hace la legislación tributaria colombiana en cuanto a las retenciones por "otros ingresos":

Art. 55. São também tributáveis:

- I - as importâncias com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;
- II - as importâncias originadas dos títulos que tocarem ao meeiro, herdeiro ou legatário, ainda que correspondam a período anterior à data da partilha ou adjudicação dos bens, excluída a parte já tributada em poder do espólio;

III - os lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial;

IV - os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção;

V - os rendimentos recebidos de governo estrangeiro e de organismos internacionais, quando correspondam à atividade exercida no território nacional, observado o disposto no art. 22; VI - as importâncias recebidas a título de juros e indenizações por lucros cessantes;

VII - os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior;

VIII - as importâncias relativas a multas ou vantagens recebidas de pessoa física no caso de rescisão de contrato, ressalvado o disposto no art. 39, XX;

IX - a multa ou qualquer outra vantagem recebida de pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, ressalvado o disposto no art. 39, XX;

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

XI - os interesses e quaisquer outros rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador e de outros títulos semelhantes;

XII - o valor do resgate dos títulos a que se refere o inciso anterior, quando recebidos gratuitamente;

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;

XV - o salário-educação e auxílio-creche recebidos em dinheiro;

XVI - os juros e quaisquer interesses produzidos pelo capital aplicado, ainda que resultante de rendimentos não tributáveis ou isentos;

XVII - o valor do laudêmio recebido;

XVIII - os juros determinados de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 243);

XIX - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual, escriturados no Livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassem o valor do lucro presumido de que tratam os incisos XXVII e XXVIII do art. 39, deduzido do imposto sobre a renda correspondente (Lei nº 8.541, de 1992, art. 20, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 46).

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

Desafortunadamente la diversidad de supuestos contemplados en la norma impide su agrupación por temas o categorías, lo que implica que si un ingreso no se encuentra gravado por las demás secciones, el contribuyente deberá analizar si su actividad se enmarca en esta sección.

La sección sexta no establece una renta gravable específica, sino que determina que un ingreso que se acumula con otro será gravado en el momento en el cual se perciban ambos ingresos, así el primero se cause con anterioridad.

La Sección séptima regula todo lo concerniente al impuesto sobre la renta derivado de las actividades rurales, desde qué se entiende por actividad rural, hasta la forma de depuración y liquidación del impuesto.

El artículo 57 sujeta al impuesto de renta los resultados positivos de la actividad rural ejercida por personas físicas. El artículo siguiente señala qué actividades se encuentran cobijadas por la expresión "actividad rural":

Art. 58. Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Puesto que entrar a profundizar en esta sección implicaría un estudio de todos los elementos del impuesto sobre la renta para la actividad rural, lo cual desbordaría el trabajo que no hemos propuesto, nos limitaremos a la enunciación y definiciones señaladas.

Pasemos entonces a mirar la regulación que el Estado de Brasil ha elaborado respecto del hecho generador del impuesto de renta, ahora de las personas jurídicas.

4.1.2.2. El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas

El hecho generador del Impuesto para las personas jurídicas parte de la misma regla establecida en la ley del sistema tributario. Por esto, el impuesto de renta de la personas jurídicas tiene el mismo hecho generador señalado para las personas naturales, es decir, la disponibilidad económica o jurídica de la renta proveniente del capital, el trabajo o de cualquier incremento patrimonial que tenga una fuente diferente a los anteriores conceptos.

Sin embargo, vimos que el concepto de ingreso gravable para las personas físicas se encontraba clasificado en varias categorías, de tal forma que si un individuo recibe un ingreso, el impuesto se determina en 2 pasos: primero, todo el ingreso gravable se

clasifica según su fuente - intereses, salarios, ingresos laborales, beneficios, dividendos o ingresos agrícolas - lo que determina deducciones y límites al impuesto; segundo, el ingreso líquido de cada grupo o categoría se suma para luego determinar el ingreso gravable, habiendo sustraído ciertos rubros relacionados con las circunstancias personales del contribuyente.

Para las personas jurídicas, la ley tributaria del impuesto de renta (Dto. 3000) no efectúa la clasificación por categorías de ingreso, sino que se utiliza la expresión genérica "lucro" como elemento objetivo determinante dentro del hecho generador.

El artículo 146 del Decreto 3000 establece:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);
II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º).

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

El concepto de lucro, conlleva un proceso de depuración, que en el caso de las personas físicas no se limita a la idea de renta bruta y renta líquida, sino que se requiere pasar por un tipo de conversión partiendo de la "renta bruta" hasta llegar al concepto de "lucro real".

Para las personas jurídicas, la renta bruta comprende el producto de la venta de los bienes o la prestación de servicios que realiza la empresa en desarrollo de su objeto social. No incluye, como sucede con las personas naturales, cualquier tipo de ingreso, sino únicamente los obtenidos, como dijimos, en desarrollo de su objeto social.

Es preciso señalar que en la legislación brasilera el lucro que se considera la base gravable del impuesto es el ingreso real (us. taxable or actual profits, br. lucro real), que se calcula anual o trimestralmente (artículo 220 y 221 Dto. 3000). El cálculo se realiza básicamente comparando el capital al comienzo del período gravable con el capital al final de dicho período, de manera que cualquier incremento neto durante el período es, por regla general, gravado.

Miremos rápidamente cómo se llega a este punto. Según el artículo 247 del Decreto 3000, el lucro real es el lucro líquido del período de depuración ejecutado por las adiciones, exclusiones o compensación prescritas o autorizadas en el Decreto. Por lucro líquido se entiende la suma algebraica del **lucro operacional**, los **resultados no operacionales** y las **participaciones**.

El lucro operacional proviene del lucro bruto. El primero constituye la categoría en la cual se incluye el resultado de las actividades principales o accesorias que sean desarrollados por la persona jurídica, y el segundo constituye el resultado de las actividades de venta de bienes o servicios obtenido de la renta líquida una vez restados los costos de los bienes o servicios vendidos.

Finalmente, y para cerrar el círculo, la renta líquida proviene de la renta bruta disminuida en las ventas canceladas, los descuentos y los impuestos que inciden en la renta.

Como puede observarse, el impuesto de las personas jurídicas omite la categorización efectuada en relación con las personas físicas, puesto que las consideraciones particulares del sujeto contribuyente se enfocan de manera diferente. Para las personas físicas se toman en cuenta circunstancias personales, como las responsabilidades familiares, los mínimos vitales, las expensas personales e incluso la actividad que se realiza. Para las personas jurídicas, el enfoque se limita a la fuente del ingreso en relación con el objeto social de la entidad - operacional o no operacional -, para luego reconocer que del ingreso percibido existe una parte de él que no implica un enriquecimiento para el contribuyente, mientras que, por otra parte, permite disminuir responsabilidades fiscales para empresas cuyos ingresos no sobrepasen ciertos límites.

Cabe notar que la legislación brasilera establece una ficción según la cual en ciertas ocasiones las personas físicas se asimilan a las personas jurídicas:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo.

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros;

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Es evidente que esta ficción busca gravar a las personas físicas que debido a la finalidad eminentemente lucrativa de su actividad, y a la manera profesional y habitual en que la ejercen, se considera en materia tributaria como una empresa individual. Básicamente puede afirmarse que la legislación tributaria de Brasil, grava, bajo el esquema del impuesto de renta a las personas jurídicas, a los **comerciantes**⁹¹ que vendan bienes o servicios (excluyendo las profesiones liberales y aquellos conceptos relacionados en el numeral 2º del artículo citado) para obtener un enriquecimiento.

En conclusión, el hecho generador del impuesto de renta para las personas jurídicas es idéntico al hecho generador contemplado para las personas físicas, con la diferencia notable en relación con el concepto de "renta bruta", cuyas implicaciones en la determinación de la renta líquida gravable⁹² - lucro real - a través del proceso de depuración son definitivas.

En consecuencia, podemos afirmar, adelantándonos el tema objeto del capítulo siguiente, que las personas naturales en Brasil se encuentran gravadas sobre todas sus rentas, independientemente de su fuente, lo que implica que sigue el principio del *world wide*

⁹¹ Siguiendo la definición propuesta en el artículo 10 en concordancia con el artículo 11 del Código de Comercio colombiano que define a los comerciantes como las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles. Aclarando en el artículo 11 que las personas que ejecutan ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes, pero estarán sujetas a las normas comerciales en cuanto a dichas operaciones.

⁹² Entendido en los términos de la legislación y doctrina colombiana

taxation o renta mundial. Las personas jurídicas, por el contrario, se encuentran gravadas sobre sus rentas obtenidas exclusivamente en territorio brasileiro, lo que ilustra la aplicación del criterio de la territorialidad como elemento espacial del hecho generador del impuesto.

4.1.3. Impuesto Sobre el Valor Añadido IVA

La tributación sobre el consumo en Brasil se efectúa mediante la concurrencia de tres tributos, que operan en diferentes jurisdicciones atendiendo la organización de gobierno de Brasil como República Federal - Unión, Estados y Municipios -. Por esta razón, el IVA brasileiro no comparte las características que por lo general le son reconocidas en las demás legislaciones a este impuesto, por lo que consideramos necesaria hacer una descripción general de cada uno de ellos, partiendo de la Carta, para precisar posteriormente su hecho generador.

En primer lugar la Constitución del Brasil señala que le compete a la Unión instituir impuestos sobre los productos industrializados⁹³ (IPI), tributo que debe respetar, además de los principios generales establecidos en la Constitución, los siguientes tres parámetros: **a.)** debe ser selectivo, en función de lo esencial del producto; **b.)** no será acumulativo, compensándose aquel pagado en cada operación con el monto cobrado en las anteriores y **c.)** no incidirá sobre los productos industrializados destinados al exterior.

En segundo lugar, le compete a los Estados y al Distrito Federal tributar mediante el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios de Transporte Intermunicipal e Interestadual (ICMS)⁹⁴, que al igual que el impuesto anterior no puede ser acumulativo, y será selectivo en función de la importancia de las mercancías y de los servicios.

Finalmente, los Municipios (casi 5000)⁹⁵ están facultados para establecer un Impuesto sobre Servicios de Cualquiera Naturaleza (ISS)⁹⁶, cuya determinación es efectuada por la legislación federal.

Es factible afirmar, siguiendo la ponencia del profesor Rodríguez do Amaral para las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que el IPI y el ICMS son recaudados atendiendo la técnica del valor agregado, a diferencia del ISS que es un impuesto que incide en la prestación del servicio sin admitir créditos sobre el impuesto pagado en los bienes o servicios empleados para la operación gravada, lo que lo constituye en un impuesto acumulativo o en cascada:

"A Constituição de 1988 transformou o ICM no ICMS, aumentando sua base e gerando 27 (vinte e sete) legislações distintas, o que acentuou a complexidade deste tributo.

⁹³ Artículo 153 de la Constitución del Brasil

⁹⁴ Artículo 155 de la Constitución del Brasil

⁹⁵ PLAZAS VEGA, Mauricio. El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Editorial TEMIS S.A., segunda Edición. Santafé de Bogotá, 1998. Pág. 855

⁹⁶ Artículo 156 de la Carta brasileira

A CF de 1988 prevê a existência de dois impostos do tipo valor agregado (IVA), o IPI e o ICMS, se considerarmos que o ISS é um imposto cumulativo, e portanto, não pode ser um IVA. Todavia, é bom lembrar que esses três impostos têm uma característica em comum, que é ser impostos sobre o consumo. Saliente-se que tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS são também impostos sobre o consumo, porque vão influenciar o preço final do produto. (Projecto de Reforma Tributaria)"

4.1.3.1. Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI)

El hecho generador del IPI se encuentra consignado en el artículo 46 de la Ley del Sistema Tributario, así:

Art. 46. O imposto, de competência da Uniao, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I. o seu desembaraço aduaneiro, quando de precedência estrangeira;
- II. a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III. a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

El producto industrializado es aquel producto que ha sido sometido a cualquier operación industrial por medio de la cual se modifique su naturaleza o su finalidad, o a través de la cual se perfeccione para su consumo⁹⁷. Ejemplo de estos procesos se enumeran en la ley:

- (i) **Transformación**, definida como el tratamiento industrial de materia prima o productos intermedios que resulta en la creación de un nuevo producto.
- (ii) **Mejoramiento**, definida como la modificación de un producto que resulta al darle una nueva función o utilidad o en perfeccionar su apariencia o terminado.
- (iii) **Ensamblaje**, definida como la unión de partes separadas para crear un nuevo producto o una unidad individual.
- (iv) **Empaque**, definida como la preparación de un producto terminado para el mercado mediante su colocación en contenedores de venta no destinados para simple transportación.
- (v) **Renovación**, definida como el tratamiento de un producto usado o deteriorado para hacerlo reutilizable.

En consecuencia, el hecho generador recae sobre:

⁹⁷ Según el profesor Rodríguez, "se considera producto industrializado aquel que resultare de la operación identificada como de industrialización (transformación, beneficio (sic), montaje, acondicionamiento o reacondicionamiento o restauración). RODRÍGUEZ Do AMARAL, Antonio Carlos. "El Iva en los Negocios Internacionales. Memoria de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Colombia, 1995. Citado por PLAZAS, Mauricio A. El Impuesto Sobre.....Pág. 856.

- La importación, particularmente al momento del levante de los productos industrializados que han sido importados.
- Las subastas de productos abandonados o aprendidos por las autoridades.
- La salida o transferencia del establecimiento industrial o de un establecimiento asimilado por la ley a aquel.

En conclusión, es factible afirmar que el IPI es un impuesto al valor agregado que grava cada etapa de la circulación económica de un producto que corresponde a la fase de producción de la circulación de la mercancía, con lo cual, al culminar esta fase, deja de causarse este impuesto⁹⁸.

4.1.3.2. Impuesto a la Circulación de Mercancías y Servicios de Transporte Intermunicipal e Interestadual (ICMS)

Este Impuesto se encuentra regulado en la Ley Complementaria No. 87 de 1989, en cuyo artículo 2° determina las hipótesis de incidencia del tributo:

Art. 2° O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1° O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não

⁹⁸ En igual sentido pueden consultarse diversos documentos expedidos y recopilados por el International Bureau of Fiscal Documentation.

destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

El hecho generador de este impuesto se encuentra contemplado en el artículo 12 de la Ley Complementaria, cuyo texto prácticamente reproduce el artículo 52 de la Ley del Sistema Tributario en vigencia del antiguo ICM.:⁹⁹

⁹⁹ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de **estabelecimento** de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

- I. La salida de mercancías del establecimiento de un contribuyente, aunque sea hacia otro establecimiento del mismo titular;
- II. El suministro de alimentos, bebidas y otras mercancías por cualquier establecimiento;
- III. La transmisión a tercero de mercancía depositada en almacenes de depósito;
- IV. La transmisión de propiedad de mercancía, o el título que la represente.
- V. El inicio de la prestación de servicios de transporte interestadual o intermunicipal, de cualquier naturaleza;
- VI. El acto final del transporte iniciado en el exterior;
- VII. Las prestaciones onerosas de servicios de comunicaciones efectuadas por cualquier medio;
- VIII. El suministro de mercancías para la prestación de servicios;
- IX. La disposición de la mercancía aduanera importada;
- X. La adquisición en licitación pública de mercancías importadas abandonadas o aprendidas por las autoridades
- XI. La entrada en el territorio del Estado de lubricantes y combustibles líquidos o gaseosos derivados del petróleo provenientes de otro Estado cuando sean destinados a la comercialización;
La utilización, por el contribuyente, de servicios cuya prestación se haya iniciado en otro Estado y no estén vinculados a operaciones subsecuentes.

Los hechos generadores enunciados determinan los sujetos contribuyentes del impuesto, que en términos generales, se encuentran enumerados en el artículo 4° de la Ley Complementaria, lo anterior, sin perjuicio de las disposiciones que cada uno de los Estados federales hayan señalado en desarrollo de dicha normatividad. En síntesis, podemos afirmar que es la persona jurídica o física que realice una operación de circulación de mercancía o prestación de servicios descrita como hecho generador del impuesto.

Como puede observarse, el hecho generador de este tributo busca gravar todo el proceso de distribución de un producto hasta su llegada al consumidor final, sin verse limitado en su aplicación a los productos industrializados. Por esta razón es que se ha dicho¹⁰⁰ que para que la circulación de mercancías se vea gravada, es necesario que forme parte o que constituya una de las etapas del proceso de distribución desde el productor al consumidor final.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercaderia ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

¹⁰⁰ IBFD

Por lo anterior, la simple reubicación de la mercancía hecha por su dueño no necesariamente implica la ocurrencia del hecho generador en la medida que no haya circulación económica o legal.

Podemos concluir, citando al profesor Rodríguez¹⁰¹, quien afirma "que este es el tributo que más se acerca al IVA. Considerando el hecho de que no se admiten créditos en la adquisición de bienes del activo fijo, o sobre insumos no directamente consumidos en el proceso de producción incorporándose a las mercancías fabricadas, el ICMS sería un IVA tipo Producto Bruto, en oposición al IVA - Consumo, generalmente adoptado en los demás países".

4.1.3.3. El Impuesto sobre los Servicios de Cualquier Naturaleza (ISS)

Bajo la Constitución brasilera, los municipios están facultados para imponer tributos a los servicios de cualquier naturaleza, a excepción de algunos de ellos sujetos a gravámenes federales, como el transporte internacional, interestadual e intermunicipal y los servicios de comunicaciones.

El hecho generador de este impuesto es la efectiva prestación remunerada de servicios a terceros, por empresas o profesionales autónomos, con o sin establecimiento físico, entendiendo por servicio cualquier actividad que tenga por objeto una obligación de hacer¹⁰² que sea de aquellas contempladas en la Ley complementaria.

Los servicios sobre los cuales incide este tributo son aquellos especificados en una lista instituida por el Decreto Ley 407 de 1968 y las leyes que la modifican o complementan, que enumeran alrededor de 100 ítems considerados servicios gravados con este impuesto. A manera de ejemplo podemos citar los servicios de traductores e intérpretes, contadores, auditores, procesamiento de datos, medicina, laboratorios, administración de bienes, ingenierías, teatros, cines, competencias deportivas, agencias de turismo, propaganda y publicidad, hospedaje, restaurantes, etc.

Adicionalmente, también se considera hecho generador de este impuesto la locación de bienes muebles, incluyendo el arrendamiento mercantil, y los servicios bancarios secundarios.

La lista es muy amplia, por lo que se ha suscitado la discusión sobre si la misma es taxativa o meramente enunciativa. Nosotros nos inclinamos por la primera posición, ya que la norma constitucional declara que los servicios de cualquier naturaleza son los que señale una ley complementaria. Esto hace que la lista efectuada por el legislador se convierta en uno de los elementos objetivos del hecho generador y por ende, en una

¹⁰¹ RODRÍGUEZ Do AMARAL, Antonio Carlos. El Iva en los Negocios Internacionales. Memoria de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Colombia, 1995. Pág. 13.

¹⁰² SILVA SOARES, Carlos Delmiro. Imposto sobre servicios de qualquer natureza ou imposto de indústria e profissões. En: www.tributario.com. visitado el 10/IV/01.

limitante para los municipios, en cuanto no pueden crear hipótesis de incidencia que abarquen servicios no comprendidos en la lista, ya que de hacerlo violarían el principio de legalidad que en materia tributaria se encuentra consagrado en la constitución brasilera.

A pesar de lo expuesto, cabe notar que la ley complementaria no instituye el tributo en los municipios, simplemente señala unas normas generales que aquellos deben respetar y ante los cuales se encuentran subordinados. Será cada municipio el que precise el hecho generador del tributo, señalando cuáles servicios, de la lista contemplada en la ley, serán gravados en su jurisdicción. Esto implica que si la ley municipal no enumera determinado servicio contenido en la lista, se entenderá que ese servicio está excluido del impuesto en esa jurisdicción.

De lo que hemos expuesto podemos concluir que la legislación tributaria del Brasil tiene una estructura cuya elaboración es fruto de un riguroso estudio dogmático, que ha evolucionado conforme a las tendencias tributarias mundiales. El ejemplo más claro lo encontramos en el impuesto sobre la renta, cuyo hecho generador es similar al que encontramos en las demás legislaciones del mundo, con un grupo claro y ordenado de reglas para gravar con este tributo a las personas naturales y otro grupo de normas especiales pero no aisladas, que gravan a las personas jurídicas y a las entidades asimiladas a éstas.

Sin embargo, en Brasil no existe un impuesto sobre el valor agregado o añadido (como se le denomina en Europa), sino que coexisten tres impuestos sobre el consumo, de los cuales sólo uno se asemeja en su dinámica al IVA. ¿Será que esta estructura les permite gravar con uno de estos tributos a las operaciones mercantiles desarrolladas a través del comercio electrónico? En caso afirmativo ¿cuál de estos impuestos sería más adecuado? Es más, ¿qué pasaría si en Brasil se opta por gravar al comercio electrónico con un impuesto local como el ISS?

Intentaremos dar respuesta a estas preguntas en los capítulos posteriores, aunque desde este momento el lector puede deducir que para nosotros no sería conveniente gravar las transacciones a través de la red con un impuesto local, por varias razones, de las cuales basta invocar *la homogeneidad legislativa* a nivel mundial como justificación para negar cualquier gravamen a nivel local sobre el comercio electrónico, al menos en esta etapa.

4.2. Argentina

4.2.1. Generalidades del Sistema

El sistema tributario argentino se encuentra determinado por la coexistencia de 3 niveles impositivos consagrados constitucionalmente. Se trata de los niveles nacional, Provincial y Municipal, que se originan por la organización gubernamental adoptada en esa nación.

La República de Argentina es una república federal, cuyos fines, según el Preámbulo y el artículo 1 de la Carta, son el afianzamiento de la justicia y la obtención del bien común:

"Nos los representantes del pueblo de la Nación Argentina, reunidos en Congreso General Constituyen por voluntad y elección de las provincias que la componen, en cumplimiento de pactos preexistentes, con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino: invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia: ordenamos, decretamos y establecemos esta Constitución, para la Nación Argentina."

"Artículo 1.- La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución".

Para cumplir con estas finalidades, el Gobierno cuenta con los fondos del Tesoro Nacional, cuya composición general se encuentra consagrada en el artículo 4° de la Constitución, y donde se establece, como uno de sus rubros, las sumas por concepto de contribuciones que el Congreso imponga a los asociados.

De esta forma, la Constitución introduce el tema tributario para establecer en seguida los poderes impositivos de cada uno de los niveles de gobierno, teniendo en consideración que al ser Argentina una república federal, cada entidad territorial es titular de los tres poderes tradicionales - legislativo, ejecutivo y jurisdiccional - .

Bajo este esquema, los artículos 75 y 121 de la Carta señalan:

"Art. 75. Corresponde al Congreso:

- Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la nación.
- Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y el bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.....
Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.
- Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí".

"Art. 121. Las Provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

La relación impositiva de los 3 niveles de gobierno se encuentra consagrada en estas normas, de donde la Nación puede establecer impuestos indirectos e imponer contribuciones directas, a título de excepción y por tiempo determinado, que originalmente son de competencia provincial, como por ejemplo el impuesto a las ganancias. No obstante, la Constitución establece un régimen de coparticipación federal de los impuestos entre la Nación, las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires, para cubrir los servicios y funciones que cada uno de ellos asuman.

La siguiente es una enumeración de los principales tributos en los diferentes niveles de gobierno: A nivel federal, encontramos varios tributos: impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, sobre los bienes personales, a la transferencia de inmuebles de personas físicas, a los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario, al valor agregado, internos, sobre los combustibles líquidos y el gas natural, regímenes de la seguridad social, derechos aduaneros y otros de menor grado. Las Provincias establecen impuestos sobre los ingresos brutos, sobre manifestaciones parciales de patrimonio (inmuebles y automotores), de sellos y tasas por la retribución de servicios. Los municipios están limitados a la imposición de tasas retributivas de servicios y derechos específicos.

Cada uno de estos tributos se encuentra sujeto a principios generales que constituyen una garantía para los asociados. Esta garantía para los contribuyentes se traduce en guía al legislador y al técnico de las leyes, y más importante aun, sirve de limitante al poder tributario¹⁰³. Cada uno de estos principios ha tenido un amplio desarrollo doctrinal y jurisprudencial no solo en Argentina sino a nivel mundial, por lo que nos limitaremos a enunciar, a grandes rasgos, los principios que la constitución argentina contempla en su normativa, lo cuales no agotan los principios que se utilizan en la práctica en el Derecho Tributario:

a) Legalidad. Se deriva del artículo 19 de la Carta que señala que ninguna persona está obligada a hacer aquello que la ley no le ordena. Bajo la interpretación de la Corte Suprema, significa que un tributo sólo es válido en cuanto sea establecido por una ley en sentido **formal y material**, siendo la atribución más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno, de tal forma que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de Propiedad.

b) Igualdad. Proviene de los artículos 16 y 20 constitucionales. Significa, en primer término, la igualdad ante la ley, es decir, igual trato a personas en circunstancias similares; por otra parte, la igualdad como base de imposición.

c) Generalidad. Constituye un corolario del principio anterior, que implica que los tributos no pueden ser impuestos de manera diferente en varios contribuyentes que están en las mismas condiciones. La Corte Suprema complementa la afirmación anterior diciendo que es válida pero sin perjuicio de ciertos tratamientos privilegiados. A nuestro parecer los tratamientos privilegiados se presentan precisamente porque las circunstancias no son

¹⁰³ El tema de poder tributario lo trataremos en el capítulo tercero

similares entre los contribuyentes, ya que si se establecen beneficios o mayores cargas entre dos personas, que se encuentran en igualdad de condiciones, se vulneraría este principio y el tributo estaría destinado a desaparecer por ser ilegal.

d) No Confiscación. Derivado del milenar derecho fundamental a la propiedad, consagrado en el artículo 4° de la Constitución argentina, ha sido aplicado en materia tributaria por la doctrina y la jurisprudencia, en el sentido de que los tributos no pueden, directa o indirectamente ser confiscatorios respecto de la propiedad privada.

Teniendo esta visión general del sistema tributario argentino, analizaremos ahora cómo está configurado el hecho generador de los impuestos nacionales escogidos como prototipo en nuestro estudio en la República Federal de Argentina - el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto Sobre el Valor Agregado -

4.2.2. El Impuesto sobre la Renta

El impuesto de renta o impuesto a las ganancias fue establecido por la ley 11682 bajo el nombre de impuesto a los réditos, para cambiar su denominación en 1974 a impuesto a las ganancias, instituido por la ley 20628 y modificado en su dinámica por varias disposiciones posteriores.

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo, y por ende, como lo veíamos atrás, originalmente provincial, según las normas constitucionales tributarias. Sin embargo, la nación ha utilizado de manera permanente la facultad transitoria que posee constitucionalmente (artículo 67), y por ende el impuesto se ha regulado como un tributo de emergencia, con una vigencia ficticia que se prorroga periódicamente.

Siguiendo lo señalado por Guiliani Fonrouge¹⁰⁴, citando a Gomes de Sousa, "el hecho generador del impuesto a la renta es la disponibilidad económica de una riqueza".

El artículo 1° de la Ley del Impuesto a las Ganancias consagra como gravable "todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal, tributando sobre la totalidad de ellas, sea que se obtengan en el país o en el exterior". De esta definición se deriva la importancia de precisar el término "ganancia", como verbo determinante del hecho generador de la obligación tributaria, por lo que el legislador argentino consagró en el artículo 2° de la ley el siguiente texto:

"Art. 2° - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

¹⁰⁴ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Derecho Financiero. Vol. II. 5ª Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993. Pág. 834.

- 2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.
- 3) Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga."

Según Giuliani Fonrouge, los siguientes son los caracteres que se derivan de esta disposición.

- a) "incluye beneficios económicos apreciables en dinero, con inclusión en ciertos casos del producto de la disposición de bienes muebles o inmuebles a título oneroso y de las rentas monetarias y no monetarias o rentas psíquicas;
- b) no se adhiere al principio de la realización o separación del beneficio, pues afecta tanto al devengado como al percibido, es decir que toma en cuenta la disponibilidad económica de aquél;
- c) se adhiere a los conceptos de periodicidad del rendimiento y de la permanencia de la fuente productora;
- d) afecta tanto a la renta consumida como a la ahorrada, con ciertas excepciones;"

Economistas y financistas han elaborado teorías respecto de la renta. Las más comunes son la doctrina de la renta-producto y la doctrina de la renta-incremento patrimonial. Según la primera teoría, la diferencia entre capital y renta consiste en que el capital es toda, riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad que se obtiene del capital. Según la segunda teoría, renta es todo ingreso que aumente el patrimonio lo cual hace que la renta incluya no solo ingresos ordinarios sino también los ingresos ocasionales.

Para obtener renta producto se suman los frutos o utilidades derivados del capital, mientras que para obtener renta patrimonio se debe elaborar un balance en el que se determine la diferencia entre dos momentos del patrimonio. La renta será todo lo que aumente el patrimonio en un lapso de tiempo, incluyendo los bienes consumidos en ese período.

Como puede observarse, la primera teoría hace énfasis en el origen de la renta mientras que la segunda toma en consideración al resultado, puesto en la primera se miran productos obtenidos y en la segunda se mira "en cuanto aumenta la riqueza" de una persona. La doctrina afirma que los sistemas tributarios evolucionan de la primera teoría a la segunda, principalmente por razones de justicia.

Héctor Villegas señala en su obra¹⁰⁵ que la sustitución del impuesto argentino a los réditos por el impuesto a las ganancias significó un paso adelante en cuanto a su encuadre en los

¹⁰⁵ VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1984. Pág. 541 y ss.

lineamientos de la teoría de la renta incremento patrimonial. Sin embargo, posteriores reformas implicaron un retorno a la teoría de la renta producto, aunque no en forma total, atento a la existencia de excepciones.

Bajo estos esquemas, el impuesto sobre la renta (ganancias) en Argentina sigue la doctrina de la renta-producto, afectando la renta percibida al igual que la simplemente devengada, aunque con ciertas excepciones en lo que respecta a las sociedades de capital, las empresas unipersonales, profesiones liberales, mandatarios, albaceas, etc.

Es importante precisar que por ganancia devengada se entiende aquella ganancia que ha sido ganada y está en "potencia"; por ganancia percibida se entiende no solo la que se ha recibido materialmente en dinero o en especie, sino también la que está disponible para el contribuyente como la ganancia reinvertible, la recuperada, etc. Esto implica que tiene en consideración, como lo anotaba Fonrouge, la disponibilidad económica de la renta.

La renta gravada con el impuesto está determinada por la **ganancia neta**, cuya composición proviene de rentas organizadas en 4 categorías según la fuente de las mismas.

En la primera categoría se enmarcan las rentas derivadas del "suelo". Bajo este término se alude al arrendamiento de bienes inmuebles o predios, rurales o urbanos, a la vez que a la constitución de ciertos derechos reales y a un nivel más general, a los beneficios que se obtengan con ocasión de los anteriores conceptos, recibidos en dinero o en especie.

En la segunda categoría se alude a las rentas de capital, categoría que incluye rentas derivadas de conceptos como títulos, bonos, regalías, participaciones, derechos de marca, patentes, dividendos y utilidades. Parafraseando a Giuliani Fonrouge, las rentas de esta categoría se derivan del producto de capitales o derechos que no explotan directamente sus dueños sino que son colocados o cedidos y por consiguiente la actividad del propietario es nula o casi nula¹⁰⁶.

La tercera categoría de ganancias se denomina *beneficios de empresas y ciertos auxiliares de comercio*. Su composición está delimitada por el artículo 49 de la Ley, que dice:

Art. 49 - Constituyen ganancias de la tercera categoría:

- a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.
- b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.
- c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.
- d) Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512.

¹⁰⁶ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. "Derecho Financiero. Vol. II." 5ª Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993. Pág. 861

- e) Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.
- f) Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

La importancia de esta categoría, en contraste con las demás, radica en que las dos categorías anteriores se encuentran supeditadas a ésta, ya que una ganancia solo formará parte de las categorías primera y segunda en la medida que no puedan incluirse en alguno de los supuestos de esta tercera categoría.

La cuarta y última de las categorías se refiere a las rentas del trabajo personal, señaladas en el artículo 79 de la Ley así:

Art. 79 - Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

- a) Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.
- b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.
- c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.
- d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.
- e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 45, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.
- f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario. También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso j) del artículo 87, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.
- g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Al igual que en la legislación brasilera, las rentas derivadas del trabajo no se definen expresamente, sino que se enumeran los supuestos que se gravan bajo esta categoría.

Se destacan el trabajo desarrollado bajo relación de dependencia, que equivale a decir en Colombia que es una labor en desarrollo de un contrato de trabajo, el trabajo por el ejercicio de profesiones liberales y el desempeño de cargos públicos, trabajo que puede ser estatutario o fruto de un contrato laboral.

De estas rentas que acabamos de ver y que constituyen una ganancia, no todas son gravables. La ley reconoce una serie de deducciones que siguen la misma clasificación de las ganancias, es decir, se encuentran divididas en categorías análogas a las de las rentas. Sobre el particular, considerando que su análisis desbordaría el tema que nos ocupa, remitimos al lector a las obras de Giuliani Fonrouge y Héctor Villegas, citadas en este trabajo.

En conclusión, podemos afirmar que el hecho generador del impuesto sobre la renta en Argentina es el mismo que se establece en la legislación del Brasil - Ley del Sistema Tributario - es decir, la *disponibilidad jurídica o económica de la renta*, en principio, cualquiera que sea su naturaleza.

4.2.3. El Impuestos Sobre el Valor Añadido

El impuesto al valor agregado rige en Argentina desde el 1° de enero de 1975, con la Ley 20.631. En 1975, dice Fonrouge, "este gravamen sustituye el impuesto a las ventas y el impuesto a las actividades lucrativas y afecta paulatinamente cada una de las etapas del proceso de elaboración y comercialización, con lo cual libera al primer productor de la carga del impuesto, como ocurría con el gravamen a las ventas, pues aunque lo recuperara posteriormente, le imponía un primer sacrificio muy oneroso para la industria".

Se trata de un impuesto indirecto y por consiguiente el tributo está encuadrado en las facultades concurrentes de la Nación y de las Provincias, según las disposiciones constitucionales antes vistas.

En Argentina, la Ley del Impuesto al Valor Agregado constituye la columna vertebral del tributo donde se regulan los elementos esenciales y se determinan las definiciones de los términos más relevantes.

En principio, el hecho generador del impuesto está conformado por la venta de cosas muebles situadas o colocadas en territorio argentino, realizadas por los responsables del impuesto. También se considera afectada con el gravamen la importación definitiva de bienes muebles, y la realización de obras, locaciones y prestación de servicios señalados taxativamente en el artículo 3° de la Ley. Esto se contempla en el artículo 1° de la Ley, en los siguientes términos:

- Artículo 1° - Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:
- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo;

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior;

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles;

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

El primer numeral se refiere a la "venta" de cosas muebles, expresión que el legislador argentino dotó de un contenido más amplio que aquel que le asiste en otras ramas del derecho.

El ordinal (a) del artículo 2º establece:

Art. 2º - A los fines de esta ley se considera venta:

a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

No se considerarán ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza comprendidas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones. En estos supuestos, los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, serán computables en la o las entidades continuadoras.

Igual tratamiento que el dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los casos de transferencias en favor de descendientes (hijos, nietos, etc. y/o cónyuges) cuando tanto el o los cedentes como el o los cesionarios sean sujetos responsables inscriptos en el impuesto.

Tratándose de transferencias reguladas, a través de medidores, las cuotas fijas exigibles con independencia de las efectivas entregas tendrán el tratamiento previsto para las ventas.

La venta por incorporación de bienes de propia producción, a que se refiere el primer párrafo de este inciso en su parte final, se considerará configurada siempre que se incorporen a las prestaciones o locaciones, exentas o no

gravadas, cosas muebles obtenidas por quien realiza la prestación o locación mediante un proceso de elaboración, locación y éstas se lleven a cabo en forma simultánea.

b) La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

c) Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros."

Lo primero que debemos destacar es el hecho que el primero de los hechos generadores del impuesto que contempla la Ley, es decir, la venta de cosas muebles, no se encuentra limitado al concepto civil o comercial de venta, en el que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. El alcance de la expresión "venta" es mucho más amplio, como se desprende de la definición legal transcrita, e incluye todo tipo de acto o negocio jurídico mediante el cual se transfiera la propiedad de un bien mueble, transferencia que exige la calidad de onerosa para estar gravada con el impuesto a las ventas.

Por esta razón, y para mayor claridad, la misma Ley presenta unos ejemplos de lo que debe entenderse por **venta** para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. A tal fin, enuncia la venta (ésta si según su acepción civil o comercial), la permuta, la dación en pago, la adjudicación por disolución de sociedades, los aportes sociales, las ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, exceptuando la expropiación.

En estos supuestos, todos tipificados en la ley comercial o en la ley civil, se presenta una transferencia de dominio entre dos personas, naturales o jurídicas, o, como lo menciona la Ley, de existencia visible o ideal.

Lo curioso de la definición de venta que hace la ley tributaria, es que considera parte en el negocio o acto jurídico de transferencia de dominio a las sucesiones indivisas. Las sucesiones, tema propio del derecho civil, se originan con la constitución de una universalidad jurídica de bienes, compuesta por los activos y pasivos del difunto, cuya administración se encarga a un albacea o a uno o varios de los herederos. Mientras la sucesión se encuentre indivisa, se configura una comunidad, cuyos miembros son precisamente los herederos del causante. En ese sentido, y al ser una comunidad, la disposición de los activos y pasivos que constituyen el objeto de la comunidad le corresponde a los comuneros o a quien ellos o el causante hayan encargado la administración de los mismos. Pero en ninguno de los casos la sucesión está dotada de personalidad jurídica y por eso mismo no tiene capacidad de contratar. Esto significa que una sucesión no puede transferir el dominio de cosas muebles a ningún título, y por consiguiente no puede ser responsable del impuesto sobre las ventas.

Esta es, a nuestro juicio, una imprecisión de la Ley argentina, que el mismo legislador reconoce tácitamente y subsana, al hablar de los sujetos pasivos del impuesto. Allí contempla como responsables a los herederos o legatarios del causante por las ventas

que realicen sobre bienes de aquel que estén gravados con el tributo (artículo 4°, ordinal (a) de la Ley).

Adicionalmente, debemos señalar que el concepto de venta que utiliza la legislación tributaria argentina para el IVA tiene una gran diferencia con la definición que se utiliza en la legislación Colombiana. Esto por cuanto en Colombia, el Estatuto Tributario considera venta todo acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles¹⁰⁷. En Argentina, como vimos arriba, si bien el concepto de venta es más amplio que el que se utiliza en la ley comercial o civil, no incluye las transferencias de dominio a título gratuito, como por ejemplo las donaciones, las muestras gratuitas promocionales, y en general todo acto jurídico que implique la transferencia de dominio de un bien corporal mueble y que no conlleve una contraprestación en dinero o en especie para el comprador.

Los otros supuestos que se consideran venta en la legislación argentina para el IVA son análogos a los que contempla la legislación tributaria colombiana¹⁰⁸, es decir, **a)** la incorporación de bienes corporales muebles obtenidos por quien realiza la prestación o locación mediante elaboración o locación, en casos de locación y prestación de servicios exentos o no gravados¹⁰⁹; **b)** La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada para el consumo o uso de su titular¹¹⁰, lo que se traduce, según Héctor Villegas, en que quien retire para su uso o consumo particular, bienes de sus negocios o empresas, bienes éstos, que de haberse vendido a terceros hubieran sido alcanzados por el IVA, realizan una venta y deben liquidar el gravamen; **c)** Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros¹¹¹.

Como puede apreciarse, el concepto de venta es muy amplio y busca gravar el consumo de bienes en lo cuales se pueda medir con alguna claridad la capacidad contributiva del sujeto pasivo económico del tributo, manifestada a través del valor cierto o presunto del acto o negocio jurídico, por lo que el legislador limitó la expresión a las transferencias de dominio de carácter oneroso.

¹⁰⁷Numeral (a) del artículo 421 del Estatuto Tributario de Colombia.

¹⁰⁸ Para mayor claridad sobre este punto nos remitimos al Capítulo 6 donde se analiza el hecho generador del impuesto sobre las ventas en la legislación colombiana.

¹⁰⁹Numeral (c) del artículo 421 del Estatuto Tributario colombiano.

¹¹⁰Numeral (b) artículo 421 E.T.: Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

¹¹¹ Este supuesto se contempla en el aparte final del numeral (a) del artículo 421 que contempla como venta los actos mediante los cuales se transfiera a cualquier título el dominio de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y **de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.**

El segundo verbo que configura el hecho generador es la prestación de servicios. Sobre este punto debemos señalar, siguiendo lo dicho por Alberto Martín Gorosito¹¹² y Mauricio Alfredo Plazas Vega¹¹³, que la legislación argentina no contiene una definición precisa del término "servicio", sino que enuncia ciertos servicios gravados en el artículo 3° numerales (a) á (d), para luego elaborar una extensa lista de "los demás servicios", con lo cual se utiliza un criterio residual para lo que en realidad deberían ser los supuestos principales y más comunes de locación y prestación de servicios¹¹⁴:

"Art. 3° - Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones - civiles, comerciales e industriales-, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y

¹¹² GOROSITO, Alberto M. El IVA en los Negocios Internacionales. En: Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ICDT. Bogotá, 1995.

¹¹³ PLAZAS VEGA, Mauricio A. El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Segunda Edición. Editorial TEMIS, Bogotá, 1998. Pág. 877

¹¹⁴Vale la pena enunciar algunos de los servicios contemplados en la ley argentina como residuales.1Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales -propios o ajenos-, o fuera de ellos.

2. Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.

3. Efectuadas por posadas, hoteles o alojamientos por hora.

4. *Efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, excepto los que preste Encotesa y los de las agencias noticiosas.*

5. Efectuadas por quienes provean gas o electricidad excepto el servicio de alumbrado público.

6. Efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos.

7. De cosas muebles.

8. De conservación y almacenaje en cámaras refrigeradoras o frigoríficas.

9. De reparación, mantenimiento y limpieza de bienes muebles.

10. De decoración de viviendas y de todo otro inmueble (comerciales, industriales, de servicio, etc.).

11. Destinadas a preparar, coordinar o administrar los trabajos sobre inmuebles ajenos contemplados en el inciso a).

12. Efectuadas por casas de baños, masajes y similares.

13. Efectuadas por piscinas de natación y gimnasios.

14. De boxes en studs.

15. Efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares.

17. Efectuadas por tintorerías y lavanderías.

20. Involucradas en el precio de acceso a lugares de entretenimientos y diversión, así como las que pudieran efectuarse en los mismos (salones de baile, discotecas, cabarets, boites, casinos, hipódromos, parques de diversiones, salones de bolos y billares, juegos de cualquier especie, etc.), excluidas las comprendidas en el artículo 7º, inciso h), apartado 10.

Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos.

conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

c) La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble -aun cuando adquiriera el carácter de inmueble por accesión- por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, ya sea que la misma suponga la obtención del producto final o simplemente constituya una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación en los casos en que la obligación del locador sea la prestación de un servicio no gravado que se concreta a través de la entrega de una cosa mueble que simplemente constituya el soporte material de dicha prestación. El decreto reglamentario establecerá las condiciones para la procedencia de esta exclusión.

d) La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.

e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:

En principio parecería que es un error de la legislación argentina no tener una definición de "servicio" para efectos del IVA, como si existe en otras legislaciones, como por ejemplo la legislación colombiana.¹¹⁵ Sin embargo, la ausencia de una definición general se rectifica con el hecho de que los servicios gravados son únicamente aquellos señalados taxativamente en el artículo 3° de la Ley, y no, como ocurre en colombiana, *todos* los servicios salvo los que se indiquen expresamente como exentos o excluidos. El hecho de que el legislador indique cuáles servicios se encuentran gravados los exonera de la necesidad de tener una definición general, puesto que si un servicio (bajo la definición colombiana) no se enmarca en los supuestos de la Ley, no está gravado con el IVA. Con esto, la labor de adecuación normativa que hace la persona que desarrolla una actividad de servicio no requiere un gran esfuerzo interpretativo, sino únicamente el cotejo de un supuesto normativo con un hecho, del cual se determinará, en principio con cierta facilidad, si esa actividad está o no gravada.

El tercer supuesto gravado en Argentina con el impuesto al valor agregado es la importación definitiva de bienes muebles, entendiendo por este último la importación para consumo establecida en el estatuto aduanero, es decir, una vez se efectúe su nacionalización. En materia de importaciones vale la pena mencionar el artículo 8° de la Ley, que establece 3 exenciones:

a) Las importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal del hogar efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, que se encuentren sujetos a regímenes especiales relativos a: equipaje e incidentes de viaje de

¹¹⁵ El Decreto 1372 de 1992 estableció la definición del término servicio, y desde esa época ha sido la guía tanto para el legislador como para administradores tributarios y abogados en la aplicación y determinación del impuesto. En el artículo 1° del Decreto se entiende por servicio, "*toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en un obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genere una contraprestación en dinero o especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración*"

pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, científicos y técnicos argentinos, representantes diplomáticos, personal al servicio de la Nación, y en general a toda persona a la que se le haya atribuido un tratamiento especial.

- b) Las importaciones definitivas de mercadería efectuadas por instituciones religiosas y aquellas efectuadas por y por las personas comprendidas en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias¹¹⁶, cuyo fin sea la asistencia médica sin ánimo de lucro y la investigación científica y tecnológica, así sea destinada para fines académicos.
- c) Las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación.
- d) Las importaciones de bienes donados al Estado, las provincias, los municipios o sus entidades centralizadas y descentralizadas.

Consideramos pertinente resaltar la importancia de esta disposición, en contraste con la última reforma tributaria ocurrida en Colombia (Ley 633 del 2000), en la cual se establece una tasa especial por el uso de los servicios aduaneros, cuya reglamentación discrecional por parte de la DIAN en el sentido de hacer caso omiso de las disposiciones especiales consagradas en el Estatuto Aduanero Nacional, conlleva la vulneración de las modalidades especiales de importación que por su especial régimen fomentan la cultura y el desarrollo de la investigación científica y tecnológica¹¹⁷.

Recientemente esta disposición fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional¹¹⁸, aunque el fundamento para ello en nada se relaciona con el fomento a la cultura y el desarrollo tecnológico. El fallo se basó en que el legislador no determinó el contenido de los servicios sujetos a la tasa ni la forma como el gravamen se vinculaba a ellos, con lo cual la tasa no se diferenciaba de un impuesto, siendo su destinación específica inconstitucional.

4.3. España

4.3.1. Generalidades del Sistema

¹¹⁶ (f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares).

¹¹⁷El artículo 56 de la Ley 633 del 2000 establece: **Tasa Especial por los servicios aduaneros.** Créase una tasa especial como contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los usuarios, que será equivalente al 1.2% del valor FOB de los bienes objeto de importación. Esta norma se reglamentó mediante la Resolución 0029 del 2001 de la DIAN, y si bien fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional, las razones invocadas fueron de carácter formal.

¹¹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-922 del 19 de septiembre de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

El sistema tributario español parte de tres normas que juntas configuran la columna vertebral del Derecho tributario positivo.

Siendo España un estado democrático, la cabeza de las normas tributarias se encuentra en su Constitución Política. El artículo 31 del texto constitucional establece:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución corresponderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Esta norma es fundamental en el ordenamiento financiero español, y recoge los principios tradicionales tributarios - capacidad contributiva, generalidad, igualdad, progresividad y reserva de ley. Reconoce igualmente los principios de economía y eficiencia del gasto público, lo que demuestra la importancia que tiene la adecuada utilización de los recursos recaudados, mientras que reconoce implícitamente el hecho de que los tributos son un mero instrumento, un medio para que el Estado cumpla con los fines que la población le ha encomendado.

El artículo 31 de la Carta contempla el deber de *todos* de contribuir a las cargas del Estado. *Todos*, como señalan varios autores¹¹⁹, se refiere a todas las personas, nacionales o extranjeras, personas naturales o jurídicas, que se encuentren en territorio español o deriven un provecho vinculado a ese territorio.

No es pertinente analizar cada uno de estos principios, cuyo estudio ha dado como fruto obras completas dedicadas a cada uno de ellos. Es suficiente destacar que estos principios sirven no solo de guía al legislador sino que son una limitante a su poder impositivo, y por esa misma razón constituyen una garantía a favor de los contribuyentes.

El segundo pilar del sistema tributario español descansa en la Ley General Tributaria "LGT", en la cual se formulan los principios básicos que determinan los procedimientos para el establecimiento y exacción de los tributos.

Esta norma surgió como respuesta a la necesidad de organizar coherentemente los principios y las disposiciones del tributo, cuando éste dejó de ser un poder de facto para transformarse en una relación jurídica al seno de un sistema jurídico.

En términos de Juan Martín Queralt, "el sistema tributario como concepto es más que una simple yuxtaposición de tributos, implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la

¹¹⁹ Queralt J., Lozano C., Ollero G. y Tejerizo J. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Octava edición, Editorial tecnos. Madrid 1997. Pág. 134 y ss.

imposición". Esto implica, siguiendo a Juan Ferreiro Lapatza, que las normas que regulan los tributos debe ilustrar la idea de sistema como elementos de una universalidad ordenada a un fin.

No hay nada que repugne más al derecho que la imprecisión de un ley. Ya el informe Carter había enfatizado cómo la imprecisión de un Ley actúa en contra de quienes desean aplicarla con la mayor diligencia, generando un sentimiento de desprecio hacia la misma. Las implicaciones del derecho tributario para la vida del contribuyente son innumerables, por eso, la norma tributaria debe ser lo suficientemente clara para que el contribuyente pueda saber, a ciencia cierta, los efectos fiscales de sus acciones.

La LGT determina el orden de aplicación de las normas jurídicas que encontramos en el derecho tributario. El artículo 9º señala:

1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán:
 - a. Por la presente Ley, en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.
 - b. Por las Leyes propias de cada tributo.
 - c. Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial los de gestión, recaudación, inspección, juicio y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas y por el propio de cada tributo; y
 - d. Por los Decretos, por las Ordenes acordadas por la Comisión Delegada del Gobierno para asuntos económicos y por la ordenes del Ministro de Hacienda publicados en el Boletín Oficial del Estado.
2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común.

Y en el artículo 10º ratifica el principio de reserva de ley consagrado en la Constitución en relación con los elementos esenciales de la obligación tributaria:

Se regularán, en todo caso, por ley:

- a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.

Al igual que como sucede en Colombia, cada uno de los elementos esenciales de un tributo se definen en esta Ley, al igual que reconoce, en el artículo 26, la división tripartita tributaria - tipología tributaria - en impuestos, tasas y contribuciones especiales, y los define.

En ese sentido, impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo *hecho imponible* está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Hecho imponible se define en el artículo 28 como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, cuya exigencia será con arreglo a la naturaleza jurídica de este presupuesto independientemente de la forma o denominación que los interesados le hayan dado.

El tercer pilar del sistema tributario viene dado por la Ley 1 de 1998, titulada *Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Según su exposición de motivos, los derechos y las garantías contempladas en la Ley de manera expresa son la contrapartida de las obligaciones que pesan sobre los contribuyentes, y que se derivan de la obligación general prevista en el artículo 31 de la Carta de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios constitucionales.

Las disposiciones de la Ley buscan reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, mientras que refuerza las obligaciones de las Administraciones Tributarias desde el punto de vista de la celeridad en su proceder y de su adecuación a las garantías legales y constitucionales.

Es así como el artículo 1º de la ley señala el objeto de la Ley y su ámbito de aplicación:

- Regula los derechos y las garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas.
- Los derechos contemplados en la Ley no excluyen cualesquiera otros establecidos en otras normas.
- Las referencias que la Ley haga a los contribuyentes se entienden también respecto de los retenedores, responsables y demás sujetos pasivos de las obligaciones tributarias sustanciales o instrumentales.

El artículo 2º ratifica los principios constitucionales en cuanto a la ordenación de los tributos su aplicación:

Artículo 2. Principios Generales en particular. (1) La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. (2) La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad eficacia y limitación de costes indirectos derivados del incumplimiento de obligaciones formales, asimismo asegurará el respecto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente ley."

Los capítulos siguientes regulan la obligación de la Administración de dar información y asistencia al contribuyente para cumplir con sus obligaciones, la forma como operan las devoluciones y el reembolso de costos, los derechos de los contribuyentes al seno de los procedimientos y las garantías del proceso sancionatorio.

Estas tres normas primarias integran el sistema tributario español. De allí se nutren todos los impuestos vigentes en España, de los cuales vamos a estudiar a continuación, el hecho generador de los dos impuestos nacionales más importantes, el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor agregado.

4.3.2. Impuesto Sobre la Renta

España es uno de los países que, al igual que Italia y que Argentina, tiene una ley que regula el impuesto de renta de los individuos y otra ley que regula el impuesto de renta de las personas jurídicas. Adicionalmente, es el único país de los que hemos estudiado que consagra una ley específica que regula de manera separada la tributación de los no residentes. Comenzaremos nuestro estudio con el impuesto de renta sobre las personas naturales, llamado IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.3.2.1. I.R.P.F.

El IRPF es un impuesto directo y personal que grava la renta de las personas físicas, atendiendo a sus circunstancias personales y familiares.

Es importante recordar que lo que los españoles denominan hecho imponible es lo que nosotros hemos optado por llamar hecho generador o hipótesis de incidencia. Teniendo esto en cuenta, el artículo 6 de la Ley del IRPF determina el hecho imponible del impuesto:

Artículo 6. Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente
2. Componen la renta del contribuyente:
 - a. Los rendimientos del trabajo.
 - b. Los rendimientos del capital.
 - c. Los rendimientos de las actividades económicas.
 - d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - e. Las imputaciones de renta que se establezcan por ley
3. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.
4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley considera como renta sujeta al impuesto todos los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se señale en la ley, que perciba al persona física, independientemente del lugar donde se produzcan o la residencia del pagador.

Como se colige de la norma, se puede afirmar que las fuentes de dichos rendimientos son las rentas de trabajo personal, los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario (aunque sobre este punto hay reglas especiales sobre la afectación de bienes), los

rendimientos de las actividades empresariales o profesionales y el incremento del patrimonio.

En el caso de los rendimientos de trabajo, al momento de su determinación la ley diferencia entre rendimientos íntegros de trabajo y rendimientos netos de trabajo. En relación con los primeros, se incluyen todas las contraprestaciones o utilidades cualquiera sea su naturaleza, en dinero o en especie, cuya fuente directa o indirecta sea el trabajo personal, o una relación laboral o estatutaria y que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Ejemplo de estos son los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, los gastos de representación, las asignaciones para viajes diferentes de transporte y hospedaje (este aspecto se encuentra regulado por el artículo 8º del capítulo II. del Reglamento del IRPF), etc. El artículo 16 de la Ley del IRPF establece una lista de prestaciones y conceptos que se gravan bajo como rendimiento de trabajo, a la cual nos remitimos.

Los rendimientos netos de trabajo son aquellos rendimientos íntegros una vez restados los gastos deducibles, siguiendo las reglas del artículo 17 de la Ley del IRPF.

Los rendimientos de capital se encuentran conformados por las utilidades o contraprestaciones que provengan, directa o indirectamente, de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad esté radicada en el contribuyente y no estén afectos a actividades económicas realizadas por el mismo. Básicamente se trata de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, como por ejemplo los dividendos de acciones o cánones de arrendamiento.

El tema de la afectación es importante ya que si un bien de capital está afectado a la actividad profesional del contribuyente, éste no será tratado como rendimiento de capital, sino que se gravará como rendimiento de actividad empresarial o profesional. Bajo este marco, un bien se encuentra afectado de forma exclusiva al ejercicio de actividades empresariales o profesionales si se utiliza únicamente al servicio de dicha actividad.

El tercer tipo de rendimientos proviene de las actividades empresariales o profesionales. Según el artículo 25 de la Ley, se consideran rendimientos de este tipo los que proceden del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de éstos cuando se ordenen por cuanta del contribuyente a la producción o distribución de bienes o servicios. La norma establece que tienen esta consideración "los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas".

Este tipo de rendimientos se diferencia claramente de los anteriores en cuanto requiere que una persona organice los medios con los que cuenta, capital, recursos humanos, trabajo personal, a un fin específico: satisfacer la demanda de bienes y servicios. De allí que esta categoría excluya a las dos categorías anteriores en cuanto a su composición, gravando los bienes o el trabajo con preferencia a las anteriores en la medida que éstos estén coordinados conjunta o separadamente a la obtención de un lucro comercial.

La última categoría de rendimientos se conforma con las variaciones en el patrimonio en atención a los elementos que lo componen, se contempla en el artículo 41 de la Ley IRPF. Los artículos 42 a 45 señalan la forma como se valora el patrimonio y la manera como se deben computar la variación, al igual que aquellos casos en los cuales se estima que se presenta la alteración en el patrimonio.

4.3.2.2. Impuesto Sobre Sociedades

La regulación del impuesto sobre sociedades radica en la Ley 43 de 1995. El impuesto sobre sociedades grava los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas. Cumple además, según la exposición de motivos de la Ley de creación, la función de retención en la fuente de las rentas del capital obtenidas por los extranjeros que invierten a través de sociedades residentes en territorio español.

Bajo este marco, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo, personal y periódico que grava las rentas obtenidas por una sociedad y las demás entidades jurídicas.

El hecho generador del impuesto se encuentran en el artículo 4º de la Ley que dice "constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo".

A primera vista este impuesto no se diferencia con el IRPF, salvo quizá en cuanto al sujeto pasivo. Sin embargo, si se analizan las normas sobre la determinación del tributo, puede concluirse que este impuesto recae sobre la diferencia de la situación patrimonial de una sociedad o entidad jurídica entre el inicio del período fiscal y su culminación. Básicamente responde los ingresos netos recibidos en un período más o menos la variación de la composición patrimonial.

Los contribuyentes de este Impuesto se clasifican atendiendo a la naturaleza personal o real de su obligación de contribuir, aspecto que estudiaremos más adelante cuando tratemos los criterios de vinculación de la obligación tributaria. Por ahora cabe afirmar que los primeros tributan por la totalidad de las rentas que perciban dentro y fuera del territorio español, es decir, sigue el criterio de la renta mundial, mientras que los segundos tributan únicamente por las rentas que perciban en el territorio español, en otros términos, según el principio de la fuente.

Las fuentes de renta para las sociedades pueden sintetizarse en tres categorías: (1) los rendimientos por el desarrollo del objeto social principal - las explotaciones económicas -; (2) los rendimientos del patrimonio no afecto a la explotación económica y (3) los incrementos y las disminuciones en el patrimonio.

Los rendimientos por el desarrollo del objeto social principal y sus actividades conexas es lo que Francisco Clavijo Hernández denomina explotación económica¹²⁰. Se identifican con los rendimientos empresariales o profesionales de las personas físicas, en cuanto requieren de la coordinación de recursos humanos y/ capital. La Ley incluye específicamente los rendimientos derivados de la explotación agrícola, pesquera, forestal, industrial, comercial, de servicios, mineras, profesionales y artísticas.

Los rendimientos del patrimonio no afecto a la explotación económica son aquellos rendimientos que un sociedad percibe por la utilización de su patrimonio - capital o recursos - en actividades diferentes a su objeto social principal. Ejemplo de esto serían los rendimientos financieros de las cuentas bancarias, los arrendamientos de bienes de capital que no se estén utilizando en el momento en la actividad de la empresa, los rendimientos por participaciones en fondos, etc. En general, son los que se derivan de la cesión del uso de bienes y derechos, o de la titularidad de los mismos.

Finalmente, los incrementos y disminuciones en el patrimonio se definen, al igual que el IRPF, como las variaciones en el patrimonio del sujeto pasivo que se manifiesten con ocasión de un cambio o alteración en su composición. Aquellos cambios que impliquen un rendimiento para el sujeto pasivo de conformidad con lo dispuesto en la Ley, estarán gravados con el impuesto sobre las sociedades.

4.3.2.3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La Ley 41 de 1998 regula los elementos esenciales del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. De conformidad con su artículo 1º este impuesto es un tributo directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

Los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas y las entidades que no residan en territorio español pero que obtengan un provecho de éste. Esta regla conoce una excepción, que se configura cuando los no residentes se encuentran gravados con el IRPF.

Lo primero debemos señalar es que para las personas físicas éste es un impuesto residual. Es decir, se aplica en caso de que no se tribute por las rentas obtenidas en España a través del IRPF.

El hecho generador de este impuesto se establece en el artículo 11, y está constituido por la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes del Impuesto.

El concepto de "*rentas obtenidas en territorio español*" incluye los conceptos señalados en el artículo 12, donde se distingue claramente entre tributación mediante establecimiento

¹²⁰ CLAVIJO Hernández, Francisco y otros. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. 9ª Edición. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993. Pág. 202

permanente y sin establecimiento permanente. Además, las tarifas que se aplican son proporcionales y no progresivas. En términos generales, los no residentes tributan sobre los siguientes rendimientos:

- a. Rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- b. Rendimientos de actividades económicas obtenidos en territorio español sin establecimiento permanente.
- c. Los rendimientos del trabajo personal realizado en territorio español.
- d. Los rendimientos de capital mobiliario satisfechos por entidades o personas residentes en territorio español.
- e. Los ingresos provenientes de variaciones en el patrimonio por bienes ubicados en territorio español.
- f. Rendimientos por bienes inmobiliarios ubicados en territorio español o derechos asociados a éstos.
- g. Los rendimientos que reciban por servicios prestados o utilizados en territorio español.

Adicionalmente, se consideran como exentas las siguientes rentas obtenidas por no residentes¹²¹:

- *Los intereses y los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles obtenidos por residentes en otros países de la Unión Europea (con algunas excepciones)*
- *Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos en España por personas o entidades no residentes.*
- *Los rendimientos de cuantas de no residentes.*
- *Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública*
- *Los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos, sin establecimiento permanente, por el arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, o de buques, o aeronaves a casco desnudo, utilizados en el tráfico internacional.*

Es importante notar, que la tributación varía considerablemente dependiendo de si el no residente actúa o no a través de un establecimiento permanente¹²². Cuando no se actúa a través de un E.P., el impuesto se causa sobre cada una de las operaciones que sean realizadas en España, teniendo como base imponible, por lo general, al ingreso bruto.

Cuando los ingresos se perciben a través de un establecimiento permanente, se gravan, bien con el IRPF o bien con el IS, siguiendo las reglas generales para cada tributo sobre localización del ingreso. Según el tipo¹²³ de establecimiento permanente del que se trate, el régimen tributario tiene algunas variaciones. El *establecimiento permanente con*

¹²¹ Queralt J., Lozano C., Ollero G.y Tejerizo J. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Octava edición, Editorial tecnos. Madrid 1997. Pág. 627

¹²² Las características, tipos y efectos del establecimiento permanente en España los estudiaremos en un capítulo posterior.

¹²³ CLAVIJO Hernández, Francisco y otros. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. 9ª Edición. Editorial marcial Pons, Madrid 1993. Pág 337 y ss.

actividad continuada sujeta a tributación los rendimientos y variaciones patrimoniales que deriven de los elementos que constituyen el establecimiento permanente. *El establecimiento permanente con actividad ocasional* tributa sobre el 25% de la diferencia entre los ingresos brutos y gastos de personal y suministro de materiales empleados en las labores realizadas en España. El establecimiento permanente que no cierra un ciclo mercantil, es decir, que no realiza operaciones en que reciban una contraprestación de un tercero, tributa sobre un porcentaje aplicado al total de los gastos incurridos más los ingresos de carácter accesorio (intereses, alquileres, etc.) que son aquellos ingresos obtenidos por el establecimiento pero que no responden al desarrollo del objeto social principal.

Esta Ley regula también los aspectos sobre determinación y liquidación del impuesto y por ende prefiere a las disposiciones previstas en otras normas, en especial el IRPF.

Como puede observarse, España es uno de los países que más desarrollo teórico ha dado al impuesto sobre la renta, estableciendo en su legislación reglas relativamente claras, que desarrollen los principios constitucionales y legales. El impuesto sobre la renta regulado de manera especial en términos de los sujetos que lo sufragan, sus condiciones personales y la forma y lugar como actúan. La armonización de las tres leyes principales - IRPS, IS y Ley 41 de 1998 - constituye un marco que dota de seguridad jurídica al impuesto, beneficiando tanto al contribuyente como a la Administración tributaria española, a la vez que sistematiza la tributación de los extranjeros con reglas claras y especializadas que permiten una mayor claridad y transparencia del tributo, motivando así la inversión extranjera.

4.3.3. Impuesto Sobre el Valor Añadido

El impuesto sobre el valor añadido, IVA, rige en España desde 1986, época en la que fue creado para cumplir con uno de los requisitos para poder adherirse al Tratado de Roma. Actualmente se encuentra regulado por la Ley 37 del 28 de diciembre de 1992¹²⁴ y el Decreto Ley 7 de 1993.

El hecho generador de este impuesto se desarrolla principalmente en tres capítulos, que responden a los tres tipos de operaciones que lo constituyen:

- a. Las operaciones interiores.
- b. Las adquisiciones intracomunitarias.
- c. Las importaciones.

4.3.3.1. Las Operaciones Interiores

¹²⁴ Para el texto completo de la Ley, se puede consultar el Boletín Oficial del Estado del 29 de diciembre de 1992

Esta clasificación se impone considerando que España forma parte de la Comunidad Económica Europea, lo que la sujeta a las disposiciones que regulan el comercio intracomunitario y en las que se prevé una regulación particular para este tipo de operaciones.

El capítulo 1º de la Ley 37 de 1992, regula lo relativo al hecho generador del impuesto sobre el valor agregado en lo referente a las operaciones interiores. El artículo 4º de la Ley 37, dice:

Artículo 4.- Hecho imponible.

Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Las operaciones interiores son dos: La **entrega de bienes** o la **prestación de servicios** en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Como puede observarse se requiere, primero, que haya una operación que constituya una entrega de bienes o prestación de servicios; segundo, que se realice con ocasión de una actividad empresarial o profesional; tercero que la entrega o la prestación de servicios sea a título oneroso.

Sobre este último requisito la doctrina española discute¹²⁵. Se dice que no es un requisito puesto que al ley ha gravado hechos que no son de carácter oneroso (por ejemplo el autoconsumo, la desafectación de bienes o el cambio de afectación), razón por la cual debe hablarse de una característica y no de un elemento cuya ausencia marca la inexistencia del hecho generador.

Nosotros nos inclinamos por incluir la onerosidad como requisito para que se cause el impuesto. Las ficciones previstas en la ley son excepciones a la regla general de

¹²⁵ TEJERIZO LOPEZ, José M y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Editorial tecnos. Madrid 1993. Pág. 483.

onerosidad y no se las puede convertir en la regla general misma. De hacerlo, un acto como la donación entre vivos podría eventualmente gravarse con el impuesto sobre el valor agregado en España, lo que contrariaría el hecho generador.

En este impuesto las definiciones legales cobran gran importancia en la limitación del campo de aplicación del tributo. El que un hecho se enmarque o no dentro del concepto de actividad empresarial o profesional o dentro del concepto de entrega de bienes, va a ser determinante para el nacimiento de la obligación tributaria.

4.3.3.1.1. La Entrega de Bienes

El artículo 8º de la Ley señala el contenido del concepto. Según la norma, la entrega de bienes es la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, considerando como tales el gas, el calor, el frío y las diferentes formas de energía.

De esta definición podemos concluir que el legislador tributario ha tomado, como regla general, el concepto de *entrega* utilizado en el derecho civil, así la norma haya previsto situaciones en las cuales su contenido es más extenso. Para José Manuel Tejerizo López¹²⁶, el concepto de entrega implica la transferencia de la disponibilidad económica del bien, aunque en nuestro sentir, esta afirmación no necesariamente es cierta en todos los casos. Piénsese en la transmisión de la nuda propiedad de una finca donde el usufructo esté en cabeza de otra persona. En este caso el adquirente no puede explotar el bien adquirido. La disponibilidad económica permite gravar situaciones en las cuales la entrega no vaya acompañada de la propiedad, pero de la cual se infiera una manifestación de capacidad contributiva que si puede gravarse.

Como veníamos diciendo, la ley contempla algunos casos en los cuales existe una entrega para efecto del IVA, de los cuales cabe mencionar:

- a. Transmisión del poder de disposición de los bienes por medio de cualquier contrato traslativo de dominio de carácter oneroso.
- b. Las transmisiones de bienes con ocasión de una resolución administrativa o judicial, como por ejemplo la expropiación.
- c. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamientos con opción de compra o venta con pacto de reserva y sus asimilados.
- d. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista donde no hay transmisión inmediata de propiedad.
- e. El suministro de productos informáticos - soporte físico y programa - .
- f. Aportes en especie en tratándose de elementos del patrimonio empresarial.
- g. La ejecución de obras cuando se aporten los materiales por el empresario que la ejecuta bajo ciertos supuestos.

¹²⁶ TEJERIZO LOPEZ, José M y otros. Ob Cit. 1993. Pág. 484.

En relación con las ficciones que mencionábamos, donde no hay en realidad un entrega de bienes, podemos señalar los siguientes:

- (1) Se da una transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o al consumo particular del sujeto pasivo. Es lo que se denomina **autoconsumo externo**;
- (2) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales del patrimonio profesional o empresarial;
- (3) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional; y
- (4) La utilización para la propia actividad empresarial o profesional de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados por el propio sujeto pasivo (**autoconsumo interno**).¹²⁷

Respecto del autoconsumo, es necesario precisar cuándo se presenta un cambio de afectación de un sector diferenciado a otro de la actividad empresarial o profesional. En síntesis, se dice que este cambio ocurre en cualquiera de estos casos¹²⁸:

- cuando las actividades económicas sean distintas, entendiéndose por tales las que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación nacional de Actividades Económicas, salvo las actividades accesorias que seguirán el régimen de la actividad principal si contribuyen a la realización de aquella y según el volumen de operaciones en relación con la actividad principal.
- Cuando los regímenes de deducción sean distintos, es decir, que de aplicarse las normas sobre la prorata, tendrían entre sí una diferencia superior a 50 puntos.
- Cuando el sujeto pasivo ejerce una actividad acogida al régimen general y otra u otras acogidas a los regímenes especiales simplificado de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.
- Operaciones de arrendamiento financiero

4.3.3.1.2. La Prestación de Servicios

La prestación de servicios, para efectos del IVA, se entiende como toda operación sujeta al IVA que no se considere entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

La primera conclusión que se deriva de esta afirmación es que la prestación de servicios en el impuesto sobre el valor agregado es un hecho generador residual. Sin embargo, en los artículos 11 y 12 de la Ley del IVA el legislador realizó una enumeración, a título ejemplificativo, de las actividades que considera prestación de servicios.

¹²⁷ TEJERIZO LOPEZ, José M y otros. Ob Cit. 1993. Pág. 657

¹²⁸ QUERALT, J., LOZANO, C., OLLERO, G. y TEJERIZO J. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Octava edición, Editorial tecnos. Madrid 1997. Pág. 485.

Artículo 11.- Concepto de prestación de servicios.

Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

- 1º. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- 2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
- 3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
- 4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
- 5º. Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
- 6º. Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.
- 7º. Los traspasos de locales de negocio.
- 8º. Los transportes.
- 9º. Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
- 10º. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- 11º. Las prestaciones de hospitalización.
- 12º. Los préstamos y créditos en dinero.
- 13º. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
- 14º. La explotación de ferias y exposiciones.
- 15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
- 16º. El suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesorio a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte. Se considerarán productos informáticos específicos los de esta naturaleza que hayan sido producidos previo encargo del cliente.

Artículo 12.- Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. A efectos de este Impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- 1º. Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1º de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- 2º. La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.
- 3º. Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo.

A grandes rasgos, podemos reunir estas actividades bajo 5 grupos:

- a) El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- b) Ciertos contratos típicos de efectos no traslativos como el arrendamiento de bienes, negocios o cosas, cesiones de uso, la ejecución de obras no calificadas como entrega, transportes, servicios de hostelería, restaurante, las operaciones de seguro o de capitalización, los préstamos y los créditos, la explotación de exposiciones, las operaciones de mediación y las de agencia o comisión, en este último caso cuando el agente o comisionista actúa a nombre de un tercero.
- c) Contratos atípicos no traslativos de dominio. Obligaciones de hacer y no hacer en contratos de agencia o venta en exclusiva.
- d) Contratos traslativos de dominio o de un derecho real expresamente contemplados por la ley. Básicamente los que versan sobre derechos reales de uso y disfrute de inmuebles y la cesión de bienes objeto de propiedad intelectual o industrial si ésta es hecha por el titular y es definitiva e irrevocable y total.; las operaciones de préstamo y ventas de bebidas o alimentos para consumo inmediato en lugares donde se presta el servicio de hostelería o restaurante.
- e) Ciertas prestaciones de servicios realizadas por entes públicos. Ej (telecomunicaciones, transporte de bienes y personas, distribución de agua, gas y energía de cualquier índole, almacenes y depósito, oficinas de publicidad, agencias de viajes, matadero, servicios portuarios y aeroportuarios etc.)

Un último grupo, propio de la legislación española del IVA, está constituido por el *autoconsumo de servicios*, aunque en este tipo de autoconsumo se excluye la utilización en beneficio particular del sujeto pasivo de los servicios desarrollados por él mismo. Por consiguiente, se considera prestación de servicios por autoconsumo:

- La transferencia de bienes y derechos no considerados entrega, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal.
- La aplicación, total o parcial, al uso particular del sujeto pasivo, de bienes afectos a sus actividades empresariales o profesionales.
- Prestaciones de servicios a título gratuito.

A diferencia de lo que ocurre con la legislación colombiana donde se grava con el IVA toda enajenación de bienes o prestación de servicios, independientemente de si el negocio es a título oneroso o gratuito, en España no se grava la entrega de bienes a título gratuito, pero si se grava la prestación de servicios a título gratuito, bajo la modalidad de autoconsumo de servicios. Sin embargo, no toda prestación de servicios a título gratuito está gravada, ya que el numeral a) del artículo 5º de la Ley 37 establece una excepción a esta regla, cuando se trata de personas que sólo prestan servicios de manera gratuita.

El no gravar la entrega de bienes a título gratuito no es una norma extravagante, por el contrario, la mayoría de legislaciones consideran que este hecho no da origen al impuesto, siendo la ley colombiana la excepción a esta regla. Empero, no se explica el por qué en el caso de los servicios, se gravan aquellos prestados sin remuneración, como si el prestador estuviera haciendo uso personal de los mismos. En las legislaciones estudiadas no se encuentra una norma igual, y como veremos más adelante, esta particular norma muy seguramente va a generar consecuencias muy diversas y

claramente diferentes a las normas de otros Estados cuando se aplique al comercio electrónico.

La definición de operaciones interiores es completada por la indicación de los sujetos que deben realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios y por la naturaleza empresarial o profesional de la actividad.

No cualquier persona que realice un entrega de bienes o prestación de servicios está gravada con el impuesto. Esa persona debe tener la calidad de empresario o profesional, la cual se adquiere, en primera instancia, por la realización de actividades consideradas como empresariales o profesionales. Adicionalmente, la regla primera del artículo 5° señala varios supuestos en los que se le atribuye la calidad de empresario o profesional a una persona.

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

La primera pauta para la determinación del contenido del concepto de actividades empresariales y profesionales se encuentra en la regla 2ª del artículo 4° citado. La norma establece que tanto la entrega de bienes y prestación de servicios efectuada por las sociedades mercantiles, como las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto, se entenderán, en cualquier caso, realizadas en desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

No obstante, la regla segunda del artículo quinto de la Ley del 37 establece el concepto de actividad empresarial y enuncia varias actividades que se consideran como empresariales o profesionales.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

La regla tercera del artículo 5º complementa las presunciones consagradas en el artículo 4º. La norma dice:

Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio.
- b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El inciso final de la regla segunda establece el momento a partir del cual se entiende que una persona está ejerciendo una actividad profesional o empresarial, y le atribuye el carácter de empresario o profesional, para efecto del impuesto sobre el valor agregado, norma que concuerda perfectamente con el inciso primero de la regla número 1 citada atrás.

4.3.3.2. Adquisiciones Intracomunitarias

Las adquisiciones intracomunitarias, como hecho generador del impuesto, encuentra su regulación en el capítulo segundo del título primero de la de la Ley 37 de 1992.

Este hecho generador se encuentra definido en el artículo 15 de la Ley 37¹²⁹, así:

¹²⁹ Bajo la terminología que hemos adoptado en este estudio, este hecho generador se encuentra definido en el artículo 15 de la Ley 37. Lo que la Ley titula en su artículo 13 como "hecho generador", es para nosotros el hecho imponible. Es importante señalar que el artículo 16 establece algunas actividades que se asimilan a adquisiciones intracomunitarias. Estas actividades son:

- 1º. (Derogado por el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, que entró en vigor el 1.01.96).
- 2º. La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro. Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3º de esta Ley.
- 3º. La afectación realizada por las Fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del Impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad, cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del Impuesto establecida en el artículo 62 de esta Ley.
- 4º. Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

"Artículo 15.- Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores".

En general, podemos afirmar que se requiere la concurrencia de tres requisitos para que se produzca una adquisición intracomunitaria de bienes¹³⁰:

- a) Que la adquisición sea a título oneroso.
- b) Que los bienes sean adquiridos para un sujeto pasivo del impuesto (empresario o profesional) o una persona jurídica que no actúe como tal.
- c) Que el transmitente sea un sujeto pasivo (empresario o profesional) que no se beneficie del régimen de franquicia.

Según Manuel Tejerizo¹³¹, el hecho imponible así definido puede ser considerado el paradigma de las operaciones intracomunitarias. Esta normativa se completa con la mención de otros supuestos de sujeción que no tienen un fundamento común. En algún caso se ha tratado de evitar distorsiones en la política comercial, en otros se pretende dar el mismo tratamiento de las entregas de bienes intracomunitarias a operaciones que producen resultados equivalente y en otros, en fin, se ha reconocido una opción de tributación a los empresarios que realizan ciertas operaciones¹³².

4.3.3.3. Importaciones

El tercero y último supuesto de hecho contemplado en la norma que da origen al impuesto sobre el valor agregado en España, está constituido por la importación de bienes.

La regla general está establecida en el artículo 18 de la Ley 37 de 1992, en la cual el legislador dispuso:

Artículo 18.- Concepto de importación de bienes.

Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

1º. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

2º. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

¹³⁰ QUERALT, J., LOZANO, C., OLLERO, G.y TEJERIZO J. Ob .Cit. 1997. Pág. 659

¹³¹ Lapatza, Queralt y otros. Ob. Cit. 1993. Pág. 490 y ss.

¹³² Estos supuestos se contemplan en los artículos 13 y 16 de la Ley 37 de 1992.

Las establecidas en los artículos siguientes determinan otras situaciones en las cuales se causa el IVA por importación, y que en realidad desarrollan el concepto jurídico mismo de importación.

La importación requiere necesariamente de la entrada física de los bienes al territorio en el cual se va a someter a gravamen, pero esta circunstancia por si sola constituye una importación. Requiere también que la entrada de los bienes esté autorizada por las autoridades aduaneras, y que dichos bienes tengan vocación de permanencia en el territorio, la cual se entiende cumplida cuando el bien esté destinado al mercado interior¹³³.

Es por esta razón que se consagró la regla segunda del artículo 18 en concordancia con las disposiciones exceptivas contempladas en los diversos incisos del artículo 19¹³⁴.

En síntesis, tienen la consideración de importación a efectos del IVA, según Manuel Tejerizo¹³⁵:

¹³³ Lapatza, Queralt y otros. Ob. Cit. 1993. Pág. 492 y 493

¹³⁴ **Artículo 18. Dos.** No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del Impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del Impuesto. Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las áreas o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

Artículo 19.- Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

Se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes:

4º. Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, 60 y 61 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.

5º. Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones, las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros de los siguientes bienes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: estaño, cobre, zinc, níquel, aluminio, plomo, indio, plata y platino, paladio y rodio.

¹³⁵ Ob. Cit. Pág. 660

- a) "La entrada definitiva de bienes procedentes de un país tercero.
- b) La entrada definitiva de bienes procedentes de un territorio franco.
- c) La entrada definitiva de bienes procedentes de un régimen aduanero especial.
- d) El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación al tráfico internacional o al salvamento, asistencia marítima o a la pesca, de buques o aeronaves que hubiesen gozado de exención.
- e) La adquisición en el territorio interior de bienes destinados a usos diplomáticos, consulares o de organismos internacionales, salvo que el adquirente expida inmediata y definitivamente los bienes fuera del territorio de la comunidad.

Vale la pena señalar que la importación de bienes en España, versa, al igual que ocurre en Colombia, Argentina, Brasil y Francia, sobre bienes corporales únicamente, y no se extiende a los bienes intangibles y a los servicios, que se gravan conforme a las disposiciones vistas atrás.

Adicionalmente, una diferencia notable con las operaciones interiores radica en que el importador no requiere está calificado como empresario o profesional. Cualquier persona puede realizar una importación, incluso el consumidor final, y estar sometido a gravamen.

Las reglas anteriores constituyen el marco general que delimita y define los hechos que dan origen al impuesto sobre el valor agregado en España. Estas reglas y definiciones se completan en el título segundo de la ley del IVA, que consagra las exenciones y exclusiones del impuesto sobre el valor agregado, con lo cual se regula negativamente el hecho generador del tributo, normas a las cuales remitimos al lector¹³⁶.

4.4. Francia

4.4.1. Generalidades del Sistema

En las legislaciones que hemos estudiado, los sistemas tributarios encuentran reconocimiento expreso en las Constituciones. Cada Estado consagra, en mayor o menor grado, una serie de principios y previsiones respecto de los tributos y particularmente en relación con su hecho generador. El principio más común es el principio de legalidad, pero encontramos muchos otros cuyo reconocimiento expreso sirve de fundamento y orientación a la ley al momento de establecer y aplicar un tributo.

Francia constituye una excepción a esta regla. El sistema tributario francés parte directamente de la ley – el Code Général des Impôts – no teniendo en su Constitución principios específicos del Derecho tributario. Empero, sí existen disposiciones constitucionales orientadoras del Derecho en general y del Derecho tributario como rama de aquel. Adicionalmente, encontramos una sola norma de la Carta francesa que trata el Derecho tributario, que establece el principio de reserva de ley en materia de tributos:

¹³⁶ El título II de la Ley 37 de 1992 está dividido en capítulos análogos a los del título I. La regulación comienza en el artículo 20 y se extiende hasta el artículo 67.

El Preámbulo de la Constitución dispone:

A través de la presente el pueblo Francés solemnemente proclama su dedicación a los Derechos del Hombre y al principio de soberanía nacional como está definida por la Declaración de 1789, reafirmada y complementada por el Preámbulo de la Constitución de 1946. Por virtud de estos principios y del principio de libre determinación de los pueblos, la República ofrece a los Territorios de Ultramar que expresamente lo deseen adherir a ellos nuevas instituciones basadas en el ideal común de libertad, igualdad y fraternidad, y concebidas en vista a su evolución democrática.

La Comunidad, entendida según el artículo 1 de la Carta, como la República y los Territorios de Ultramar que libremente adopten la presente Constitución, estará basada en la igualdad y la solidaridad de las personas que la conforman.

Este Preámbulo es rico en contenido. Nosotros queremos destacar la dedicación del pueblo francés a la declaración de los Derechos del Hombre, de lo que se derivan, en relación con el Derecho tributario, los principios de justicia, equidad, no confiscatoriedad, generalidad e igualdad, aunque este último está expresamente consagrado en el artículo 2 del Título I "Soberanía", que ilustra el sentimiento de pertenencia, libertad individual y nacionalismo del pueblo francés:

- "1) Francia es una República indivisible, secular, democrática y social. Asegura la igualdad de todos sus ciudadanos ante la ley, sin distinción de origen, raza o religión...
- 5) El *motto* de la República es "*Libertad, Igualdad y Fraternidad*".

El único principio consagrado directamente en la Constitución francesa de índole tributario, es el principio de reserva de ley. Es acogido en el artículo 34 – Poderes Legislativos – de la Constitución, y constituye, junto al artículo 39, las dos únicas normas constitucionales que aluden a la tributación expresamente.

El artículo 34 señala:

- "1) Toda legislación debe ser aprobada por el Parlamento.
- 2) La ley establecerá las reglas concernientes a:
 - derechos civiles y las garantías fundamentales de los ciudadanos para el ejercicio de sus libertades públicas.....
 - las bases de imputación, tarifas y métodos para recolectar tributos de todo tipo.....
- 7) las provisiones de este artículo pueden desarrollarse en detalle y ampliadas por un acto orgánico".

Esta norma se complementa con el artículo 39 que señala los órganos o personas que tienen iniciativa legislativa en ciertos temas:

- "1) El Primer Ministro y los miembros del Parlamento tienen derecho concurrentes de iniciativa legislativa.
- 2) La iniciativa del Gobierno será discutida en el Consejo de Ministros una vez consultado el Consejo de Estado y será votado en una de las dos Asambleas. Los proyectos financieros serán sometidos inicialmente a la Asamblea Nacional".

Como puede observarse estas dos normas consagran el principio de reserva de ley, y si bien aparentemente ese principio no parece referirse a los elementos esenciales de la obligación tributaria, especialmente al Hecho Generador, el análisis del sistema tributario nos lleva a concluir lo contrario.

La configuración de los tributos, especialmente los impuestos, gira alrededor del concepto de base gravable, no solo en el impuesto sobre la renta Ir e IS, sino también en el IVA. Por consiguiente, la norma constitucional plasma esta perspectiva y la fundamenta, abarcando con la expresión “bases de imposición” los conceptos tributarios universales en el derecho continental de hecho generador y base gravable.

De esta forma, toda la normativa tributaria se encuentra centralizada en el C.G.I., que regula los diferentes tributos de aplicación en el territorio francés, siendo lo más importantes el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre las Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Agregado.

4.4.2. Impuesto sobre la Renta

La regulación del impuesto sobre la renta se encuentra establecido en el Título Primero del Código General Tributario (Code General des Impots “C.G.I.”). En este título se encuentran las disposiciones sobre los impuestos denominados legalmente directos y aquellos otros tributos asimilados a éstos. Frente al impuesto sobre la renta, el legislador francés previó una regulación diferente para las personas físicas de aquella que rige para las personas jurídicas, y al igual que en Brasil, sistematizó ambas normativas en capítulos diferentes dentro del título de Impuestos Directos, pero a diferencia del país latinoamericano, el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas se remite expresa y frecuentemente a las disposiciones que regulan este tributo para las personas jurídicas, aunque sin confundir nunca el enfoque de las normas que integra, precisamente por la tajante diferencia que existe en la naturaleza jurídica de unos y otros sujetos pasivos del impuesto y, como es obvio, su rol en la sociedad. Adicionalmente, y siguiendo la tradición Europea, el C.G.I. estableció un capítulo especial para la determinación del impuesto sobre la Renta de los extranjeros, enfocado primordialmente al tema de las deducciones ya que como lo veremos más adelante, las reglas para la determinación de los ingresos se rigen por las mismas normas de los residentes.

Es necesario anotar que así como en Alemania la evolución del derecho tributario fue influenciada notablemente por el derecho público, en Francia, fue el derecho privado el que ejerció mayor injerencia y aún hoy, dentro de la hermenéutica jurídica, se acude a las disposiciones del derecho civil y comercial para resolver las cuestiones jurídico tributarias sobre interpretación que se presentan en la práctica.

Siendo consecuentes con el orden establecido en el C.G.I., nuestro análisis del impuesto sobre la renta en Francia partirá con el capítulo primero, titulado *Impuesto Sobre la Renta*, que está referido exclusivamente a las personas naturales.

4.4.2.1. Impuesto Sobre la Renta (IR)

El IR o Impot sur le revenue auquel sont assujettie les personnes physiques, encuentra su hecho generador en el artículo primero del C.G.I., que establece:

"Art. 1. Está establecido un impuesto anual único, sobre el ingreso de las personas físicas, denominado bajo el nombre del impuesto sobre la renta. Este impuesto afecta el ingreso neto global de contribuyente determinado conforme las disposiciones de los artículos 166 á 168 [determinación de la base gravable]"

El concepto de ingreso neto global no tiene una definición explícita sino que se le considera como una composición de los ingresos netos de diversas categorías, enunciadas por el legislador en la norma citada. Las categorías son las siguientes:

- a. Ingresos derivados de bienes raíces
- b. Beneficios industriales y comerciales
- c. Remuneraciones , de una parte, de gerentes mayoritarios de sociedades de responsabilidad limitada que no hayan optado por el régimen fiscal de sociedades de personas en las condiciones previstas en el IV del artículo 3º del Dcto 55594 del 20 de Mayo de 1955 modificado y de los gerentes de sociedades en comandita por acciones, y de otra parte, de asociados en nombre de sociedades de personas y miembros de sociedades en participación cuando estas sociedades han optado por el régimen fiscal de las sociedades de capitales.
- d. Beneficios de explotación agrícola
- e. Sueldos, salarios, indemnizaciones, emolumentos, pensiones y viáticos.
- f. Beneficios de profesiones no comerciales e ingresos que se le asimilen.
- g. Ingresos de capitales muebles.
- h. Plusvalía de cesión a título oneroso de bienes o derechos de cualquier naturaleza determinados conforme a los artículos 14 a 155 y 302.3 a 302.7 que modifican las cargas enumeradas en el artículo 156.

Cada una de estas categorías es definida y delimitada en normas que en un momento abarcaremos. La regla general sobre sujeción pasiva se encuentra en el artículo 4A, bajo la subsección I – Personas Gravables – cuyo texto dice:

Art. 4. Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenue en raison de l'ensemble de leurs revenue.

Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet import en raison de leurs seuls revenus de source française.

Esta regla es complementada por los artículos 4B, 4 Bis y de forma negativa por el artículo 5, que establece algunos sujetos eximidos de este tributo por su nivel de ingresos o ciertas calidades especiales, ej. Embajadores.

Junto a estas reglas, el artículo 6 señala que cada contribuyente es sujeto de este impuesto tanto de los ingresos y beneficios personales, como los de sus hijos y personas consideradas *a cargo*, en e sentido establecido en los artículos 196 y 196 Bis.

Adicionalmente, la Ley tributaria francesa prevé un tratamiento especial para cónyuges si éstos se encuentran en cualquiera de los supuestos previstos en el numeral 6 del artículo 6:

Para los cónyuges, su imposición es diferente:

- Si están separados de bienes y no viven bajo el mismo techo.
- Cuando estando en proceso de separación o divorcio han sido autorizados para tener residencia separada.
- Cuando hay abandono del domicilio conyugal por cualquiera de ellos y cada uno dispone de ingresos diferentes.
- Cada uno es personalmente gravable por los ingresos de los que dispone durante el año de su matrimonio hasta la fecha del mismo.
- En caso de muerte de uno de ellos, el impuesto ligado a lo beneficio e ingresos sin gravar, es establecido a nombre de la sociedad. El superstite será personalmente gravable por el período posterior al deceso.

Para finalizar la determinación de los sujetos sometidos al IR, se establecen supuestos particulares de sujeción a este tributo para ciertas sociedades:

Artículo 8. Bajo reserva de las disposiciones del artículo 6, las sociedades colectivas y las comanditas de sociedades en comandita simple son, cuando estas sociedades no han optado por el régimen fiscal de sociedades de capital, personalmente sujetas al impuesto sobre el ingreso por la parte de los beneficios sociales que le correspondan en los derechos de la sociedad.

De la misma manera y bajo las mismas condiciones:

- los miembros de sociedades civiles que no revistan, de derecho o de hecho, una de las formas de sociedades previstas en el numeral 1 del artículo 206 y que bajo reserva de excepción del 209-3 no se dedican a una explotación o a operaciones contempladas en los artículo 34 a 35.
- Miembros de sociedades en participación - incluido sindicatos financieros - que son indefinidamente responsables y cuyo nombre y dirección han sido reportados a la Administración.
- Miembros de sociedades de responsabilidad limitada. que han optado por el régimen fiscal de sociedades de personas en condiciones previstas en el Decreto 55594 de 1955 modo en los previstos en el artículo 239Bis AA
- Del asociados único de una sociedad de responsabilidad limitada. cuando este asociado es una persona única.
- A. Del asociado único de una sociedad agrícola de responsabilidad limitada.
B. Asociados de una sociedad agrícola de responsabilidad limitada. formada únicamente entre personas parientes en línea directa o entre hermanos y hermanas y dado el caso entre cónyuges de estas personas.
En caso de fallecimiento de un asociado, este régimen no se aplica si sus hijos entran a la sociedad.
C. Asociados de una sociedad agrícola de responsabilidad limitada. creada antes de 1989 con ocasión del aporte de todo o parte de una explotación individual y constituida solo entre el aportante y un explotador que se instala así como entre los miembros de sus familias en las condiciones previstas por el aparte B, bajo reserva que esta explotación responda las condiciones fijadas en el Código rural.

Artículo 8Bis. Asociados o accionistas de sociedades del artículo 155, son personalmente responsables del impuesto sobre la renta por la parte de los ingresos correspondientes a sus derechos en la sociedad.

Artículo 8Tercero. Los asociados de sociedades civiles profesionales constituidas para el ejercicio en común de la profesión de sus gremios y que operan conforme a la Ley, son personalmente sujetas al impuesto sobre el ingreso por la parte de los beneficios sociales que le son atribuidos aunque estas sociedades hayan adoptado un estatuto cooperativo.

Artículo 8Cuarto. Cada miembros de copropietarios navieros regidos por el Capítulo 4 de la Ley 67 de 1967 que se aplica al Estatuto de los Barcos y otras infraestructuras marines, están personalmente sometidos al impuesto sobre la renta en razón a la parte correspondiente a sus derechos en los resultados declarados por la copropiedad.

Artículo 8Sexto. Cada miembro de copropiedades de caballos de carreras o de sementales, que respetan las condiciones mencionadas en el artículo 238 BisM están personalmente sometidos al impuesto sobre el ingreso en razón a la parte correspondiente a sus derechos en los resultados declarados por la copropiedad.

Para la aplicación de estas normas, el estatuto y modalidades de funcionamiento de la copropiedades de sementales, deben estar conformadas según los estatutos tipos aprobados por decreto.

Así como en todas las legislaciones estudiadas, la renta gravable está definida por la ley y su determinación es regulada de manera general en la Sección Segunda del Título Primero del C.G.I.

El artículo 12 dispone:

“El impuesto es debido cada año en razón de los beneficios o ingresos que los contribuyentes realicen o de los cuales disponen en el curso del mismo año”.

El ingreso gravable está así constituido por el excedente del producto bruto comprendido el valor de las ganancias y ventajas por naturaleza menos los gastos necesarios para adquirir y mantener esa ganancia (Art. 13). Dicho ingreso se obtiene sumando los beneficios netos de cada categoría de ingresos, sus reglas especiales.

Considerando que estas categorías son muy similares a las que hemos analizado para otras legislaciones, especialmente España, miraremos únicamente las más importantes.

La primera categoría hace alusión a los *ingresos derivados de los bienes raíces*. Según el artículo 14, y salvo las exenciones previstas en los artículos 15 y 15 bis, se comprenden en esta categoría los ingresos de bienes raíces cuando no están incluidos en los beneficios de una empresa industrial, comercial o artesanal, de una explotación agrícola o de una profesión no comercial. Se incluyen, en particular:

"Ingresos de propiedades construidas como casas y fábricas así como los ingresos: a) herramientas de los establecimientos industriales incorporados y fondos a perpetuidad en las condiciones indicadas en el primer párrafo del artículo 525 del C.C. o reposando sobre construcciones especiales, que hacen parte del inmueble. b) de toda instalación industrial o comercial asimilable a construcciones. c) de los barcos utilizadas y arreglados para la habitación, comercio o industria aunque sean solamente retenidas por amarres a punto fijo.

2. Los ingresos de propiedades no construidas de cualquier naturaleza, comprendiendo los terrenos ocupados por los hipódromos, minas y carboneras, las salinas, los pantanos y los estanques."

Como puede observarse, esta categoría es hasta cierto punto residual, en la medida que los ingresos derivados de bienes raíces utilizados en actividades gravadas por otra categoría se rigen por las normas de esas categorías. Esta situación es lógica puesto que si un bien inmueble constituye un factor de producción, los ingresos que se deriven por su uso no pueden escindirse y gravarse por separado, deben seguir la suerte de todos los ingresos obtenidos con ocasión de la empresa.

La segunda categoría es desde nuestro punto de vista la más importante, no solo para el IR, sino porque sus reglas se aplican para la determinación del impuesto sobre la renta de las sociedades. La segunda categoría de ingresos se refiere a los *beneficios industriales y comerciales*. Cobija, según el artículo 34 del C.G.I., las ganancias realizadas por las personas físicas, provenientes del ejercicio de una profesión comercial, industrial o artesanal. Alcanza igualmente a las ganancias realizadas por los concesionarios de minas, arrendatarios y subarrendatarios de concesiones mineras, por los titulares de permisos de explotación de minas y por los exploradores de minas de petróleo y de gas combustible.

No obstante, la normativa excluye de esta categoría los ingresos por remuneraciones de artesanos pescadores que reciben a título personal, cuya imposición se rige por las reglas de la categoría de los salarios.

A esta regla general debe adicionarse el artículo 35.1, a través del cual se incluyen varios supuestos de imposición bajo la categoría que estamos analizando. La norma establece:

Art. 35.1 Presentan igualmente el carácter de beneficiarios de esta categoría para efectos del impuesto sobre la renta, los beneficios realizados por las personas físicas que se designan a continuación.

1. Personas que habitualmente compran en su nombre con mira a la reventa de inmuebles, de fondos de comercio, de acciones o partes de sociedades inmobiliarias, o que, habitualmente, suscriben con miras a la reventa, acciones o partes creadas o emitidas por las mismas sociedades. Estas personas se distinguen de las que compran bienes inmuebles con miras a edificar uno o varios lotes, y de la venta en bloque o por locales.
2. Personas que se dedican a operaciones intermediarias para la compra, suscripción o venta de bienes a los que se refiere el numeral primero.

3. Personas que proceden a la cesión de un terreno dividido en lotes destinados a ser construidos cuando el terreno ha sido adquirido para este efecto.
4. Personas beneficiarias de una promesa unilateral de venta sobre un inmueble que es vendido por fracciones o por lotes en provecho de estas personas.
5. Personas que dan en arrendamiento un establecimiento industrial o comercial dotado de mobiliario, o de materiales necesarios para la explotación que el arrendamiento comprende o no, todo o parte de elementos incorporeales de un fondo de comercio o de industria.
6. Adjudicatarios, concesionarios o arrendatarios de tierras para cultivo, de derechos comunitarios.
7. Miembros de copropiedades de naves mencionadas en el artículo 8 Cuarto.
8. Personas que a título personal efectúa en Francia o en el extranjero, directamente o por persona interpuestas, operaciones en un mercado en término de instrumentos financieros o de opciones negociables o sobre bonos de opción, con la condición de que haya optado por este régimen dentro de los 15 días del inicio del primer ejercicio de imposición a este título. Esta opción es irrevocable. - Estas disposiciones se aplican a las personas que efectúan directamente o por persona interpuesta operaciones a término sobre mercancías sobre un mercado a término del tipo mencionado en el art. 5 de la Ley el 28 de marzo de 1885 o en el extranjero.

Como tercera categoría de ingresos encontramos las *remuneraciones otorgadas a gerentes y asociados de ciertas sociedades*. Aparentemente esta norma no parece integrarse a las categorías que venimos analizando, máxime cuando se refiere expresamente a sociedades. Sin embargo, no debemos perder de vista que en Francia se asimilan a personas físicas ciertas asociaciones. Es una norma que armoniza algunas situaciones que pueden presentarse al momento de gravar los ingresos de una persona natural cuando éstos están íntimamente vinculados a las actividades de una entidad. Básicamente es una norma que busca evitar que la remuneración de ciertas personas goce de un beneficio especial, a la vez que reconoce que dicha remuneración muchas veces está sujeta a circunstancias especiales en razón a la naturaleza del empleador.

El artículo 62 del C.G.I. establece que los sueldos, el reembolso de gastos y otras remuneraciones son sometidas al impuesto de renta en cabeza de los beneficiarios, siempre y cuando sean admitidos en deducción de beneficios sujetos al impuesto sobre sociedades, independientemente de si el ejercicio social arrojó déficit o no.

La determinación del monto gravable se hace una vez realizada la deducción de las cotizaciones y primas legales (Art. 154 bis), de conformidad con las normas aplicables en el tratamiento de sueldos y salarios.

Cabe anotar dos reglas especiales que de configurarse dan lugar a que los ingresos se incluyan en esta tercera categoría. En primer lugar, señala a los gerentes mayoritarios de sociedades de responsabilidad limitada que no hayan optado por el régimen fiscal de sociedades de personas en las condiciones previstas en el Decreto 15559 de 1955 modificado, o en las previstas por el artículo 239 bisAA. En segundo lugar, incluye en esta categoría los ingresos de los asociados en nombre de sociedades de personas o miembros de sociedades en participación, y a los asociados mencionados en el cuarto y quinto numeral del artículo 8 cuando estas sociedades o explotaciones han optado por el régimen fiscal de sociedades de capitales.

Una cuarta categoría está constituida por los ingresos derivados de la Explotación Agrícola. El artículo 63 del C.G.I. dispone:

Artículo 63. Se consideran beneficios de la explotación agrícola a efecto del impuesto de renta, los ingresos que la explotación de bienes rurales procura a los granjeros, colonos parciales, aparceros o bien a los propietarios que los explotan por si mismos.

Estos beneficios comprenden por ejemplo a aquellos que se derivan de la producción forestal aunque los propietarios se limiten a vender el corte de árboles en pie. Comprenden igualmente los productos de explotación de champiñones en galerías subterráneo y de explotaciones apícolas, avícolas piscícolas, ostrícolas y por los beneficios realizados por la obtención de nuevas variedades vegetales enfocadas como artículos.

Esta categoría no es exclusiva de la ley francesa. Como tuvimos oportunidad de ver, los ingresos derivados de la actividad agrícola tienen un tratamiento especial en todas las legislaciones estudiadas, con mayor o menor detenimiento según el caso. En Francia se evidencia también la intención por parte del legislador de promocionar este tipo de actividades, de diferenciarla de las demás, toda vez que constituye un elemento de sustento y crecimiento del país.

La quinta categoría de ingresos regula el tratamiento de salarios, pensiones y viáticos. Al igual que en España, los ingresos por el trabajo personal se gravan en categorías diferentes, según exista una relación laboral o no. Sin embargo, en Francia hay una tercera división, puesto que no habiendo una relación laboral, los ingresos por actividades independientes no se incluyen todos bajo una misma categoría, ya que de estos es necesario saber si la persona física es o no comerciante. En este último caso, sus ingresos se gravan por la segunda categoría – beneficios industriales y comerciales -.

De conformidad con el artículo 79 del C.G.T., los sueldos, indemnizaciones, emolumentos, salarios, pensiones y viáticos concurren a la formación del ingreso global sirviendo de base para el impuesto sobre la renta.

Esta categoría se completa por las normas del Código de Trabajo, al cual es necesario remitirse por expresa disposición del artículo 80 del C.G.I. Por ejemplo, se establece que las ganancias realizadas por trabajadores a domicilio que no tienen otro concurso que los previstos en el Código de Trabajo, y que tienen como responsabilidad el *surplus* dentro de la definición dada por dicho Código, se consideran salarios. De igual manera se considera salario la ganancia realizada por los gerentes no asalariados según el artículo 782-1 del Código de Trabajo.

Por último, encontramos la sexta categoría, referida a los *Beneficios de Profesiones No Comerciales*. Su concepto es análogo al que encontramos en España y Brasil, y lo encontramos en el artículo 92.1 del C.G.T, que dice:

Artículo 92.1. Son considerados como provenientes del ejercicio de una profesión no comercial o como ingreso asimilado a beneficios no comerciales, los beneficios de profesiones liberales, de cargos y oficios donde los titulares no poseen la calidad de

comerciantes y de toda ocupación, explotación lucrativa y fuente de beneficio que no estén contemplados por otra categoría de beneficios o de ingresos.

2. Comprenden especialmente:

- los productos de operaciones de bolsa realizados habitualmente por particulares.
- los frutos de derechos de autor percibidos por escritores o compositores, herederos o legatarios.
- los frutos percibidos por inventores a título, bien de la concesión de licencias de explotación, bien de la cesión o concesión demarcas de fábrica procedimientos o fórmulas de fabricación.
- los frutos de operaciones realizadas a título habitual sobre un mercado a término de instrumentos financieros o de opciones negociables, sobre bonos de opción o sobre el mercado a término de las mercancías mencionadas en el artículo 150-8, cuando la opción prevista en el 8-1-del artículo 35 no fue abierta al contribuyente o cuando no la ha ejercido. .

3. Los beneficios realizados por los notarios titulares de su cargo son gravables siguiendo las reglas aplicables a los beneficios de cargos y oficios de acuerdo al monto neto determinado previa deducción de sueldos e indemnizaciones autorizados a los notarios por el Estado. Estos sueldos e indemnizaciones son catalogados bajo el numeral V de la presente subsección.

Esta categoría cumple una doble función ya que por una parte grava los ingresos derivados de profesiones liberales y en general de toda ocupación donde su titular no sea comerciante, pero a la vez se constituye en una categoría residual, en la medida que grava con el IR todo ingreso que no se pueda ubicar en cualquiera de las categorías anteriores.

De esta forma, y en una adecuada aproximación a un impuesto sobre la renta cedular, se cobijan todos los posibles supuestos de ingreso que impliquen un enriquecimiento de su titular, estableciendo a la vez un tratamiento diferentes y algunas veces preferencial, para ciertas categorías de ingresos.

4.4.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IS)

El impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, denominado en Francia IS (Impot sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales), está regulado a partir del Capítulo Segundo del Título Primero del C.G.I. Su hecho generador se define en el artículo 205, así:

“Está establecido un impuesto sobre el conjunto de los beneficios o ingresos realizados por las sociedades y otras personas jurídicas designadas en el artículo 206. El impuesto está designado bajo el nombre de impuesto a las sociedades IS”.

Los sujetos pasivos del IS están contemplados en varios numerales del artículo 206.1 La regla general la encontramos en el numeral primero, que señala:

Artículo 206.1. Bajo reserva de disposiciones del artículo 8.3, 239 bis AA y 1655.3, son sujetos del IS cualquiera que sea su objeto: la sociedades anónimas, las en comandita por acciones, las sociedades limitadas que no hayan optado por un régimen fiscal de sociedades de personas en condiciones previstas en el IV del artículo 3 del Decreto 55.594 del 20 de mayo de 1955, las sociedades cooperativas y sus uniones al igual que – bajo reserva de las disposiciones del 6 y 6 bis del 1 del artículo 207 - los establecimientos públicos, los organismos del Estado que gozan de autonomía financiera, los organismos de los departamentos y comunas y de cualquier otra persona jurídica dedicadas a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo. (Las sociedades por acciones simplificadas se asimilan a sociedades anónimas 1655.5. C.G.I.)

Los numerales siguientes establecen otros supuestos de sujeción, de los cuales cabe destacar lo siguientes:

2. Bajo reserva de las disposiciones del 239.3, las sociedades civiles son igualmente sujetas al IS, aunque no revistan una de las formas previstas en el numeral 1, si se dedican a una explotación o a operaciones contempladas en los artículos 34 y 35. Sin embargo, las sociedades civiles cuya actividad principal entra en el campo de aplicación del art. 63, pueden beneficiarse de las disposiciones del art. 75 cuando están sujetas a un régimen real de imposición.

3. Están sujetos a IS, si optan por subordinarse a este impuesto en las condiciones previstas por el art. 239:

- a) las sociedades colectivas
- b) las sociedades civiles del numeral 1 art. 8.
- c) soc. en comandita simple.
- d) soc, en participación
- e) soc. resp. Ltda cuyo asociado único sea una persona física
- f) las explotaciones agrícolas de resp. Ltda del num5 art.8
- g) los grupos de interés público del que trata el 239.4B
- h) soc. civiles profesionales contempladas por el art. 8.3

Esta opción entraña la aplicación a dichas sociedades y grupos, bajo reserva de las excepciones previstas en el código, del conjunto de disposiciones a las cuales se someten las personas jurídicas mencionadas en el numeral 1.

4. Aún en defecto de la opción, el IS se aplica, bajo reserva de art. 1655.3, en las sociedades en comandita simples y en las sociedades en participación, comprendidos los sindicatos financieros por la parte de beneficios correspondientes a los derechos de comanditarios y los de otros asociados que son responsables ilimitadamente o cuyos nombres y direcciones no fueron indicados en la administración.

5. Los establecimientos públicos diferentes a los establecimientos científicos de enseñanza de asistencia, así como las asociaciones colectivas no sujetas a IS por otra norma, se sujetan a este impuesto en razón a ciertas actividades contempladas en literales a á d del presente numeral.

6. la Caja nacional de crédito agrícola, las cajas regionales de crédito agrícola mutual mencionadas en el art. 614 del Código Rural y las cajas de crédito agrícola locales afiliadas a las anteriores bajo régimen general ; para cierta actividades como actividad bancaria por su propia cuenta, o ninguna actividad remunerada de intermediación financiera se sujetan al IS por disposiciones 219bis.

7. (...)

8. Los fondos de garantía de bancos populares previstos por el art. 6 de ley del 13 de agosto de 1936 que modifican y completan la organización del crédito de, pequeño y mediano comerciante e industria se sujetan al derecho común.

Vale la pena mencionar el artículo 209 B.1, que señala que cuando un empresa sujeta al IS en Francia posee directa o indirectamente 25% o menos en acciones o partes de interés de una sociedad establecida en el extranjero o en territorio fiscal situado fuera de Francia, cuyo régimen fiscal es privilegiado – 238A – la empresa se sujeta al IS sobre los resultados beneficiarios de la sociedad extranjera en la proporción de los derechos sociales que detenta.

Como anotábamos atrás, el IS francés tiene una regulación especial, diferente al IR. Sin embargo, a diferencia de países como España, Argentina y Brasil, la independencia del IS respecto del IR no es tan marcada, básicamente porque el IS se remite en muchos temas a las disposiciones del IR.

El artículo 209, sobre determinación de la base gravable del IS, señala que, salvo las disposiciones en la presente sección, la base gravable se determina de acuerdo a las reglas fijadas por los artículos 34 a 35, 53 a 57 y 302.7 A bis y teniendo en cuenta solamente los beneficios realizados en las empresas explotadas en Francia así como en la imposición atribuida a Francia por una convención internacional relativa a doble imposición.

En otras palabras, salvo las reglas especiales sobre fechas, bases de cobro, situaciones de déficit, pendientes de un ejercicio, limitaciones de plazo para reportar, etc., las reglas para la determinación de la renta gravable en el IS sigue las disposiciones del IR en lo relativo a la segunda categoría de ingresos.

Efectivamente, el artículo 221.1 del C.G.I. dice:

“El IS se establece en las mismas condiciones y bajo las mismas sanciones que el impuesto sobre la renta (beneficios industriales y comerciales, régimen de imposición según el beneficio real o según el régimen simplificado).

La renta gravable se determina según resultados del conjunto de operaciones de cualquier naturaleza efectuadas por la empresa, independientemente de su objeto social, claro está, sin perjuicio de las normas especiales sobre beneficios tributarios y minoraciones estructurales. En consecuencia, la base gravable está constituida por la diferencia entre el activo neto al balance de cierre y el activo neto del balance de apertura, lo que lo identifica con el resultado contable, ajustado en sus cuentas por las reglas especiales de naturaleza fiscal que priman sobre las contables.

De esta forma, y siguiendo el mismo principio que se utiliza en las legislaciones estudiadas, el beneficio se calcula por la diferencia entre el beneficio bruto de explotación, constituido por a) la diferencia entre las ventas y prestaciones del ejercicio y el stock existente en el fin del ejercicio, y por b) el costo de los ingresos de ventas y prestaciones y el stock al principio del ejercicio, **más** los productos accesorios como ingresos por arrendamiento de inmuebles, intereses de réditos, depósitos, cauciones e ingresos de valores mobiliarios, etc., **menos** los gastos y las cargas deducibles.

4.4.3. Impuesto Sobre le Valor Añadido

La quinta consideración de la primera directiva de la Comunidad Europea sobre IVA estableció que:

“Un sistema de impuesto sobre el valor añadido alcanza la mayor sencillez mayor neutralidad cuando el impuesto es percibido de una forma tan general como sea posible y alcanza todos los estadios de la producción y de la distribución así como el de las prestaciones de servicios.”

En términos generales, las normas sobre IVA en la legislación francesa son similares a las que analizamos previamente en la normativa española, aunque en aquella el ordenamiento es más preciso y el desarrollo doctrinal y jurisprudencial, desde el punto de vista del estricto Derecho tributario, más rico. Se afirma en Francia que el IVA es un impuesto general al consumo que se aplica a la entrega de bienes y a la prestación de servicios situados en el territorio.

Su ámbito de aplicación comprende, según el artículo 256-0, la Francia continental, Córcega, el Principado de Mónaco, las aguas territoriales, la plataforma continental, los departamentos de Guadalupe, la Martinica y de la Reunión. Empero, estos tres últimos con considerados como territorios de exportación respecto e la Francia metropolitana.

Al igual que en España, el hecho generador del impuesto responde a tres actividades. La entrega de bienes y la prestación de servicios (en España denominadas *operaciones interiores*), las operaciones intracomunitarias y las importaciones.

4.4.3.1. Entrega de Bienes

El artículo 256.I. regula la entrega de bienes y la prestación de servicios. La norma señala:

“Están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso por un responsable obrando en calidad de tal”.

Según este artículo, numeral II.1, por entrega de bienes se entiende la *transferencia del poder de disponer de un bien mueble corporal como un propietario*. Los numerales 2 y 3

establecen dos reglas especiales, una en relación con el concepto de bienes corporales muebles y otra respecto del concepto de entrega de bienes. Veámoslas:

Art. 256 II.2: Son especialmente considerados como bienes muebles corporales la electricidad, el gas, el calor y el frío y los bienes similares.

Art. 256 II.3: Son igualmente considerados como entrega de bienes:

- a) la transferencia de propiedad de un bien mueble corporal que opera en virtud de una requisición de una autoridad pública.
- b) Derogado
- c) La entrega material de un bien mueble corporal en virtud de un contrato que prevé el arriendo de este bien durante cierto período o su venta y que está sujeto a una cláusula según la cual la propiedad del bien es normalmente adquirida del titular o de sus causahabientes a más tardar a partir del pago del último canon.
- d) La entrega material de un bien mueble corporal en virtud de un contrato de venta que contenga una cláusula de reserva de propiedad.

Adicionalmente, el inciso III del artículo establece que se asimila a una entrega de bienes:

III. Se asimila a una entrega de bienes, la transferencia por un responsable de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro de la comunidad europea.

Se considera como una transferencia en el sentido de la norma anterior, la expedición o transporte por un responsable o por su cuenta, de un bien mueble corporal para las necesidades de su empresa, con excepción de la remisión o del transporte de un bien que, en el Estado miembro donde llegue, se destine:

- a.) a ser utilizado temporalmente para las necesidades de prestación de servicios efectuados por el responsable o en condiciones que le habrían sido legales si éste bien hubiera sido importado con beneficio de admisión temporal y exoneración total de derechos;
- b.) para ser objeto de trabajos a condición de que el bien sea reexpedido o transportado en Francia a destinación del responsable;
- c.) para ser objeto de una instalación o un montaje

Por último, en lo que atañe a la entrega de bienes, el artículo 257.8.1 señala una serie de supuestos que se asimilan también a la entrega a título oneroso de bienes:

Art. 257.8.1 Se asimilan a la entrega de bienes efectuados a título oneroso.

- a). La deducción por un responsable de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las de su personal, o que transmite a título gratuito o mas generalmente, que afecta a su empresa para fines extranjeros, cuando el bien o los elementos que lo componen le dan derecho a una deducción completa o parcial de la tasa sobre el valor agregado. Sin embargo, no se contemplan las deducciones efectuadas para las necesidades de la empresa, aquellas referentes a regalos de valor débil y muestrarios. La suma a retener para la imposición de las deducciones correspondientes a regalos de débil valor se fija por resolución. Esta limitación se aplica por objeto y por año para un mismo beneficiario.
- b.) La afectación por un responsable a las necesidades de su empresa de un bien producido, construido, extraído, transformado, comprado, importado, o habiendo sido objeto de una

adquisición intracomunitaria en el marco de su empresa cuando la adquisición de tal bien, en relación a otro responsable, se reputa hecho en el momento de la afectación, no le da derecho a deducción completa porque ese derecho se hace objeto de una exclusión o de una limitación o puede ser objeto de una regularización; esta disposición se aplica especialmente en caso de afectación de bienes a operaciones situadas fuera del campo de aplicación del IVA.

d.) La afectación de un bien de un responsable a un sector de actividad exonerada del IVA que no da derecho a deducción cuando este bien da derecho a una deducción completa o parcial del IVA a partir de su adquisición o afectación conforme a (b).

e.) La detención de bienes por un responsable o por sus causahabientes en caso de cesación de su actividad económica gravable, cuando estos bienes han dado lugar a un derecho de deducción completa o parcial luego de su adquisición o afectación según (b)

En relación con estas ficciones, especialmente en lo referente al autoconsumo, Philippe Derouin señaló¹³⁷:

El recurrir a la noción de consumo propio tiene casi la misma justificación que la teoría de las entregas a sí mismo. Tiende a colocar a los contribuyentes que emplean para su uso privado bienes de su propia empresa en la misma situación que si los procurasen en el exterior. Pero la noción de consumo propio tiene en principio un marco de aplicación más extenso que la de la entrega a sí mismo por el hecho de que supone en todos los casos un incremento de la carga fiscal efectiva soportada por el contribuyente cuando la teoría de las entregas a sí mismo sólo tiene incidencia económica si el contribuyente no puede proceder a la deducción del impuesto pagado con ocasión de la entrega a sí mismo....

El texto comunitario añade, sin embargo: 'En lo que se refiere a la toma de un bien comprado por un contribuyente, los Estados miembros tienen la facultad de sustituir el gravamen por la prohibición de la deducción o por su regularización si la deducción ya tuvo lugar'.

De estas consideraciones, Derouin¹³⁸ concluye que en las legislaciones han de encontrarse dos tipos de mecanismos: Bien el gravamen del consumo propio (Colombia, Brasil, España, Argentina), bien la no deducibilidad del impuesto pagado con anterioridad por los bienes afectados al uso privado de los sujetos pasivos (Francia).

El sistema francés no utiliza el concepto de consumo propio sino que proyecta un efecto análogo a través de las deducciones. En palabras de Derouin¹³⁹, el sistema francés no conoce la noción de consumo propio gravable. Si tal operación queda sometida al impuesto sobre el valor añadido sólo es por caso particular de la entrega a sí mismo. Pero aun en esta hipótesis, la operación sólo es gravable si las entregas en referencia están destinadas a las necesidades privadas normales del jefe de una empresa individual....esencialmente por el juego de la exclusión del derecho a deducción que Francia sujeta esta clase de operaciones.

¹³⁷ DEROUIN, Philippe. El Impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E. Editorial e Derecho Financiero. Paris, 1981. Pág. 33

¹³⁸ *Ibidem*. Pág. 34

¹³⁹ *Ibidem*. Pág. 35

4.4.3.2. Prestación de Servicios

Dice Derouin, que si la noción de entrega de bien puede definirse con una precisión relativa, la de prestación de servicios es en cambio mucho más delicada de definir. De hecho y sólo con una excepción, la de la ley italiana, el conjunto de las legislaciones europeas se ha negado a dar una verdadera definición de la prestación de servicios, bien dando una definición negativa calificando de prestación de servicios cualquier operación gravable que no constituya entrega de bien, o enumerando las prestaciones de servicios gravables¹⁴⁰.

En Francia, la prestación de servicios se define negativamente en el C.G.I. El artículo 256.IV establece que las operaciones diferentes a aquellas definidas en el numeral II, especialmente la cesión o concesión de bienes muebles incorporales, el hecho de obligarse a no hacer o a tolerar un acto o situación, las operaciones de hacer y los trabajos inmobiliarios son considerados prestación de servicios. Igualmente, se consideran prestación de servicios, según el numeral 2°:

2. Son igualmente considerados como prestación de servicios:

- operaciones incluyendo negociaciones de divisas, billetes de banco y las monedas que son medios de pago legal con excepción de las monedas y billetes de colección.

Las cifras de negocios afectados a estas operaciones están constituidas por el monto de los beneficios y otras remuneraciones.

b) Las operaciones que recaen sobre acciones, partes de sociedades o asociaciones, las obligaciones y otros títulos, con exclusión de títulos representativos mercancías o sus partes de interés cuya posesión asegura en derecho o de hecho la atribución en propiedad o en usufructo de un bien inmueble o de una fracción de un bien inmueble. (suma igual al anterior).

Adicionalmente, el artículo 257.8.2 fija dos supuestos que se asimilan a una prestación de servicios:

- a) La utilización de un bien afectado a la empresa por las necesidades privadas del responsable o por el de las personas o más generalmente, a fines extranjeros a su empresa, cuando el bien ha dado derecho a deducción completa o parcial del IVA.
- b) La prestación de servicios a título gratuito efectuados por el responsable por sus necesidades privadas o por las de su personal o más generalmente, a fines extraños a su empresa.

El primer supuesto de la norma es un caso de autoconsumo de servicios, que busca evitar un desequilibrio en la competencia al recibir el responsable un mayor beneficio del que le corresponde al deducir el impuesto pagado, puesto que de no gravarse ese autoconsumo, el responsable obtendría una deducción sin haber generado un impuesto, lo que le daría

¹⁴⁰ Ob. Cit. Pág. 51

una ventaja competitiva que distorsionaría el mercado. La norma busca solventar esa situación, gravando ese autoconsumo “como si hubiese prestado un servicio”, siempre y cuando haya obtenido la deducción. El condicionamiento es lógico toda vez que de gravarse el autoconsumo sin permitir la deducción, el responsable tendría que soportar una mayor carga que lo colocaría en desventaja frente a sus competidores.

La filosofía del segundo supuesto es análogo al anterior, y busca mantener las condiciones de competencia en equilibrio respecto del IVA. Es de anotar que si el servicio se presta gratuitamente en desarrollo de los fines de una empresa, éste no se encuentra gravado. Es el caso de las muestras gratis o los descuentos por la prestación de un servicio, que tienen un fin primordialmente publicitario, directamente relacionado con la actividad de la empresa. En la medida que no afectan la libre competencia, el legislador considera que no requiere gravarse.

4.4.4. Adquisiciones Intracomunitarias

En atención a las directivas de la U.E., Francia grava las adquisiciones intracomunitarias de bienes corporales muebles efectuadas a título oneroso. Así lo dispone el artículo 256 bis I.1:

256bis.I.1: Están sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes muebles corporales efectuadas a título oneroso, por un responsable obrando como tal, o por una P.J. no responsable cuando el vendedor es un responsable obrando como tal, y que no se beneficia en su Estado del régimen particular de franquicia de la pequeñas empresas.

3. Se considera adquisición intracomunitaria, la obtención de poder disponer como un propietario de un bien mueble corporal, expedido o transportado en Francia por el vendedor o por el adquirente o por cuenta de éstos, con destino al adquirente a partir de otro Estado miembro de la comunidad europea.

El concepto de adquisición intracomunitaria está dado por el numeral 3 de la norma citada, cuando lo define como la *obtención de poder disponer como un propietario de un bien mueble corporal, expedido o transportado en Francia por el vendedor o por el adquirente o por cuenta de éstos, con destino al adquirente a partir de otro Estado miembro de la comunidad europea.*

Como puede observarse, esta manifestación del hecho generador del IVA es prácticamente idéntica a la que encontramos en España y en general, en las legislaciones de los países miembros de la U.E. En consecuencia, deben concurrir los requisitos que señalamos atrás:

- a) Que la adquisición sea a título oneroso;
- b) Que los bienes sean adquiridos para un responsable del impuesto;
- c) Que el transmitente sea un responsable que no se beneficie del régimen de franquicia.

Vale la pena destacar que el C.G.I. determina que si un responsable obra a nombre propio pero por cuenta ajena e interviene en una adquisición intracomunitaria, se reputa que ha adquirido y entregado el bien personalmente.

Las demás consideraciones efectuadas en relación con la legislación española son igualmente aplicables al C.G.I. francés.

4.4.5. Importaciones

La regulación aduanera en Francia es bastante clara, y a diferencia de lo que ocurre en las legislaciones estudiadas, está recopilada en una sola sección del C.G.I.

La Sección VIII del IVA en el C.G.I. establece el hecho generador de este impuesto bajo la modalidad de la importación. El artículo 291 I.1 señala:

Art. 292 I.1. Les importations de biens sont soumises a la taxe sur la valeur ajoutée.

El numeral segundo de este artículo señala las situaciones más comunes consideradas como importación de bienes:

- a) El ingreso a Francia de un bien, originario o en tránsito de un Estado o de un territorio que no pertenezca a la Comunidad Europea o que provenga de un territorio de los contemplados en el numeral 1 del artículo 256-0 de otro Estado miembro de la Comunidad Europea.
- b) La puesta al consumo en Francia de un bien ubicado, después de su ingreso al territorio, bajo uno de los regímenes siguientes, previstos por los reglamentos comunitarios vigentes: Guía Aduanera, almacenes de depósito temporales, zona franca, almacén de depósito de importación, admisión temporal en exoneración total de derechos de importación, tránsito externo o bajo régimen de tránsito comunitario interno.

El gravamen recae sobre el valor definido por la legislación aduanera conforme al reglamento comunitario vigente. Empero, se comprende en la base para liquidar el impuesto, según el artículo 292 del C.G.I.:

- 1.) Los impuestos, derechos y otras tasas debidas en razón de la importación con excepción de la tasa misma del valor agregado.
- 2.) Los gastos accesorios, tales como los gastos de comisión, de embalaje, de transporte y de seguros participantes, hasta el primer lugar de destino e los bienes en el interior del país, entendido como el lugar mencionado en la guía de transporte o cualquier otro documento de transporte bajo el cual los bienes son importados y a falta de éste, el lugar de destino es aquel que corresponda a la primera ruptura de carga.

Estas reglas se complementan en artículos posteriores que contemplan cuestiones sobre régimen de franquicias y otros regímenes especiales.

Este hecho generador del impuesto se completa negativamente con disposiciones respecto de bienes o hechos que se consideran exonerados del impuesto, contemplados en los numerales II y III del artículo 291¹⁴¹.

Por último, debemos anotar que Francia establece una regla general para gravar a las personas naturales extranjeras y a aquellas que no estén domiciliadas fiscalmente en Francia.

El artículo 164 A del C.G.I. dispone que los ingresos de fuente francesa de personas que no tienen su domicilio fiscal en Francia se determina según las reglas aplicables a los ingresos de igual naturaleza percibidos por las personas con domicilio fiscal en Francia¹⁴².

En otras palabras, las reglas que vimos atrás para el IR, especialmente la determinación de los ingresos por categorías, son igualmente aplicables a los extranjeros. La diferencia entre éstos y aquellas personas domiciliadas fiscalmente en Francia se encuentra en el inciso segundo de la norma citada, que dice:

¹⁴¹ II. Sin embargo quedan exonerados:

1º. La importación en el sentido contemplado por el numeral 2 del 1 de bienes que han sido objeto de una o varias entregas de las mencionadas en el numeral 6º. O en el 7º. Del I del artículo 277ª mientras se ubican bajo uno de los regímenes enumerados en el b. 2º. Los bienes importados definitivamente en el marco de franquicias fiscales comunitarias y que se designan mediante resolución. Estas resoluciones determinan igualmente las modalidades de aplicación del presente párrafo. 3º. Los productos siguientes Organos, sangre y leche humana, Divisas, billetes de banco y monedas que constituyen medios de pago legales con excepción de billetes y monedas de colección Oro en estado mineral, Oro en bruto, lingotes, granos o nativo y restos de trabajo. Desechos nuevos de industrias de reciclaje. 4º. El oro bajo cualquier forma importado por entidades de emisión. 5º. En las condiciones fijadas por decreto del ministro de hacienda, los navíos, aeronaves, objetos incorporales, motores y redes para la pesca marina prevista en el inciso 2 a 5 del Art. 262. 6º. Los productos de la pesca, en estado natural o que hayan sufrido alguna operación para su conservación con miras a su comercialización importados por las empresas de pesca marina. 7º. Las prótesis dentales importados por los dentistas o profesionales de prótesis dentales. 8º. Las obras de arte originales, las estampillas, objetos de colección o antigüedades cuando la importación se realiza con destino a un establecimiento autorizado por el ministro de la cultura y de la comunicación, las condiciones de aplicación de estas disposiciones procede mediante decreto del ministro de hacienda

III. También se exoneran del impuesto del valor agregado:

1º. La reimportación, por la persona que los exportó, de los bienes en el estado en que fueron exportados y que se benefician de la franquicia de derechos aduaneros o que se hubieran beneficiado si estuviesen sujetos a derechos aduaneros. 2º. La prestación de servicios directamente vinculados a la ubicación de un bien, después de su ingreso en el territorio, bajo uno de los regímenes mencionados en el 2 del 1. 3º. La carena, reparación y transformación de navíos franceses en el extranjero con excepción de aquellas operaciones que se realizan en barcos de placer o deporte. 4º. Las importaciones de bienes remitidos o transportados en un lugar situado en el territorio de otro estado miembro de la comunidad europea y que se hacen objeto por el importador de una entrega exonerada en virtud del inciso 1 del artículo 262 ter.

¹⁴² Art. 164 A Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France.

“Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des disposition de présent code ne peut être déduite”

La norma establece la prohibición para los extranjeros de deducir las cargas señaladas como deducibles de su ingreso total, de conformidad con el C.G.I., lo que por lo general se traduce en la aplicación de la figura de la retención en el fuente. De esta forma, el impuesto que sufragan en Francia es equivalente a la suma de las retenciones practicadas, fenómeno análogo al que encontramos en la legislación tributaria colombiana.

4.5. Estados Unidos de Norteamérica

4.5.1. Generalidades del Sistema

Lo primero que debemos señalar respecto de esta nación, es que es un república federal. Esto significa, en términos de Prétot, que es un Estado "donde se encuentran una pluralidad de ordenamientos constitucionales, con un ordenamiento constitucional mayor, al cual están subordinados, pero también participantes los órganos de los ordenamiento menores."

Lo anterior supone, en el caso de los E.E.U.U, dos niveles de competencias respecto de las materias constitucional, legislativa, jurisdiccional y ejecutiva o administrativa. El primer nivel de estas competencias es ejercido por el Estado Federal, mientras que el segundo estará en cabeza de los Estados federados.

El ámbito de aplicación de cada una de estas funciones viene dada por la Constitución Federal, cuyo reparto de competencias entre los dos niveles genera importantes efectos en lo que respecta a la Hacienda Pública y en especial al tema tributario. El mecanismo de este reparto puede revestir dos modalidades: en la primera, se enumeran las competencias federales, con lo cual se presume que el resto es de competencia de los Estados miembros; en la segunda sucede lo contrario, se enumeran las competencias de los Estados miembros, presumiendo que las demás serán federales.

En el caso de Estados Unidos, se adopta la primera modalidad de reparto de competencias. Es así como el preámbulo de la Constitución señala:

"We the people of the united States, in order to form a more perfect union, establish justice, insure domestic tranquility, provide for the common defense, promote the general welfare, and secure the blessings of liberty to ourselves and our prosperity, do ordain and establish this Constitution of the United States of America."

La décima enmienda claramente establece que los poderes que no se deleguen o prohíban mediante la Constitución [federal] a los Estados federados, se reservan a cada uno de ellos o al pueblo:

"The powers not delegated to the united States by the Constitution, nor prohibited by it to the states, are reserved to the states respectively, or to the people."

Los tributos en un estado federal pueden organizarse de diversas maneras, dependiendo de la particularidades de cada sistema y del Estado mismo. Sin embargo, siguiendo a Robert Bowie y Carl Friedrich¹⁴³, podemos decir que en general hay tres variantes: a) todos los impuestos están a cargo de los Estados federados, quienes deben efectuar una contribución a las autoridades federales para cubrir sus necesidades; b) todos los impuestos están a cargo de las autoridades federales quienes deben contribuir a las necesidades de los estados federados y c) el poder impositivo está subdividido entre el gobierno federal y los estados componentes.

Estado Unidos, al igual que la mayoría de los estados federales, han adoptado la tercera variante, que de hecho permite cierta autonomía fiscal entre el gobierno central y los gobiernos locales. Esta autonomía aumenta o disminuye dependiendo de la forma como la Constitución coordine los ingresos de los dos niveles de gobierno. En el caso de Estados Unidos, el poder¹⁴⁴ impositivo de los Estados federados es muy amplio, como veremos a continuación.

Todos los sistemas federales asignan al gobierno central alguna fuente exclusiva de ingresos. La Constitución norteamericana es muy concisa sobre el tema de los tributos, con solo dos provisiones que regulan de manera expresa el tema. La Sección octava y la Enmienda XVI.

La sección octava establece 6 reglas que cobijan el tema tributario de manera general, a seguir.

La primera, consiste en que el congreso tendrá el poder de imponer y recaudar tributos, tasas, contribuciones, impuestos especiales y exacciones para pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de la Nación; pero todos los impuestos, tasas y contribuciones serán uniformes en el territorio.

La segunda regla otorga total competencia a la federación en relación con el comercio internacional.

La tercera es que los impuestos directos deben ser distribuidos proporcionalmente entre los diferentes estados de acuerdo a su población.

¹⁴³ BOWIE, Robert R. y FRIEDRICH, Carl J. "Estudios sobre Federalismo". Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires, 1958. Pág. 427 y ss.

¹⁴⁴ Precisaremos las implicaciones que este término en un capítulo posterior.

La cuarta regla señala la prohibición para el Congreso de gravar con impuestos directos o indirectos o con tasas los bienes exportados desde cualquier estado miembro. Es una prohibición al comercio interestatal.

La quinta regla establece que las reglamentaciones en materia de recaudación no pueden dar preferencia a los puertos de un determinado estado.

La sexta regla determina que ningún estado podrá establecer impuestos o derechos sobre las importaciones o exportaciones, excepto con propósitos esenciales de inspección, en cuyo caso el producto de su recaude deberá ir a la tesorería federal y además dichas leyes se sujetarán a la revisión y control del Congreso de la República.

La regla impositiva consagrada en la Enmienda XVI, complementa las anteriores y fortalece la hacienda federal. Esta disposición se refiere específicamente al impuesto sobre la renta, tributo que desde entonces se convirtió en una de las principales fuentes de ingreso para la tesorería federal. La norma señala:

"The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without appointment among the several states, and without regard to any census or enumeration".

Esta norma da al Congreso federal poder para establecer y recaudar impuestos sobre las rentas, derivadas de cualquier fuente, sin necesidad de distribuirlos entre los Estados y sin tener en cuenta la población.

Las normas anteriores constituyen el marco constitucional tributario de los Estados Unidos.

A diferencia a la mayoría de los países cuya legislación hemos analizado, puede observarse con claridad que en la Carta norteamericana no se consagran principios generales tributarios, como el principio de capacidad contributiva, de equidad, de igualdad, etc. Las únicas manifestaciones de un principio constitucional expreso que encuentre acogida directa en materia tributaria en E.E.U.U., es el principio de no confiscatoriedad y el principio de generalidad (este último recogido en la *regla primera* señalada atrás :

El principio de no confiscatoriedad se encuentra en la quinta Enmienda y en la sección primera de la Enmienda XIV, en los siguientes términos:

"**Amendment V.** No person shall (...) be deprived from life, liberty, or property, without due process of law, nor shall private property be taken for public use, without just compensation."

"**Section 1.**All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the state wherein they reside. No state shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; **nor shall any state deprive any person of life, liberty, or**

property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws."

Esta dos son las únicas normas constitucionales que consagran principios aplicados en derecho tributario. Sin embargo, la razón de esta ausencia de principios en el texto primario no es un descuido del constituyente. Todo lo contrario. Responde al llamado **Common Law**, por contraste al derecho continental, donde prima la regla del derecho y el sistema del precedente jurisprudencial, éste último como principal mecanismo de hermenéutica y desarrollo jurídico.

Es muy importante tener este factor en cuenta al analizar este tipo de legislaciones, puesto que el significado de los términos legales es fruto de pronunciamientos sucesivos de las Cortes judiciales.

Lo anterior se manifiesta en el hecho de que el Derecho tributario norteamericano no contemple el principio de reserva de ley en relación con los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial. Estos elementos se encuentran implícitos en cada uno de los tributos que se crean, y son establecidos claramente por vía jurisprudencial.

No obstante, cabe notar que el principio de legalidad si se vislumbra, pero con un significado mucho más amplio que el que se le otorga en los sistemas tributarios de Colombia, España, Brasil, y en general de aquellos países que siguen el Derecho continental.

Según Manuela Fernández Junquera¹⁴⁵, el principio de legalidad norteamericano consiste en que el ejercicio del poder tributario no se limita exclusivamente al órgano legislativo, sino que se extiende también al ciudadano, el cual puede participar directamente mediante referéndum. Añade la autora¹⁴⁶:

El artículo XLVIII de la Parte II de la Constitución regula las peticiones de referéndum para la aprobación de determinadas leyes, norma que se interpreta, según la Constitución, **no en el sentido de que dichas leyes deban de ser sometidas a referéndum para su aprobación, sino que mediante las peticiones de referéndum se permite a los votantes actuar sobre proposiciones de leyes que el legislativo se resiste o no quiere adoptar**. Se permite, por tanto, que el ciudadano actúe directamente en el ejercicio del poder tributario. (Subrayas ajenas al texto original)

Lo anterior no significa que la expedición de normas tributarias esté en el legislativo local y en los ciudadanos. Lo que estas líneas denotan es una clara, responsable y consciente participación ciudadana en la creación o supresión de normas tributarias a través del referéndum. Después de todo, en los Estados Unidos de Norteamérica aún se mantiene la

¹⁴⁵ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. La Hacienda Local en un Estado Federal. Ed. Marcial Pons. Madrid, 1994. Pág. 40 y ss.

¹⁴⁶ *Ibidem*. Pág. 41. Ejemplo del ejercicio de esta facultad. Pág. 41 y 42.

idea (aunque no ya tan generalizada), proveniente del Derecho romano, que pagar impuestos no es una obligación sino un privilegio del ciudadano.

Esto conduce, en la práctica, a que el principio de legalidad se aplica a la creación ex novo del tributo, más no específicamente referido a los elementos esenciales. El elemento personal del hecho generador no se determina en términos de sujeto pasivo o responsable, sino que se alude a las personas a las que la administración - recaudador - puede dirigirse para exigir el cobro.

En lo que se refiere a hechos imponibles, las normas son bastante amplias. Sin embargo, los Códigos, que parecen nutrirse de principios de contratación privada, están llenos de definiciones que facilitan la labor interpretativa e integradora que hacen los jueces respecto de las leyes tributarias.

Teniendo presente las observaciones anteriores, analicemos los hechos generadores del impuesto nacional sobre la renta, y del impuesto sobre el valor agregado.

4.5.2. Impuesto sobre la Renta

Como vimos anteriormente, el impuesto sobre la renta es, en principio, un impuesto federal, y por consiguiente nacional, que sigue la regla primera que en materia tributaria señala la Constitución, y que consagra el principio de generalidad:

"(...)all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States."

El impuesto de renta ha sido definido por la jurisprudencia norteamericana de la siguiente forma:

"...a tax relating to the product or income from property or from business pursuits; a tax on the yearly profits arising from property, professions, trade or offices; a tax on a person's income, emoluments, profits, and the like, or the excess thereof over a certain amount. Interstate Bond Co. vs. State Revenue Commission of Georgia., 50 G. A.App.

An excise tax is an indirect charge for the privilege of following an occupation or trade, or carrying on a business; while an income tax is a direct tax imposed upon income, and is as directly imposed as is a tax on land. United States vs. Philadelphia, B & W. R.6, D.C. P1, 262."

Si bien el impuesto de renta es un impuesto directo, como impuesto federal no sigue la regla establecida en la sección octava de la Constitución según la cual los impuestos directos deben ser distribuidos proporcionalmente entre los diferentes estados de acuerdo a su población.

Esto, por cuanto entra a operar la Enmienda XVI que confiere al Congreso la facultad de gravar la renta, sin distribuir su rédito entre los estados federados y sin tener en cuenta a la población.

Por esta razón, el impuesto sobre la Renta se encuentra regulado por el Título 26 del Código Federal Norteamericano, título que constituye el Código Tributario Federal, denominado - Internal Revenue Code -.

Este código, a diferencia de lo que ocurre en países como Brasil, Argentina o España, no contempla conceptos como hecho generador o hipótesis de incidencia¹⁴⁷, o hecho imponible, se limita a plantear definiciones y reglas de sujeción, de las cuales se deben deducir estos elementos y sistematizarlos para poder analizarlos desde nuestro punto de vista. Esto exige, para poder efectuar un análisis comparativo legislativo, que enmarquemos las reglas establecidas en el Código a los conceptos que manejamos respecto de los elementos esenciales de la obligación tributaria, específicamente en cuanto al hecho generador del impuesto de renta.

La sección primera del título 26 del Código Federal establece las reglas de imposición sobre la renta de las personas, expresión que cobija a los individuos o personas naturales, las propiedades fiduciarias y las herencias y sucesiones. Nosotros únicamente estudiaremos el hecho generador del impuesto sobre la renta para las personas naturales, es decir, los individuos.

Podemos afirmar que en E.E.U.U. los individuos son gravados siguiendo un criterio *familiar*. La primera norma que encontramos en el Código Tributario Federal es el ordinal (a) titulado "*individuos casados que presenten declaración de renta conjunta y cónyuges sobrevivientes*". Señala la norma que se establece un impuesto sobre la renta de cada individuo casado que presente una sola declaración con su cónyuge, al igual que un impuesto sobre la renta para cada cónyuge supérstite¹⁴⁸, en ambos casos calculado

¹⁴⁷ Sin embargo, otros conceptos más genéricos como imposición directa e imposición indirecta si se encuentran contemplados en el Derecho norteamericano aunque por vía judicial. **Direct Tax.** One which is demanded from the very persons who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person, in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another. Mill, Pol. Econ. Taxes are divided into direct, under which designation would be included those which are assessed upon the property, person, business, income, etc., of those who are to pay them, and indirect, or those which are levied on commodities before they reach the consumer, and are paid by those upon whom they ultimately fall, not as taxes, but as part of the market price of the commodity.

Indirect tax. Are those demanded in the first instance from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another. Ordinarily all taxes paid primarily by persons who can shift the burden upon some one else, or who are under no legal compulsion to pay them, are considered indirect taxes. Pollock v Farmers'L- & T. Co, 15 S. Ct. 673, 157 U.S. 429, 39 L. Ed. 759.

¹⁴⁸ La Sección 2 del Título 26 define el concepto de cónyuge supérstite - *surviving spouse* - como la persona sujeta al impuesto (A) cuyo cónyuge haya perecido durante cualquiera de los dos años anteriores al año gravable y (B) que mantenga (concepto que implica que la mitad del costo de vida

según las reglas allí establecidas. En el ordinal (b), denominado "cabezas de familia", se establece el impuesto sobre la renta de cada cabeza de familia¹⁴⁹, mientras que en el ordinal (c) se fija un impuesto sobre la renta para los individuos solteros diferentes de cónyuges supervivientes o de individuos cabeza de familia. Finalmente, en lo que respecta a los individuos, el ordinal (d) consagra la imposición a la renta de los individuos casados que presenten declaraciones de renta de manera separada.

Como puede verse, la norma que establece el impuesto sobre la renta no define renta sino que determina los sujetos pasivos¹⁵⁰ del tributo que sean individuos, abarcando a toda persona natural desde el punto de vista de su estado civil - casado, soltero, viudo - en concordancia con su lugar al seno de una familia. Además, especifica dos situaciones muy particulares para las parejas casadas, ya que el impuesto se ve determinado en relación con cada individuo, pero se prevé la posibilidad de que ambos presenten una sola declaración liquidando el impuesto de renta. Incluso, si miramos más adelante, el ordinal (g) trae gran cantidad de reglas respecto del ingreso de un individuo menor de 14 años, localizando la renta en sus padres y previendo varios supuestos posibles para que ese ingreso sea gravado sin romper con el concepto de equidad¹⁵¹.

La Sección 3 establece una regla supletoria en el caso de individuos que no puedan enmarcarse en los supuestos de la Sección 1. Su redacción es general y hace referencia a cualquier individuo que no sea sujeto a impuesto de renta bajo la sección primera (1).

de esa familia es asumido por el contribuyente - taxpayer -) en su hogar una familia en la que para el año gravable esté constituida por una persona dependiente de ella que sea un hijo o hija - nacido o adoptado - y que en relación con él le permita una deducción bajo las normas contempladas en la sección 151.

¹⁴⁹ Este concepto - *head of household* - se define como el individuo que, no estando casado al cierre del año gravable y que no sea un cónyuge sobreviviente, (A) mantenga en su casa una familia que sea, por lo menos durante la mitad del año gravable, el sitio principal de residencia de su hijo - civil o natural - siempre y cuando si está casado le otorgue derecho a descuento; o mantenga a cualquiera otra persona que sea su dependiente y le otorgue derecho a descuento. O (B), mantenga, en las mismas circunstancias anteriores (A) a su padre o madre y le otorguen derecho a descuento.

¹⁵⁰ El Derecho tributario de E.E.U.U. no contempla una clasificación análoga a la que encontramos en Derecho continental sobre subjetividad pasiva tributaria. No existe una diferencia ente contribuyente, responsable o sustituto, se habla únicamente de "tax payer", entendiéndose por tal aquella persona de quien el Gobierno exige una contribución pecuniaria para su apoyo

¹⁵¹(g) Certain unearned income of minor children taxed as if parent's income

(1) In general

(2) Child to whom subsection applies

This subsection shall apply to any child for any taxable year if -

- (A) such child has not attained age 14 before the close of the taxable year, and
- (B) either parent of such child is alive at the close of the taxable year.

(3) Allocable parental tax

(4) Net unearned income

(5) Special rules for determining parent to whom subsection applies

Las normas anteriores permiten concluir que existe un impuesto para todas las personas naturales que recae sobre las rentas que perciben en un año gravable. El concepto de renta, tiene el mismo tratamiento terminológico que se encuentra en las legislaciones que hemos analizado, y que lo ata al proceso de determinación de la base gravable, que en Colombia se denomina renta gravable.

Sin embargo, podemos observar que no hay una definición de renta, aunque, como lo veremos más adelante, dicha definición puede extraerse de las reglas que señalaremos a continuación.

La Sección 61 del Código Tributario define lo que se entiende por *renta bruta*:

"Except as otherwise provided in this subtitle, gross income (*renta bruta*) means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items.....

Establecida la definición de renta bruta, la norma efectúa una lista de los supuestos que le dan origen. Dicha lista es únicamente enunciativa, al tenor de lo dispuesto en el texto entre paréntesis. La lista se compone de los siguientes términos:

- 1) Compensation for services, including fees, commissions, fringe benefits, and similar items;
- 2) Gross income derived from business;
- 3) Gains derived from dealings in property;
- 4) Interest;
- 5) Rents;
- 6) Royalties;
- 7) Dividends;
- 8) Alimony and separate maintenance payments;
- 9) Annuities;
- 10) Income from life insurance and endowment contracts;
- 11) Pensions;
- 12) Income from discharge or indebtedness;
- 13) Distributive share of partnerships gross income;
- 14) income in respect of a decedent; and
- 15) Income from an interest in an estate or trust."

Más adelante, las Secciones 71 a 139 señalan algunos ingresos que se incluyen¹⁵² específicamente bajo el concepto de renta bruta, al igual que señala otros ingresos que no constituyen renta bruta para el contribuyente¹⁵³.

¹⁵² [§ 71](#). Alimony and separate maintenance payments. [§ 72](#). Annuities; certain proceeds of endowment and life insurance contracts. [§ 73](#). Services of child. [§ 74](#). Prizes and awards. [§ 75](#). Dealers in tax-exempt securities. (76. **Repealed**.) [§ 77](#). Commodity credit loans. [§ 78](#). Dividends received from certain foreign corporations by domestic corporations choosing foreign tax credit. [§ 79](#). Group-term life insurance purchased for employees. [§ 80](#). Restoration of value of certain securities. (81. **Repealed**.) [§ 82](#). Reimbursement of moving expenses. [§ 83](#). Property **transferred** in connection with performance of services. [§ 84](#). Transfer of appreciated property to political

En la Sección 63, el Código Tributario contempla el concepto de renta gravable, es decir, la base gravable del impuesto. Esta definición es muy particular porque reviste dos modalidades dependiendo del procedimiento que utilice el declarante al determinar sus deducciones. La regla general es que la expresión renta gravable - *taxable income* - significa la renta bruta menos las deducciones contempladas en el capítulo, diferentes a las deducciones estándar (relacionadas en el numeral (c) de la Sección 63). Esta regla conoce una excepción: el declarante que no desglosa sus deducciones, es decir, no las especifica - *itemize* -, la renta gravable es la renta bruta ajustada¹⁵⁴ menos las deducciones estándar y las deducciones por exenciones personales:

"In the case of an individual who does not elect to itemize his deductions for the taxable year, for purposes of this subtitle, the term "taxable income" means the adjusted gross income, minus (1) the standard deduction, and (2) the deduction for personal exemptions provided in section 151."

Las normas que hemos señalado constituyen las reglas generales que delimitan el concepto de renta a nivel federal para las personas naturales.

En lo que se refiere a las personas jurídicas, el hecho generador del impuesto se contempla en la Sección 11:

"A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation."

organizations. [§ 85](#). Unemployment compensation. [§ 86](#). Social security and tier 1 railroad retirement benefits. [§ 87](#). Alcohol fuel credit. [§ 88](#). Certain amounts with respect to nuclear decommissioning costs. (89. **Repealed.**) [§ 90](#). Illegal Federal irrigation subsidies.

¹⁵³ [§ 101](#). Certain death payments. [§ 102](#). Gifts and inheritances. [§ 103](#). Interest on State and local bonds. (103A. **Repealed.**) [§ 104](#). Compensation for injuries or sickness. [§ 105](#). Amounts received under accident and health plans. [§ 106](#). Contributions by employer to accident and health plans. [§ 107](#). Rental value of parsonages. [§ 108](#). Income from discharge of indebtedness. [§ 109](#). Improvements by lessee on lessor's property. [§ 110](#). Qualified lessee construction allowances for short-term leases. [§ 111](#). Recovery of tax benefit items. [§ 112](#). Certain combat zone compensation of members of the Armed Forces. [§ 114](#). **Repealed.**) [§ 115](#). Income of States, municipalities, etc. (116. **Repealed.**) [§ 117](#). Qualified scholarships. [§ 118](#). Contributions to the capital of a corporation. [§ 119](#). Meals or lodging furnished for convenience of employer. [§ 120](#). Amounts received under qualified group legal services plans. [§ 121](#). Exclusion of gain from sale of principal residence. [§ 122](#). Certain reduced uniformed services retirement pay. [§ 123](#). Amounts received under insurance contracts for certain living expenses. (124. **Repealed.**) [§ 125](#). Cafeteria plans. [§ 126](#). Certain cost-sharing payments. [§ 127](#). Educational assistance programs. (128. **Repealed.**) [§ 129](#). Dependent care assistance programs. ^[2] Editorially supplied. Section 129 added by Pub. L. 97-34 without corresponding amendment of part analysis. [§ 130](#). Certain personal injury liability assignments. [§ 131](#). Certain foster care payments. [§ 132](#). Certain fringe benefits. (133. **Repealed.**) [§ 134](#). Certain military benefits. [§ 135](#). Income from United States savings bonds used to pay higher education tuition and fees. [§ 136](#). Energy conservation subsidies provided by public utilities. [§ 137](#). Adoption assistance programs. [§ 138](#). Medicare+Choice MSA. [§ 139](#). Cross references to other Acts.

¹⁵⁴ Este concepto - adjusted gross income - se encuentra definido en la Sección 62 y consiste en la renta bruta menos las deducciones contempladas en la lista allí señalada.

Como puede observarse, el hecho generador del tributo para las personas jurídicas es también la percepción de ingresos en el año gravable, siendo su base gravable la "renta gravable". Las reglas generales que permiten determinar la renta gravable son las mismas que se establecen para los individuos, en especial el concepto de renta bruta, al cual nos referimos anteriormente.

Lo que es importante en este momento, es hacer una precisión sobre el término - *corporation* -. Esta expresión se define en la Sección 7701 e incluye todo tipo de sociedad que se constituya bajo las normas de los Estados Unidos. Las corporaciones - sociedades - extranjeras se clasifican como corporaciones para efecto del impuesto sobre la renta siguiendo unos criterios especiales, principalmente relacionados con la vinculación de la renta que perciban al interior del territorio norteamericano.

Del análisis del Código Tributario Federal, es claro que en su normativa no se contempla una definición de "renta", lo que nos obliga a extraerlo de otras fuentes.

El Merriam Webster Dictionary define renta como una ganancia, por lo general en dinero o apreciable en dinero, que se deriva del trabajo, de la propiedad o de una actividad comercial. Por su parte el diccionario legal Blacks Law Dictionary, caracterizado por construir sus definiciones a partir de pronunciamientos judiciales de las diferentes Cortes, establece:

"Income: The return in money from one's business, labor or capital invested; gains, profits or private revenue. The gain derived from capital, from labor or effort, or both combined, including profit or gain through sale or conversion of capital; income is not a gain accruing to capital or a growth in the value of the investment, but is a gain, profit, something of exchangeable value, proceeding from property, severed from the capital, however invested or employed, and coming in, being derived, that is, received or drawn by the recipient for his separate use, benefit and disposal. *Goorich v Edwards*. 41 S.Ct. 390, 255 vs. 527.

The true increase in amount of wealth which comes to a person during a stated period of time. *Commissioner of Corporations and Taxation v Filoon*, 310 Mass 378, 38N. E. 2d 693, 700."

Adicionalmente, considerando que los estados federados están facultados para establecer un impuesto sobre la renta, encontramos que muchos miembros de la Unión efectivamente consagran este tributo como fuente de ingreso para su territorio. Tomemos el ejemplo del estado de Washington. Su Código general establece, en el artículo segundo, la definición de *impuesto sobre la renta*, y señala que es el tributo que se impone sobre, o que se determina por el ingreso neto al que se llega después de deducir las expensas de la renta bruta.

En consecuencia, podemos concluir que el concepto de "renta" que se utiliza en la legislación norteamericana federal (aunque perfectamente podemos extenderlo a las legislaciones federadas) sigue la misma idea planteada en las consideraciones generales del presente capítulo, es decir, es un impuesto que recae sobre la ganancia beneficio, o algo con valor de cambio, que provenga del patrimonio o del capital y del que pueda

disponer quien lo recibe. Debemos señalar que no constituye renta en E.E.U.U. el mayor valor del capital o un crecimiento inherente de una inversión, precisamente porque *per se* no es un ingreso del que pueda disponer su beneficiario, a menos, claro está, que enajenara el bien.

4.5.3. Impuesto Sobre las Ventas - Sales Tax -

El estudio del impuesto sobre las ventas en los Estados Unidos presenta varias peculiaridades que se originan en la misma Constitución Política. Como dijimos atrás, E.E.U.U es una Nación que ha adoptado un sistema de gobierno federal, bajo la modalidad de delegación centrípeta, es decir de los Estados federados a la Unión.

La Sección octava de la Constitución permite que el Congreso cree impuestos directos e indirectos. Sin embargo, esta competencia, en lo que respecta a los impuestos indirectos, y en especial al impuesto sobre las ventas, no es excluyente con las facultades impositivas de cada uno de los Estados federados, es más, no ha sido ejercida por el Estado federal.

En Estados Unidos, el impuesto sobre las ventas no es un impuesto nacional, sino que se le ha tratado siempre como un impuesto estatal. Adicionalmente, no existe una regulación general federal en relación con este tributo, como si ocurre en otros países federales como por ejemplo Brasil, que tiene un Código Tributario Nacional que fija el hecho generador para los impuestos que gravan las ventas y las demás etapas de producción de los bienes, lo cual facilita la integración y la armonía fiscal entre los Estados.

En Estados Unidos cada Estado federado tiene su propia regulación respecto del impuesto sobre las ventas, situación que no permite establecer reglas generales que se adecuen exactamente a las múltiples legislaciones que rigen el tributo en territorio norteamericano. **El impuesto sobre las ventas en los Estados Unidos es un impuesto al detal, gravando solamente aquellos bienes o servicios que cada Estado federado determine.**

Empero, dada la importancia de este impuesto, decidimos analizarlo a la luz de las legislaciones de dos Estados - Washington y California - que hemos tomado como textos prototipo.

Ambos Estados cuentan con un Código Estatal, dividido por títulos y secciones, siguiendo el modelo federal. Cada título regula un tema, de la misma forma como en países como Colombia o como Francia se tiene un Código para cada materia. El Código Estatal, al igual que el Código Federal, equivaldría a tomar cada uno de nuestros Códigos - Civil, Comercial, Administrativo, de Minas, de Aguas, Financiero, etc. - y unificarlos en un solo texto en donde cada código correspondería a un título y cada sección a uno o varios artículos.

En el Estado de Washington, el tema tributario se regula en el título 82. En lo que atañe al impuesto sobre las ventas, la sección 08.020. establece:

There is levied and there shall be collected a tax on each *retail sale* in this state equal to six and five-tenths percent of the *selling price*.

Al igual que en la mayoría de las legislaciones, la norma donde se contempla el hecho generador del impuesto se limita a señalar que éste se causa por la venta al detalle - *retail sale* -, lo que en realidad no arroja mayores luces al asunto.

La importancia de la definición viene dada por el hecho de que el sistema legal norteamericano esté obsesionado con las definiciones, destinando en cada código una gran cantidad de normas - e incluso títulos completos - a este fin. Esta situación puede confundir al principio por las múltiples remisiones que se hacen entre las diferentes secciones, que no solo dependen de las definiciones generales, sino que muchas veces acuden entre si a las definiciones especiales establecidas en varias secciones o títulos del Código, lo que hace la labor de integración más dispendiosa. Por otra parte, desde una perspectiva favorable, este sistema garantiza que todos los que logren "manejar y moverse" en las normas del código, siempre utilizarán las mismas definiciones y conceptos, lo que facilita la comunicación y univocidad entre los actores.

La sección 04.050 define los términos más importantes. Por venta al detalle o *retail sale* se entiende, en primer lugar, toda venta de bienes tangibles, incluyendo artículos producidos, fabricados o impresos, a cualquier persona con independencia de la naturaleza del negocio de ésta. Los numerales (2) a (6) amplían la definición a varios conceptos que podrían sintetizarse en:

- La venta o cobro que se efectúe por el consumo o por los servicios que se presten en relación con ciertas actividades señaladas expresamente en los ordinales (a) a (g) del numeral (2);
- la prestación de servicios personales, comerciales o profesionales a personas que realicen las actividades allí descritas (ordinales (a) á (g) del numeral (3);
- el arrendamiento o leasing de bienes a consumidores u operadores;
- el servicio telefónico
- la venta de software empacado.

De los conceptos mencionados en esta lista, la sección 08.010 precisa lo que debe entenderse por vendedor, por consumidor y por comprador, que en muchos de los hechos imposables señalados en la ley determinan la causación del impuesto.

Así, vendedor significa cualquier persona, incluyendo el estado, sus departamentos e instituciones (salvo cuando éstos venden entre si), que realicen ventas (bajo las descripciones antes hechas) a un comprador o consumidor, directa o indirectamente.

Comprador y consumidor se definen, y la norma precisa - sin limitarse a lo allí establecido -, a cualquier individuo, receptor, asignatario, fiducia, propietario fiduciario, sucesión o

herencia, firma, *partnership*, *joint venture*, club, compañía, corporación, asociación, fundación, o cualquier grupo de individuos que actúen como una unidad - cualquiera que sea su naturaleza -, como también el Estado, sus departamentos, instituciones y cualquier subdivisión política, con independencia de las actividades que se realicen o las funciones que cumplan, como también los Estados Unidos o sus entidades.

Como puede observarse las definiciones buscan abarcar cualquier situación posible, a la vez que permiten a cualquier persona saber a ciencia cierta si su acto está o no está gravado con el impuesto.

En el Estado de California, el tema impositivo se regula en las secciones 25120 y siguientes y en las secciones 6001 y siguientes.

El impuesto sobre las ventas se regula en las secciones 6001 y siguientes, las cuales conforman, según la sección 6001, la ley del impuesto sobre las ventas y el uso - Sales and Use Tax Law -.

El hecho generador del impuesto se establece en la sección 6051 y 6051.1, 6051.2, 6051.3 y 6051.4:

"6051. For the privilege of selling tangible personal property at retail a tax is hereby imposed upon all retailers at the rate of 21/2 percent of the gross receipts of any retailer from the sale of all tangible personal property sold at retail in this state....."

Hemos citado solamente una de las normas mencionadas, puesto que la diferencia entre las cuatro radica en el ámbito de aplicación temporal de cada una de ellas, que se estableció de manera sucesiva y con tarifas diferentes. Por lo demás, el presupuesto de hecho se mantiene sin sufrir cambios.

La redacción de esta norma también debe leerse en relación con las definiciones de los conceptos que contiene.

La sección 6006 define la expresión "venta" - *sale* -, y particulariza ciertos supuestos que se entienden abarcados por dicha expresión.

6006. "Sale" means and includes:

(a) Any transfer of title or possession, exchange, or barter, conditional or otherwise, in any manner or by any means whatsoever, of tangible personal property for a consideration. "Transfer of possession" includes only transactions found by the board to be in lieu of a transfer of title, exchange, or barter.

(b) The producing, fabricating, processing, printing, or imprinting of tangible personal property for a consideration for consumers who furnish either directly or indirectly the materials used in the producing, fabricating, processing, printing, or imprinting.

(c) The furnishing and distributing of tangible personal property for a consideration by social clubs and fraternal organizations to their members or others.

(d) The furnishing, preparing, or serving for a consideration of food, meals, or drinks.

(e) A transaction whereby the possession of property is transferred but the seller retains the title as security for the payment of the price.

(f) A transfer for a consideration of the title or possession of tangible personal property which has been produced, fabricated, or printed to the special order of the customer, or of any publication.

(g) Any lease of tangible personal property in any manner or by any means whatsoever, for a consideration, except a lease of:

(1) Motion pictures or animated motion pictures, including television, films, and tapes.

(2) Linen supplies and similar articles when an essential part of the lease agreement is the furnishing of the recurring service of laundering or cleaning the articles.

(3) Household furnishings with a lease of the living quarters in which they are to be used.

(4) Mobile transportation equipment for use in transportation of persons or property as defined in Section 6023.

(5) Tangible personal property leased in substantially the same form as acquired by the lessor or leased in substantially the same form as acquired by a transferor, as to which the lessor or transferor has paid sales tax reimbursement or has paid use tax measured by the purchase price of the property. For purposes of this paragraph, "transferor" shall mean the following:

(A) A person from whom the lessor acquired the property in a transaction described in subdivision (b) of Section 6006.5.

(B) A decedent from whom the lessor acquired the property by will or the laws of succession.

(6) A mobilehome, as defined in Sections 18008 and 18211 of the Health and Safety Code, other than a mobilehome originally sold new prior to July 1, 1980, and not subject to local property taxation.

(7) Paragraphs (1) and (5) and Section 6094.1 shall not apply to rentals or leases of video cassettes, video tapes, and video discs for private use under which the lessee or renter does not obtain or acquire the right to license, broadcast, exhibit, or reproduce the video cassette, video tape, or video disc".

Además, la Sección 6007 precisa el concepto de venta al detalle - *retail sale* - como una venta por cualquier concepto diferente a *revender en el curso normal de los negocios*, y establece una regla respecto del vendedor intermedio que no comercie en el Estado. Estas dos normas son complementadas por los numerales 1, 3, 5 y 6 de la Sección 6006, referidas a los arriendos, ventas ocasionales y ventas a través de subastas¹⁵⁵.

¹⁵⁵6006.1. The granting of possession of tangible personal property by a lessor to a lessee, or to another person at the direction of the lessee, is a continuing sale in this state by the lessor for the duration of the lease as respects any period of time the leased property is situated in this state, irrespective of the time or place of delivery of the property to the lessee or such other person.

6006.3. "Lease" includes rental, hire and license. "Lease" does not include a use of tangible personal property for a period of less than one day for a charge of less than twenty dollars (\$20) when the privilege to use the property is restricted to use thereof on the premises or at a business location of the grantor of the privilege. Where a contract designated as a lease binds the lessee for a fixed term and the lessee is to obtain title at the end of the term upon the completion of the required payment or has the option at that time to purchase the property for a nominal amount, the contract shall be regarded as a sale under a security agreement from its inception and not as a lease. In the case of a

De la comparación entre las legislaciones de estos dos estados, claramente se encuentran muchas diferencias no solo en las tarifas que se utilizan para el impuesto sobre las ventas, sino en los hechos que generan el impuestos. La más evidente es que si bien en ambos Estados se grava la venta de bienes corporales muebles, en Washington el concepto de venta es muchos más amplio e incluye la prestación de ciertos servicios. En el Estado de California el impuesto sobre las ventas - *sales tax* - no incluye la prestación de servicios de ninguna índole.

Las diferencias se acentúan si nos detenemos en los bienes que se gravan en cada Estado, el modo de determinación y recaudo del impuesto, y las definiciones que se utilizan, que como destacamos atrás son muy numerosas.

Estos son tan solo dos de los más de 50 Estados que hoy conforman a los Estados Unidos, cada uno de ellos con una legislación diferente, en mayor o menor grado, para el impuesto sobre las ventas.

No en vano el Gobierno federal ha sugerido en varias ocasiones que los Estados establezcan reglas similares para el impuesto sobre las ventas, la última con ocasión del vencimiento de la moratoria para gravar al comercio electrónico el próximo octubre del año 2001.

contract designated as a lease with any state or local governmental body, or any agency or instrumentality thereof, the lessee shall be treated as bound for a fixed term notwithstanding any right of the lessee to terminate the contract in the event that sufficient funds are not appropriated to pay amounts due under the contract.

6006.5. "Occasional sale" includes all of the following: (a) A sale of property not held or used by a seller in the course of activities for which he or she is required to hold a seller's permit or permits or would be required to hold a seller's permit or permits if the activities were conducted in this state, provided that the sale is not one of a series of sales sufficient in number, scope, and character to constitute an activity for which he or she is required to hold a seller's permit or would be required to hold a seller's permit if the activity were conducted in this state.

(b) Any transfer of all or substantially all the property held or used by a person in the course of those activities when after the transfer the real or ultimate ownership of the property is substantially similar to that which existed before the transfer. For the purposes of this section, stockholders, bondholders, partners, or other persons holding an ownership interest in a corporation or other entity are regarded as having the "real or ultimate ownership" of the property of the corporation or other entity.

(c) A sale of property, other than hay, by a producer of hay, provided that the sale is not one of a series of sales sufficient in number, scope, or character to constitute an activity for which the producer would be required to hold a seller's permit if the producer were not also selling hay.

6006.6. "Sale" includes any sale at an auction in respect to tangible personal property which is sold to a successful bidder at the auction upon an agreement or understanding at the time of the sale that the property involved either will not be delivered to the successful bidder or that any amount which he may pay for the property pursuant to the sale will be returned to him. The tax shall be computed in such case upon the amount of the successful bid.

Aunque aún no es el momento plantear las conclusiones que un análisis arroja cuando se comparan legislaciones como la norteamericana y la colombiana o la española en este impuesto, si podemos afirmar de antemano que es muy improbable armonizarlas, especialmente en cuanto al impuesto sobre el valor agregado. Un impuesto a las ventas como el norteamericano, que comparte un número tan reducido de características con el impuesto sobre la ventas que se utiliza en las legislaciones latinoamericanas (a excepción de Brasil) o europeas, difícilmente puede asimilarse a éstas desde un punto de vista legal. Mucho más difícil sería la integración desde un punto de vista jurisprudencial, por el particular *modus operandi* del sistema jurídico del common law, donde opera la regla del precedente judicial, en contraste con el derecho continental y su aplicación jurisdiccional.

Empero, en este caso va a ser la misma estructura del nuevo mercado la que impulse la armonización. Para el impuesto de renta esto no se presenta como un reto imposible, aunque si será necesario determinar y delimitar, mediante acuerdos bilaterales o multilaterales la forma como se han de gravar las ganancias derivadas de las actividades desarrolladas a través del comercio electrónico. Para el impuesto sobre las ventas, el panorama es más difuso. Al menos existe un punto de partida - en todos los países existe un impuesto que grava la venta de bienes corporales muebles -.

5. Análisis Comparativo

Consideramos útil destacar las notas características más importantes del hecho generador del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor agrado en las legislaciones estudiadas, a efecto de sintetizar los puntos sobre los cuales las legislaciones prototipo son homogéneas y por ende aptas para una integración a nivel global, circunstancia de gran valor para la normativa tributaria aplicable al comercio electrónico.

5.1. Generales

- Constitucionalmente, todos los países consagran normas tributarias – principios – que son límite y guía para el legislador al momento de crear un tributo. No obstante, hay países como España Italia y Brasil que los desarrollan con mayor profundidad en la Carta, mientras que otros, como Francia, Argentina y Estados Unidos, son parcos en materia constitucional tributaria, así los códigos y leyes suplan esta deficiencia.
- Los países organizados bajo un gobierno federal, fijan desde su Constitución las competencias legislativas en materia tributaria. Bajo este esquema, el impuesto sobre la renta se presenta como un impuesto nacional, tanto desde el punto de vista normativo como desde el punto de vista práctico, al igual que el impuesto sobre el valor agregado, en oposición a otros tributos que son de aplicación local.

- España y Brasil son los únicos países que establecen normas especiales organizadas sistemáticamente, referidas a los derechos y las garantías de los contribuyentes, permitiendo una mayor “participación”, “conciencia” tributarias, de aquellos que están llamados a contribuir a las cargas del Estado, mientras que otorgan un mayor soporte a la seguridad jurídica.
- Todos los Estados estudiados tienen una ley especial que contiene las disposiciones tributarias generales, bien bajo la forma de un Código - Francia y Estados Unidos -, o bien como una recopilación de leyes independientes – España, Argentina, Brasil e Italia – .
- Debido al sistema del *precedente jurisprudencial* imperante en la legislación norteamericana y en general en sistema jurídico anglosajón, en materia de principios y alcance de las definiciones y expresiones técnicas es necesario acudir a los pronunciamientos judiciales, sin los cuales las normas jurídicas, entre ellas las tributarias, quedan desprovistas de todo sentido.

5.2. Impuesto Sobre la Renta

- Todos los países contemplan disposiciones sistemáticamente organizadas para el impuesto sobre la renta. Se establecen dos grupos de normas que pueden o no complementarse: un grupo de normas regula el impuesto sobre la renta para las personas físicas, mientras que otro grupo de normas regula lo relativo al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Las entidades sin personalidad jurídica son tratadas de diversa forma en cada legislación. Se pueden asimilar a personas jurídicas o naturales, gravar directamente a los asociados o establecer un régimen especial dentro del impuesto sobre la renta. Los Estados suelen utilizar una combinación de las fórmulas anteriores, buscando no dejar por fuera a ninguna de estas entidades.
- Al comparar las diversas definiciones del hecho generador del impuesto sobre la renta, se puede afirmar que en todos los países se grava la potencial disponibilidad jurídica o económica de la renta. Esta última expresión alude al producto, ganancia, beneficio al algo con valor de cambio, que provenga del capital o del patrimonio, del trabajo o de una combinación de ambos.
- En desarrollo del principio de capacidad contributiva, ningún país grava el 100% de la renta que percibe un sujeto pasivo. Para determinar el impuesto a cargo del contribuyente, se deben restar aquellos conceptos que la ley contempla como deducciones – gastos – en los que el sujeto pasivo debe incurrir para obtener ese ingreso.
- Todos los países estudiados, a excepción de Estados Unidos, clasifican los ingresos de las personas físicas en categorías – renta de capital, rentas de trabajo, renta por actividades industriales y comerciales, rentas especiales, etc. –, y a cada categoría

se le reconocen deducciones relacionadas directamente con ella. La suma de los ingresos percibidos en cada grupo, una vez restadas las deducciones, es lo que en realidad constituye la renta que va a estar sujeta a impuesto¹⁵⁶.

- En cada Estado Prototipo se percibe el reconocimiento que el legislador nacional hace sobre la naturaleza del contribuyente. Existe una conciencia de quien se grava es un a persona y no un objeto (incluso en el caso de las personas jurídicas donde finalmente a quien se grava es a los socios) y que por tanto, la estructura impositiva debe estar construida partiendo de esa base. Fruto de esta visión, todos los países, especialmente Estados Unidos, tienen reglas jurídicas que gravan de forma diferente a una persona dependiendo de si tiene una esposa, uno o varios hijos, personas a cargo, etc. Además, reconoce pequeños conceptos (olvidados por muchas otras legislaciones) por medio de deducciones y tipos reducidos, como por ejemplo el mercado de la familia, la educación, la salud, los servicios públicos, la gasolina, en fin, todos esos gastos indispensables para que una persona pueda llevar una vida digna.
- El Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, llamado en la mayoría de los países Impuesto a las Sociedades, tiene el mismo hecho generador que encontramos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. La diferencia entre el gravamen sobre la renta a las personas físicas y el impuesto de renta a las personas jurídicas estriba básicamente en la determinación del beneficio gravable y en el tema de las deducciones. Lo anterior, por cuanto se parte del concepto de **lucro**, atado directamente con la depuración de la renta y por ende con varios conceptos de la ciencia contable, de tal forma que lo que se grava es la diferencia de la situación patrimonial de una sociedad o entidad entre el inicio del período fiscal y su culminación. Responde, en síntesis, a los ingresos netos recibidos en un período, más o menos la variación de la composición patrimonial.
- Se destaca el caso francés, que presenta un esquema particular en relación con el impuesto a las sociedades, puesto que se rige por las disposiciones sobre ingresos por beneficios industriales y comerciales – segunda categoría – del impuesto sobre la renta de las personas físicas, limitando las normas especiales a otros aspectos como fechas, bases de cobro, situaciones de déficit, pendientes de ejercicio, plazos para declarar, etc.
- La legislación Italiana también se aparta de los demás modelos legislativos del impuesto sobre la renta en lo que atañe a las entidades sin personalidad jurídica como partnerships, comunidades y otras asociaciones. Estas entidades no se asimilan ni a las personas jurídicas ni a las personas naturales, sino que se localiza el gravamen directamente en el beneficiario de los ingresos – asociados – quienes tributarán sobre él bajo la modalidad que les corresponda: impuesto sobre la renta en

¹⁵⁶ Una vez realizada toda la depuración para determinar la base gravable del impuesto – renta líquida gravable - .

caso de que el asociado sea una persona natural, o impuesto a las sociedades en caso que el asociado sea una personas jurídica.

5.3. Impuesto Sobre el Valor Agregado

- El impuesto sobre el valor agregado es un tributo generalizado en el mundo cuyo hecho generador se divide en tres supuestos básicos: la entrega o venta de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes corporales muebles.
- Los casos Estados Unidos y Brasil se destacan dentro de los países analizados, ya que ninguno de ellos contempla un impuesto al valor agregado IVA bajo la estructura Europea y Latinoamericana. Estados Unidos tiene un impuesto a las ventas que es monofásico, que grava la venta de bienes y la prestación de servicios al detal, sin contemplar en su hecho generador norma alguna en relación con las importaciones. Brasil no tiene un IVA sino tres impuestos al consumo, de los cuales el ICMS y el IP se asemejan al sistema del valor agregado pero sin ser equivalente a él.
- La Entrega de bienes (venta en Argentina) se define como toda transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. Este es el elemento que se encuentra en las definiciones legales de cada país, claro está, con algunos matices en la redacción. España, Francia e Italia contemplan normas prácticamente iguales, lo cual era de esperarse considerando que todos forman parte de la Comunidad Europea y deben acoplarse a las Directivas de la Comunidad.
- La transferencia del poder de disposición debe ser a título oneroso para que se cause el impuesto, gravando las transmisiones del dominio a título gratuito solo excepcionalmente.
- Las diferentes legislaciones prevén algunas ficciones que amplían el alcance del concepto “venta” o “entrega”, de tal forma que se grava el autoconsumo externo e interno de bienes, el cambio de afectación de bienes de un sector de la actividad empresarial a otro, y algunas otras actividades según la política fiscal de cada país. En este aspecto es preciso destacar que Francia no contempla la figura del autoconsumo, sino que trata directamente el efecto del mismo a través de las deducciones, con lo cual evita acudir a ficciones y obtiene en mismo resultado que en los demás países.
- La prestación de servicios, que también debe ser a título oneroso, no se define en ninguna de las legislaciones prototipo. Su concepto se delimita de forma residual, siendo prestación de servicios toda operación que no consista en una entrega de bienes o una importación. Suele complementarse esta idea con una lista, usualmente enunciativa, de operaciones legalmente consideradas como prestación de servicios, entre las cuales encontramos el arrendamiento de bienes, las licencias de explotación de derechos, la venta de software diseñado individualmente y en general, las obligaciones de hacer y de no hacer.

- Las importaciones, en todos los casos, implican la entrada al territorio de cada Estado de bienes corporales muebles provenientes de otro Estado (expresión esta última que cubre zonas francas y otras figuras en la Comunidad Europea). Salvo por esta definición, cada Estado contempla sus propias reglas sobre lo que grava o no con el IVA o con el arancel, motivado por razones de las más variada naturaleza (por la naturaleza de los bienes, por acuerdos internacionales, por el uso de los bienes, por el destino final, por política social, económica, etc.)
- Para los países miembros de la Unión Europea existe un cuarto hecho generador del IVA: las adquisiciones intracomunitarias, hecho motivado para evitar las distorsiones en la política comercial de los Estados y la Unión, que busca además facilitar la integración de los Estados y evitar la competencia comercial y tributaria. Su definición es más o menos idéntica en las legislaciones de los países miembros de la Comunidad: *la obtención de poder disponer como propietario (Francia) o poder de disposición (España e Italia) sobre bienes corporales muebles, expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, por el vendedor, adquirente o por su cuenta, con destino al adquirente, a partir de otro Estado miembro de la Comunidad Europea.*

III. **Ámbito de Aplicación Espacial de la Ley Tributaria**

1. **Concepto y Alcances**

1.1. **Principios Influyentes del Derecho Internacional Público**

En el capítulo anterior se esclareció conceptualmente el concepto de hecho generador del tributo, describiendo además la forma como éste se contempla y se regula en los impuestos prototipo - Renta e IVA - de diversos Estados. Con este marco, podemos iniciar el análisis del Principio de Territorialidad Tributario, por lo que debemos ocuparnos, en primer lugar, de su aspecto general, aquel aspecto que comparte con las demás ramas jurídicas, y que alude a la *aplicación de la ley tributaria en el espacio*.

El ámbito de aplicación de cualquier norma jurídica puede resumirse, siguiendo a Aftalión, Olano y Villanova, en la siguiente afirmación:

"De acuerdo con una norma básica del Derecho Internacional público contemporáneo, los ámbitos de validez de los ordenamientos jurídicos estatales se determinan por su territorio, y el imperio de un Estado no va más allá de los límites de su territorio"¹⁵⁷.

Es internacionalmente reconocido que un Estado se considera como un sujeto de derecho internacional. La carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados, aprobada por la Naciones Unidas, señala como derechos fundamentales de los Estados, entre otros:

- Igualdad soberana de los Estados.
- No intervención.
- Igualdad de Derechos y libre determinación de los pueblos.
- Cooperación internacional para el desarrollo.
- Respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales.
- Soberanía, integridad territorial e independencia política.

De estos derechos, verdaderos principios de derecho internacional público, queremos destacar el último, la *soberanía y la integridad territorial e independencia política*. Según Marco Gerardo Monroy, el respeto a la independencia política alude a la soberanía, y su consecuencia en virtud de la cual se tiene la jurisdicción exclusiva en asuntos de orden interno¹⁵⁸. Este principio se encuentra contemplado expresamente en el artículo 2° de la Carta de la ONU y en el artículo 8° de la Convención sobre derechos y deberes fundamentales de los Estados de Montevideo, así:

"ningún Estado tiene derecho a intervenir en los asuntos internos, ni en los externos de otro Estado".

¹⁵⁷ AFTALIÓN, E. , GARCÍA OLANO, F y VILLANOVA, J. Introducción al Derecho. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1960. Pág 467 y ss.

¹⁵⁸ MONROY CABRA, Marco Gerardo. Derecho Internacional público. Editorial TEMIS. Bogotá, 1998. Pág. 191

Este principio, aplicado al territorio de un Estado, constituye un principio autónomo, denominado *Supremacía Territorial*, que consiste en que un Estado no puede intervenir en el territorio de otro y debe abstenerse de realizar actos de carácter oficial en espacios de supremacía extranjera sin permiso del Estado territorial¹⁵⁹. En armonía con este principio, se encuentra el artículo 15 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, que señala que la jurisdicción de los Estados en los límites del territorio nacional se ejerce igualmente sobre todos los habitantes, sean nacionales o sean extranjeros.

Los principios a los que nos hemos referido determinan que cada Estado ejerce su competencia normativa dentro de determinado territorio¹⁶⁰, excluyendo por consiguiente a todos los demás Estados. Según Kelsen¹⁶¹, "estos órdenes normativos designados como Estados, se caracterizan precisamente por el hecho de que sus ámbitos espaciales de validez se encuentran limitados...Dicha limitación significa que las medidas coactivas, las sanciones establecidas por ese orden tienen que ser aplicadas únicamente en este territorio y ejecutarse dentro de él".

En el mismo sentido encontramos a Berliri, que reconoce que la regla fundamental es que las normas dictadas por un Estado, por las regiones y dentro de sus límites, las provincias y los municipios, obligan en todo el territorio nacional, y esto aunque se trate de normas jurídicas con eficacia meramente local. Una ley extranjera nunca va a tener eficacia en estos sentidos a menos que la misma ley territorial se la otorgue, nacionalizándola, como ocurre con las reglas del reenvío y las normas de conflicto en Derecho internacional privado.

Ahora bien, el Estado, como todo ente que actúa, requiere de una capacidad para realizar las actividades que le son propias, encaminadas a cumplir con sus fines, dentro del ámbito que le compete. Respecto de esta competencia, la doctrina diferencia dos clases, una territorial y otra personal, es decir, una referida a los bienes que se encuentran dentro del territorio de un Estado y otra, referida a las personas que habitan ese territorio.

De todas las actividades que debe desarrollar un Estado, se destaca aquella actividad que tiene por fin procurarse los recursos necesarios para cumplir con sus objetivos, razón por la cual encuentra en los tributos, y dentro de éstos a los impuestos, su más importante fuente de ingresos. Por esta razón, siglos atrás se le otorgó al Estado la facultad de crear tributos, exacciones obligatorias en cabeza de las personas, encaminadas a financiar los gastos de éste.

¹⁵⁹ *Ibidem*. Pág. 192

¹⁶⁰ Geográficamente, comprende la superficie terrestre, el subsuelo, el espacio atmosférico que se encuentra debajo y encima de dicha superficie terrestre. Como características del territorio encontramos, por una parte, la estabilidad puesto que la colectividad que se encuentra sobre él lo hace con cierto ánimo de permanencia; por otra parte el territorio es limitado, por cuanto responde a unos límites físicos dados por la naturaleza.

¹⁶¹ Teoría general, pág. 219. Citado por AFTALIÓN, E., GARCÍA OLANO, F y VILLANOVA, J. Introducción al Derecho. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1960. Pág. 468.

1.2. Poder Tributario

Esta facultad se le denominó poder tributario, sujeta en sus orígenes a la idea de soberanía, hasta evolucionar en un concepto más depurado, independiente de la idea de un poder soberano¹⁶², acorde con la realidad social del Estado Moderno, un Estado *Social y Democrático de Derecho*. Veamos algunos aspectos de este concepto de *poder tributario*.

1.2.1. Poder Tributario y Soberanía

En sus orígenes, este concepto iba de la mano de la idea de soberanía. Por soberanía, decía Battaglia, se aludía al poder de un ente que no tenía sobre sí ningún otro poder, y que por tanto en la explicitación de aquél sobre un plano humano no encontraba ningún tipo de límite¹⁶³. En este sentido, la soberanía venía a fundamentar al mismo Estado, por cuanto desarrollaba sus características: unidad, indivisibilidad, absolutividad y perpetuidad.

De esta forma encontramos que la soberanía se constituyó en una cualidad política de cualquier Estado:

"El postulado soberano despunta como elemento político definidor del Estado. Designa el modo de ser propio del poder estatal. Este modo de ser propio se caracteriza frente al resto de los centros de imputación política por la independencia, por su suficiencia en cuanto núcleo de donde dimana la voluntad de existencia como tal Estado, con todas sus

¹⁶² Ramón Falcon y Tella señala, en su obra *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, que históricamente la noción de poder financiero ha estado estrechamente ligada a la idea misma de soberanía, y en consecuencia se han predicado del poder financiero las notas propias de esta última: su carácter perpetuo, único, indivisible e inalienable. Así entendido, el poder financiero no podía estar originariamente atribuido más que a un solo titular: el Estado. Las competencias que en materia financiera pudieran atribuirse a las Haciendas internacionales, o a las Haciendas territoriales menores dentro del Estado, sólo podían explicarse acudiendo al mecanismo de la derivación, esto es, de la atribución del ejercicio de tales competencias, por el titular del poder financiero - el Estado -, a los mencionados niveles de Hacienda. Actualmente la noción de poder financiero debe desvincularse de la idea de soberanía, tanto en el plano interno como en el internacional. En efecto, el concepto de soberanía, adecuado a la problemática jurídico política de la monarquía absoluta, es un concepto carente de sentido en el moderno Estado constitucional, ya que el Estado, en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano; lo mismo que cualquier otra persona, se halla sometido al ordenamiento, del cual brotan en última instancia dichas situaciones jurídicas. FALCON Y TELLA, Ramón. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Editorial Civitas. S.A. Madrid, 1988. Pág. 108 y 109.

¹⁶³ CARZOLA PRIETO, Luis María. *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1981. Pág. 52.

consecuencias. Esta voluntad de ser Estado con todo lo que ello implica tiene un doble frente: el interior y el exterior¹⁶⁴."

En este punto, donde la soberanía era una cualidad política, se produjo una transformación cuyas consecuencias en el Derecho público, y especialmente en el Derecho tributario, fueron especialmente importantes. La soberanía se le atribuyó no ya al Estado sino al monarca, con lo cual todas las funciones del Estado se entendían ilimitadas, supremas, y por consiguiente ajenas a cualquier tipo de sujeción. En otras palabras, la idea de soberanía pasa del campo político al campo de las actividades del Estado, impregnándolas con su carácter.

El paso siguiente, de hecho lógico, se sintetiza en la obra de Carzola Prieto, así:

"Con el Estado liberal constitucional, se produjo un cambio en el tratamiento de la soberanía. Conforme fue prevaleciendo el principio de soberanía nacional o popular, la soberanía continuó siendo enfocada no tanto como cualidad política del Estado que le hace ser tal, sino como característica de todo lo emanado del órgano de aquel que se consideraba más cercano al pueblo o a la nación, la institución parlamentaria.

Este resultado era lógico pues producida la personalización de la soberanía a favor del monarca en el período anterior, en el que comenzó con la Revolución francesa no podía llegarse a otro resultado: la ley del péndulo impuso que incluso en la época en la que, gracias a la objetivización del Estado ya la racionalidad que se había impreso tanto en la vida política como en la privada, se produjera tal personalización, en este caso a favor del parlamento, máximo representante de la soberanía nacional o popular, según los casos."

Nos enfrentamos entonces a una verdadera *contaminación* de la actividad Estatal por un principio eminentemente político, y que le comunica características que en realidad le son ajenas.

Históricamente nos postramos ante un Estado omnipotente, que todo lo puede. Frente a esta situación, un primer intento de limitar a este gigante y armonizarlo con la idea de un Estado de Derecho, consistió en afirmar que ese Estado soberano estaba sujeto a la ley. Desafortunadamente, lo que se dijo es que el Estado *podía* someterse a derecho en virtud de una autolimitación. Es decir, su sometimiento radicaba exclusivamente en su "buena voluntad", lo que finalmente, como señala Duguit, relativiza el sometimiento.

El desarrollo posterior del Estado de Derecho demuestra la incompatibilidad de la soberanía en el campo de las funciones del Estado. En la medida en que el ejercicio de esas funciones se sujeta a preceptos jurídicos previamente formulados, la misma naturaleza de la soberanía, que no conoce límites, no tiene cabida.

En efecto, dice Carzola Prieto, el Estado en cuanto persona, la persona jurídica Estado, no puede ser considerada en el sistema de Estado de Derecho, como soberana, esto es,

¹⁶⁴ *Ibidem*.

legibus absoluta, pues, como el mismo concepto de Estado de Derecho indica, el poder público actúa sometido al Derecho, al ordenamiento jurídico.

De lo anterior podemos señalar que en el Estado moderno el Parlamento no ostenta soberanía, sino supremacía. Esto lo explica Sainz de Bujanda, cuando afirma que la soberanía es, por tanto, un atributo y condición del Estado, como unidad sustantiva y perfecta, y se funda en el supuesto de la capacidad jurídico política del núcleo humano - nación, pueblo, región, cantón - , constituido como entidad con poder suficiente para elaborar normas y mantener un régimen jurídico de un modo eficaz en la esfera de vida que el régimen recoge, es decir, en el de su competencia. El poder supremo del Estado ha de ser ejercido por algún órgano suyo, por lo que se suscita un problema de supremacía. La supremacía define, en efecto, la posición del órgano que en un régimen político y jurídico ejerce el *poder último decisorio*¹⁶⁵.

1.2.2. El Concepto de Poder Tributario

Una de las manifestaciones de ese poder político público¹⁶⁶ es el poder tributario. Es de anotar que cuando nos referimos a *poder tributario*, no aludimos a la idea de poder de imperio según el criterio de los publicistas alemanes del siglo XIX, donde la relación entre Estado y particular estaba determinada por una relación súbditos - soberano. Cuando utilizamos la expresión "*poder tributario*" nos referimos, con la doctrina mayoritaria¹⁶⁷, a **tener la expedita facultad o potencia de crear tributos**. El poder se traduce en una posibilidad de acción de ciertos sujetos - aquellos en los que se deposita la supremacía - que se concreta es la creación de derecho positivo en materia tributaria, sometido al ordenamiento jurídico.

Nosotros, al igual que la doctrina, reconocemos que el poder tributario es una de las más importantes manifestaciones de ese poder político público, puesto que constituye el

¹⁶⁵ Según Plazas, el poder tributario tiene su fundamento en el poder de imperio, en virtud del cual, en interés de los asociados, el Estado queda investido de la facultad de imponer reglas de forzoso acatamiento en el orden interno. La soberanía, en efecto, es el poder de decisión en última instancia, y como tal, su proyección no se limita al orden internacional sino también tiene indudable expresión en el orden interno. PLAZAS, Mauricio. Derecho de la hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial TEMIS. Bogotá, 2000. Pág. 608 y ss.

¹⁶⁶ Mantiene su vigencia la definición de poder político dada por Burdeau, según la cual el poder político es la fuerza de la conciencia social, destinada a conducir al grupo en búsqueda del bien común y capaz, en el caso de que fracasara tal empeño, de imponer a los ciudadanos la actitud que ella misma ordena. Según Carzola Prieto, el poder político público se caracteriza por constituir una acción-decisión de un ente público con capacidad para ello destinada al logro de determinadas metas de índole general. Ob. Cit. Pág. 86

¹⁶⁷ En este sentido pueden consultarse, entre otros, a CARZOLA PRIETO, Luis María, Ob. Cit.; SAINZ de BUJANDA, Ob. Cit.; PLAZAS Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial TEMIS. Bogotá, 2000; FONROUGE. G. Derecho Financiero. Depalma .Buenos Aires.

instrumento que permite el desarrollo de las funciones del Estado al ser su fuente de financiación¹⁶⁸.

Sin embargo, debemos anotar que la expresión *poder tributario* no es unívoca, de hecho, varios autores identifican poder tributario con potestad tributaria, con poder de imposición, incluso con soberanía tributaria y con otros términos semejantes.

Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Satammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario como poder general del Estado aplicado a la imposición (Hensel)¹⁶⁹.

A pesar de la gran diversidad de términos utilizados para referirse a la facultad de establecer tributos, las definiciones conceptuales suelen ser muy similares. Veamos algunos ejemplos.

Para Fonrouge, poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción¹⁷⁰.

Micheli¹⁷¹ por su parte señala que el se habla de poder tributario o poder de imposición para indicar tanto el poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias, como para indicar el poder de la Administración pública llamada a aplicar determinadas y dichas normas.

Según Amorós Rica, la expresión de poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas o bienes que se hallan dentro de sus fronteras o límites territoriales¹⁷².

Ramírez Cardona¹⁷³ afirma que el poder de imposición es la facultad de establecer tributos, que tiene como fundamento político financiero el hecho de que deben satisfacerse determinadas necesidades colectivas como públicas esenciales.

Por último, cabe recordar la definición propuesta por Carzola Prieto, según la cual el poder tributario es la posibilidad de decisión - acción propia de determinados órganos integrantes de la estructura del Estado en sentido amplio¹⁷⁴, en virtud de la cual pueden, a

¹⁶⁸ Carzola Prieto. Ob.Cit. Pág. 89

¹⁶⁹ Fonrouge. Ob.Cit. Pág. 268

¹⁷⁰ Ob. Cit. Pág. 268

¹⁷¹ MICHELI, G.C. Curso de Derecho Tributario. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1975. Pág. 141 y 142

¹⁷² N. Amorós Rica. Derecho...Pág. 158. Citado por Carzola Prieto.....Ob Cit. Pág. 95.

¹⁷³ RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Tributario Sustancial y Procedimental. Editorial TEMIS. Bogotá, 1985. Pág. 57

¹⁷⁴ Carzola distingue entre el Estado en sentido amplio y Estado en sentido estricto al afirmar, siguiendo a Burdeau, que el poder político en su totalidad no puede ser comprendido más que con los ojos puestos en la sociedad globalmente considerada y al servicio de la consecución de sus metas, que como tales varían y son cambiantes según las épocas. El poder político, así entendido

través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de financiación de sus actividades.

En general, compartimos las definiciones propuestas, inclinándonos por aquella planteada por Prieto, ya que desde nuestro punto de vista es la definición más completa, y la que ilustra con mayor precisión el concepto de poder tributario.

Ahora bien, debemos señalar que aunque las definiciones que hemos citado son similares, no compartimos la de Micheli, puesto que consideramos que el poder tributario no puede identificarse ni confundirse con la potestad tributaria.

En este punto vale la pena hacer un paréntesis para precisar el contenido de esta última expresión, asimilada por muchos autores con poder tributario.

1.2.3. Poder Tributario, Potestad Tributaria y Competencia de Gestión

Decía Berliri que la potestad tributaria era el poder de establecer impuestos o prohibiciones de tipo fiscal, manifestados a través varios actos [aunque no particulariza si administrativos o legislativos], como por ejemplo la concesión de exenciones, prórrogas de términos, supresión de impuestos, etc. Como puede observarse, la idea de potestad que señalaba Berliri abarcaba un campo muy extenso, que incluía actos propios del legislador y actos del ejecutivo.

Esta idea tan amplia de potestad tributaria no fue aceptada, así, ya a finales de los años cuarenta Giannini indicaba que la potestad normativa en materia tributaria y potestad de imposición eran cosas diferentes. En el mismo sentido Cocivera, quien hacía la distinción entre potestad tributaria abstracta y concreta, la primera referida al establecimiento, por vía legislativa, de los tributos, mientras que la segunda aludía a la aplicación al caso concreto de las normas establecidas de manera general¹⁷⁵.

No obstante, aún en 1965, con Alessi, la expresión *potestad* aún hacía referencia a la actividad legislativa, si bien se diferenciaba de aquella actividad concreta encaminada a obtener el pago del tributo de cada individuo, con los calificativos de "abstracta" y "complementaria" respectivamente.

Los avances doctrinales posteriores llevaron a dos grandes aportes, uno de Micheli y otro de Vicente Arche, sintetizados por Carzola Prieto, así:

se divide en un conjunto de titularidades políticas parciales, según se observe no la totalidad de los fines propios de la comunidad, sino tan sólo uno o algunos de ellos; el poder político observado en su conjunto se cuarteja en manifestaciones parciales, que son auténticas titularidades políticas en su esencia; se trata de acciones tendentes al logro de un cometido necesario para la comunidad cuyo posible incumplimiento puede dar lugar a una reacción tendente a su exigencia por otras vías. Carzola Prieto....Ob Cit. Pág. 96

¹⁷⁵ Carzola Prieto. Ob. Cit. Pág. 102

"Micheli avanza un poco más, cuando afirma: Para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir por ello tal acción legislativa y administrativa, dirigidas a la creación y a la realización e los límites a la propiedad privada, se habla frecuentemente de poder tributario o de poder de imposición para indicar tanto el poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias, como para indicar el poder de la Administración pública llamada a aplicar dichas normas. Los dos significados son legítimos pero es necesario tener en cuenta cuidadosamente separados los dos momentos que se examinan diferenciados.

Vicente Arche estima que el "poder tributario es el poder de establecer tributos, manifestación en el terreno financiero del poder legislativo. Con lo cual solo se reconoce dicho poder al ente o entes que, en virtud de la Constitución, están facultados para establecer tributos. Así se distingue indudablemente el poder tributario de la potestad reglamentaria de la Administración pública en materia tributaria, ejercida dentro de los límites señalados en la ley".

Este último aporte fue determinante en la evolución de ambos términos, y es así como hoy, la mayor parte de la doctrina distingue entre potestad tributaria y poder tributario o poder de imposición.

Mauricio Plazas enfatiza la necesidad de diferenciar entre las dos grandes manifestaciones de la actividad tributaria del Estado. La primera, relacionada con la creación de los tributos, propia del "poder tributario", y la segunda, atinente a su reglamentación y aplicación, para algunos autores susceptibles de identificar el género "potestad de imposición" y para nosotros, con Matías Cortés y Perfecto Yebra, y en mayor medida con Hensel, comprendida por la "potestad", la "competencia" y la "función tributaria"¹⁷⁶.

Según este autor, "la potestad tributaria es la facultad de reglamentar las leyes que crean los tributos y, como tal, reside en la rama ejecutiva del poder público cuya función primordial es precisamente la de hacer cumplir la ley. Los tributos se crean en virtud del poder de imperio, el cual habilita al Estado, por intermedio del órgano legislativo, para someter a los asociados a su pago a fin de que contribuyan a la financiación de las erogaciones públicas, y se reglamentan por la rama ejecutiva del poder público en ejercicio de la potestad tributaria".

Junto a la potestad tributaria encontramos también a la competencia tributaria, que es el derecho que tiene el ente público de que se trate a reclamar el pago del tributo y la función tributaria, definida como la actividad que despliega para obtener el recaudo¹⁷⁷.

Carzola Prieto¹⁷⁸ también opta por definir a la potestad tributaria como una potestad reglamentaria, y adicionalmente la diferencia de lo que él llama potestad de imposición, aunque una y otra forman parte del mismo género de las potestades administrativas:

¹⁷⁶ PLAZAS, Mauricio. Derecho de la hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial TEMIS. Bogotá, 2000. Pág. 627

¹⁷⁷ *Ibidem*.

¹⁷⁸ *Ob. Cit.* Pág. 98 y ss.

"Potestad tributaria: establecimiento de disposiciones generales que desarrollen la ley o que disciplinen parcelas no cubiertas por ella. Es en términos de García Enterría, la potestad reglamentaria.

Potestad de imposición: exigencia concreta del tributo que crea la norma y desarrolla el reglamento.

Ambas pertenecen a la categoría genérica de las potestades administrativas, por lo que comparten rasgos comunes, pero la segunda es una manifestación concreta de dichas potestades. Además su objeto es diferente pues en la potestad tributaria su contenido es eminentemente normativo, mientras que en la potestad de imposición, según Martín Queralt, está caracterizada por ser un poder-deber concreto que obliga al ente a realizar determinados actos concatenados entre sí a través del nexo procedimental y tendentes a la satisfacción de la pretensión concreta del mismo ente en orden a una prestación tributaria¹⁷⁹.

No obstante, creemos que la expresión *potestad de imposición* no es precisa. La exigencia concreta del tributo constituye en realidad una gestión de liquidación y recaudo¹⁸⁰ del mismo, realizada por un organismo por lo general Administrativo. La relación acreedor-deudor se explica mejor partiendo del concepto de *exigibilidad*. La coacción, es decir, la exigencia concreta del tributo, proviene de la ejecutoriedad de los actos administrativos liquidatorios, fruto del ejercicio de la *competencia de gestión*, término que preferimos por sus alcances y claridad al de potestad de imposición.

Nosotros consideramos adecuada la distinción entre poder tributario y potestad tributaria, prefiriendo por su concreción el concepto propuesto por Plazas, ya que si bien bajo la dinámica de un Estado monárquico la creación, reglamentación y cobro de un tributo está radicada en su totalidad en el monarca, desde la revolución francesa y la aceptación de la

¹⁷⁹ Carzola Prieto sintetiza además algunos puntos concretos que diferencian al poder tributario de la potestad tributaria. Desde el punto de vista de la Eficacia, el poder financiero es anterior a la ley, la potestad es limitada por ésta. Desde la titularidad, son titulares del poder tributario la institución parlamentaria de modo principal y otros entes que reúnan ciertas características. De la potestad son titulares las distintas administraciones tributarias. Desde el punto de vista del contenido, en el primero es el establecimiento de los tributos para incorporarlos como un elemento más al ordenamiento tributario. En la potestad es un conjunto de facultades de actuación específicas que facilitan la exigencia de los tributos, al colocar a la Administración en situación de supremacía sobre los particulares y al margen de la relación jurídico tributaria, aunque con una indudable conexión con ella. Bajo la perspectiva del Fundamento, el poder tributario se basa en un acuerdo de grupo políticos más importantes en torno a la forma y sobre quienes va a pesar principalmente la financiación de los beneficios de toda especie generados por el Estado del poder. El de la potestad es la ley que la crea y solo en ella. Desde el rol que juega la ley, en el poder representa la forma ordinaria por la que se manifiesta su ejercicio. En la potestad, la ley no es solo cauce de su expresión sino que es causa, fundamento y razón de su existencia. Finalmente, desde su ejercicio, el ejercicio o no del poder tributario es una decisión política y escapa a los controles jurídicos en su naturaleza. El ejercicio de la potestad es reglada, al superar los planteamientos que la consideraban como discrecional. Ob Cit Pág. 108 y ss.

¹⁸⁰ Ver Capítulo I de este trabajo.

teoría de separación de poderes, esta concurrencia no es posible. La prohibición estructural es aun más evidente en un Estado Social y Democrático de Derecho, no solo porque los principios que orientan este modelo de gobierno así lo establecen, sino por el mismo desarrollo de la ciencia jurídica tributaria. El derecho distingue entre la ley, su aplicación por las autoridades - ejecutivo - y su aplicación por los jueces en caso de conflicto.

1.2.4. Características del Poder Tributario

Cerrando este paréntesis, encontramos que el poder tributario goza de una serie de características que se han consolidado con su evolución y que son de general aceptación. Vale la pena señalar algunas de ellas. El primero de sus caracteres es su intransmisibilidad e irrenunciabilidad. Es claro que si el poder tributario es uno de los poderes públicos políticos, le es inherente al Estado y solamente a él. Es además, constitucional, ya que su presencia suele consagrarse expresamente en la Constitución, lo cual lo reviste de unas garantías especiales respecto de su modificación, titularidad y aplicación.

Adicionalmente encontramos que el poder tributario es, necesariamente, limitado, ya que como demostramos atrás, no puede estar vinculado con la idea de soberanía. Las limitaciones son de diversa índole, aunque las principales se pueden resumir en tres: la limitación jurídica, la limitación económica y la limitación internacional.

La limitación jurídica se evidencia en su ejercicio, puesto que éste debe estar siempre encausado de conformidad con la normativa vigente; la limitación económica alude a la estabilidad económica del Estado, para que el ejercicio del poder tributario no la desintegre y la limitación internacional es muy amplia, y depende de la integración con otros Estados.

Por último, el poder tributario es **territorial**. ¿Esto qué implica? Simplemente significa que su eficacia está circunscrita a un determinado espacio territorial. Este espacio territorial, en principio coincide con los límites del territorio del Estado y las competencias personal y real que indicábamos atrás. No obstante, hay autores que extienden ese límite bajo un criterio funcional. En esta línea está Carzola Prieto, para quien el límite espacial del poder tributario se deduce del ámbito del gasto público así como el marco territorial de la representativa de las fuerzas socio políticas que deciden sobre la financiación¹⁸¹.

¹⁸¹ Ob. Cit. Pág. 162. Debemos aclarar que para Carzola Prieto la actividad parlamentaria del Estado Moderno no cumple la función integradora de voluntades por medio del debate que de antaño tenía y que era la justificación misma del parlamento. Hoy en día, señala, la institución parlamentaria constituye un foro privilegiado para la negociación y el pacto, a diferencia de etapas pasadas. La institución parlamentaria juega en la actualidad, además del rol del lugar de encuentro y de pacto o de negociación política, y otros de carácter menor, el de ser plataforma desde la que se explica al país y se da publicidad con una repercusión privilegiada a los asuntos de trascendencia. Al Parlamento no se va tanto a convencer, como a explicar la posición de cada

1.3. El Poder Tributario en el Derecho Comparado

En las legislaciones prototipo estudiadas encontramos disposiciones expresas sobre la materia, todas ellas en el mismo sentido, que acogen como principio general el de limitar el ámbito de aplicación de sus normas al territorio que compone el Estado. Así, nos enfrentamos al caso Español, donde el artículo 21 de la L.G.T. establece que las normas tributaras obligan en todo el territorio nacional, esto es, *contrario sensu*, que las normas tributarias no obligan por fuera del territorio nacional. En Brasil por ejemplo, los artículos 101 y 102 sientan las reglas generales en materia de aplicación de la ley tributaria:

“Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Normas similares encontramos en Francia y en Italia. En los Estados Federales, el poder tributario está determinado también por la Constitución nacional. En Argentina, como en Estados Unidos, el poder tributario está radicado en los Estados Federados, y el Estado Federal tiene poder tributario en aquellas materias que expresamente hayan sido delegadas por la Constitución. Dice Fonrouge¹⁸²:

“En efecto, el lugar de corresponder los máximos poderes al Estado nacional o Estado general según la terminología de los autores italianos, en nuestro país el gobierno federal es de poderes limitados, pues constitucionalmente sólo posee los que las provincias le confiaron al sancionar la Carta Fundamental. Estas, en cambio, tienen poderes tributarios amplios: todos lo que les pertenecían al organizarse la nación, con la sola excepción de los que fueron entregados al gobierno federal, o sea, los llamados poderes delegados; delimitación que resulta de los artículos 104 y 108 de la CN.”

En Estados Unidos se alude a tres tipos de poderes, poderes inherentes (*inherent powers*), poderes enumerados (*designated powers*) y poderes delegados (*delegated powers*). Los poderes inherentes corresponden a los estados federados, por ser connaturales a su soberanía originaria; los poderes enumerados pertenecen al gobierno federal, puesto que emanan de la Constitución, que enumera sus facultades; los terceros le pertenecen a las municipalidades, por ser instrumentos de gobierno (*instrumentalities*)

grupo parlamentario respecto a temas de especial interés e importancia y con la mirada puesta no tanto en los componentes de la Cámara, sino en la opinión pública.

¹⁸² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I 5ª Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993. Pág. 274.

con funciones específicas, disponiendo tan solo de poderes delegados por los estados. Las primeras dos clases de poderes serían análogas (aunque no equivalentes) al poder tributario como lo venimos tratando, mientras que los *poderes delegados* vendrían a ser como la potestad tributaria de la Administración para reglamentar las normas creadas por el cuerpo legislativo.

En todo caso, Fonrouge critica esta categorización de poderes, ya que según él, todos los órganos del gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto la nación como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. La única delegación de poderes (incluyendo el tributario) es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la Constitución que nos rige y sólo en tal sentido se puede hablar de poderes delegados al gobierno nacional.

1.4. El Poder Tributario y la Jurisdicción

El análisis anterior nos permite pasar a un segundo punto: **la jurisdicción aplicable en caso de conflicto**. Básicamente es un problema de derecho internacional privado según el cual en asuntos en que haya un elemento internacional, se pregunta qué juez es competente para dirimir el conflicto y qué pasa cuando por desarmonía dos jueces de diferentes países pueden conocer del caso o ambos se niegan a conocer de él. La regla general en materia de jurisdicción es la territorialidad. Cada juez es competente por su propia legislación o por un tratado internacional. Pero debemos recordar que aunque este problema es tratado por el Derecho internacional privado, esta rama jurídica se guía por la regla de la autonomía de la voluntad, limitada caso al punto de la anulación en Derecho tributario.

En esta rama jurídica *los hechos* son los que determinan el juez que debe conocer del caso concreto, no el acuerdo de las partes. Se aplica, reiteramos, el principio general de la supremacía territorial, de tal forma que si un hecho generador se realiza en jurisdicción de un Estado, será el juez de dicho Estado el competente para conocer del caso.

Debemos tener presente que el nacimiento de una obligación tributaria va a determinar, en principio, el juez que conocerá de cualquier litigio que se presente alrededor de dicha obligación. Al ser, por regla general, una entidad pública la acreedora de la obligación tributaria, determinado el sujeto pasivo, se delimita inmediatamente el juez competente para conocer del caso.

Por este mismo hecho, si dos sujetos activos discuten su calidad de acreedor en una relación tributaria, estará igualmente en duda la jurisdicción aplicable al caso de presentarse un litigio, hasta tanto no se resuelva el primer punto.

Vemos entonces que la regla del Derecho internacional privado según al cual antes de determinar la ley aplicable al caso debe conocerse el juez que conocerá del proceso, se invierte al tratarse de obligaciones tributarias. Lo primero que debe hacerse en tratándose de estas obligaciones, es conocer plenamente la ley aplicable al hecho imponible, ya que determinada esta ley, se conocen los elementos esenciales de la obligación tributaria, entre ellos el Sujeto activo. Conocido este último, se establece necesariamente el juez competente para conocer del caso.

De lo anterior podemos afirmar que el problema de la determinación del juez competente para conocer de un caso que verse sobre tributos, desde el punto de vista estrictamente del Derecho tributario, es relativamente sencillo. Sin embargo, puesto que el Derecho tributario utiliza como hechos imponibles actos y hechos jurídicos calificados por muchas ramas del derecho, la cuestión se complica considerablemente porque no sería lógico establecer una jurisdicción para el tema tributario y otra para el tema laboral, civil o comercial. Si recordamos que en el Derecho privado, y hoy en día en el Derecho laboral - aunque con ciertas limitaciones - rige el principio de la autonomía de la voluntad, en la práctica, el panorama tributario se vuelve bastante rocoso.

1.5. Conclusión

En síntesis, consideramos que el poder tributario es una facultad o posibilidad en cabeza de determinados órganos del Estado a través del cual pueden, de acuerdo con la Ley, establecer tributos como medio de financiación de sus actividades, y cuyo ejercicio está limitado al territorio sobre el que dicho Estado es soberano, afirmación válida incluso bajo el sistema Federal.

Siendo el hecho generador aquel supuesto normativo sustancial en el cual se determinan los hechos imponibles sujetos a gravamen, encontramos que su determinación y delimitación se ejerce en virtud del poder tributario. Por simple construcción lógica, si el poder tributario a través del cual se establecen las normas que fijan los tributos está limitado en el espacio, la aplicación de estas normas está igualmente limitado territorialmente, y su medida esta establecida por el legislador.

Lo anterior nos lleva a concluir que el ámbito de aplicación de las normas tributarias, en especial del hecho generador de un tributo está constituido por el territorio que conforma al Estado que expide la norma. Tratándose de normas locales o regionales, su ámbito de aplicación será el territorio de la localidad o región y tratándose de normas impositivas nacionales, su ámbito de aplicación coincidirá con el territorio del Estado.

Esta última afirmación requiere una precisión respecto de la legislación norteamericana.

Como veremos en el capítulo quinto, uno de los *criterios de vinculación* empleados por el legislador estadounidense es el de la nacionalidad, según el cual, para ciertos tributos, el simple hecho de ser considerado nacional de los Estado Unidos de Norteamérica, es suficiente para sujetar a una persona a gravamen.

Desde el punto de vista del ámbito de aplicación de las normas tributarias, al utilizar este criterio de la nacionalidad, la aplicación de las normas no se limita al territorio norteamericano, sino que la tributación se convierte en un tipo de *estatuto personal*¹⁸³ que lleva un sujeto siempre consigo, independientemente del lugar donde radique su domicilio o el asiento principal de sus negocios. En consecuencia, el ámbito de aplicación de las normas tributarias que sean afectadas con el criterio de la nacionalidad es mucho más amplio que la de aquellas que siguen la regla general de la territorialidad respecto de su eficacia en el espacio.

Aclarado el concepto y los alcances respecto del poder tributario y su desarrollo terminológico¹⁸⁴, y precisado el tema de la escogencia del juez que debe conocer del caso concreto, podemos analizar las implicaciones que el comercio electrónico tiene en relación con este aspecto del principio de territorialidad tributario.

2. Comercio Electrónico y Aplicación de la Ley Tributaria en el Espacio

Las implicaciones que tiene el mundo virtual sobre el principio de territorialidad tributario en su aspecto general se circunscriben esencialmente al ámbito de la creación normativa.

El comercio electrónico es un fenómeno económico global no delimitado, hasta el momento, por fronteras de ninguna naturaleza, mucho menos geográficas. Este límite, que siempre ha caracterizado al poder tributario y a la jurisdicción, se diluye en el mundo virtual, con lo cual, cada Estado se enfrenta a la pregunta ¿Qué gravar?

¹⁸³ La aplicación de la ley en un territorio y la teoría de los Estatutos personal y real ha sido elaboración doctrinaria del derecho internacional privado, especialmente en relación con el tema del conflicto de leyes y la determinación de la jurisdicción aplicable a cada caso. El Sistema estatutario es uno de los llamados Sistemas de Derecho Internacional Privado, que son doctrinas, vigentes o formuladas en un momento histórico determinado, que pretenden resolver el tema de la aplicación de la ley en el espacio. Estos Sistemas son: a) El sistema de la Personalidad de la ley; b) el sistema de la Territorialidad de la ley; c) El sistema Estatutario; d) sistema de la Comunidad del Derecho; e) el sistema de la Nacionalidad y f) el sistema del Domicilio. Para un estudio pormenorizado de cada uno de estos sistemas, puede consultarse a AFTALION, GARCÍA OLANO y VILLANOVA. Introducción al Derecho. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1960; NIBOYET., Derecho Internacional Privado. Editorial Nacional. México, 1959. Pág. 467 y ss.

¹⁸⁴ No sería verídico afirmar que esta discusión ha terminado. Existen muchos autores de renombre, como por ejemplo Héctor Villegas, Ob. Cit. Pág. 186, que se apartan de las consideraciones que expusimos acá, y que utilizan la expresión potestad tributaria para referirse a lo que nosotros llamamos poder tributario.

La respuesta a este interrogante lo obliga a determinar qué hechos entiende ocurridos en su jurisdicción, que responde a la pregunta que nos interesa, ¿Dónde gravar?

Los Estados tienen que ser prudentes en estas respuestas, especialmente en la segunda, puesto que un descuido en este punto generaría dobles y múltiples imposiciones sobre un mismo hecho a una misma persona. No pueden, creyendo que su facultad impositiva es soberana, gravar todo acto efectuado en la red que demuestre capacidad contributiva. Además, no es frecuente encontrar legislaciones que prevean reglas de conflicto en derecho tributario, es decir, normas de derecho interno que designen la ley sustancial aplicable al caso, salvo que se lleve a ciertos extremos la naturaleza jurídica de las normas que definen los criterios de vinculación del hecho generador del tributo.

Podría pensarse que en materia tributaria resulta más conveniente utilizar el sistema del *common law* que resuelve el problema del conflicto de leyes, sistema caracterizado por utilizar una combinación de cuatro posibles variantes para determinar la ley aplicable al caso concreto¹⁸⁵.

El Derecho tributario no es la única ciencia jurídica que ha estado examinando el tema de la jurisdicción. El Derecho privado le lleva varios años de estudio, con análisis y conclusiones parciales pero mucho mejor fundamentadas, considerando la predominancia del principio de autonomía de la voluntad. Ejemplo de esto es que por el momento, en la comunidad europea se ha aceptado que la jurisdicción aplicable en caso de litigio respecto de una relación comercial vía la red, es la *jurisdicción del consumidor*. Es necesario tratar de armonizar los planteamientos del Derecho privado con las propuestas que se presenten en Derecho tributario y en general en cualquier otra rama jurídica. De lo contrario, tendremos situaciones donde una persona deba enfrentar un pleito en tres o cuatro países por el mismo negocio jurídico, solo porque los Estados decidieron utilizar su poder legislativo "soberano" de manera independiente.

Hasta el momento tres han sido las tendencias generales respecto de la tributación sobre el comercio electrónico, dos de las cuales están atadas a las ideas políticas y estructura económica de los dos competidores más significativos que existen en la actualidad: Estados Unidos y la Comunidad Europea.

En primer lugar encontramos una tendencia, abanderada por Estados Unidos (a la cual había accedido la Unión Europea hasta hace poco), que procura que el Internet se mantenga como una zona libre de impuestos "*tax free zone*".

¹⁸⁵ Las cuatro variantes son: 1) Puntos de contacto cuantitativo; 2) puntos de contacto cualitativo; 3) intereses gubernamentales y 4) justicia en cada decisión. Según los puntos de contacto cuantitativo, el juez mira el número de puntos de contacto del caso con un territorio, haciendo una especie de comparación matemática, donde a el mayor número de puntos fijados a un territorio determina que es la ley de ese territorio aplicable al caso. Según el criterio de los puntos de contacto cualitativos, se hace una misma comparación matemática que el criterio anterior, salvo que acá ciertos puntos tienen más valor. El criterio de los intereses gubernamentales busca comparar el interés tutelado detrás de cada norma en relación con un territorio. Si el interés es igual, se aplica la ley del foro. El último de los cuatro criterios tiende a aplicar la ley que proteja la parte más débil de la relación.

Desde un comienzo¹⁸⁶ la posición norteamericana sobre la imposición de gravámenes al comercio electrónico ha sido clara: no gravar mientras no se estudien todas las posibles repercusiones de hacerlo, situación que se ha traducido en una *moratoria*, inicialmente de tres años, la cual estaba programada para expirar en octubre de 2001.

En mayo de ese año la Cámara de Representantes de los Estados Unidos propuso una extensión a dicha moratoria, proyecto H.R. 3709, con base en la cual ésta expiraría hasta octubre de 2006¹⁸⁷. Sin embargo, en octubre no se extendió la moratoria gracias, entre otras cosas, a la presión de más de 40 gobernadores que estiman que perderán en materia recaudatoria, hasta el 2004, aproximadamente 13 billones de dólares por transacciones efectuadas a través de la red. Solo hasta noviembre de 2001 el Presidente firmó una ley aprobando una extensión a la prohibición de imponer impuestos en el Internet, aunque dicha moratoria fue tan solo por dos años, no cinco¹⁸⁸.

Es importante señalar que esa decisión del Presidente es anterior a las conclusiones y desarrollo de la Comunidad Europea, que como veremos, es totalmente opuesta y ha motivado varias críticas por parte de importantes sectores de Estados Unidos, como por ejemplo la SIIA (Software and information Industry Association), quien afirmó¹⁸⁹:

“We think they are chasing unsubstantial types of losses when it comes to this. We think this is driven by un-researched, undocumented concerns that e-commerce is creating”.

“All of the prognostications are for this area to grow, and grow substantially. It’s important to not come up with the wrong answer for how this should be taxed.”

Como están las cosas, Estados Unidos tiene vigente una moratoria hasta el 2003, mientras que la Comunidad Europea planea gravar las operaciones realizadas a través de la red y con ocasión de los servicios de la red, posición que analizaremos en tercer lugar.

La segunda tendencia, que podemos llamar, pro-tributo, desea gravar al comercio electrónico y al mundo virtual en general. Parte de la base de que el mundo virtual, el Internet, es un mundo cuya estructura es totalmente nueva y que por la misma razón requiere de una estructura normativa moderna, diferente a aquella que regula el mundo tradicional.

¹⁸⁶ The Internet Tax Freedom Act (P.L. 105-27), H.R. 3709 de Mayo 352-75 y S 2255.

¹⁸⁷ Los argumentos en este debate fueron muy claros en las razones por las cuales no debía gravarse al Internet: Rep. John Kasich (ohio) señaló que “the single largest contributor to our economic prosperity has been the growth of information technology....Why would we tax something, why would we try to abuse something, why would we try to limit something that generates unprecedented growth, wealth, opportunity, and unprecedented individual power?; Robert Goodlatte (R) said: Keeping the Internet free from new, discriminatory, and access taxes benefits consumers, businesses, and state and local governments.

¹⁸⁸ www.zdnet.com/zdnn/stories/news/0,4586,5101023,00.html

¹⁸⁹ www.zdnet.com/zdnn/stories/news/0,4586,5101023,00.html;
www.zdnet.com/zdnn/stories/news/0,4586,5101767,00.html

Los partidarios de esta tendencia sugieren la creación de nuevos tributos, tributos que se adecuen a la dinámica del mundo virtual. Bajo este marco, las más importantes propuestas han sido la creación de un impuesto a los bits y la creación de un impuesto al acceso al Internet.

El Impuesto a los bits, del que pudimos hablar en el Capítulo II y que parte de la base de que toda la información que reposa o pasa por un computador es expresada en un código numérico de unos y ceros – bits - . Con este impuesto se busca gravar el tráfico digital de datos, tomando en cuenta la cantidad de información que se transmite, sin consideración alguna respecto del contenido o naturaleza (económica o no) de la información. El recaudo de este tributo sería destinado al fortalecimiento, crecimiento y acceso a la red.

Como demostramos en párrafos anteriores, tanto el impuesto a los bits, como el impuesto al acceso a la red o el impuesto a las páginas web, resultaría ineficiente y económicamente muy costoso, además, sería inconstitucional a la luz de casi cualquier ordenamiento jurídico. Después de todo, no consulta, ni directa ni indirectamente, la capacidad contributiva, por el contrario, fácilmente se convertiría en un elemento de injusticia e inequidad en el sistema tributario moderno. Piénsese que es posible, según el impuesto a los bits, que quien envía un mensaje de correo con un programa de felicitación a otra persona puede tributar más que un comerciante que acepta una oferta por medio de un mensaje mucho más pequeño.

La tercera gran tendencia, desarrollada por la Comunidad Europea, es también favorable a la imposición. Sin embargo, descarta la formulación e incorporación de nuevas cargas impositivas. En su lugar, busca aplicar los tributos existentes a las situaciones de hecho que se generan con ocasión del comercio electrónico y las demás operaciones a través de Internet.

Esta tendencia, que hoy en día es casi una realidad, encuentra sus orígenes varios años atrás, cuando la Unión Europea hasta ahora estaba estudiando el tema. Había aceptado la moratoria propuesta por Estados Unidos en el sentido de no gravar al Internet, moratoria que en principio expiraba en octubre de 2001. Sin embargo, desde el año de 1997¹⁹⁰, la Comisión de la U.E. ha estudiado el asunto y para 1999, la Dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión publicó, en junio de ese año, un documento de trabajo¹⁹¹ en el que se establecían 3 guías para plantear modificaciones legislativas:

1. In the field of indirect taxation all efforts should to be concentrated on adapting existing taxes and more specifically VAT to the developments of e-commerce. No new or additional taxes are therefore to be considered.

¹⁹⁰ COM(157) en www.europa.eu.int

¹⁹¹ E-Commerce and Indirect Taxation.Doc XXI/1201/99 http:
www.europa.eu.int/comm/dgs/taxationcustoms/indexen.html

2. A supply that results in a product being placed at the disposal of the recipient in digital form via an electronic network is to be treated for VAT purposes, as a supply of services.
3. The E.U. VAT system should ensure that:
 - Services, whether supplied via e-commerce or otherwise, which are supplied for consumption within the E.U. are taxed within the E.U., whatever their origin.
 - Such services, supplied by EU operators for consumption outside the E.U. are not subject to VAT in the E.U. but VAT on related inputs is eligible for deduction.

The above guideline does not prejudice the rules that will be applied within the E.U.

La propuesta de reforma a la Directiva 388/77/C.E.E. del IVA – COM(2000)349 final, busca desarrollar las conclusiones a las que llegó el Consejo Europeo celebrado los días 23 y 24 de mayo de 2000, según las cuales las normas sobre comercio electrónico debían ser predecibles e inspirar confianza a las empresas y los consumidores. Como puede observarse, esa propuesta es precisamente el desarrollo concreto de esas guías de 1999. Esta propuesta, que corrige las lagunas de la Sexta Directiva del IVA respecto a la imposición de estos servicios con los principios citados, fue la base de la última propuesta¹⁹² de mayo 23 de 2001 titulada *Tax policy in the European Union – Priorities for the Years Ahead*, por la cual Comisión insta al Consejo para tomar las medidas necesarias para implementar las reglas propuestas sobre gravamen a las operaciones llevadas a cabo a través de Internet.

En desarrollo de aquella propuesta, han sido varias las comunicaciones, propuestas, notas, actos legislativos, etc., que buscan cumplir con la recomendación, no obstante, los temas hasta ahora implementados son eminentemente formales¹⁹³. Empero, muy a pesar de la posición norteamericana que amplió la moratoria hasta el 2003, el Consejo Europeo, mediante el documento 15352/01 Fisc. 272 del 14 de diciembre de 2001¹⁹⁴, aprobó las siguientes conclusiones para ser votadas en el Consejo de febrero del 2002:

- a.) Invites the Commission and the Member States with immediate effect to work to develop and implement as soon as possible an appropriate electronic mechanism on a non discriminatory basis for charging, declaring, collecting and allocating tax revenues in connection with e commerce supplies with taxation in the place of consumption; and
- b.) Instructs the Fiscal Questions Working Party to finalize, for agreement at the ECOFIN Council in February 2002, a temporary interim solution – time-limited to 3 years, to be extended, for practical reasons, by the Council acting unanimously on a proposal from the Commission, based upon the Swedish Presidency compromise incorporating a simplified revenue reallocation mechanism and a commitment to the introduction of an

¹⁹² COM(2001) 260 final En: www.europa.eu.int

¹⁹³ COM(2002) 529 final / 13186/01 fisc 216 / 14851/01 fisc 258 / A5-0466/20/12/2001 final, entre otras.

¹⁹⁴ En: www.register.concilium.eu.int

electronic solution as soon as possible and no later than 3 years after implementation of the Directive.

Sobre estas dos conclusiones, el borrador de las minutas del 5 de febrero de 2002 del Consejo Europeo es claro en señalar que éstas se aprueban como se establecieron en el documento 15352 de 2001 FISC 272, lo que significa, que solo falta la adopción oficial final de las mismas.

Esta es la tendencia imperante en la Unión Europea, tendencia que como puede observarse se está convirtiendo rápidamente en una realidad.

Ahora bien, las decisiones sobre dónde realizar una inversión, dónde establecer una empresa, cuestiones laborales y beneficios económicos son especialmente sensibles a las diferencias entre los sistemas tributarios de los Estados. El comercio electrónico incrementa la movilidad de la riqueza, lo que permite evaluar las diferentes tarifas impositivas. Si una empresa puede identificar los componentes gravados de su cadena de producción, puede así mismo buscar el Estado que según su legislación le proporcione el menor impacto fiscal.

Si tenemos en cuenta que el comercio electrónico facilita independizar geográficamente cada uno de los componentes de una empresa sin que esta pierda unidad o competitividad, es lógico concluir que los Estados buscarán atraer esa potencial fuente de ingresos utilizando como principal incentivo la ley tributaria. Si esta práctica se generaliza a nivel mundial como estrategia para la inversión extranjera o nacional, lo que se obtendrá será un desmedro en las finanzas públicas al reducir su principal fuente de ingreso a niveles que impidan que el Estado sufrague los gastos que le son propios y que le permiten cumplir con sus fines, es lo que se llama **competencia tributaria**.

Este tipo de competencia tributaria a nivel legislativo es especialmente nociva para la justicia y la eficiencia de los sistemas tributarios, razón por la cual una adecuada aplicación del poder tributario, fruto de un análisis internacional conjunto, controlará que situaciones como la que acabamos de describir brevemente, se presenten.

En consecuencia, y quizá una de las principales implicaciones del Comercio Electrónico en relación con la aplicación de la ley tributaria en el espacio, consiste en motivar a los Estados a que, conscientes de la naturaleza global e intangible del fenómeno virtual, celebren acuerdos internacionales de tributación. Convenios que no se limiten a señalar parámetros para evitar la doble imposición o que estipulen obligaciones sobre intercambio de información, lucha contra la evasión, etc., sino convenios que vayan mucho más allá.

Por ejemplo, si se pacta gravar al comercio electrónico con un nuevo tributo, en el convenio se deben establecer sus elementos esenciales, señalando las reglas de sujeción pasiva y activa, de tal forma que cada Estado perciba una contribución justa y proporcional a las operaciones que se realizan en su jurisdicción. Si se acuerda gravar el comercio electrónico con los tributos existentes, deben fijarse claramente las reglas que determinen la ley fiscal aplicable a cada caso. Ahora bien, si definitivamente se llega a la

conclusión de que es mejor no gravar al comercio electrónico, al menos por ahora, será necesario establecer un convenio que así lo estipule, con fechas para su revisión y eventual modificación.

Como están las cosas, si cada Estado grava al comercio electrónico con el impuesto sobre la renta o con el impuesto sobre el valor agregado, se generará un caos de doble imposición, donde el principal perjudicado será el contribuyente y de manera inmediata el Comercio Electrónico. Lo anterior por cuanto si una persona se ve gravada de manera exponencial por realizar operaciones a través de la red, esa persona lógicamente dejará de utilizar la red para efectuar sus negocios, puesto que la relación costo beneficio arrojará un resultado negativo.

Afortunadamente, la ley tributaria de cada Estado goza de una herramienta legal: los criterios de vinculación del tributo, cuyo estudio abordaremos en un momento. Estos criterios, que se integran directamente al hecho generador, deben estar definidos en la ley. La correcta selección legal de estos criterios, y la correcta delimitación de cada uno de ellos frente al nuevo mercado virtual, permitirá a los Estados gravar los actos comerciales que se realizan en su territorio a través de Internet, sin perjudicar al contribuyente, al fisco, y sin obstaculizar el desarrollo de la red y en especial del comercio electrónico.

IV. El Hecho Generador y la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria en Colombia

1. Generalidades del Sistema

El sistema tributario Colombiano, al igual que el de los Estados que estudiamos en el capítulo segundo, encuentra su base en la Constitución Política, que es el primer gran pilar de la tributación nacional. En la "*norma de normas*" se plasman varios de los más importantes principios tributarios, elevándolos en rango y convirtiéndolos en guía y límite expreso para el legislador y la administración tributaria. En ese sentido, Colombia se asemeja más en su estructura principalista tributaria a países como España, Argentina y Brasil, que como vimos en el capítulo segundo, desarrollan ampliamente el tema de los principios tributarios en sus constituciones.

El artículo 363 de la Constitución Nacional establece:

"Art. 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."

Es claro, como lo señala Lucy Cruz de Quiñones¹⁹⁵, que no es suficiente para la creación de un impuesto el simple recaudo fiscal. Es imperativo que el tributo se adecue a las exigencias constitucionales *de juridicidad en su conformación, de uniformidad o generalidad, equidad, de justicia y de eficiencia*, entre otros.

El principio de equidad se divide en horizontal y vertical. El primero alude a que los contribuyentes que tengan igual ingreso - capacidad contributiva - estén en similares circunstancias en los demás factores de importancia para que lo que pague a título de impuesto sea lo mismo. La equidad vertical, como señala Cruz de Quiñones¹⁹⁶, involucra una diferenciación de las cargas tributarias que se experimentan en los distintos niveles de ingreso, situación que la relaciona estrechamente con los principios de capacidad contributiva y de progresividad.

El principio de progresividad constituye en realidad una forma de equidad vertical, referida no solo al tributo o a la tarifa, sino a la carga real que soporta el contribuyente, siendo progresivo el tributo que consiga mayores recaudos de quienes más tienen, con una carga fiscal total más proporcional sobre el crecimiento de sus renta o riquezas¹⁹⁷.

¹⁹⁵ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Marco Constitucional del Derecho Tributario. En: Derecho Tributario. Segunda Edición. ICDT. Bogotá, 1999. Pág. 275

¹⁹⁶ *Ibidem*. Pág. 281.

¹⁹⁷ *Ibidem*. 282

Por último, el principio de eficiencia es uno de los llamados¹⁹⁸ principios técnicos tributarios, según el cual la recaudación de un tributo debe generar el mínimo de gastos posibles para el fisco y para los contribuyentes.

Es importante destacar que la jurisprudencia constitucional de principios de la década de los noventa, solía dar mayor importancia al principio de equidad, aún sacrificando para ello el principio de eficiencia¹⁹⁹, situación que en los fallos más recientes ha variado notablemente.

Junto a esta norma se encuentra el artículo 95 de la Carta, disposición que enuncia los deberes del ciudadano y de la persona en general, y dentro de los cuales se fija, en el numeral noveno, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad²⁰⁰.

La relevancia de esta norma dentro de la estructura del sistema tributario es inmensa, porque consagra tácitamente el principio de capacidad contributiva, en nuestro sentir el principio tributario que iguala o supera en importancia al principio de legalidad y al principio de reserva de ley.

El deber de contribuir a las cargas públicas es desarrollo de la solidaridad que debe regir, y de hecho rige en Colombia, consagrado expresamente en el Preámbulo de la Carta. No se limita al deber de pagar el impuesto, sino que se extiende también a otro tipo de deberes y obligaciones que integran la dinámica tributaria. Resulta meritorio que en Colombia se haya consagrado este deber condicionado a criterios de justicia y equidad, permitiendo que la tributación no se base solo en las necesidades de gasto o intervencionismo económico de un Estado.

Además, el encabezado del artículo 95²⁰¹ permite pregonar estos deberes - que a la vez son límites a la Administración y al ejercicio del poder tributario - no solo del ciudadano colombiano - por nacimiento o por adopción -, sino también de cualquier persona, natural o jurídica, nacional o extranjera, residente o no en el país, situación que se encuentra en perfecta armonía con las disposiciones sobre sujeción pasiva tributaria que se establecen en el Estatuto Tributario Nacional.

En tercer lugar, encontramos el artículo 338 de la Carta, que dispone:

"Art. 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La

¹⁹⁸Ibídem, siguiendo la clasificación propuesta por NAWIASKY, Hans. Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1992. Pág.275 y 292

¹⁹⁹ Corte Constitucional, sentencia C-015 de 1993.

²⁰⁰ La posición jurisprudencial sobre este artículo se encuentra contenida claramente en la sentencia C-183 de mayo 6 de 1998.

²⁰¹ Art. 95. "La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. ... Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano:....."

ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.....

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

El contenido teórico detrás de esta norma es muy amplio, y a pesar de algunas imprecisiones terminológicas respecto de la tipología tributaria²⁰², es claro que se aplica para todos ellos, no limitándose a las contribuciones, que es tan solo una de las especies que hay de los tributos.

Para efectos de nuestro estudio debemos destacar dos puntos. En primer lugar, el principio de legalidad tributario, y en segundo lugar, el hecho de que esta norma reitera el artículo 150 numerales 11 y 12 constitucionales, que establecen el órgano en el que se deposita de poder tributario.

El artículo 338 es claro en establecer el principio de legalidad tributario de cara a los elementos esenciales de la obligación tributaria, exigiendo que sea la ley²⁰³ la que directamente fije esos elementos. Queremos destacar el hecho de que la Carta reconozca y haga mención expresa de los cinco elementos esenciales de la obligación tributaria, dentro de los cuales encontramos al hecho generador del tributo, concepto que es desarrollado (aunque desafortunadamente no es definido) por el artículo 1° Estatuto Tributario Nacional ("E.T."), dotándola de una gran importancia en relación con el momento en el que nace la obligación tributaria sustancial.

Este artículo señala:

"Art. 1. Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo."

La importancia de esta norma radica en que soluciona, a nivel legislativo, la discusión entre *constitutivistas* y *declarativistas* sobre el momento en el que nace la obligación tributaria. Mientras éstos afirman que la obligación tributaria nace al momento en que el contribuyente radica en la administración de impuestos la declaración tributaria, aquellos son tajantes en afirmar que la obligación nace cuando se realiza el hecho generador del tributo.

²⁰² La Corte Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre los alcances del término "impuestos" y del término "contribuciones" utilizado en los artículos 338 y 150, de las cuales cabe mencionar las sentencias de la Corte Constitucional C-040 del 11 de febrero de 1993 y C-430 de septiembre 28 de 1995, cuyo texto ha sido reproducido en fallos posteriores.

²⁰³ Sobre tipología tributaria y redacción de esta norma constitucional puede consultarse a CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Ob. Cit. Pág. 248 y ss.

Como hemos sentado en claro a lo largo de este trabajo, nosotros nos inclinamos por la teoría constitutiva de la obligación tributaria, que por cierto es la posición mayoritaria²⁰⁴ en la doctrina nacional y extranjera, por lo que estimamos acertada la redacción del artículo 1° del E.T. y los efectos que ésta despliega sobre todo el sistema tributario nacional, posición avalada por la jurisprudencia del Consejo de Estado desde la década de los setenta y de la cual cabe resaltar la sentencia del 27 de noviembre de 1987, que expresó:

“La obligación de pagar el tributo, como obligación sustancial según la definición del artículo 1 de la Ley 52 de 1977, que la diferencia de los deberes formales establecidos para hacerla efectiva, nace cuando ocurren los hechos previstos en la ley como generadores del impuesto.”

Lo anterior nos permite concluir que el hecho generador de la obligación tributaria sustancial, en Colombia, reúne los principios, evolución y tendencias doctrinales modernas. Por consiguiente, si recordamos lo visto en El Capítulo II de este trabajo, resulta clara la homogeneidad legislativa entre Colombia y los Estados prototipo estudiados, respecto del concepto y alcances del hecho generador de un tributo.

2. Ámbito de Aplicación Espacial de la Ley Tributaria

De conformidad con el artículo primero de la Carta, Colombia es "un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general".

El poder legislativo, esto es, la facultad de crear leyes, se radica solamente en el Congreso, por determinación del constituyente plasmada en el artículo 114 de la Carta, en consonancia con la estructura unitaria de este Estado²⁰⁵. Lo anterior, claro está, sin perjuicio del poder legislativo que se le otorga al Ejecutivo en circunstancias excepcionales.

Esto nos permite afirmar, siguiendo lo expuesto en el capítulo III, que el poder tributario es ejercido igualmente por el parlamento. La facultad de crear tributos le compete al Congreso, a través de un procedimiento reglado consagrado en la Constitución.

El numeral onceavo y el numeral doceavo del artículo 150 de la Carta establecen:

²⁰⁴ En cuanto al nacimiento de ese vínculo, ha predominado la tesis de que él surge cuando se realiza el presupuesto legal pues así lo ha admitido la doctrina alemana, en parte la italiana y la francesa y también el Código Fiscal de México, la ley tributaria española, la legislación argentina y el Modelo de Código Tributario para América Latina. SIERRA MEJÍA Hernando. La Obligación tributaria. En Derecho Tributario. Segunda Edición. ICDT. Bogotá, 1999. Pág. 395

²⁰⁵ En el capítulo segundo pudimos observar que en los Estados federales el poder legislativo no estaba limitado únicamente al Congreso Nacional, sino que cada uno de los Estados federados gozaba de poder legislativo en las materias de su competencia.

"Art. 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(....)

11. Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración.

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley...."

Esta norma debe leerse conjuntamente con el artículo 338 del Carta citado, de donde se colige que solamente el Congreso puede crear tributos, especialmente impuestos, y en todo caso debe ser esta Corporación la que directa y claramente fije el hecho generador de cualquiera de ellos, pues es precisamente en este procedimiento que se concreta el respeto a los principios de reserva de ley y de legalidad tributarios.

Las leyes que expide el Congreso de la república derivan su ámbito de aplicación del mismo artículo 1° de la Carta. Es claro que si Colombia esta organizada como una **República Unitaria**, la regla general en materia de aplicación de las leyes es que éstas proyecten sus efectos en todo el territorio nacional.

El artículo 4° de la Constitución señala que es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades. Esta norma debe interpretarse en consonancia con el artículo 1° de la Carta y remitirse al Código Civil, donde se establecen disposiciones expresas sobre la ley.

El artículo 4° del Código Civil consagra la definición de la expresión "ley", así:

Art. 4: Ley es una declaración de la voluntad soberana manifestada en la forma prevenida en la Constitución Nacional. El carácter de la ley es mandar, prohibir, permitir o castigar.

Los artículos 11 y 12 del Código Civil, subrogados por el Código de Régimen Político y Municipal (CRPM), art. 52, estableció que la Ley no obliga sino en virtud de su promulgación, y su observancia principia dos meses después de promulgada.

Por su parte, el artículo 18 del Código Civil, titulado *Territorialidad de la Ley*, señala que *la ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia*, mientras que el C.R.P.M. consagra en su artículo 57 una norma similar, que dispone que las leyes obligan a todos los habitantes del país, inclusive a los extranjeros, sean domiciliados o transeúntes.

Como puede observarse, la Ley colombiana es de obligatorio cumplimiento en todo el territorio nacional, que como ha señalado el Consejo de Estado²⁰⁶ "consiste en el principio conocido con el nombre de territorialidad de las leyes, es decir, que las leyes no obligan

²⁰⁶ Sentencia del Consejo de Estado de marzo 18 de 1971.

más allá de las fronteras de un país", claro está, con las excepciones originadas en la época de los glosadores y postglosadores²⁰⁷, que responden a criterios de orden público.

Por otro lado, los artículos 20 a 23 del Código Civil establecen unas reglas especiales en relación con ciertos asuntos. Así, el artículo 20 es claro en señalar que los bienes situados en el territorio nacional se someten a la ley colombiana, así sus dueños sean extranjeros o residan fuera de Colombia, norma que consagra el principio de derecho internacional privado *lex rei sitae*, al que aludíamos en el capítulo pasado.

Encontramos disposiciones similares en materia del Estado Civil de las personas, respecto de las solemnidades en la celebración de los contratos - *locus regit actum*, etc., normas que no hacen otra cosa que reconocer los principios que rigen en el derecho internacional privado.

No existen en el derecho tributario reglas generales sobre la aplicación de la ley tributaria en el espacio, por lo que debemos aplicar las que se encuentran establecidas, en primer lugar en la Constitución, en segundo lugar en el Código Civil (de conformidad con el art. 10) y por último, las disposiciones pertinentes del C.R.P.M..

De las disposiciones legales y constitucionales analizadas atrás, se concluye que las normas legales expedidas por el Congreso de la República - leyes - y aquellas disposiciones con *fuera de ley*, rigen en todo el territorio nacional, entendiéndose por tal, de acuerdo al artículo 101 del al Constitución Política, *los establecidos en los tratados internacionales aprobados por el Congreso*²⁰⁸, *el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales.*

Sin embargo, es preciso señalar que no todas las normas tributarias rigen en todo el territorio nacional. A pesar de que Colombia es una república unitaria, en la Constitución se reconoce cierta autonomía a las entidades territoriales - Departamentos y Municipios - en materia fiscal. En virtud de esta autonomía, se le faculta para establecer, conforme a la Constitución y la Ley, tributos que, o bien son creados por Ley para que sean incorporados al cuerpo normativo local, rigiendo únicamente en el territorio de la entidad subnacional; o bien son creados por la Ley como un tributo nacional (especialmente impuestos) y posteriormente son cedidos a los entes locales, quienes podrán adoptarlo o no. Si lo adoptan, el tributo regirá únicamente en jurisdicción de dicha entidad subnacional.

²⁰⁷ Excepciones que responden a los Estatutos personal, real y mixto que estudiamos brevemente en el capítulo anterior.

²⁰⁸ Con Venezuela, el Laudo Arbitral del rey de España de marzo 16 de 1891 y el tratado del 5 de abril de 1941; con Brasil, el tratado del 24 de abril de 1907 y tratado del 15 de noviembre de 1928; con Perú, el tratado del 24 de marzo de 1922; con Ecuador, el tratado del 15 de julio de 1916; con Panamá, el tratado del 20 de agosto de 1924; con Nicaragua, el tratado del 24 de marzo de 1928 y con Jamaica, la delimitación marítima, tratado del 12 de noviembre de 1993.

Siguiendo los parámetros indicados a lo largo del presente trabajo, nuestro estudio se limita a analizar las normas tributarias cuyo ámbito de aplicación es nacional, debido a la naturaleza global mundo virtual, que hace más factible que la imposición al comercio electrónico se presente en la forma de un tributo de aplicación nacional. En consecuencia, escogimos los impuestos sobre la renta y sobre el valor agregado como tributos prototipo que cumplen con este esquema, son más propensos a verse afectados por las decisiones fiscales respecto del comercio electrónico y además, constituyen la fuente primordial de ingresos ordinarios para el Estado colombiano²⁰⁹, lo que significa que si el mercado tradicional se debilita por un correlativo fortalecimiento del mercado virtual, serán estos impuestos los más afectados.

3. El Hecho Generador en Colombia

Siguiendo la estructura propuesta en nuestro estudio, nos corresponde analizar la forma como se configura el hecho generador de los impuestos nacionales en Colombia, tomando como impuestos prototipo al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el valor agregado.

Ambos tributos se encuentran regulados en los libros I y III del Estatuto Tributario Nacional, en el que se recopilaron los tributos creados originalmente por las leyes 81 de 1960²¹⁰ y el Decreto Ley 3288 de 1963²¹¹, este último fruto de facultades extraordinarias

²⁰⁹ Sin embargo, consideramos de utilidad hacer una pequeña referencia a las normas sobre ámbito de aplicación de las disposiciones locales, que se encuentran consagradas en el C.R.P.M. Dos son las entidades territoriales que están facultadas para expedir disposiciones de carácter tributario: los departamentos y los municipios. Los primeros lo hacen a través de las Ordenanzas, mientras que los segundos lo hacen a través de Acuerdos. Los órganos competentes para expedir estas normas son, para los departamentos, las Asambleas Departamentales, y para los municipios, los Concejos Municipales.

El artículo 109 del C.R.P.M establece que las ordenanzas rigen en todo el **territorio del departamento**, treinta días después de su publicación oficial o cuando lo ordene la asamblea. No obstante, siendo la ordenanza un acto administrativo, debe sujetarse a la Constitución, a las leyes o a los reglamentos del ejecutivo nacional.

En relación con los Acuerdos, no existe una norma análoga a la de las ordenanzas, pero éstos están circunscritos al territorio en el cual tienen competencia el Concejo Municipal, que es precisamente el espacio dentro de las fronteras del Municipio.

²¹⁰ El Congreso de Cúcuta sancionó la primera ley sobre impuesto sobre la renta en el año de 1821 - Ley sobre contribución directa -, gravando ingresos derivados de inversiones, propiedad y negocios. En 1918 se, la Ley 56 de este año gravó también el capital, aunque este impuesto era cédular. Solo hasta 1927, con la Ley64 se estableció un impuesto unificado sobre la renta. El parámetro del cual parte la moderna estructura del impuesto se estableció en 1935, con la Ley 78, fruto de la segunda misión Kemmerer, la cual tuvo su última maduración en 1960 con la Ley 81 de ese año, que con algunas modificaciones posteriores vino a compilarse en el Decreto 624 de 1989. World Tax Series - Taxation in Colombia. Harvard Law School. Chicago, Illinois. 1964. Pág. 109.

otorgadas al ejecutivo por medio de la Ley 21 de 1963. Es preciso señalar que el libro primero del Estatuto no se limita a regular el impuesto sobre la renta, sino que también regula el impuesto complementario de remesas, aunque por razones de espacio será necesario postergar su estudio para una próxima ocasión.

Como veremos a continuación, la estructura del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor agregado es muy similar a la que encontramos y analizamos en los Estados prototipo estudiados en el capítulo II, particularmente en el caso del impuesto sobre la renta. Esta circunstancia, en principio, facilita la armonización tributaria a nivel internacional, que estimamos será la clave de la tributación sobre el comercio electrónico.

Por consiguiente, analizaremos primero las disposiciones que regulan el hecho generador del impuesto sobre la renta en Colombia, para culminar con el estudio del hecho generador del impuesto sobre el valor agregado.

3.1. El Impuesto sobre la Renta

El impuesto sobre la renta en Colombia fue creado en el año de 1821²¹², época desde la cual ha sido sometido a muchas modificaciones, culminando en la estructura que encontramos en el Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989. El impuesto sobre la renta regulado en el Estatuto es, aún hoy, objeto de varias reformas, prácticamente una cada año, la última de las cuales ocurrió en diciembre de 2000 con la Ley 633. No obstante, estas reformas no han modificado la estructura de ninguno de los aspectos sustanciales del impuesto, centrando primordialmente sus cambios en materia de tarifas, gastos, costos y exoneraciones.

Su hecho generador ha sido constante y responde a la estructura y fines indicados en el capítulo segundo de nuestro estudio, siendo similar en su formulación, como pudimos observar, a la que encontramos en los demás países prototipo analizados.

Los aspectos sustanciales de este tributo están regulados en el libro primero del Estatuto Tributario Nacional, artículo 5° a 364, aunque se nutre de las normas del título preliminar del Estatuto, particularmente el artículo 1°, que como vimos atrás dice:

"Art. 1. Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo."

Consideramos importante reiterar que el legislador colombiano optó por la teoría constitutiva del nacimiento del tributo y a pesar de que algunas administraciones locales invocan la teoría opuesta como sustento de sus actuaciones, tanto el ejecutivo, desde 1978, como la jurisprudencia, de las altas cortes como de los tribunales administrativos,

²¹¹ PLAZAS VEGA, Mauricio A. El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Segunda Edición. TEMIS. Bogotá, 1998. Pág. 103.

²¹² World Tax Series - Taxation in Colombia. Harvard Law School. Chicago, Illinois. 1964. Pág. 108.

concurrir en afirmar que la obligación tributaria sustancial nace cuando se verifica el hecho generador en cabeza del sujeto pasivo.

Ahora bien, respecto del impuesto sobre la renta, no existe una norma que claramente consagre un hecho generador del tributo, como si existe en algunas de las legislaciones estudiadas en el capítulo segundo. Este elemento se extrae de varias disposiciones y es fruto de la doctrina y desarrollo teórico que expusimos en dicho capítulo.

Encontramos entonces, que el artículo 7 del Estatuto Tributario señala que las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, mientras que el artículo 12 establece esa misma sujeción al tributo, pero referida a las sociedades y otras "entidades". Esta última expresión debe entenderse referida a otras formas asociativas a las cuales el derecho privado por lo general no les reconoce personería jurídica, como por ejemplo, las sociedades de hecho, las sociedades irregulares, las comunidades, etc. Podría pensarse que en el futuro se creen sociedades electrónicas o virtuales, que no responden a los principios y desarrollo legal del Derecho comercial tradicional. En este caso, **algunas** disposiciones tributarias colombianas del impuesto sobre la renta pueden aplicarse directamente a nuevos escenarios comerciales, como el que proponemos como ejemplo.

El hecho generador del impuesto sobre la renta se encuentra formulado de manera muy general en los artículos 9 y 12 del Estatuto, que dicen:

"Art. 9. Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes. Las **personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país** y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, **están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios** en lo **concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales**, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera.

Los **extranjeros residentes en Colombia** sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios **respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, y a partir del quinto año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.**

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están **sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.....**" (Las negrillas son nuestras)

"Art. 12. Sociedades y entidades sometidas al impuesto. La **sociedades y entidades nacionales son gravadas**, tanto **sobre sus rentas y ganancias ocasionales** de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

Las **sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional....**"(Las negrillas son nuestras)

Se desatacan los conceptos de renta y de ganancia ocasional, aun cuando éste último en realidad es una renta como cualquiera otra y responde a la misma naturaleza y criterios, basando la diferencia en la frecuencia con la que se percibe dicho ingreso.

Según varios autores²¹³, uno de los problemas más arduos de la imposición sobre la renta es encontrar un método adecuado para gravar las ganancias de capital. En Colombia, se les denomina ganancias ocasionales, gravamen que fue introducido a la legislación colombiana en el año de 1974 y que hoy en día constituye uno de los gravámenes complementarios que se liquida sobre una base gravable especial²¹⁴, distinta a la de la renta ordinaria, pero basándose en la misma tarifa.

Existen diversas opiniones sobre si se deben o no gravar las ganancias de capital. Algunos sostienen que las ganancias de capital no son renta²¹⁵, ya que provienen de los cambios en el nivel de precios o en el tipo de interés²¹⁶.

El artículo 300 del Estatuto Tributario define el concepto de ganancia ocasional como aquellas provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Es decir, se define desde el punto de vista de la frecuencia de la enajenación del bien del cual deriva el ingreso una persona, en términos de activos fijos y activos movibles, criterios de naturaleza eminentemente contable.

En realidad la ganancia ocasional es una renta como cualquiera otra cuyo gravamen contempla una depuración particular cuando es percibida por una persona natural, razón por la cual estimamos que puede agruparse dentro del mismo concepto de renta y bajo el mismo hecho generador del impuesto, por lo que prescindiremos de utilizarlo, refiriéndonos indistintamente a ambos conceptos con la expresión renta.

De la misma forma como sucede en los países prototipo estudiados, es el concepto de renta el que debe aclararse, puesto que es éste el que delimita el contenido del hecho generador del impuesto sobre la renta. En Colombia, y para efectos de este tributo, renta significa todo ingreso ordinario o extraordinario que potencialmente puede producir un incremento en el patrimonio de quien lo percibe²¹⁷.

Es claro que no todo ingreso que se recibe está gravado, puesto que al momento de determinar la base gravable del impuesto, entran en juego otros conceptos: ingreso bruto, ingreso neto, renta bruta, renta líquida y finalmente renta líquida gravable.

²¹³ MARTÍNEZ MENÉNDEZ, Alberto El elemento material u objetivo del hecho generador sobre la renta. En: Teoría del Impuesto sobre la renta. ICDT. Bogotá, 1995. Pág. 111

²¹⁴ La base gravable especial aplica únicamente para las personas naturales, siendo la ganancia ocasional para las personas jurídicas y sus asimiladas una renta ordinaria como cualquier otra.

²¹⁵ MARTÍNEZ MENÉNDEZ, Alberto El elemento material u objetivo del hecho generador sobre la renta. En: Teoría del Impuesto sobre la renta. ICDT. Bogotá, 1995. Pág. 112

²¹⁶ Si recordamos la definición de "renta" utilizada en la legislación norteamericana, podemos notar cómo en esta país este tipo de rendimiento no se considera constitutivo de renta.

²¹⁷ Afirmación que se extrae de la redacción del artículo 26 del Estatuto Tributario y que concuerda con la utilizada por el legislador en los Estados prototipo estudiados.

Todos estos términos son calificaciones técnicas hechas por el legislador en materia fiscal y contable, encaminada a obtener la suma que va a ser gravada con el impuesto. Cada uno de estos conceptos es un *fotografía*, un momento dentro del proceso de depuración de la renta. Así, el ingreso neto es la suma de todos los ingresos - ingreso bruto²¹⁸ - menos el valor de las devoluciones, descuentos y rebajas²¹⁹, mientras que la renta líquida es la renta bruta menos las deducciones²²⁰.

Como señalábamos en la norma citada, las personas residentes en Colombia son gravadas sobre sus **rentas de fuente nacional** y sobre sus **rentas de fuente extranjera**, al igual que las personas jurídicas, con una salvedad, los extranjeros residentes en Colombia solo se gravan sobre sus rentas de fuente extranjera cuando hayan residido en el país por más de 5 años.

Vale anotar que únicamente el primero de los conceptos resaltados se define en la ley, mientras que el segundo debe extraerse al contrastarlo con el primero. Aunque este tema lo analizaremos con mayor detenimiento en el capítulo siguiente, podemos adelantarnos un poco enunciando la definición de ingreso de fuente nacional, completando así los conceptos que componen el hecho generador del impuesto sobre la renta en Colombia.

²¹⁸El ingreso bruto fiscal es el mismo criterio contable, de estirpe económica, pero la ley puede excluir aquellos que por varias razones considere que no deben gravarse. ARÉVALO BUITRAGO, Isidoro. Aspectos contables de los ingresos brutos. En: Teoría del Impuesto sobre la renta. ICDDT. Bogotá, 1995. Pág. 146 y ss.

²¹⁹ **Devoluciones en ventas:** son fruto de una rescisión parcial o total de la venta original, y como tal, afectan el ingreso, disminuyéndolo o cancelándolo. Sin embargo, la contabilidad registra el hecho económico en cuenta especial, distinta de la que dio origen al registro de la venta inicial, sin que por ello se pierda el efecto jurídico de constituir una rescisión total o parcial, denominada Devolución. **Rebajas:** es el menor valor que se cobra por la venta de bienes o servicios. **Descuentos:** Existen varias clases de descuentos, como los comerciales, de catálogo o de lista, que se conceden para ajustar el precio a valores de mercado. Es claro que el precio del bien no es jurídica ni económicamente el precio real de venta, razón por la cual ésta debe registrarse por su valor real económico. Hay descuentos sujetos a condición por pronto pago, por volumen, por mayorista, por distribuidor exclusivo, etc. Si embargo el descuento por pago de contado tiene dos enfoques: el primero, lo considera un gasto financiero porque le da el carácter de una prima concedida por el pago antes de su vencimiento. El segundo, lo trata como menor valor de ingreso, en razón a que generalmente, es demasiado alto frente a las tasas corrientes de financiación. *Ibidem* Pág. 148 y 149

²²⁰ El artículo 26 sintetiza correctamente el proceso de depuración del ingreso o de las rentas. La norma dice "La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley". Las excepciones legales aluden a los descuentos tributarios cuyo efecto como beneficio fiscal es mucho mayor que el que se obtiene con las deducciones.

El artículo 24 del Estatuto tributario consagra esta definición:

"Art. 24 Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación..."

Como puede observarse, la estrecha relación de la definición con un límite geográfico físicamente apreciable es innegable, situación que puede convertirse en un inconveniente para el legislador, la administración tributaria y el contribuyente al momento de enfrentarse jurídicamente al comercio electrónico.

La redacción de conceptos en nuestro Estatuto Tributario es ciertamente desafortunada, especialmente en lo concerniente a la subjetividad pasiva tributaria, lo que dificulta su aplicación directa y más aun su adaptación a nuevas figuras teóricas o reales que quieran ser reguladas, como lo es el mundo virtual, su dinámica y sus actores.

No obstante, es claro que en materia del impuesto sobre la renta, Colombia tiene el mismo hecho generador que encontramos en la mayoría de los Estados modernos, al ser el fruto de una evolución jurídica constante que ha plasmado los mayores avances en su normativa, y que hoy en día es uno de los líderes en Derecho tributario en Latinoamérica.

Esta homogeneidad en el principal elemento esencial de un impuesto facilita la armonización legislativa a nivel internacional, aunque para lograrlo debe resolverse el problema de las definiciones conceptuales, el uso de ficciones y especialmente en el caso colombiano, la inestabilidad legislativa que siempre ha caracterizado al sistema tributario nacional. Problemas estos que requieren una solución y que a la larga pueden convertirse en un obstáculo para el crecimiento del comercio electrónico en Colombia y por consiguiente su imposición.

3.2. El Impuesto sobre el Valor Agregado

El impuesto sobre el valor agregado, comúnmente llamado impuesto sobre las ventas, fue instaurado en Colombia mediante el Decreto Ley 3288 de 1963. En esta primera etapa de su implementación, este tributo presentaba muchas imprecisiones sobre sus elementos, sus exenciones y exclusiones, incluso su misma finalidad.

Su evolución legislativa hasta llegar a la normativa recogida en el Estatuto Tributario puede sintetizarse en 5 pasos, que permitieron clarificar y precisar la estructura de este tributo. Las normas que marcaron esta evolución son el Decreto Ley 3288 de 1963, el Decreto Legislativo 1595 de 1966, el Decreto Ley 435 de 1971, los Decretos legislativos

1988, 2104 y 2368 de 1974 y el Decreto Ley 3541 de 1983²²¹. Es este último el que en esencia compone el Libro tercero del Estatuto Tributario Nacional, claro está, con las modificaciones que anualmente son realizadas, fruto de la política económica variable del Gobierno colombiano.

Dentro de estas modificaciones se destaca aquella introducida por la Ley 6 de 1992, que generalizó un tributo selectivo, que gravaba únicamente los bienes y servicios que expresamente señalara el legislador, con lo cual se invirtió la regla de gravamen, generándose el impuesto sobre toda venta de bienes o prestación de servicios que no fueran exonerados expresamente por la ley. Esta es la estructura que se mantiene en la actualidad.

El hecho generador del IVA en Colombia está consagrado expresamente en el inciso primero (y sus ordinales) del artículo 420 del Estatuto Tributario. Su redacción es mucho más rigurosa que la que encontramos en el artículo análogo del impuesto sobre la renta, lo que nos permite afirmar que técnicamente y jurídicamente es más claro. La norma en cuestión expresa:

“Art. 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto sobre las ventas se aplicará sobre:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b) La prestación de los servicios en el territorio nacional.
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente”.

Si recordamos las normas que analizamos en la sección de derecho comparado del capítulo segundo, nos percataremos que el hecho generador de este impuesto consagrado en la legislación colombiana es prácticamente el mismo que se contempla en las normas de los Estados prototipo, a excepción de Brasil, con una aclaración: en Colombia no existen las *adquisiciones intracomunitarias* como hecho generador del IVA que encontramos en los países miembros de la Comunidad Europea, por razones que son evidentes. En consecuencia, son tres los verbos de los que se compone el elemento objetivo o material de este tributo en Colombia:

1. La venta de bienes corporales muebles.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. La importación de bienes corporales muebles.

Estudiemos brevemente cada uno de estos supuestos.

²²¹ El esquema evolutivo planteado es propuesto por Mauricio Plazas, quien resume con precisión las características del IVA en cada uno de estos momentos. PLAZAS VEGA, Mauricio A. El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Segunda Edición. TEMIS. Bogotá, 1998. Pág. 103 y ss.

3.2.1. La Venta de bienes corporales muebles

La venta de bienes corporales muebles es tal vez el supuesto más común y más constante en este tributo a lo largo de su evolución.

En el Derecho colombiano, la expresión “venta” se encuentra contemplada y es propia del Derecho privado, particularmente del Derecho Civil. Según el artículo 1849 del Código Civil, el contrato de venta es un contrato bilateral por medio del cual una persona se obliga a dar una cosa u otra, y ésta a pagarle un precio a la primera en dinero o en dinero y en especie.

Este contrato está gravado por el impuesto sobre el valor agregado. Sin embargo, la expresión “venta” utilizada en el Estatuto Tributario, específicamente en el impuesto sobre el valor agregado, no coincide con el término acuñado en Derecho privado, sino que tiene un alcance mucho mayor.

Este concepto se encuentra consagrado expresamente en el artículo 421 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

“Art. 421. Hechos que se consideran venta. Para los efectos del presente libro, se consideran ventas:

- a) Todos los actos que impliquen transferencia de dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negocios que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.
- b) Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.
- c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación”.

El primero de estos supuestos constituye la regla general en materia de venta, mientras que los supuestos consagrados en los ordinales b y c son en realidad ficciones que el legislador ha contemplado para evitar que una persona obtenga un mayor beneficio por *impuestos descontables*.

Al analizar el inciso primero parte por parte, encontramos que en **Colombia**, al igual que Argentina, Francia y España, se **grava** con este tributo **la transferencia del derecho de dominio de bienes corporales muebles (venta)**. Es claro que las diferentes legislaciones prototipo formulan este hecho de manera muy similar.

Si recordamos las normas de derecho comparado estudiadas en el capítulo anterior, veremos que Argentina por ejemplo, grava la “venta de cosas muebles en todo el territorio de la Nación” definiendo “venta” como toda **transferencia a título oneroso que implique la transmisión del dominio de cosas muebles**. España hace lo mismo, consagrando en su hecho generador la entrega a título oneroso de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto, y **definiendo entrega como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales**. Francia e Italia también manejan este esquema, señalando que se grava la entrega de bienes a título oneroso, **entendiendo por entrega la transferencia del poder de disponer de un bien mueble corporal como propietario**.

En la venta, para efectos de este impuesto, lo que interesa es la transmisión del dominio. Ahora bien, considerando que el derecho de dominio se descompone en el uso el goce y la disposición del bien, a primera vista podría afirmarse que las definiciones planteadas se agrupan en dos: aquellas que gravan únicamente una de las manifestaciones del derecho de dominio – España – Francia e Italia – en la medida que el poder de disposición es solo uno de los aspectos de ese derecho; y aquellas, como la argentina y la colombiana, que gravan la transferencia del dominio – *usus, fructus y abusus* -.

En realidad en uno y otro caso se está gravando la facultad de disponer de un bien corporal mueble, es decir, la nuda propiedad, y a pesar de que en las legislaciones de Colombia y Argentina aparentemente se requiera la transferencia de las tres facultades, la misma naturaleza, evolución y práctica del impuesto demuestran que basta con que se transfiera la nuda propiedad.

Lo que aparta a la legislación nacional de la de los demás Estados, es que en Colombia se gravan no solo los actos por los cuales se transfiera ese derecho que sean a **título oneroso**, sino que también se gravan aquellos que sean a **título gratuito**.

Todas las legislaciones de los Estados prototipo que manejan un impuesto sobre el valor agregado consagran en su hecho generador el gravamen sobre la venta (o entrega) de bienes, siempre y cuando se efectúe a título oneroso. La gratuidad es un supuesto excepcional y sólo en España se consagra en relación con la prestación de servicios, aún en este caso limitada al autoconsumo de éstos, siempre y cuando la persona no sea de aquellas que sólo prestan servicios de manera gratuita.

En consecuencia, Colombia aparece, en el marco del derecho comparado, como la "*oveja negra*", gravando por igual un contrato de compraventa que una donación; es más, grava con IVA las muestras gratis que comercialmente se utilizan como medio publicitario, lo cual, siguiendo un criterio razonable – caso de Francia – es útil al sistema tributario, criterio con el cual, desafortunadamente, no contamos en Colombia.

Si bien considerar como gravadas este tipo de actos jurídicos es una medida que busca evitar la evasión de impuestos y el fraude a la ley, creemos que es injusta puesto que el adquirente del bien – deudor económico del tributo – tendrá que soportar una carga por

un bien que recibe libremente de un tercero, lo cual no es demostrativo de capacidad contributiva y en el plano mercantil se erige en una traba para el comercio.

Los demás elementos de este primer inciso son un desarrollo de las palabras con las que comienza la definición, ya que si se grava todo acto que conlleve la transferencia de dominio, no es necesario precisar que es irrelevante la designación o calificación que las partes le den a dicho acto o si una persona actúa a nombre propio o no. La determinación de la responsabilidad del impuesto – que no es lo mismo que la determinación del contribuyente – es un momento posterior al acaecimiento del hecho generador, por lo menos desde el punto de vista teórico, por lo que las consideraciones generales y particulares señaladas en el capítulo segundo son aplicables a la legislación colombiana.

Los incisos b y c del artículo 421 reproducen las disposiciones que encontramos en las normas de los países prototipo respecto del autoconsumo de bienes, particularmente los supuestos de autoconsumo externo e interno a los que se refiere la Tejerizo López²²² en relación con la normativa tributaria española.

Los supuestos de autoconsumo no constituyen una transferencia del derecho de dominio entre dos sujetos, lo que significa que jurídicamente estos supuestos son ficciones legales, establecidas por el legislador colombiano por razones, en nuestro sentir, de equidad y equilibrio en materia de competencia.

La única legislación que expresamente señala el fin de este tipo de normas es la francesa, puesto que allá, como vimos en el capítulo segundo, no se utiliza el concepto de consumo propio, sino que se consagra el efecto directo de estas normas, traducido en materia de deducciones.

3.2.2. La Prestación de Servicios en el territorio nacional

En materia de prestación de servicios, debemos reconocer que la Ley colombiana es meritoria, ya que es una de las pocas que consagra una definición del concepto mismo de *prestación de servicios*. La norma que lo establece es el Decreto Reglamentario 1372 de 1992:

"Artículo 1°. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración".

Solamente la Ley italiana se arriesga a plantear una definición de este concepto en términos muy amplios, refiriéndose a las prestaciones *de hacer* y *de no hacer*, mientras que las demás legislaciones de los Estados tanto latinoamericanos como europeos,

²²² Tejerizo López y otros..., Ob. Cit. Pág. 485

prefieren hacer una enumeración de ciertas actividades que se gravan bajo el título de prestación de servicios.

Ni siquiera la Ley española consagra una definición de este término, utilizando, al igual que en Argentina, un criterio residual *de contraste* para delimitar los alcances de la expresión. Francia, como vimos, define la prestación de servicios de manera negativa, complementándola con una referencia a las prestaciones de hacer y no hacer utilizadas en materia del Derecho de las obligaciones.

Curiosamente, en Colombia no se grava ni la prestación de servicios a título gratuito ni el autoconsumo de servicios, lo que lleva nuevamente a cuestionarse la utilidad del aparte correspondiente del concepto de "venta" para efectos del IVA. Después de todo, no habría razón para excluir del impuesto uno u otro, lo que nos lleva a concluir que la disparidad de los supuestos responde a una deficiencia en la técnica legislativa y lo que es peor, a una falta de claridad respecto de las políticas económicas del país.

El grueso de las normas tributarias nacionales sobre prestación de servicios en materia del IVA, se enmarcan bajo el tema de la extensión del poder tributario, cuyo análisis hemos dejado para el capítulo siguiente.

3.2.3. La Importación de bienes corporales muebles.

El numeral c del artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del impuesto "la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente".

El tema de las importaciones no se desarrolla conceptualmente en el Estatuto Tributario Nacional, sino que es preciso remitirse al Estatuto Aduanero, Decreto 2685 de 1999. El impuesto sobre las ventas originado en las importaciones de bienes forma parte de un tema más amplio denominado en el Estatuto Aduanero como tributos aduaneros. Su definición y alcances está establecido en el artículo 1° - conceptos - del Estatuto:

"Art. 1. Definiciones para la aplicación de este decreto. Las expresiones usadas en este decreto para efectos de su aplicación, tendrán el significado que a continuación se determina:

(....)

Tributos Aduaneros. Esta expresión comprende los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas.

Derechos de Aduana: Son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase... y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación....

No se consideran derechos de aduana, el impuesto sobre las ventas, las sanciones....."

La expresión "importación" y "territorio aduanero nacional" son relevantes para efectos de aplicar el impuesto sobre las ventas, razón por la cual debemos remitirnos a la definición técnica y legal consagrada en la norma. Por importación, dice el artículo primero del Estatuto Aduanero, se entiende:

"La introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías de zona franca industrial de bienes y servicios, al resto del territorio aduanero nacional en los términos previstos en este decreto".

El concepto de importación está siempre referido a un determinado territorio, el cual tiene una denominación especial en materia tributaria y aduanera: *territorio aduanero nacional*. Este término está definido también en el artículo 1° del Estatuto Aduanero, definición que proyecta sus alcances en materia del impuesto sobre las ventas. La norma dice:

"**Territorio Aduanero.** Demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el espacio acuático y aéreo."

De la lectura de estas normas, podemos concluir que el hecho generador del impuesto sobre las ventas originado en una importación, consiste en la **introducción de mercancías corporales de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional**.

Cabe anotar que las importaciones pueden presentarse en diversas modalidades, las cuales se pueden agrupar en dos tipos según la disposición de la mercancía sea libre o restringida. Desbordaría el objeto de nuestro trabajo estudiar cada una de las modalidades en las que puede realizarse una importación, por lo que nos limitaremos simplemente a enunciarlas²²³.

En primer lugar encontramos las importaciones ordinarias, definida en el artículo 117 del E.A. como la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, con el fin de permanecer en él de manera indefinida, en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar y siguiendo el procedimiento establecido.

Al lado de este tipo de importación existen las importaciones con franquicia, la reimportación por perfeccionamiento pasivo, la reimportación en el mismo estado, la importación en cumplimiento de garantía, las importaciones temporales (para perfeccionamiento activo, en desarrollo de sistemas especiales de importación - exportación, para procesamiento industrial, para reexportación en el mismo estado, etc.), la importación para transformación o ensamble, la importación por tráfico postal y envíos urgentes y las entregas urgentes, todas éstas sujetas a un régimen especial, complementado en todo aquello que no regulado de manera especial a las disposiciones de la importación ordinaria.

²²³ Para un análisis tributario de las modalidades de importación, puede consultarse la obra El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA de Mauricio Plazas Vega. Ob. Cit. Pág. 487 y ss.

En principio, todo tipo de importación está gravada con el IVA, sin embargo, en ciertos casos se exonera de este tributo la operación por diversas causas. Siguiendo la clasificación de los casos exonerados del IVA planteada por Plazas²²⁴, las exoneraciones responden a tres causas primordiales y una cuarta que podemos llamar *sui generis*:

- Exoneraciones en razón de la naturaleza exenta o excluida de los bienes importados.
- Exoneraciones en razón del uso que se dé a los bienes importados
- Exoneraciones en razón del lugar de destino de los bienes importados.
- Otras importaciones exoneradas.

La primera exoneración está directamente vinculada a lo que la mercancía importada sea, en otras palabras, el hecho de que lo que se importe sea leche y no un carro es determinante para la causación del gravamen. Debemos señalar que la distinción utilizada en Derecho tributario respecto de exenciones y exclusiones es irrelevante en materia del IVA cuando el hecho versa sobre una importación. Dice Plazas²²⁵:

"La distinción entre bienes exentos y excluidos no tiene trascendencia alguna en las importaciones, porque los importadores no pueden reclamar del Estado exportador la recuperación de impuestos repercutidos, derecho que solo procede a favor de los exportadores, o en su caso, de los productores de los bienes en el país de origen".

En consecuencia, el efecto de que un bien importado esté exento o excluido es el mismo: no se causa el gravamen, razón por la cual el numeral c) del artículo 421 del Estatuto Tributario alude al gravamen por las importaciones de bienes que no hayan sido excluidos expresamente.

La lista de exclusiones es taxativa, y su contenido está referido a diferentes partidas del Arancel, que utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina, la cual está complementada por una serie de notas explicativas que determinan los alcances e implicaciones (con ejemplos) de cada una de esas partidas arancelarias.

El artículo 424 es la norma del Estatuto Tributario que señala cuáles son los bienes y servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, exclusión que se aplica no solo para la importación de bienes sino también en relación con los demás verbos del hecho generador - ventas y prestación de servicios -. La escogencia de los componentes de esta lista en nuestro sentir no responde a ningún criterio particular. Unas exclusiones buscan incentivar la importación de capital, otras buscan motivar el desarrollo cultural y tecnológico, otras buscan proteger la industria nacional y muchas otras responden a presiones de gremios comerciales e industriales, tanto nacionales como extranjeros.

Las exoneraciones en razón del uso de los bienes importados responden a razones de tipo ambiental, de seguridad nacional, relaciones exteriores, fomento a la industria, etc.

²²⁴ *Ibidem*.

²²⁵ *Ibidem*. Pág. 493

Básicamente son importaciones de bienes que van a ser utilizados en funciones que interesan a la sociedad o que aseguran su continuidad y desarrollo.

El tercer grupo de exoneraciones responde a criterios muy variados y por lo general se ata siempre a un determinado espacio geográfico, bien por razones de política económica externa - caso de las zonas francas -, para fomentar la exportación - caso de las zonas de régimen aduanero especial y zonas de frontera -, para solventar una crisis en una región o departamento, derivada entre otras causas de una calamidad natural y en general por simples razones de Estado.

El último grupo de exoneraciones constituye una especie de comodín, para que el legislador beneficie cierto tipo de actividades fruto de las cuales se importe un bien. La Ley del Libro (Ley 98 de 1993, artículo 20) contempla un beneficio en este sentido y el artículo 423 del Estatuto tributario también lo contempla para los premios obtenidos en concursos internacionales:

"Art. 423. Importación de premios en concursos internacionales: No estará sometida al impuesto sobre las ventas, la importación de los premios y distinciones obtenidas por colombianos, en concursos, reconocimiento o certámenes internacionales de carácter científico, literario, periodístico, artístico y deportivo, reconocidos por la respectiva entidad del Gobierno Nacional a quien corresponda promocionar, dentro del país, las actividades científicas, literarias, periodísticas, artísticas y deportivas y con la calificación favorable del Ministerio de Hacienda y Crédito Público".

El gravamen sobre las importaciones responde a un sinnúmero de criterios cuya clasificación sería en exceso subjetivo. En nuestro sentir, la mayor parte de estos criterios sobre gravamen y exoneración de bienes y servicios que se importen responde a la política económica del país y de sus relaciones internacionales en todos los niveles.

La sujeción de las importaciones al IVA es similar en todos los Estados del mundo, y como hemos podido comprobar, la configuración del hecho generador de este tributo para estas actividades es uniforme. Las diferencias surgen precisamente de los criterios de exclusión y exención de los tributos aduaneros, cuya determinación, como vimos, no atiende principalmente a fines fiscales, sino a otro tipo de consideraciones políticas, sociales y económicas.

En conclusión, podemos afirmar, en primer lugar, que se demuestra que el hecho generador del IVA en Colombia está diseñado con las mismas premisas y verbos rectores que aquellos que se utilizan en los demás Estados, tanto de la Comunidad Europea como de Latinoamérica.

En segundo lugar, que el concepto de "venta" utilizado por la legislación colombiana abarca no solo la transmisión del derecho de dominio sobre bienes corporales muebles a título oneroso - como ocurre en las demás legislaciones estudiadas -, sino que también grava los actos de transmisión del derecho de dominio a título gratuito.

Finalmente, que debido a la existencia de una verdadera Comunidad Europea, se consagra un hecho imponible especial - las adquisiciones intracomunitarias - para las actuaciones sujetas a IVA entre los asociados de los países miembros de la Comunidad Europea, que no encuentra equivalencia en Colombia y en general, en ninguno de los países latinoamericanos.

4. El Comercio Electrónico, el Hecho Generador y el Ámbito de Aplicación Espacial de la Ley Tributaria en Colombia

En materia de comercio electrónico, Colombia solo tiene dos Leyes que tocan el tema, ninguna de las cuales lo hace de forma directa. La primera de estas normas es la Ley 527 de 1999, cuyo texto e implicaciones analizamos con detenimiento en el Capítulo primero de este trabajo.

Empero, recordemos que el numeral b) del artículo 2° de la Ley 527 establece la definición de la expresión “comercio electrónico”:

“Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de todo tipo de operaciones de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial: de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera;” (Las negrillas son nuestras)

Hemos destacado la definición general establecida en esta norma, cuyo inconveniente es precisamente su pretensión de abarcarlo todo, obteniendo una norma que considera comercio electrónico tanto un contrato celebrado a través de una página web, como uno celebrado vía fax o incluso, una relación comercial edificada por medio de un telegrama.

La razón de esto se debe a que la definición legal gira en torno al concepto de mensaje de datos, definido igualmente en el artículo 2° de la norma, numeral a). Es un error del legislador equiparar el Internet con el telegrama, el telefax o el télex. La definición de *mensaje de datos*, en nuestro concepto, debe aludir específicamente al Internet y a las Intranets, porque es únicamente a través de estos dos medios electrónicos donde se desarrolla el comercio electrónico.

En realidad, la Ley 527 no es, como lo ha creído el país, la “Ley de Comercio Electrónico”, ni siquiera se deriva esta idea del título de la norma. Si se quiere calificarla de algún modo

más llamativo, debía llamarse la Ley de Firmas Digitales, puesto que su contenido gira entorno a las firmas digitales, las entidades de certificación y los mensajes de datos.

La lista que trae la norma citada de las operaciones comerciales, que como puede observarse es enunciativa, sólo sirve para evitar que una persona afirme que no es posible celebrar un contrato o establecer una relación comercial en alguno de esos temas. De resto, la lista podría limitarse a la primera frase: “toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios”, ya que todos los demás supuestos constituyen, o un intercambio de bienes, o una prestación de servicios.

Cabría destacar la referencia a la concesión de licencias, que como veremos en el capítulo siguiente, tanto en la Comunidad Europea como en los Estados Unidos esa actividad se considera una prestación de servicios. Además, veremos que es una actividad con muchos matices y no siempre todo disfrute de un derecho – p. Ej. Software – constituye un servicio, sino que es posible que se trate de una venta, en el sentido empleado en el IVA.

Aparte de la definición citada, la Ley 527 sólo trae dos normas más bajo la calificación de “comercio electrónico”, que son el artículo 26 y 27, referidos al transporte de mercancías. Estas normas lo único que hacen es señalar los requisitos y alcances de un mensaje de datos en el que se incorporan ciertos documentos relativos al transporte de mercancías, como la emisión de recibo de las mercancías, la comunicación de instrucciones al transportador, la declaración del valor de las mercancías, la calidad y cantidad de las mismas, notificaciones, etc., para concluir que por el hecho de que estos documentos se encuentren en un soporte digital y no físico, no se les puede restar valor vinculante o probatorio.

Como puede observarse, no existe en esta Ley ninguna referencia expresa al tema tributario, y la referencia al tema comercial es bastante escueta. Sin embargo, hay tres normas que vale la pena analizar desde el punto de vista de la extensión de la ley tributaria, que son los artículos 16, 17 y 25. Estos tres artículos regulan algunos aspectos sobre el origen y destino de un mensaje de datos. ¿Será que estas normas solucionan el problema de la extensión de la ley tributaria para las operaciones comerciales vía Internet? ¿Qué alcances tiene el principio de la autonomía de la voluntad contractual en relación con la extensión de la ley tributaria? Intentaremos dar respuesta a estas preguntas en el capítulo siguiente.

La segunda disposición que encontramos en la legislación Colombiana en materia de comercio electrónico, está consignada en la Ley 633 de diciembre de 2000, norma que introdujo la última reforma tributaria en el país.

El artículo 91 de la Ley 633 establece:

“Art. 91. Todas las páginas web y los sitios de Internet de origen colombiano que operan en el Internet y cuya actividad económica sea de carácter comercial, financiera o de prestación de servicios, deberían inscribirse en el registro mercantil y suministrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la información de transacciones

económicas (en los términos) que esta entidad (lo) requiera.” (Los apartes en negrilla fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional²²⁶)

Esta norma tiene una doble naturaleza. Por una parte es comercial, en la medida que permite a las Cámaras de Comercio ejercer sus funciones de control, vigilancia, y publicidad sobre las actividades comerciales de las empresas que se realicen a través de la Red. Por otro lado, amplía las facultades de investigación y fiscalización de la DIAN, en la medida que se le debe suministrar información sobre operaciones comerciales, de servicios o financieras que una empresa desarrolle a través de un sitio en Internet.

Esta disposición fue demandada ante la Corte Constitucional por no delimitar adecuadamente el ámbito de la disposición y por vulnerar los derechos a la información y a la intimidad, otorgando facultades ilimitadas a la DIAN en cuanto a la información a la que puede acceder. Es conveniente que analicemos esta sentencia²²⁷ que declaró la exequibilidad condicionada de la norma, aunque algunos apartes serán objeto de estudio en el siguiente capítulo.

La DIAN defiende la constitucionalidad de esta norma con los siguientes argumentos. Dice:

- El objetivo de la norma es dotar a la DIAN de una herramienta para el control tributario del comercio electrónico, la cual se complementa con los certificados digitales.
- La expresión “origen colombiano” debe interpretarse con base en el concepto de residencia de las personas naturales – permanencia continua en el país por más de seis meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste o permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.
- El registro mercantil es inherente al control de las transacciones de carácter comercial, financiero o de prestación de servicios, que persigue la Administración Tributaria.
- Al Estado le es lícito exigir documentos privados de cuyo análisis y evaluación pueda concluirse que las normas tributarias sean aplicadas conforme a la ley.

Al objeto de nuestro estudio interesa primordialmente la expresión “de origen colombiano” que trae la norma, y la forma como fue declarada executable, en la cual ahondaremos en el próximo capítulo. No obstante, las demás consideraciones de la Corte en torno a la disposición demandada son igualmente importantes al Derecho tributario, particularmente al Derecho tributario formal, por lo que es importante que las estudiemos brevemente.

La Corte reconoce²²⁸ que debido a la rapidez con la que evoluciona la tecnología del Internet, y la creatividad de los operadores, los preceptos jurídicos expedidos con el

²²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-1147 del 31 de octubre de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

²²⁷ *Ibidem*.

²²⁸ *Ibidem*. Pág. 12

propósito de regular las actividades que se desarrollan por este medio de comunicación, pueden resultar inocuos para alcanzar algunas finalidades que se persiguen. **En estos casos, dice la Corte, es a la rama legislativa a quien corresponde tomar las decisiones que cada evento amerite.**

Analicemos punto por punto los fundamentos básicos de la decisión constitucional:

- *Las actividades de inscripción en el registro mercantil y la provisión de información a la DIAN que trae la norma simplemente busca desplazar estos deberes del mundo tradicional al comercio electrónico, con el fin de establecer los agentes económicos que acuden a este medio para desarrollar sus actividades. En ningún momento se crea un nuevo impuesto, ni un proceso sancionatorio, eventos en los cuales la Carta prevé un procedimiento y exigencias especiales.*

Esta motivación es correcta, debe existir un mecanismo de control, registro y publicidad de las operaciones comerciales realizadas a través de la Red, por lo que la intención de la norma es loable, si bien su redacción implica un gran riesgo de caer en uno de dos extremos: o se abusa de las facultades administrativas exigiendo información de toda página web o sitio en Internet, o se hacen inaplicables las normas puesto que los criterios existentes no permiten determinar el *origen colombiano* de una página web o sitio de Internet. El por qué de esta apreciación nuestra lo explicaremos más adelante.

- *El supuesto de hecho principal de la norma es la ejecución de una actividad económica concreta que alguien – el agente material de las operaciones – realiza a través de Internet.*

Esta afirmación no es acertada. El supuesto de hecho de la norma tiene como fin identificar al agente material de una operación comercial, pero no se limita solamente a la ejecución de una actividad económica a través de Internet. El supuesto de hecho de la norma tiene tres partes: (1) la existencia de una página o sitio web que opere en Internet; (2) que la página o sitio web se de origen colombiano y (3) que a través de esa página o sitio web se desarrollen actividades comerciales. Si falta una sola de ellas no surge la obligación prevista en la norma. Dado A debe ser S se cumple, si y solo si todos los elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la norma se verifican

No hay un elemento que prevalezca en el supuesto de hecho de la norma, de ahí el error de la Corte Constitucional al no analizar la verdadera implicación de los demás elementos, particularmente la expresión “origen colombiano”.

- *La norma concuerda con criterios expresados en derecho comparado – Estados Unidos y OCDE – donde en una operación participan varias personas no todas agentes económicos materiales de la operación.*

La Conclusión de la Corte es exagerada puesto que la norma no consulta los planteamientos recientes que se han elaborado a nivel de la Comunidad Europea,

Estados Unidos ni la OCDE, porque ignora el marco teórico desde el cual se han propuesto.

Es cierto que en a nivel de derecho comparado y de derecho internacional se busque un vínculo real entre un comerciante que hace uso de la Red y un Estado, sin embargo, aun no hay criterios que permitan establecer este vínculo entre la operación y el territorio sujeto a legislación en particular.

En ese sentido, la referencia a la jurisprudencia norteamericana es, a nuestro gusto, impertinente, puesto que la determinación de la legislación aplicable entre los diversos Estados federados de Estados Unidos sigue las mismas orientaciones utilizadas en el derecho internacional privado anglosajón, que acude al concepto de los puntos de conexión y no a normas de conflicto (propias del derecho continental). No se puede trasladar a la ligera esas conclusiones, cuando el sistema jurídico Colombiano no responde a la idea del *Common Law*. Eventualmente sería viable, pero tendría que existir un procedimiento legal que permita establecer si se utilizan puntos de conexión y cómo deben emplearse. Si son cuantitativos o cualitativos o si debe aplicarse alguno de los demás parámetros señalados en capítulos pasados respecto del *Common Law* para establecer el derecho aplicable.

Por otro lado, la referencia a las recomendaciones de la OCDE tampoco es pertinente, puesto que en esas recomendaciones – que básicamente se derivan del MCOCDE –, cuando se habla de “agente concreto” se está en el marco del concepto de “establecimiento permanente”, donde un agente es, bajo ciertas circunstancias, asimilado a un establecimiento permanente. Por consiguiente, esta referencia, que es del todo lógica, no es aplicable en Colombia puesto que no se ha acogido aún la idea del establecimiento permanente, aceptado en la Comunidad Europea, casi toda Latinoamérica y con ciertos matices, en los Estados Unidos.

- *El alcance de la expresión “origen colombiano” se llena con disposiciones del ordenamiento legal existente, como por ejemplo las contenidas en la Ley 527 de 1999 sobre mensajes de datos, de donde en principio, el mensaje de datos se expide en el lugar donde el iniciador tenga su establecimiento. Su utilización simplemente señala el ámbito de aplicación territorial de la norma.*

El error de la Corte (y de la DIAN) en este aspecto es muy serio. En primer lugar, no existen disposiciones que permitan dotar de contenido a la expresión “de origen colombiano” que trae el artículo 91 en cuestión. Es absurdo aceptar válidamente, que se utilicen los mismos criterios que se invocan para determinar si una persona natural es residente o no en Colombia, a las páginas o sitios en el Internet, no solo porque **ser residente** en Colombia es totalmente diferente a **tener origen** en Colombia (lo cual se acerca más a los conceptos jurídicos de nacionalidad por nacimiento y por adopción), sino porque no habría ningún parámetro para asimilar una persona física a un sitio en Internet.

En segundo lugar, la alusión al origen colombiano no delimita el ámbito de aplicación espacial o territorial de la obligación de registro y de la obligación de suministrar

información. Para ello, la norma tendría que hablar (directa o indirectamente) sobre el lugar donde esté ubicada la página web – por ejemplo que esté ubicada en territorio nacional, o que el servidor soporte de la Página está en territorio nacional, etc. – con lo cual, de todos modos tendría que definir lo que se entiende por “ubicada en territorio nacional”, toda vez que ningún país, ninguna organización internacional, se ha atrevido a definir, con criterios tradicionales, la ubicación o el origen de una página web. Esa expresión es vacía y no puede dejarse al libre albedrío de las partes.

Además, tampoco es cierto, como dice la Corte al hacer alusión a los mensajes de datos, que el mensaje se expida, *en principio*, en el establecimiento del iniciador. Esta norma, artículo 25 de la Ley 527 de 1999, sólo permite la aplicación de esta regla cuando **las partes no la hayan pactado expresamente**. ¿Será que las partes pueden pactar donde se efectúa una operación comercial de cara a determinar las normas tributarias aplicables?

No nos adelantemos en este aspecto que es materia del capítulo siguiente, baste con señalar que desde nuestro punto de vista, concientes de las tendencias y desarrollos internacionales y del derecho comparado, esta apreciación de la Corte no es correcta.

- *La definición del dominio de sitios de Internet y otros factores son elementos técnicamente útiles, que no obstante no definen todos los aspectos jurídicamente pertinentes para el ejercicio de actividades de registro e investigación en materia tributaria.*

La afirmación es correcta en la medida en que estos factores no cobijan TODOS los aspectos jurídicamente pertinentes, pero no por ello se puede concluir que no tienen ninguna importancia. La determinación de esos elementos técnicos puede ser determinante para la configuración del hecho generador. Por ejemplo, si una página es de origen colombiano, ello puede llevar a que los ingresos que perciba una empresa extranjera con ocasión de operaciones celebradas a través de esa página web sean de fuente nacional, al cabo que si la página no es de origen colombiano, los ingresos no serían de fuente nacional y por consiguiente no estarían gravados en Colombia. Ejemplos como este podemos formular eternamente, lo que demuestra que si es posible que esos elementos técnicos sean cruciales para el mundo jurídico.

- *La ponderación del ejercicio de la atribución estatal que permite a la administración recolectar información acerca del movimiento económico que se da en ciertos mercados debe respetar los derechos fundamentales como la intimidad y el habeas data.*
- *La información suministrada a la DIAN debe ser veraz, completa, actualizada y resulte conducente para los fines de registro, inspección o investigación que anima su solicitud por parte de las autoridades tributarias. Por ello debe acudirse a los principios de relevancia y finalidad, en cualquier solicitud de información.*

- *La expresión que califica el cumplimiento del deber de informar a la DIAN de las transacciones a las que alude la norma demandada “en los términos que esta entidad lo requiera”, así formulada, resulta contraria a la Constitución, pues habilita a un funcionario de la administración para que señale el contenido y alcance de un obligación cuya creación y desarrollo compete a la rama legislativa del poder público y cuyos límites están determinados por la propia Constitución, en particular por los derecho analizados en la presente sentencia.*

Estos tres argumentos están entrelazados, y en realidad son el objeto principal del fallo, de ahí que compartamos la decisión de la Corte **en cuanto a las exigencias del requerimiento de información por parte de la DIAN**, aunque hubiésemos preferido que en el caso del comercio electrónico, el suministro de información no estuviese sujeto solamente a petición de la DIAN – con el respeto a los derechos fundamentales y los principios de relevancia y finalidad – sino que requiriese autorización judicial. La práctica tributaria ha demostrado que la DIAN suele abusar de sus facultades de investigación, particularmente al momento de realizar una inspección tributaria. También es claro que en muchas ocasiones el particular se opone, sin razón, a suministrar cierto tipo de información, con lo cual una relación que debería ser totalmente transparente y cordial, se convierte en una verdadera lucha en la que ambas partes no quieren ceder ni un centímetro. La intervención de un juez, que es un tercero imparcial, realza los derechos fundamentales y asegura el cumplimiento de los principios citados, evitando los abusos en los que pueda o esté tentado a incurrir tanto la Administración tributaria como los contribuyentes.

Como puede observarse, nuestra legislación en materia de comercio electrónico, y más aun, de sus implicaciones en el Derecho tributario a nivel legislativo, es muy parca. Pero esto no es una crítica, todo lo contrario, no podemos apresurarnos a aplicar el Derecho tributario al comercio electrónico, no sin antes consultar los avances internacionales, particularmente la posición de los dos grandes actores en el mundo virtual – Estados Unidos y la Comunidad Europea – cuyas tendencias ya estudiamos.

No hay que olvidar (el lector nos perdonará si sonamos repetitivos) que el comercio electrónico y el Internet son fenómenos globales. Es ésta la característica que más valor otorga al mundo virtual y que ha impulsado su vasto crecimiento en tan corto tiempo. La sociedad de la información es algo muy grande para que un país, aisladamente, pretenda regular todos sus aspectos, especialmente el tema tributario, tan delicado en todo el mundo. No en vano la Comunidad Europea viene estudiando el tema desde hace más de 5 años y los Estados Unidos desde 1994, a partir de la misma creación de la Red Global. Pese a ello, la posición respecto de la tributación a la que uno y otro bloque ha arribado es diametralmente opuesta.

En materia jurídica, no puede Colombia, bajo el pretexto de que tiene que estar “a la vanguardia jurídica”, tomar decisiones arrogantes, desprovistas de un fundamento teórico y práctico, motivado por un ánimo simplemente fiscalista. En Derecho tributario un error del legislador puede implicar que el país no reciba inversión extranjera (con las consecuencias para la economía nacional que ello conlleva) o que la que ya existe se

perda. En el mundo virtual, el error legislativo en materia tributaria y/o comercial no solo ahuyenta la inversión extranjera, sino que además **nos aísla** de un mercado que, bajo las proyecciones económicas mundiales, es el futuro de todas las economías privadas y públicas.

Con base en lo expuesto atrás, es viable afirmar que el desarrollo legislativo en materia de comercio electrónico en Colombia, no ha tenido ninguna repercusión directa en la figura del Hecho generador tributario, particularmente frente a los impuestos prototipo estudiados.

Respecto del ámbito espacial de aplicación de la ley tributaria, la Ley 633 de 2000 en su artículo 91 intentó una primera aproximación, que como pudimos comprobar, no afecta la territorialidad de las obligaciones contempladas en la disposición legal, cuyo contenido está referido al registro mercantil y algunas obligaciones formales tributarias.

Sin embargo, tanto la Ley 527 de 1999 como la Ley 633 de 2000, pueden proyectar sus efectos en materia tributaria: **afectando los criterios de vinculación de la ley tributaria**. Decimos “*pueden*”, porque al no haber una delimitación legislativa precisa del contenido de estas normas, será la interpretación que se haga de ellas la que faculte su aplicación en Derecho tributario, o la prohíba.

Es el momento de abordar el último capítulo de este trabajo, en donde analizaremos la extensión de la ley tributaria y por ende, los criterios de vinculación de la obligación tributaria. Estos criterios constituyen el aspecto especial del principio de territorialidad tributario²²⁹, que se materializa en el elemento espacial del hecho generador de la obligación tributaria. La estructura que hemos desarrollado hasta ahora nos permite ubicar teóricamente el tema de los criterios de vinculación y comprender su importancia en la obligación tributaria sustancial, razón por la cual lo hemos dejado para el final de nuestro trabajo.

²²⁹ En el capítulo anterior analizamos a nivel teórico el aspecto general del Principio de Territorialidad Tributario, referido al ámbito espacial de aplicación de la ley tributaria, cuya vigencia en Colombia pudimos apreciar en este capítulo.

V. La Extensión de la Ley Tributaria

1. Generalidades

El principio de territorialidad tributario, como hemos visto, no está limitado a ser una guía para el legislador, sino que se encuentra desarrollado en varias figuras tributarias, tanto en su aspecto general como en su aspecto especial.

En el capítulo anterior pudimos establecer la forma como dicho principio es aplicado en la práctica, en Colombia, desde su perspectiva general, y que se concreta con mayor fuerza en el ejercicio del poder tributario. En otras palabras, el principio de territorialidad tributario desde su aspecto general se identifica con el ámbito de aplicación espacial de la ley tributaria y por ende con la facultad de crear tributos en cabeza de un órgano del Estado, por lo general el parlamento, tributos cuyo ámbito de aplicación está delimitado por el territorio sobre el cual dicho Parlamento es competente.

De igual forma señalamos cómo el ámbito de aplicación de una norma, en este caso tributaria, determina a su vez la jurisdicción competente para resolver los conflictos alrededor de las situaciones jurídicas que la aplicación de esa norma genere.

Habiendo estudiado los temas desarrollados en los capítulos anteriores, es el momento de analizar el principio de territorialidad desde su manifestación más concreta en la obligación tributaria sustancial, es decir, la extensión de la ley tributaria.

Recordemos que al verificarse un hecho gravado, no sólo nace una deuda a cargo del contribuyente, sino que a la vez, surge un crédito a favor de un determinado ente público, por lo cual es de trascendental importancia determinar el territorio en el cual dicho hecho imponible se ha producido. De allí se deriva la importancia del elemento espacial del hecho generador de un impuesto, ya que determina la extensión de la ley tributaria.

Cuando se hace referencia a la extensión de la ley tributaria, se alude, citando a Francisco Cárdenas Elizondo²³⁰, a “los efectos producidos mediante los criterios de conexión o vinculación establecidos por el legislador, para la determinación de los hechos imponibles”. Esto significa que del análisis y escogencia de los criterios de vinculación, se establecen los hechos que la ley de un Estado puede regular, cuestión que se encuentra en íntima relación con el problema de la doble imposición internacional²³¹.

²³⁰ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa S.A. México, 1992. Pág. 126

²³¹ GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1997.

Los criterios de vinculación son presupuestos normativos que vinculan un hecho imponible con el territorio de un determinado Estado, lo que conduce a establecer el sujeto activo titular, entre otros, del derecho de crédito derivado del impuesto.

En este momento debemos hacer una precisión, similar a la que hace Ramírez Cardona²³²:

Este fenómeno de la extensión de la ley a fuentes de origen extranjero, no implica que la ley tributaria sea de aplicación extraterritorial, confusión que es frecuente encontrar. Como lo anota Berliri, no debe confundirse el problema de la eficacia de la ley en el espacio con el problema de la extensión de la ley. En cuanto a la eficacia de la ley en el espacio, se refiere al ámbito de su aplicación dada la soberanía que corresponde al Estado respectivo. Y en cuanto a la extensión de la ley, se refiere a si puede o no aplicarse a hechos ocurridos fuera del territorio, imputables a nacionales o extranjeros residenciados o no en él. El primero es un problema netamente jurídico y el segundo jurídico y político al mismo tiempo.

La extensión de la ley no es lo mismo que su extraterritorialidad pues ésta consiste en la aplicación obligatoria de la ley nacional en el territorio de otro país, cuestión muy excepcional en el derecho internacional²³³. En cambio, la extensión de la ley consiste en aplicarla en el país respectivo sobre hechos ocurridos fuera de él.

Compartimos esta aclaración en cuanto a que existe una diferencia entre lo que es la aplicación de la ley en un territorio, cuestión que estudiamos en el capítulo anterior, y el problema de la extensión de la ley. Sin embargo, no compartimos la afirmación según la cual este último problema alude a la "*aplicación de una ley nacional a hechos ocurridos fuera de él*", porque esto implicaría darle fuerza vinculante a una norma por fuera del marco de efectividad que tiene. Otra cosa es que la ley entienda o defina, **a priori**, que ciertos hechos se entienden verificados en un determinado territorio, **razón por la cual** se sujetan a las previsiones legales de dicho territorio. La forma como la ley *define* o establece qué hechos entiende ocurridos en su territorio es a través de los criterios de vinculación o de conexión.

²³² Alejandro Ramírez Cardona Derecho Tributario Sustancial y Procedimental. Editorial Temis. 3ª Edición. Bogotá.

²³³ Debemos señalar que no consideramos acertada esta afirmación, puesto que en ningún caso la ley de un Estado se aplica **obligatoriamente** en otro Estado, a excepción quizá de que un territorio sea conquistado por otro Estado y por ende se vea sometido a las previsiones legales de su conquistador. Lo que ocurre por lo general en estos casos es que la misma ley nacional, por medio de una regla de conflicto, señala cuál es la ley aplicable al caso concreto. Es un problema de derecho internacional privado, donde es la misma ley nacional la que incorpora ciertas normas de la legislación de otro Estado.

Por lo general, dichos criterios atienden a consideraciones de naturaleza subjetiva u objetiva, usualmente relacionados con la naturaleza personal o real del tributo al que se aluda²³⁴.

Dice Francisco de la Garza²³⁵:

Los momentos de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo, titular de la pretensión al tributo, son elementos de la misma relación tributaria, que se enlaza en sus dos extremos con el sujeto activo y con el sujeto pasivo, con aquél para atribuir una obligación o responsabilidad y con el último para atribuirle un derecho o un crédito de naturaleza fiscal.

Hay dos formas de establecer la vinculación con el sujeto activo. En los impuestos reales, que son aquéllos en los que el sujeto pasivo no está determinado en la ley de manera expresa y en que no se toman en cuenta las cualidades personales, la vinculación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es solamente indirecta. En cambio, en los impuestos subjetivos, por el contrario, prevalece en la vinculación con el sujeto un criterio de carácter personal, o sea, algún criterio vinculado con la persona del sujeto pasivo.

Los elementos de vinculación propios de los impuestos personales son la nacionalidad, el domicilio y la residencia del sujeto pasivo. Los elementos de vinculación propios de los impuestos reales son la situación de la materia imponible, la fuente de que el ingreso procede, el lugar en que se efectúa el hecho generador y el lugar en que el hecho generador produce sus efectos."

En igual sentido encontramos a González y Lejeune²³⁶:

En el primero [criterios de naturaleza subjetiva] se suelen encontrar la nacionalidad, la residencia y el domicilio, mientras que el segundo [criterios de naturaleza objetiva] se enlistan la fuente, el establecimiento permanente o sede de negocios y la base fija.

En general, los criterios de vinculación son subjetivos cuando aluden a características de vinculación de los sujetos pasivos, como son la nacionalidad, la residencia o el domicilio.

²³⁴ Según Valdés Costa, las expresiones reales y personales para clasificar tributos se utilizan en diversos sentidos. Impuestos reales son los que gravan manifestaciones aisladas de riqueza, por ejemplo, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo. Los impuestos personales son los que recaen sobre todos los elementos, positivos o negativos, que integran el concepto de capacidad contributiva del contribuyente. Ramón Valdés Costa - Curso De Derecho Tributario Marcial Pons Madrid 1996. Segunda Edición. Pág. 121 y 122.

²³⁵ Ob Cit. Pág. 529

²³⁶ GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1997. Pág.

Se dice que los criterios son objetivos cuando se refieren a la relación misma del hecho imponible frente al sujeto activo, como sucedería con la adquisición de bienes, la celebración de contratos, el desarrollo de actividades en un territorio. Según Krause²³⁷, "si un Estado desea recaudar impuestos, requiere entonces de una relación con una materia impositiva o con un contribuyente. Para el efecto, bien puede entablar relación con el contribuyente, es decir, se abarca toda la personalidad del individuo. O bien, la relación real está frente a la materia impositiva; es decir, que el contribuyente está subordinado a la soberanía fiscal del Estado correspondiente, únicamente bajo determinados intereses económicos. Dependiendo de estos dos aspectos, se habla ya sea de la pertenencia personal o de la pertenencia económica".

Esta división entre criterios objetivos y criterios subjetivos es adoptada por el sector mayoritario de la doctrina, no obstante, qué criterios se enlistan bajo una u otra clase es aún materia de discusión²³⁸. En términos generales, podemos señalar que bajo los criterios subjetivos encontramos la nacionalidad, la residencia y el domicilio, aunque éste último, según algunos autores, no debería considerarse como un criterio de vinculación. Bajo los criterios objetivos se habla, hoy en día, únicamente del principio de la fuente. Existen dos criterios adicionales, reconocidos en la doctrina mundial, que son el establecimiento permanente y la base fija (aunque esta última ha sido desarrollada con mayor profundidad en España), criterios en un principio considerados como objetivos, contrapuestos al criterio de la residencia, y que actualmente deben entenderse y aplicarse en conjunto con la residencia. Veamos cada uno de los criterios que hemos señalado.

2. Los Criterios de Vinculación de la Obligación Tributaria

²³⁷ KRAUSE, Michael. Criterios de Vinculación Utilizados en los Países Desarrollados, En : Negociación de Tratados Tributarios. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1981. Citado por CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco Ob. Cit. Pág. 131

²³⁸ Por ejemplo Sainz de Bujanda afirma que "el señalamiento de estos límites, territoriales y personales y reales. Podría pensarse que para los primeros el criterio de sujeción es la nacionalidad y para los segundos el territorio. Esto no es cierto: en primer término, porque la nacionalidad o la territorialidad pueden actuar como criterios de sujeción indiferentemente en uno u otro caso; y en segundo lugar, porque el fundamento de la distinción entre los impuestos reales y personales es totalmente diferente". Efectivamente, dice el autor, "el principio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último. Rige el principio territorial cuando es el territorio o lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida..." Lecciones de Derecho Financiero. Décima Edición. Universidad Complutense, Madrid, 1993. Sin embargo, Matías Cortés señala que la residencia efectiva equivale a una especie de vecindad de hecho, cierta cualidad personal que operaría a semejanza de la nacionalidad, y que, por esa razón, sin llegar a ser un criterio equiparable del todo al de personalidad, tampoco se adscribe lisa y llanamente al principio de territorialidad - fuente - Citado por DEL VALLE JIMÉNEZ, Francisco. Nociones de Derecho Financiero. Tomo I. Editorial Escuela de la Hacienda Pública,.

2.1 . El Criterio de la Fuente

Según este criterio, el país titular del crédito tributario es aquel país donde se genera la riqueza, es decir, el país donde está la fuente productora o generadora de ella, sin importar la nacionalidad, el domicilio o la residencia del contribuyente.

Usualmente el criterio de la fuente se le llama también como criterio de territorialidad, expresión que si bien busca enfatizar que es en el territorio de la fuente donde se debe tributar, ha sido mal utilizada y se ha prestado a muchas confusiones, de las que se deriva la discusión sobre si en un país se tributa siguiendo el principio de renta mundial o si se tributa siguiendo el principio territorial o de la fuente.

Consideramos de vital importancia señalar que en materia tributaria no puede identificarse el criterio de la fuente con el principio de territorialidad, puesto que como hemos visto a lo largo de este trabajo, el principio de territorialidad tiene un contenido mucho más amplio. El criterio de la fuente es tan solo uno de los puntos de conexión que se utilizan para determinar la extensión de la ley tributaria, que es precisamente uno de los aspectos del principio de territorialidad tributario. Bajo este término abarcamos no solo el criterio de la fuente, sino también el de la nacionalidad, el de residencia, el establecimiento permanente, etc., lo que conlleva ineludiblemente a la imposibilidad de contraponer principio de territorialidad a cualquiera de los criterios subjetivos.

De lo anterior se concluye que siempre que se hable de principio de territorialidad en contraposición a cualquier otro criterio de vinculación, en realidad se está aludiendo al criterio de la fuente, un criterio claramente objetivo dentro de los diferentes criterios de conexión que utiliza un Estado para determinar la extensión de su ley tributaria.

Ahora bien, la determinación de la fuente suele estar desarrollada desde un punto de vista material, desde un punto de vista formal o utilizando una combinación de ambos. Bajo el punto de vista material encontramos en primer término al *lugar donde se ubique el bien* (que no es más que desarrollo de principio *lex rei sitae* del Derecho internacional privado), referido especialmente a bienes inmuebles, aunque en ciertos casos aplicables a bienes muebles. En segundo término la fuente se materializa por el lugar donde se produce la renta y en tercer lugar en el lugar donde se presta el servicio. En cualquiera de estos supuestos, la tributación se realiza con base en el criterio de la fuente, desde un punto de vista material o sustancial.

Pero al lado de estos supuestos, se dice que se tributa bajo el criterio de la fuente desde un punto de vista formal, cuando la tributación se sujeta al lugar de celebración de un contrato, a la forma jurídica adoptada por una persona jurídica, etc., todos estos desarrollo del criterio de la fuente que otorgan prevalencia a la forma sobre la sustancia.

Para Edison Gnazzo²³⁹, la determinación de la fuente se debe a criterios jurídico, comercial, geográfico y económico. Según el criterio jurídico, por ejemplo, se toma en cuenta el lugar donde se celebran los contratos, la forma jurídica que adoptan las organizaciones, etc. De acuerdo con el criterio mercantil o comercial se atiende a los territorios donde se compran, venden, importan o exportan los bienes. Según el criterio geográfico se atiende únicamente el criterio de los hechos ocurridos dentro del territorio y para el criterio económico se consideran los diversos factores que intervienen en la producción de la renta, del capital, del trabajo, la dirección, el know-how, es decir, entra a investigar cuál es el elemento preponderante y dónde se está originando ese factor.

La clasificación anterior es una de muchas que existen respecto de lo que puede considerarse como desarrollo del criterio de la fuente, aunque como puede observarse, todos ellos son matices del concepto general.

2.2. El Criterio de la Nacionalidad

Este criterio se encuentra resumido claramente por Héctor Villegas²⁴⁰, según el cual la nacionalidad como criterio de vinculación consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida ésta como el vínculo que une a un individuo con el país.

Según este criterio, es totalmente independiente el lugar donde el contribuyente tenga su residencia, su domicilio o sus bienes, e incluso es independiente del lugar donde el contribuyente percibe sus ganancias²⁴¹. Al aplicar este criterio, el sujeto pasivo deberá tributar **siempre** en el país al cual está vinculado por la ciudadanía²⁴².

²³⁹ GNAZZO LIMA, Edison. Aspectos Generales de los Criterios de Vinculación Utilizados por los Países en Desarrollo. En: Memoria del Curso Negociación de Tratados Tributarios, México, 20 de febrero a 17 de mayo de 1978. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México. Pág. 63

²⁴⁰ VILLEGAS Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993. Pág. 485

²⁴¹ DEL RÍO RODRÍGUEZ, Carlos. La doble imposición internacional. En: Ensayos sobre administración política y derecho tributario. Buenos Aires, 1968. Citado por Villegas, Ob. Cit. Pág. 485.

²⁴² En igual sentido encontramos a UKMAR, Victor. "Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria. En : Memorias de las XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDDT, Bogotá, 2001. Pág. 5. "Existe un tercer principio, el de la nacionalidad, en base al cual los ciudadanos donde

Este criterio, que es muy antiguo, ha perdido importancia en el Derecho tributario moderno, existiendo tan solo unos pocos países, entre ellos Estados Unidos²⁴³, que aun lo aplican. Sobre el particular Bühler²⁴⁴ afirma:

"..guarda relación con el principio de la personalidad del Derecho Internacional privado, que, por su parte, se remonta en sus orígenes a la Edad Media; pero mientras que en el sistema del Derecho internacional privado el principio de personalidad ha conservado hasta hoy una gran significación, sobre todo en el Derecho de Familia [y en el Derecho de las Sucesiones], el Derecho tributario, y en general, en el Derecho de la economía ha sido desplazado considerablemente en el siglo actual por el principio de territorialidad, económicamente mejor fundamentado".

Nuevamente encontramos que el término principio de territorialidad está mal empleado, puesto que como dijimos atrás, bajo esta expresión se enmarca también el criterio de la nacionalidad.

De uno u otra forma si es evidente que el criterio de la nacionalidad no tiene mayor acogida por los Estados, es más, aquellos que lo contemplan son arduamente criticados debido a que con este criterio se genera fácilmente doble o múltiple imposición internacional. Adicionalmente, es claro que este criterio, de naturaleza esencialmente política, guarda muy poca relación con la realidad económica que es inherente a cualquier hecho imponible, sin mencionar que no consulta el principio de capacidad contributiva de quien realiza el hecho imponible, fundamental en el Derecho tributario contemporáneo.

Son muchos²⁴⁵ los autores que abogan por eliminar a la nacionalidad como criterio de vinculación, cuestionando su fundamento jurídico a estos efectos o empleando un razonamiento económico:

sean residentes, son tasados sobre su renta mundial"; a SAIZ DE BUJANDA, Fernando, en Ob. Cit. Pág. 55. QUERALT, SERRANO, OLLERO y TEJERIZO. Ob Cit. 1997. Pág. 207, señalan que los criterios de nacionalidad y territorialidad tienen un ámbito bien definido de aplicación. Por lo general, rige el primero en aquellas materias en las que prima la consideración individualizada del ciudadano, lo que podríamos definir como el *status jurídico* esencial del mismo. (Art. 9 Código Civil)."

²⁴³ Este criterio, en los tiempos modernos, es el que de manera notable se aplica por parte de los Estados Unidos de América, país que defiende, como irrenunciable, el derecho a gravar a todos sus nacionales.

²⁴⁴ BÜLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1968. Pág. 215 y 216.

²⁴⁵ Queralt, Lozano Serrano, Ollero, Tejerizo. Ob. Cit. 1997. Pág. 208

¿Cuál es el fundamento jurídico de la exclusión del criterio de nacionalidad como criterio de aplicación y extensión territorial de las leyes tributarias? Sainz de Vicuña ha señalado que son consideraciones de tipo económico las que han llevado a la adopción del criterio de territorialidad.

El ejercicio del poder tributario tiene por finalidad detraer una parte de la renta nacional para financiar las actividades estatales. El presupuesto de ingresos es siempre un porcentaje de la renta nacional. Lo que resultaría antijurídico y crearía, por tanto, toda suerte de conflictos sería pretender que el Presupuesto de ingresos se nutriera, asimismo, de un porcentaje de la renta nacional de otros países. De tales consideraciones, concluye, deriva la necesidad de que la tipificación de hechos imposables se circunscriba a los que tengan lugar dentro del territorio nacional...

No obstante creemos que no son razones económicas, sino plenamente jurídicas las que llevan a la exclusión del principio de nacionalidad.

Independientemente de que para rechazar este criterio se invoquen razones jurídicas o económicas, lo cierto es que la nacionalidad no debería determinar el Estado legitimado para recaudar un tributo. Para nosotros, que reconocemos que el Derecho tributario no es una derivación del Derecho económico, y sin perjuicio de estimar correctas las razones económicas para rechazar la utilización de la nacionalidad como criterio de vinculación, consideramos más sólido fundamentar su rechazo en el principio de capacidad contributiva, la doble imposición y la lucha contra la evasión fiscal, todas éstas constitutivas de líneas argumentativas eminentemente jurídico - tributarias, las cuales están sujetas en menor grado a las exigencias políticas del desarrollo económico de un país.

2.3. Criterio del Domicilio

Dice Navarro Faure²⁴⁶ que no siempre el legislador diferencia los conceptos de domicilio y de residencia, define unos con respecto a otros y lleva al intérprete a una tautología. Además, la creciente movilidad de las personas, no sólo en el ámbito internacional sino al interior del mismo Estado, puede llevar a problemas como la indeterminación del domicilio o su pluralidad.

En primer término, es preciso señalar que si bien el domicilio es un atributo de la personalidad, caracterizado por dos elementos - la residencia efectiva y la habitualidad de la residencia -, el domicilio tributario es especial porque determina los órganos de la

²⁴⁶ NAVARRO FAURE, Amparo. El Domicilio Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1994. Pág. 15

Administración competentes y además, y pese a las críticas que algunos doctrinantes²⁴⁷, sirve de criterio de conexión para determinar la extensión de la ley tributaria.

No debemos olvidar que el domicilio constituye además una garantía para el contribuyente, toda vez que será el lugar de referencia para que la Administración le comunique las actuaciones que le conciernen, lo que le permite ejercer varios de sus derechos, entre los cuales se destaca el derecho de defensa, el derecho de información, etc.

El domicilio utilizado como punto de conexión faculta a un Estado a gravar al contribuyente que tenga en su territorio un lugar estable y permanente donde éste tenga la intención - objetivamente exteriorizada - de quedarse. El problema intencional, discusión teórica del campo del derecho civil, es trasladada al Derecho tributario, lo que en ocasiones dificulta determinar el punto donde efectivamente se encuentran sus intereses, que es finalmente el fundamento por el cual se utilizan criterios como el de la residencia, la habitación, y el domicilio.

Precisamente a raíz de este problema es que cobra importancia el elemento intencional del domicilio, debidamente exteriorizado a través de actos, hechos, etc., apreciados desde un punto de vista objetivo. Ejemplos de este tipo de elementos determinantes del domicilio son el lugar donde las personas conservan su familia, el asiento principal de sus negocios y en general, donde habitualmente ejercen sus derechos civiles, comerciales, laborales, etc.

Debemos anotar que junto al concepto de domicilio tributario existen otros conceptos que si bien son denominados de forma similar, su contenido varía en ciertos puntos y aunque no se relacionan con el problema de los criterios de vinculación de forma directa, son conceptos que es necesario precisar para no incurrir en confusiones terminológicas. Navarro Faure en su obra citada, quien como ya vimos es partidaria de no utilizar el concepto de domicilio como criterio de vinculación, señala²⁴⁸:

- A) Domicilio fiscal: Es el concepto genérico que define el lugar donde se encuentran los obligados tributarios para el desarrollo de la función tributaria y que determina, por tanto, la sede del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. El domicilio tributario no es un domicilio necesario porque sea el lugar donde se encuentren las pruebas del hecho imponible. Es sólo el lugar de localización del sujeto pasivo que puede ser utilizado junto a otros para la realización de ciertas funciones por parte de la Administración.

²⁴⁷ El Domicilio sólo debería desplegar sus efectos en el ámbito del Derecho tributario formal, sin embargo, muchas veces trasciende para erigirse en punto de conexión, en el mismo nivel de la residencia, para la aplicación de las leyes tributarias. *Ibidem*. Pág. 192

²⁴⁸ *Ob. Cit.* Pág. 35-60

- B) Domicilio particular: Domicilio particular no sólo es la vivienda que sirva de residencia habitual a una persona física, sino asimismo cualquiera vivienda o lugar que sirva efectivamente de morada.
- C) Domicilio y sede la Administración Tributaria: Existe una tendencia en la práctica administrativa a desplazar las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración a la sede de los órganos de la Administración. La sede representa el elemento estable de localización de la Administración, y en tal sentido el lugar donde los obligados tributarios localizan a la Administración tributaria y se relacionan con ella.

Como veremos más adelante, muchos Estados, entre ellos el colombiano, prefieren remitirse a las disposiciones del Derecho civil y comercial para definir y determinar el domicilio. Otros por el contrario, optan por establecer algunas provisiones disposiciones especiales en sus códigos tributarios. Es el caso del CGI francés, que en su artículo 4° señala tres supuestos en los que considera que una persona tiene su domicilio fiscal en Francia.

Para las personas físicas, y salvo provisiones derivadas de convenios internacionales, el criterio que delimita el domicilio es el mismo criterio empleado en el Derecho civil. En relación con las personas jurídicas, su domicilio se define en relación a la ley de su creación, siendo el domicilio social el mismo que se toma en cuenta para determinar el domicilio fiscal. Por lo general se alude al lugar donde funcionen los órganos de dirección o administración, o donde elijan el domicilio especial según los estatutos o los actos de constitución.

Sin embargo, la legislación española refleja los criterios que se toman en cuenta para establecer si en el domicilio social está radicada la sede de dirección y administración de la persona jurídica, que es en última instancia el criterio que, en nuestro sentir, más validez tiene al momento de determinar el domicilio fiscal²⁴⁹ de una persona jurídica.

Según Navarro Faure²⁵⁰, deben concurrir tres elementos para poder afirmar que en un lugar está radicada la sede de dirección y administración de la persona jurídica:

- a) Contratación: que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.
- b) Registro de la contabilidad: que en él, o en oficinas habilitadas el efecto se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y

²⁴⁹ Aunque como veremos más adelante su importancia es considerablemente reducida en el escenario electrónico.

²⁵⁰ Ob. Cit. Pág. 95

antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

- c) Domicilio fiscal de los administradores: que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

No obstante estos factores, cada Estado determina el domicilio de las personas naturales y jurídicas según su ley interna, y aun cuando muchos Estados prefieren utilizar como criterio de vinculación la residencia en lugar del domicilio, en la práctica el domicilio es utilizado como criterio de vinculación, por lo que no puede aceptarse y aplicarse la conclusión a la que llegan autores como Navarro Faure, según la cual el domicilio debe utilizarse **únicamente** en el ámbito el Derecho tributario formal

2.4. El Criterio de la Residencia

El criterio de la Residencia ha sido ampliamente desarrollado en la doctrina, especialmente en relación con los tratados para evitar la doble o múltiple imposición internacional. En términos generales, la residencia es un criterio que sirve para determinar la sujeción a los impuestos de tipo personal. Según el artículo 4 del Modelo de Código de la OCDE (MCOCDE), la expresión residente de un Estado se define como:

"For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision of local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein".

Desafortunadamente, la definición que trae el MCOCDE no aclara el concepto de residente, limitándose a señalar ciertos supuestos donde se grava a una persona en razón del domicilio, la residencia, el lugar de negocios o *un criterio similar*. Según el modelo, si una persona es gravada en un Estado por cualquiera de estos criterios, se considera que es Residente de ese Estado.

Consideramos que no es acertada la redacción de esta definición, no solo porque no proporciona un concepto claro del término, sino porque además lo confunde con otros criterios de vinculación. Además, un amplio sector de la doctrina²⁵¹ es clara en afirmar que "*The term residence is ambiguous. It usually applies to human beings, it is one of the ties*

²⁵¹ International Fiscal Association - IFA -. Cahiers de Droit Fiscal International. 1987 Congress, Brussels. Vol. 72^a. The Fiscal Residence of Companies

that bind an individual to a State, the other elements being nationality and domicile". La única razón por la cual se salva el concepto traído por el MCOCDE es en virtud de los Comentarios al artículo 4º, que aclaran y delimitan con mayor precisión esta expresión.

El término "residencia" es un término originario del Derecho civil. La pregunta que surge es si dicho término es traído por el Derecho tributario tal como se define por el derecho privado, o si por el contrario nuestra ciencia lo ha matizado para adaptarlo a sus intereses estructurales. Las normas civiles suelen definir la residencia como el lugar de habitación usual de una persona; además, no debemos perder de vista, como señala Sainz de Bujanda²⁵², que los preceptos del Derecho común tienen el carácter supletorio de la normativa tributaria. De ahí que las normas de los códigos civiles, así como la doctrina y la jurisprudencia elaborados en torno a ellos, deban tenerse en cuenta como elementos reguladores de la residencia a efectos fiscales y también del domicilio tributario.

Según el MCOCDE y el MCONU, la residencia fiscal es el lugar donde una persona, natural o jurídica, tributa de manera "ilimitada"; de esta afirmación se infiere que un Estado que sujeta a tributación a sus residentes, sigue el principio de la renta mundial, gravando al *residente* por los ingresos que perciba sea o no de fuente nacional. Los tratados internacionales aluden siempre a este término, sin embargo, su definición se remite a la legislación nacional de cada Estado contratante, razón por la cual encontramos tantas definiciones del concepto de residencia a efectos fiscales como existen Estados.

A pesar de esto, hay varios caracteres similares utilizados por la mayoría de los Estados en sus definiciones, y que parten de un matiz de la residencia, criticado por algunos autores²⁵³, que no obstante resulta útil al Derecho tributario: la residencia efectiva y la residencia habitual.

La residencia efectiva, o simplemente la residencia, consiste en permanecer de hecho en el territorio de un Estado, lo que significa que, **en principio**, la expresión es análoga a la que se maneja en el Derecho civil. La residencia habitual, en nuestro sentir, necesariamente requiere que la persona resida efectivamente, por lo que compartimos la afirmación de Matías Cortes, según la cual la residencia habitual implica la residencia efectiva. Sin embargo, no compartimos su conclusión, puesto que creemos que la diferencia si es útil y debe mantenerse, ya que cuando se alude al término residencia habitual, se está enfatizando un elemento temporal, que permite determinar objetivamente si una persona puede o no calificarse como residente de un Estado, a su vez que matiza el concepto de residencia diferenciándolo del contemplado en el derecho privado.

²⁵² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense, Madrid, 1989. Pág. 54 y ss.

²⁵³ CORTÉS Matías. Ordenamiento Tributario Español. Tomo I. Cuarta Edición. Editorial Civitas. Madrid, 1985. Pág. 112.

La mayoría de las legislaciones de los Estados, optan por establecer disposiciones que otorgan la calidad de residente a efectos fiscales, si una persona natural permanece determinado período en un territorio. Estas normas suelen hablar de 6 meses continuos o discontinuos en el año (Ej. Colombia), o de 183 días durante un año natural (Ej. España, Francia.), al igual que aluden al asiento principal de los negocios o de sus actividades o intereses económicos.

Respecto de las personas jurídicas, la regla general en la legislación de diferentes Estados es que se consideren residentes a las sociedades que estén constituidas conforma a la ley nacional, o que tengan su domicilio social en el territorio, o la sede de dirección y administración en el territorio²⁵⁴.

Por otra parte, si bien el concepto de residencia es similar al del domicilio, concordamos con Navarro Faure²⁵⁵ en afirmar que es un concepto más amplio que el del domicilio, ya que supone una vinculación jurídica con el Estado, que confiere a la persona un estatuto personal en materia tributaria.

No debemos olvidar que no obstante el criterio de la residencia es usualmente contrapuesto al criterio de la fuente, posición que consideramos más apropiada en términos prácticos, hay autores²⁵⁶ que relativizan esta afirmación:

En conclusión, los tributos se aplican siguiendo los siguientes criterios:

- a) Residencia efectiva de las personas naturales, cuando el gravamen sea de naturaleza personal.
- b) Territorialidad estricta en todos los demás tributos.

No puede desconocerse que el criterio de la residencia efectiva acompaña a la persona de forma tal que sin llegar a ser equiparable con la nacionalidad, es evidente que se convierte en una especie de criterio de nacionalidad fiscal. (..) Y tal condición, si es evidente que puede considerarse como una manifestación del principio de territorialidad, no lo es menos que, precisamente porque se trata de una cualidad personal del sujeto pasivo, va íntimamente asociada al status personal, residente o no, que en ese momento tenga el sujeto pasivo. Si esa cualidad va asociada al territorio, también va asociada al territorio la cualidad de nacional cuando deriva no del ius sanguinis, sino del ius soli, y no por ello se puede afirmar que hay en dicha condición una manifiesta explícita del principio de territorialidad, como opuesto al de nacionalidad.

²⁵⁴ Ver sección de Derecho Comparado del presente capítulo.

²⁵⁵ NAVARRO FAURE, Amparo. El Domicilio Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1994. Pág. 33

²⁵⁶ Curso De Derecho Financiero y Tributario...Ob Cit. Pág. 208.

Lo anterior nos permite afirmar que si bien la doctrina mayoritaria utiliza como criterios diametralmente opuestos al criterio de la residencia y el criterio de la fuente, desde un punto de vista lógico es posible mitigar este contraste, bajo argumentos referidos directamente al sujeto en asociación a un territorio.

2.5. El Criterio del Establecimiento Permanente

La figura del establecimiento permanente es básicamente tributaria²⁵⁷, y tiene como fin primordial la eliminación de la doble imposición internacional sobre las rentas de índole empresarial.

Históricamente su adopción respondía al compromiso de la Sociedad de Naciones por el que se estableció el predominio del principio personal sobre el territorial para el gravamen de los rendimientos empresariales de acuerdo con la *economic alligiance*, o lo que es lo mismo, del predominio del gravamen con base en la teoría de la capacidad económica en perjuicio de la teoría del beneficio, rechazando en ese momento la tributación siguiendo el principio de la fuente²⁵⁸.

En términos generales este principio ha sido desarrollado con mayor precisión a nivel de los tratados internacionales. En los MCONU y MCOCDE²⁵⁹ el establecimiento permanente

²⁵⁷ Según la doctrina, el establecimiento permanente es un instituto jurídico tributario que surge en la legislación tributaria a efectos de conformar los poderes tributarios de un Estado, bien para determinar la extensión de sus leyes en el espacio, bien para delimitar su concurrencia con otras soberanías tributarias. Por otra parte, el concepto de establecimiento permanente incorpora otros establecimientos mercantiles no calificables como sucursal. En consecuencia no puede asimilarse de ningún modo con ninguno de sus elementos ni con cualquier otra realidad material. La materialización de este instituto pretende la asimilación de la figura a la de sucursal y su oposición a la figura de la filial, pero ésta y aquél no son términos comparables. Mientras la sucursal y la filial son institutos creados en el ámbito mercantil y societario, el establecimiento permanente es un instituto tributario, que no solamente toma a la sucursal como supuesto de hecho, y que por otra parte, resulta oponible al concepto de residencia fiscal de las sociedades. PRATS GARCÍA, Francisco Alfredo. El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico-Tributario Internacional de la Imposición Societaria. Editorial Tecnos. Madrid, 1996. Pág. 123.

²⁵⁸ *Ibidem*. Pág. 42 y 43.

²⁵⁹ Es digno de señalar que el artículo 7 del convenio fiscal modelo de las Naciones Unidas sigue en general los principios del artículo correspondiente del convenio modelo de la OCDE en lo que respecta a la atribución de beneficios a un establecimiento permanente. La diferencia principal entre

actúa como límite - threshold - y condición necesaria para el ejercicio del poder tributario por parte de un Estado sobre las actividades de carácter empresarial desarrolladas en su territorio por parte de entidades no residentes²⁶⁰.

En otras palabras, se constituye como un criterio de vinculación por el cual una entidad que no reúne las calidades necesarias para ser considerada residente en un Estado, es gravada en dicho territorio debido a su estrecha vinculación económica con el mismo.

Las definiciones de este criterio son muy variadas. Por ejemplo destacamos la definición propuesta por Héctor Villegas²⁶¹, para quien el establecimiento permanente es el "emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero. Suele considerarse que son establecimientos permanentes las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc., pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediación o comisionistas independientes, etc."

Encontramos otras definiciones aunque la mayor parte de la doctrina coincide, y de hecho se remite la mayoría de las veces, a la definición que se consagra en el MCOUDE y sus comentarios, la cual ha variado sutilmente entre la versión original de 1963 y el proyecto de 1977 con su actualización de 1992.

los dos modelos consiste en que el modelo de N.U. amplía los derechos de imposición en el país de la fuente más allá de la atribución estricta de los beneficios a un establecimiento permanente, aplicando el llamado principio de la *fuerza limitada de atracción*, que concede al país huésped el derecho a aplicar impuestos a los beneficios correspondientes a ventas efectuadas por la empresa no residente en el territorio del país de bienes y mercancías del mismo o análogo tipo que los vendidos a través del establecimiento permanente.

²⁶⁰ *Ibidem*. Pág. 56 y 57.

²⁶¹ VILLEGAS Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993. Pág. 485 Amparo Navarro Faure, señala que el concepto de establecimiento permanente hace referencia a un lugar fijo de negocios en el que una persona o entidad no residente efectúa toda o parte de su actividad en otro territorio, y luego alude a los Modelos OCDE y ONU. Citando los artículos. NAVARRO FAURE, Amparo. El Domicilio Tributario. Editorial. Marcial Pons. Madrid, 1994. Pág. 104-112. Cárdenas Elizondo señala que el concepto tiene la función principal de proporcionar el presupuesto para la sujeción de la actividad económica e un extranjero en un país. Es el criterio de vinculación utilizado para definir las obligaciones tributarias de una persona no residente en el país, que ejerce actividades industriales o comerciales en territorio nacional, o mejor, que tiene ingresos por las actividades que realiza atribuibles al establecimiento ubicado en territorio nacional. Ob. Cit. Pág. 137 y 138.

El Proyecto de Código de la OCDE de 1963, dice: "A los efectos del presente Convenio, establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad".

El Proyecto OCDE 1977, que se mantiene en la actualización de 1992, dice: "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"²⁶².

Según García Prats²⁶³, con la primera definición se destaca más la función del lugar fijo de negocios en el que se realiza la actividad, mientras que en la nueva redacción, el lugar fijo de negocios pasa a un segundo lugar para acentuar la realización de una actividad empresarial a través del mismo. Es decir, se reconoce la importancia de la instalación en tanto que dirigida a la realización de esa actividad empresarial o a la consecución de los fines empresariales.

Los comentarios del MCOCDE 1977, señalan que el "párrafo 1 da una definición general de la expresión establecimiento permanente, de la que se desprenden las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio, esto es, un *situs* diferente, una instalación fija de negocios. Estas dos características diferenciadoras y distintivas del establecimiento permanente se concretan por parte del MCOCDE de 1997 y de 1992 en tres condiciones o criterios:

- la existencia de una instalación de negocios²⁶⁴;
- la fijeza de la instalación de negocios, que supone que debe estar establecida en un lugar determinado con un cierto grado de permanencia;
- el ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocio."²⁶⁵ Comentarios MCOCDE 1977 y 1992 párrafo 5.1.2

²⁶² El artículo 5 del MCOCDE dice: 1. 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.

²⁶³ PRATS, García. Ob. Cit. Pág. 96

²⁶⁴ El comentario de los MCOCDE de 1977 y 1992 señala que la expresión instalación de negocios abarca cualquier local, maquinaria substancial o instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa (que no sean preparatorias o auxiliares). En otras palabras el sitio debe tener la capacidad para ser sede de un negocio, no bastando la simple propiedad de un inmueble. Además, debe ser utilizada para ejercicio de la empresa. Según Skarr en Personal Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle, Series on International Taxation, N. 13, la propiedad inmueble, los edificios, las máquinas, las computadoras, los barcos, los aviones, o las torres de perforación pueden considerarse como lugares de negocio. Por el contrario, las garantías, las cuentas corrientes, las patentes o el software no pueden considerarse como lugares de negocio.

En los numerales siguientes del artículo 5° del MCOCDE la definición señalada en el numeral primero es completada con dos listas, una positiva y una negativa, cuya naturaleza y alcances es aun hoy objeto de discusión²⁶⁶, con lo cual el concepto se delimita por una cláusula general y dos límites, uno positivo y uno negativo.

En términos generales, podemos señalar que el límite negativo se resume en el concepto *de actividades preparatorias* consagrado en el ordinal "e" del numeral 4° del artículo 5° del MCOCDE, que dice:

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

(...)

e.) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of preparatory or auxiliary character;....

No hay una definición específica en los convenios o en las legislaciones nacionales de lo que es una actividad auxiliar o preparatoria, aunque de los numerales a á d del MCOCDE podemos afirmar que existe una actividad auxiliar o preparatoria cuando ésta se realiza únicamente con el fin de favorecer las actividades de la propia empresa, impidiendo que se establezca una relación directa entre el lugar de negocios y un tercero que se beneficie de éste²⁶⁷.

Frente a la lista positiva la discusión se centra en una pregunta muy sencilla. Básicamente si los conceptos mencionados en la lista constituyen una presunción iuris et de iure de

²⁶⁵ En este punto cabe anotar que la actividad empresarial debe estar caracterizada por la efectividad y la continuidad, expresión que debe entenderse como el ejercicio de manera regular, sin requerir que la operación sea ininterrumpida.

²⁶⁶ Un análisis sobre las diferentes posiciones se encuentra en la obra de García Prats citada en este trabajo. Ob. Cit. Pág. 99 y ss.

²⁶⁷ Los numerales a á d del artículo 5 del MCOCDE dicen: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise.

existencia de establecimiento permanente o si son simplemente presunciones iuris tantum de establecimientos permanentes.

Nosotros coincidimos con García Prats²⁶⁸ en que la presunción es iuris tantum, es decir, que admite prueba en contrario. La razón de nuestra conclusión estriba en que el artículo 5° del MCOODE consagra, en su numeral primero, una cláusula general de la cual se extraen los tres requisitos que señalamos atrás para que exista un establecimiento permanente. Los numerales subsiguientes tienen como fin delimitar la definición general, por lo que los supuestos allí establecidos, particularmente en la lista positiva, están sujetos al cumplimiento de esos requisitos para que sean considerados constitutivos de un establecimiento permanente.

Lo que ocurre es que existe un traslado de la carga de la prueba en contra del contribuyente, cuando en un territorio un no residente se encuentra en cualquiera de los supuestos acá enunciados, que lo obliga a desvirtuar la presunción, demostrando que falta alguno de los requisitos esenciales de configuración del establecimiento permanente.

2.6. El Criterio de la Base fija

No son muchos los autores que estudian el criterio de la base fija de negocios, considerándola como un corolario del Establecimiento permanente e incluso llegando a identificarla con aquel.

Sin embargo, entre los autores que si lo hacen, encontramos a Cárdenas Elizondo²⁶⁹ y a García Prats, este último quien analiza con alguna profundidad el concepto. Es preciso anotar que el criterio de la base fija se originó con los Modelos de Código de la OCDE, particularmente el artículo 14, referido a los servicios personales independientes.

Según Cárdenas Elizondo²⁷⁰, la distinción entre establecimiento permanente y base fija, viene dada en función el tipo de actividad que desarrolle en el país el residente en el extranjero. Si se realizan actividades empresariales se habla de establecimiento permanente, y por el contrario, cuando el residente presta servicios personales independientes, se ubica dentro del concepto de base fija.

La definición de base fija suele partir de los mismos elementos y requisitos del establecimiento permanente, aunque se indica que la fijeza o permanencia es menor en el

²⁶⁸ Ob. Cit. Pág. 99 y 100.

²⁶⁹ Ob. Cit. Pág. 138

²⁷⁰ *Ibidem*.

caso de la base fija, requiriendo únicamente que la instalación esté disponible para el propósito de la persona que realiza los servicios y no que la actividad se realice en lugar fijo²⁷¹.

El comentario al artículo 14 indica que el artículo se refiere a las que se denominan normalmente "profesiones liberales", así como las demás actividades que puedan calificarse de independientes, excluyendo las actividades industriales, como la fabricación y procesamiento de bienes por medios industriales, y las actividades comerciales.

Adicionalmente, como segundo criterio identificador de este tipo de actividades, y por consiguiente del criterio de la base fija, es la prevalencia del elemento personal en perjuicio del capital.

En consecuencia, las demás consideraciones y requisitos generales de la base fija coinciden con los que mencionamos para el establecimiento permanente, con la aclaración de que la actividad que se realiza en la base fija debe estar calificada y en su desarrollo debe prevalecer el elemento personal.

Los criterios que acabamos de señalar son los criterios que con mayor frecuencia encontramos en las legislaciones de los diferentes Estados. Por regla general, los países exportadores de capital, o, en términos más coloquiales, los países *desarrollados*, utilizan los criterios subjetivos, particularmente el criterio de la residencia. La razón para esto la sintetiza Héctor Villegas²⁷², en las siguientes palabras:

La aplicación de este criterio obedece a razones obvias de conveniencia, ya que como estos países exportan los capitales a otras regiones del mundo fuera de sus fronteras, desean gravar esos capitales en cualquier lugar en que se hallen, y por eso recurren a los principios del domicilio o de la residencia.

En el extremo opuesto encontramos a los países "subdesarrollados", que basan su tributación en el principio de la fuente, puesto que son ellos los que reciben el capital del exterior, de lo cual resulta lógico que quieran gravarlo en la medida que obtienen ganancias en su territorio. Es el caso de los países latinoamericanos que como señala

²⁷¹ PRATS GARCÍA, Francisco Alfredo. *El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico-Tributario Internacional de la Imposición Societaria*. Editorial. Tecnos. Madrid, 1996. Pág. 135 y ss.

²⁷² VILLEGAS Héctor. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993. Pág. 486.

Valdés Costa²⁷³, han sustentado con mayor o menor firmeza su derecho a tributar exclusivamente, o por lo menor preferentemente, todos los hechos que ocurran en su territorio.

Lo que es claro es que la gran variedad de criterios utilizados por los Estados, lleva a que aquellos coexistan en el ámbito internacional, y esa coexistencia entre criterios diferentes constituye una de las principales causas de la doble imposición.

Por regla general casi ninguno de los países que sostienen el principio de la fuente o el principio de la residencia lo hacen de manera absoluta, sino que suelen utilizar una combinación de varios criterios para gravar el mayor número de personas²⁷⁴, lo que aumenta la posibilidad de que se genere doble imposición. Además, puede ocurrir, como señala Uckmar²⁷⁵, que el principio adoptado sea el mismo, pero la clasificación de los hechos no coincida, o que a pesar de que dos Estados utilicen el mismo criterio se presente un conflicto de definiciones sobre el mismo, dando así lugar a doble imposición. Incluso, es posible que se presente un conflicto negativo, es decir, cuando por los puntos de conexión empleados por dos Estados, ninguno de ellos es competente para exigir el impuesto²⁷⁶.

En realidad, aun hoy, sigue vigente la afirmación hecha por Brause en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de 1970²⁷⁷, según la cual los 50 años de estancamiento en materia de relaciones tributarias entre países desarrollados y subdesarrollados, desde que la Sociedad de Naciones encaró la búsqueda de soluciones, hace ver con claridad que no parece ser una solución alcanzable pretender imponer un criterio de tributación como mejor que otro. La solución ideal de que todos los países del mundo se adhieran a un principio único y uniforme es, por el momento, una utopía que no hace sino perjudicar las relaciones tributarias internacionales.

²⁷³ VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1996.

²⁷⁴ Villegas señala que ninguno de estos principios es adoptado en forma rígida por sus postulantes. Muchos de los países sostenedores del principio de la fuente, gravan, aunque ocasionalmente, rentas obtenidas fuera de las fronteras por residentes en el país. Por otra parte, los países sostenedores del principio de la radicación del contribuyente, atemperan este criterio mediante los procedimientos del crédito por inversiones, crédito por impuesto pagado (tax credit) y crédito por impuesto exonerado (tax sparing). Ob. Cit. Pág. 486 y 487.

²⁷⁵ UCKMAR, Victor. Los tratados Internacionales en Materia tributaria. Ob Cit. Pág. 5 y ss.

²⁷⁶ BORRÁS Alegría. La Doble Imposición: Problema Jurídico Internacional. En: Estudios de Doble Imposición Internacional - Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979.

²⁷⁷ Citado por Villegas...Ob. Cit. Pág. 487.

Sin embargo, la creciente complejidad de las relaciones económicas internacionales se ve acrecentada con la creación y auge del Internet y del comercio electrónico, que no responden bajo ninguna perspectiva al esquema bilateral planteado por la OCDE. La Afirmación de Seligman según la cual los problemas tributarios internacionales serán resueltos por tratados bilaterales²⁷⁸ se queda corta en el escenario virtual, donde los Estados interesados no son solo dos, sino que pueden ser tres, cuatro o muchos más, circunstancia por sí sola que justifica la necesidad de llegar pronto a un acuerdo multilateral, so pena de que la doble imposición se extienda como una bacteria generando un caos en las relaciones tributarias internacionales.

3. Los Criterios de Vinculación en Colombia y en el Derecho Comparado

Siguiendo el esquema que hemos planteado a lo largo del presente estudio, antes de analizar la validez de los criterios de vinculación en el nuevo escenario electrónico, es preciso establecer cómo se consagran y cuáles son los puntos de conexión utilizados por los Estados que hemos escogido como prototipo de los modelos de la Comunidad Europea, Latinoamérica y el Derecho Anglosajón frente a los impuestos sobre el renta y sobre el valor agregado. En consecuencia, seguiremos el mismo orden empleado en el Capítulo segundo, dejando en un segundo plano a Italia, debido a su similitud con el sistema legislativo español.

Ahora bien, los puntos de conexión del impuesto sobre la renta están estructurados alrededor de los criterios que destacamos en el presente capítulo. La lectura de las normas pertinentes permite extraer el criterio o la combinación de criterios que el legislador de cada Estado utiliza. Empero, no ocurre lo mismo en el caso del impuesto sobre el valor agregado, donde el problema de los criterios de vinculación no deriva de su diversidad. Todo los Estados siguen el mismo criterio, se gravan los **hechos acaecidos en el territorio**. El problema en este impuesto gira alrededor de las definiciones de lo que se entiende “acaecido en el territorio”. Cada Estado elabora definiciones de lo que él considera que sucede en su jurisdicción, y como veremos, algunos Estados afirman que por el hecho de que un residente pague un servicio, ese servicio se entiende prestado en el territorio del residente; otros Estados establecen que ciertos servicios, como por ejemplo la asistencia técnica, se entienden prestados en su territorio, así el servicio se preste desde el exterior. En fin, las definiciones que cada Estado consagra e incorpora en

²⁷⁸ Seligman decía: In considering the influence of these four points - acquisition, situs, enforceability and domicile - we must remember that there are in any given case only two different countries involved. Thus, in default of any supreme central authority the problem of international fiscal cooperation will in all probability be solved for a long time to come only through bilateral agreements on the part of the two countries concerned...only two respective countries will be interested. E. Seligman, Double Taxation and International Fiscal Cooperation. McMillan & Co. New York, 1928.

los supuestos de hecho que quiere gravar es lo que genera los conflictos positivos o negativos de tributación.

3.1. Brasil

3.1.1. Impuesto Sobre la Renta

El legislador brasileiro se aproxima de manera muy variada a los criterios de vinculación, empleando las siguientes modalidades generales en la que se prevé el elemento espacial:

- a) hipótesis cuyo criterio espacial hace mención a determinado lugar para que ocurra el hecho tipificado;
- b) hipótesis en las que el criterio espacial alude a áreas específicas, de tal suerte que el acontecimiento ocurrirá solo dentro del ámbito geográficamente contenido en la norma;
- c) hipótesis de criterio espacial genérico, donde cualquier hecho que suceda dentro de un territorio de la ley creadora (según quien lo expida) será apto para desencadenar sus efectos jurídicos.

Para el Impuesto sobre la renta de las personas físicas encontramos varias normas. El artículo 2° del Decreto 3000 de 1999 determina que las **personas naturales que sean residentes o estén domiciliadas en Brasil**, y que sean titulares del derecho de disposición económica o jurídica de rentas o ingresos de cualquier naturaleza, incluyendo los rendimientos y "ganhos" de capital y los rendimientos que provengan de bienes sobre los que ejerzan la posesión²⁷⁹, se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta:

"Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45)".

²⁷⁹ La norma utiliza el término en un sentido jurídico, equivalente a la definición de posesión que se encuentra consagrada en el artículo 762 del Código Civil colombiano.

Por su parte, el artículo tercero establece que las rentas y los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, **que sean percibidos por no residentes o no domiciliados en Brasil**, estarán sujetos a imposición según el Libro III del Decreto.

El título II del Libro I del Decreto 3000 - **Domicilio Fiscal** - consagra las normas para la determinación del domicilio de las personas físicas. En el artículo 28 se afirma que el domicilio fiscal de una persona física es su residencia habitual, **entendido por tal el lugar de habitación de una persona que permita presumir la intención de permanecer allí**:

Art. 28. Considera-se como domicílio fiscal da pessoa física a sua residência habitual, assim entendido o lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la.

Esta norma complementa el artículo 2° antes citado, dotando de un significado especial y preciso las expresiones *residencia* y *domicilio* contenidas en la norma. Además, según el Código Civil brasileiro (Art. 31), el domicilio de las personas naturales es el lugar donde ella establece su residencia con ánimo definitivo. Si tiene varias (Art. 32) se tendrá por tal cualquiera de éstas.

Rige la regla general de la elección del domicilio que el sujeto pasivo puede efectuar en cualquier tiempo²⁸⁰, siendo la aplicación de las reglas establecidas en el artículo 127 del Código Tributario General, de carácter supletorio.

En el caso de las personas físicas, la norma toma como domicilio fiscal el de su residencia habitual, pero si ésta es incierta o desconocida, se toma el asiento principal de sus actividades. Si la regla anterior no puede aplicarse, se considerará domicilio tributario del contribuyente o responsable el lugar donde estén ubicados sus bienes, o el lugar de la ocurrencia de los actos o hechos que dan origen a las obligaciones tributarias.

Es claro que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la regla general del Código Tributario se aplica. Empero, el artículo 28 consagra cuatro reglas que por su redacción deben preferirse a la regla general:

- 1) En el caso de ejercicio de una profesión o de función pública por un particular, el domicilio fiscal será el lugar donde la profesión o la función sea realizada.
- 2) Cuando una persona tenga pluralidad de residencias en el País, el domicilio fiscal será elegida por la autoridad competente, basado en la presentación continuada de las declaraciones tributarias en un mismo lugar.
- 3) Si no es factible determinar el domicilio por el mecanismo anterior, la administración, de oficio, lo señalará, según las reglas generales del Código Tributario.

Cabe anotar que el principio sobre la libre escogencia del domicilio por el contribuyente queda en entredicho con el inciso 2° del numeral III del artículo 127 del Código Tributario General (consagrado igualmente en el numeral 5° del artículo 28 del Decreto 3000), cuando se faculta a la autoridad administrativa para **recusar** el domicilio elegido por el

²⁸⁰ CARVALLHO, Paulo De Barros. Curso di Direito Tributario. Ed. Saraiva. 1993, Sao Paulo Brasil

contribuyente, cuando por dicha elección se dificulte o imposibilite el proceso de fiscalización del tributo. En este caso, la Administración puede determinar como domicilio fiscal el lugar de ubicación de los bienes o de la verificación de los actos o hechos que dan origen a la obligación tributaria.

Para el caso de las personas físicas no residentes en territorio brasileño, pero que tengan representación en él, la regla contemplada en la norma (artículo 32 Decreto 3000 de 1999) fija como domicilio fiscal el lugar de la sede donde esté ubicada la representación. En caso de no contar con un representante o empresario en Brasil, el domicilio fiscal será el lugar donde haya ejercido o esté ejerciendo sus actividades.

Como puede observarse, el impuesto sobre la renta de las personas físicas en Brasil combina dos principios: en cuanto al origen de la renta, el principio de la renta mundial; en cuanto al sujeto que la percibe, la residencia²⁸¹.

Si la persona natural reside en Brasil, su impuesto de renta se limitará a gravar las rentas de fuente brasileña, es decir, aquellas rentas que se originan en actividades que por su naturaleza o por una ficción de la ley, se entienden realizadas en Brasil.

Para las personas jurídicas el elemento espacial del hecho generador opera de manera diferente. No se encuentra expreso en una norma, sino que la regla jurídica debe extraerse del conjunto normativo compuesto por la Ley General Tributaria y por las disposiciones del libro II del Decreto 3000 de 1999.

El artículo 127 del Código Tributario establece como domicilio fiscal de las personas jurídicas de derecho privado o las firmas individuales, el lugar de su sede o el de cada establecimiento. Para las personas jurídicas de derecho público se dice que su domicilio fiscal será cualquiera de las reparticiones de la entidad tributante en el territorio.

El artículo 147 del Decreto 3000 establece:

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

- I - as pessoas jurídicas de direito privado **domiciliadas no País**, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital.
- II - as filiais, sucursais, agências ou representações **no País** das pessoas jurídicas com sede no exterior.
- III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários **no País**.

Esta norma se complementa del artículo 212, que dice:

Art. 212. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é:

²⁸¹ MAGALÃES PEIXOTO, Marcelo. Critério temporal e espacial do IR - Pessoa física. En: www.tributario.com

I - em relação ao imposto de que trata este Livro:

- a) quando existir um único estabelecimento, o lugar da situação deste;
- b) quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde se achar o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa dentro do País;

II - em relação às obrigações em que incorra como fonte pagadora, o lugar do estabelecimento que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto no regime de tributação na fonte.

§ 1º O domicílio fiscal da pessoa jurídica procuradora ou representante de residentes ou domiciliados no exterior é o lugar onde se achar seu estabelecimento ou a sede de sua representação no País.

§ 2º Quando não couber a aplicação das regras fixadas neste artigo, considerar-se-á como domicílio fiscal do contribuinte o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária.

§ 3º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se, neste caso, a regra do parágrafo anterior.

Del análisis de estas normas, en concordancia con el concepto de lucro real y el proceso de depuración de dicho lucro (ver Capítulo segundo) para determinar la renta líquida gravable, encontramos que las personas jurídicas sólo se encuentran gravadas por las rentas de fuente nacional. **Es decir, las personas jurídicas y sus asimiladas tributan bajo el principio de la fuente únicamente, determinada por su domicilio, su objeto social y el hecho de que la renta tenga su origen - real o por medio de una ficción - en territorio nacional brasileiro.**

No existiendo en Brasil un impuesto al valor agregado, no es pertinente que analicemos el elemento espacial de los tres impuestos al consumo que existen en dicha legislación.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el ICMS se asemeja a la dinámica del IVA, podemos señalar brevemente algunos puntos importantes en materia del elemento espacial del hecho generador de este tributo.

El artículo 11 de la Ley Complementaria 87 de 1996 fija expresamente el lugar en que se entiende verificado el hecho generador del impuesto, utilizando como criterio primordial el concepto de "*establecimiento*", contenida en el encabezado de la disposición. Se define como el lugar privado o público, edificado o no, propio o de un tercero, donde una persona física o jurídica ejerce su actividad de manera ocasional o permanente, como también el lugar donde se encuentran almacenadas las mercancías. Adicionalmente, se considera como establecimiento autónomo el vehículo utilizado en el comercio ambulante y para la pesca.

Bajo este parámetro, el artículo citado la norma distingue cuatro situaciones dependiendo del objeto de la operación que va a ser gravado: (1) Las operaciones respecto de mercancías y bienes; (2) la prestación de servicios de transporte; (3) la prestación del servicio de comunicación; (4) la prestación de servicios iniciados en el exterior y terminados o verificados en el territorio de un Estado.

Para cada uno de estos temas se establecen reglas especiales. Por ejemplo, en el caso de la *circulación de bienes y mercancías*, la norma señala que el lugar de la operación será el lugar donde se encuentre la mercancía al momento en que ocurra el hecho generador; ahora, si se trata de mercancía adquirida en el País y no poseída antes, el lugar de la operación será el lugar donde esté el establecimiento que transfiere la propiedad o un título representativo de la misma; en el caso de la *prestación del servicio de comunicaciones*, la operación se entiende efectuada, si es radiodifusión sonora y de imagen, en el lugar donde se preste el servicio, entendiendo por tal la generación, emisión, transmisión y retransmisión o repetición, ampliación o recepción de la señal; las operaciones por *servicios prestados o cuya prestación se inicie en el exterior*, se rige por una sola regla: el servicio se entiende prestado en el establecimiento o en el domicilio del destinatario, y así sucesivamente.

En general, podemos concluir que el criterio de vinculación preponderante en el ICMS es el de "*establecimiento*", concepto que no es igual al de "establecimiento permanente" que se consagra en otras legislaciones y en la mayoría de los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

Por otra parte, si bien este criterio del establecimiento es el más utilizado, el legislador brasileño optó por complementarlo incluyendo varios supuestos donde el bien o el servicio se gravan en su origen, especialmente en materia de telecomunicaciones. En estos supuestos, la labor de fiscalización y cobranza se vuelve muy dispendiosa para la administración y choca con los principios de eficiencia y economía del recaudo. Esto justifica, a nuestro parecer, el que se hayan incluido otros criterios complementarios que no siguen la idea de la imposición en el destino.

3.2. Argentina

3.2.1 Impuesto sobre las Ganancias

El legislador argentino utiliza una combinación de criterios para determinar la extensión de la ley tributaria en relación con el impuesto sobre la renta, dependiendo de si se trata de un residente o de un no residente.

El artículo 1° de la Ley del Impuesto a las Ganancias señala, en su inciso primero que todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley²⁸².

Los incisos segundo y tercero de esta disposición fijan las dos reglas generales en materia del impuesto sobre la renta respecto de los criterios de vinculación. La norma dice:

“Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior....”

“Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V”.

En otras palabras, los residentes tributan según el principio de la renta mundial, mientras que los no residentes tributan de conformidad con el principio de la fuente.

El término residentes está definido en el artículo 119 de la Ley del Impuestos a las Ganancias, así:

Art. 199. A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1°, se consideran residentes en el país:

a) Las personas de existencia visible, de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.

b) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas que no hubieran obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo forma y condiciones que establezca la reglamentación.

c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores.

d) Los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69.

²⁸² Es preciso recordar que el impuesto sobre la renta en Argentina se supone que es de competencia de cada Estado federado y solo en circunstancias excepcionales se puede implementar un impuesto sobre la renta federal. No obstante, en la práctica, la emergencia a la que se refiere esta norma se ha extendido cada año, convirtiendo el impuesto estatal en un impuesto federal, que si bien es más útil a los intereses de la Nación, va en contravía del mismo texto constitucional sobre competencias entre los niveles de gobierno frente a este tributo.

e) Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, incluidas en el inciso b) y en el último párrafo del artículo 49, al solo efecto de la atribución de sus resultados impositivos a los dueños o socios que revistan la condición de residentes en el país, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos precedentes.

f) Los fideicomisos regidas por la Ley N° 24.441 y los Fondos Comunes de Inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y su modificatoria, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidas por la primera de las leyes mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.

En los casos comprendidos en el inciso b) del párrafo anterior, la adquisición de la condición de residente causará efecto a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para que se configure la adquisición de la condición de residente.

Los establecimientos estables comprendidos en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 tienen la condición de residentes a los fines de esta ley y, en tal virtud, quedan sujetos a las normas de este Título por sus ganancias de fuente extranjera.”

Respecto de los extranjeros, esta norma puede resumirse en dos principios. Los extranjeros se consideran residentes si permanecen en Argentina por más de 12 meses. Las corporaciones se consideran residentes si son creadas de conformidad con la Ley argentina, incluyendo los establecimientos estables o permanentes. Estos últimos definidos en el artículo 69 de la Ley del Impuesto las ganancias como ***los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.***

Para el Impuesto sobre la renta se consagran ciertas reglas, unas generales y otras especiales, sobre fuente de los ingresos, reglas que entran a complementar los principios generales enunciados. Es así como el artículo 5° de la Ley del impuesto a las Ganancias establece:

“En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, **son ganancias de fuente argentina** aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.” (El subrayado es nuestro)

Esta norma debe leerse en concordancia con el Título IX de la Ley titulado “*Ganancias de Fuente Extranjera Obtenidas por Residentes en el País*”, particularmente los artículos 127 y 128, cuyos textos dicen:

“Art. 127. Son **ganancias de fuente extranjera** las comprendidas en el artículo 2°²⁸³ que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada”.

“Art. 128. Las ganancias atribuibles a establecimientos estables instalados en el exterior (*aquellos organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría*) de titulares residentes en el país, constituyen para estos últimos ganancias de fuente extranjera, excepto cuando las mismas, según las disposiciones de esta ley, deba considerarse de fuente argentina, en cuyo caso los establecimientos estables que las obtengan continuarán revistiendo el carácter de beneficiarios del exterior y sujetos al tratamiento que este texto establece para los mismos.

Como puede observarse, estas normas, que son reglas generales sobre fuente de los ingresos, dotan de contenido los dos principios enunciados atrás sobre la forma en que deben tributar los residentes y los no residentes. Junto a estas reglas encontramos disposiciones especiales sobre fuente de los ingresos, básicamente los artículos 6 á 16, 129 y 130, de las cuales varias contemplan presunciones de derecho, es decir, presunciones legales que no admiten prueba en contrario.

Por ejemplo, el artículo 9° establece la presunción de derecho, que las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina. El artículo 13 señala otra presunción *iure et de iure* según la cual se considera ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas cinematográficas extranjeras, servicios de télex, telefacsimil o similares, transmitidos desde el exterior, todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, etc. El artículo 11 señala que son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cobran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el

²⁸³Artículo 2° “A los efectos de esta ley, son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. 2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidas por responsables.....3) Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga.”

país. En el mismo sentido encontramos el artículo 12 que fija como de fuente nacional argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país, que actúen en el extranjero, al igual que los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior²⁸⁴.

En conclusión, respecto del impuesto sobre la renta, Argentina combina cuatro criterios: la residencia, el establecimiento estable, la renta mundial, y el criterio de la fuente, para determinar la extensión de la ley tributaria.

3.2.2. Impuesto Sobre el Valor Agregado

En lo que atañe al IVA, se grava el hecho imponible ocurrido en territorio argentino, con la aclaración, efectuada por el Decreto 692 de 1998, artículo 1°, que las cosas muebles de procedencia extranjera no se considerarán situadas o colocadas en el territorio del país sino hasta que hayan sido importadas en forma definitiva. Empero, salvo el servicio de telecomunicaciones internacionales²⁸⁵, no se establecen reglas especiales sobre *dónde* se entiende realizada una venta o una prestación de servicios.

Existen reglas particulares sobre el nacimiento del hecho gravado, consagradas en los diferentes numerales del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Estas normas son importantes en la medida que sirven de guía para determinar el lugar donde se realiza el hecho imponible.

Por supuesto que la aplicación de estas reglas permite un amplio grado de interpretación, lo que a la larga se convierte en una contingencia tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. Por ejemplo, la regla sobre prestación de servicios (numeral b, señala que el hecho generador ocurre cuando se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, con algunas excepciones) permite afirmar que el servicio se presta en el lugar donde se termina la prestación, o en el lugar donde se efectúa el pago, o en ambos.

Consideramos la ausencia de normativa como una falencia de la legislación tributaria argentina, que en cierta forma legitima que la extensión de la ley tributaria sea determinada, bien por las cortes o bien por el paso del tiempo (a favor del fisco si su posición no es cuestionada por el contribuyente, o a favor del contribuyente si el fisco no ejerce sus facultades de revisión y liquidación). Esta situación es un error y vulnera el principio de legalidad, puesto que la extensión de la ley tributaria, como hemos expuesto,

²⁸⁴ En creación con el asesoramiento técnico, en Colombia encontramos una norma similar en relación con los servicios técnicos, los cuales se consideran de fuente nacional independientemente de si se presta en el territorio o desde el exterior.

²⁸⁵ En relación con esta actividad, dice el artículo 1° inciso primero numeral b) de la Ley del IVA, que se reputan realizadas en territorio argentino cuando la remuneración por el servicio pueda atribuirse a una empresa localizada en dicho territorio.

hace parte del elemento (atributo o aspecto) espacial del hecho generador de un impuesto y debe estar definido **claramente** por el legislador tributario – el Parlamento - .

3.3. España

3.3.1 Impuesto sobre la Renta

La ley Española del IRPF prevé en su artículo octavo la principal regla sobre vinculación de la ley tributaria para el impuesto sobre la renta de las personas físicas:

“Art. 8. Contribuyentes. Son contribuyentes por este Impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su **residencia habitual** en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su **residencia habitual** en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.” (El subrayado es nuestro)

Como puede observarse, el concepto de residencia habitual es de gran importancia a efectos de la determinación no solo de los criterios de vinculación sino también de la sujeción pasiva del impuesto. El contenido del término lo encontramos plasmado en el artículo noveno, especialmente en los apartes que destacamos. La norma dice:

“Artículo 9. Residencia habitual en territorio español

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - a. **Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.** Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.
 - b. **Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.**

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:
 - a. Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al

jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

- b. Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
 - c. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
 - d. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
2. No será de aplicación lo dispuesto en el número anterior:
- a. Cuando las personas a que se refiere el número 1.º de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo.
 - b. En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el número 1º de este apartado.
2. No perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.”

Es claro, como lo anota un amplio sector de la doctrina²⁸⁶, que el concepto de residencia se fundamenta en elementos de hecho: la permanencia durante más de 183 días en el año natural en territorio español, o la existencia en España de la base de actividades o de los intereses económicos, entendiendo este último como el lugar donde el sujeto pasivo toma las decisiones relacionadas a sus inversiones y actividades y negocios o el lugar donde recibe su ingreso más importante²⁸⁷.

Las normas sobre residencia giran en torno a los conceptos de obligación real y obligación personal, como se concluye del artículo 21 de la LGT:

²⁸⁶ QUERALT, SERRANO y otros... Ob Cit. 1997. Pág. 614

²⁸⁷ ESPRIT Project 27028 : Electronic Commerce Legal Issues Platform “Eclip”. Centre de Recherches Informatique et Droit. Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix Namur (Crid). Pág. 80.

Artículo 21

Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

1. El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.
2. El de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

Es por esta norma que parte de la doctrina²⁸⁸ señala que si se es residente en España, se somete a la obligación personal mientras que si no es residente, se somete a gravamen, por obligación real.

El artículo segundo del IRPF consagra los efectos de considerar el IRPF como generador de una obligación personal, que junto con la definición de contribuyente dada por la misma Ley del impuesto, nos lleva a la aplicación del criterio de la residencia y por consiguiente la tributación según la renta mundial:

Artículo 2. Objeto del Impuesto

1. Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
2. El Impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar

Para el impuesto sobre sociedades IS, la primera norma que debemos considerar es el artículo 1º de la Ley del IS en el cual se establece la naturaleza del impuesto y se hace una primera aclaración respecto de los no residentes:

Artículo 1. Naturaleza.

1. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley.
2. La exacción del Impuesto correspondiente a los sujetos pasivos no residentes en territorio español se efectuará conforme a las normas reguladoras de la obligación real de contribuir contenidas en el Título VII de la presente Ley.

²⁸⁸ QUERALT, SERRANO y otros... Ob Cit. 1997. Pág. 614

No obstante, es el artículo 9º, numerales primero y segundo, el que nos da la pauta para determinar el criterio de vinculación principal en este impuesto:

Artículo 8. *Sujetos pasivos por obligación personal de contribuir.*

1. Estarán sujetas por obligación personal de contribuir las entidades que tengan su residencia en territorio español.

2. Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Nuevamente observamos cómo la residencia surge como el criterio de vinculación por excelencia en el impuesto sobre la renta, ahora para las personas jurídicas. Al igual que para el IRPF, la Ley determina cuándo se entiende que existe una sociedad residente en España, normativa consagrada en los numerales 3 y 4 del artículo 8 del IS²⁸⁹:

“3. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

4. El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa

²⁸⁹ Por lo que se refiere a la aplicabilidad del criterio de la residencia a las personas jurídicas, la redacción del artículo 21 LGT no es muy afortunada. Su entendimiento exige una interpretación sistemática que tenga en cuenta lo establecido por los artículos 45.1b y 46.2 de la LGT y en el título III de la Ley del IS. Al hilo de estas disposiciones puede llegarse a la conclusión de que se aplica el criterio de la residencia, con independencia del lugar de donde procedan sus rentas, respecto a las sociedades que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas o tengan en su territorio el domicilio social. Sin embargo, carece de virtualidad la interpretación deducible a *sensu contrario* de dicho precepto, pues las sociedades residentes en el extranjero que obtengan rentas dentro del territorio nacional también quedan sujetas al IS español, con lo que, en este caso, el criterio de la residencia, ante el propósito de ensanchar el ámbito de sujetos obligados, cede frente a l principio del lugar donde³ se obtienen las rentas. GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Tomo I. Editorial Plaza Universitaria., Salamanca, 1997. Pág.

y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

La norma contempla todos los criterios ilustrados por la doctrina que estudiamos en el numeral segundo del presente capítulo, particularmente las anotaciones de Navarro Faure²⁹⁰ sobre residencia.

Si recordamos lo dicho a lo largo de este trabajo, la división entre obligación personal y obligación real como fundamento de la extensión de la ley tributaria, es discutible. Sin embargo, la afirmación según la cual quien tributa con base en obligación personal lo hace según el principio de la renta mundial, mientras que los no residentes tributan con base en el principio de la fuente, es una afirmación cierta. La primera parte de ella se obtiene de los artículos 2º de la ley del IRPF y 8 de la Ley del IS cuyo texto transcribimos atrás, y la segunda parte de la afirmación se encuentra basada en las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes, Ley 18 de 1991.

Según esta norma, particularmente el artículo quinto, son contribuyentes del impuesto sobre la renta:

- a. Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 de esta Ley, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b. Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

La calidad de no residente se obtiene por contraste con la definición de residencia de la Ley del IRPF y de la Ley del IS, de tal forma que son no residentes todos lo que no sean residentes en España²⁹¹, situación que confirma la regla establecida en el artículo 3º

²⁹⁰ Ob. Cit.

²⁹¹ Resulta interesante anotar, cómo al artículo 10 de la Ley 18 fija el domicilio tributario de los no residentes, según tengan o no un establecimiento permanente en España: Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en España: a.) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado; b.) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente; c.) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario. Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

según la cual las normas previstas en la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes se interpretan en concordancia con las disposiciones del IRPF y del IS.

El criterio de la fuente se encuentra en el artículo 1º de la Ley del IRNR, en el que se establece la naturaleza y objeto del tributo, así:

“El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.”

Lo peculiar de la tributación de los no residentes no es la utilización del criterio de la fuente, consagrado en términos similares en las legislaciones estudiadas. Lo peculiar es que en este impuesto se incorpora el criterio del establecimiento permanente como calificación del criterio de la fuente de forma tal, que un no residente tributa (la determinación de la base gravable) de manera distinta dependiendo si el ingreso se percibe con o sin la utilización de un establecimiento permanente²⁹².

La incorporación del instituto del establecimiento permanente en la legislación de España, viene motivado por los criterios mantenidos por la OCDE y por la celebración de convenios en para evitar la doble tributación con Francia, Estados Unidos, Italia, Brasil y Argentina.

De conformidad con el artículo 12 del IRNR – Rentas obtenidas en territorio español –una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de

²⁹² Las diferencias pueden resumirse en que la base gravable de las operaciones realizadas mediante un establecimiento permanente se calcula teniendo las reglas establecidas para las actividades económicas, mientras que la base gravable de las operaciones realizadas sin un establecimiento permanente es, por lo general, el ingreso bruto (con excepciones para ciertas actividades, como por ejemplo la asistencia técnica.). Al respecto pueden consultarse los artículos 17 y 23 de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes.

extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses²⁹³.

Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español se consideran obtenidas en territorio español. Por otra parte, son también de fuente española los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente:

- a. Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de dichos elementos.
- b. Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.
- c. Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

De las normas transcritas podemos señalar cómo en España se plasman todos los elementos que hemos analizado en el presente capítulo del criterio de establecimiento permanente. Se observa la existencia de un lugar o instalación de negocios mediante la expresión “instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole”, también se destaca la necesidad de que el lugar de trabajo sea fijo y permanente, es decir, habitual o de forma continuada, y por último, la relación entre el lugar de trabajo con el ejercicio de las actividades de la empresa.

Además, se sujeta el concepto de establecimiento permanente al concepto de residencia, de tal forma que la actuación a través de un establecimiento permanente se refiere a los sujetos pasivos que contribuyen por obligación real, que son los sujetos pasivos no residentes en territorio Español . Por otra parte, reconoce junto a la configuración de acuerdo con la cláusula general, la virtualidad de la actuación por medio de un agente para operar mediante un establecimiento permanente en territorio español y quedar en consecuencia sometido a gravamen²⁹⁴.

²⁹³ Si nos remitimos a los visto en el numeral segundo del presente capítulo en el aparte referido al establecimiento permanente, veremos que la definición consagrada en la legislación interna española emula el Modelo de Código de la OCDE.

²⁹⁴ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. Ob. Cit. Pág. 190 y ss.

No obstante la afirmación anterior, el autor critica, con razón, la conexión entre obligación real y establecimiento permanente y por ende la definición contemplada en la LGT. Afirma García Prats²⁹⁵:

“La denominación, usual, de obligación real resulta inadecuada para el gravamen que recae sobre los establecimientos permanentes, de naturaleza netamente personal. Mientras que las entidades residentes quedan gravadas por la totalidad de las rentas, cualquiera que sea su fuente u origen, las entidades sujetas por obligación real quedan gravadas únicamente por las rentas que se consideren obtenidas o producidas en territorio español. La distinción es válida respecto de aquellas entidades sujetas por los rendimientos que haya obtenido en nuestro territorio sin mediación de establecimiento permanente. Sin embargo, la distinción se difumina respecto de las rentas obtenidas por las entidades no residentes mediante establecimiento permanente en nuestro territorio. Los efectos de asimilación entre rentas producidas u obtenidas en nuestro territorio y rentas imputadas al establecimiento permanente llevan a considerar de fuente española a las rentas mundiales vinculadas económicamente al establecimiento permanente. La ficción de la territorialidad de estas rentas imputadas al establecimiento permanente supone que las mismas se consideren obtenidas en nuestro territorio a pesar de que materialmente la obligación real de contribuir alcance en esta manifestación a rentas generadas efectivamente fuera de nuestro territorio.

En este sentido, la distinción entre los criterios personal y territorial de vinculación de rentas se transforma en relación con las entidades residentes y los establecimiento permanente de entidades no residentes en una distinción basada en *diferentes criterios de vinculación personal o de atribución personal de rentas*: jurídico para las entidades residentes y económico para los establecimiento permanente.

En definitiva, la denominación de obligación real en relación con la sujeción de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente resulta difícilmente admisible. En todo caso debería eludirse la denominación obligación real referida a la obligación impuesta a los establecimiento permanente cuando en realidad éstos constituyen un centro personal de imputación de rentas.”

El artículo 12 consagra además de estas reglas otros supuestos de tributación sobre la renta de no residentes, por considerarlos de fuente española. Estos supuestos y los anteriores pueden sintetizarse, en términos de Queralt, Serrano, Tejerizo y Ollero, en:

- a.) Los rendimientos obtenidos mediante un establecimiento permanente.
- b.) Los rendimientos de actividades económicas obtenidos sin establecimiento permanente, cuando la actividad se realice en territorio español.
- c.) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicio cuando se realicen o utilicen en España.
- d.) Los rendimientos del trabajo personal o de actividades artísticas o deportivas realizados en España.
- e.) Los rendimientos de capital mobiliario satisfechos por entidades residentes en España.

²⁹⁵ Ob. Cit. Pág. 282 y ss.

- f.) Los rendimientos o incrementos de patrimonio procedentes de bienes inmuebles situados en España.
- g.) Los incrementos de patrimonio de valores mobiliarios emitidos por entidades españolas de bienes muebles o derechos situados en España.

En síntesis, las características esenciales de la tributación de los no residentes son²⁹⁶:

1. La tributación se realiza, en realidad, sobre operaciones económicas individualmente consideradas, sin que sea aplicable el concepto genuino de renta como una magnitud global.
2. Se distingue entre la tributación mediante establecimiento permanente y sin establecimiento permanente.
3. Los tipos de gravamen son proporcionales, abandonándose la típica tributación progresiva.
4. Las normas establecidas en la Ley del IRPF ceden ante lo establecido en los Tratados Internacionales de doble imposición.
5. Para sus relaciones con la Administración tributaria, los no residentes deben nombrar un representante en España.

3.3.2. Impuesto Sobre el Valor Agregado

El impuesto sobre el valor agregado es un impuesto de carácter territorial, lo que implica que se gravan únicamente los hechos generadores ocurridos en el ámbito espacial español. No obstante, es posible que se presenten algunos problemas cuando uno de los intervinientes en la operación está en un Estado no sujeto al impuesto o está en el extranjero.

Por esta razón, la Ley del IVA, Ley 37 de 1992, ha dispuesto todo un Título donde consagra varias reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible. Estas reglas se refieren principalmente a la entrega de bienes y a la prestación de servicios, puesto que para las importaciones los problemas son mínimos y para las adquisiciones intracomunitarias se utiliza la regla del gravamen en destino y no en origen, aunque existen algunas disposiciones particulares, especialmente en materia de transporte.

En relación con la **entrega de bienes**, la regla general es que la entrega se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio²⁹⁷. Empero, el artículo 68 de la Ley del IVA consagra algunas reglas adicionales, de las cuales vale la pena mencionar las siguientes:

La regla segunda consagra varios supuestos:

“Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

²⁹⁶ QUERALT, SERRANO y otros... Ob Cit. 1997. Pág. 627.

²⁹⁷ Regla UNO, Artículo 68 Ley del IVA.

1°. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio...

2°. Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio. Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15% de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

3°. Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

4°. Las entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.....

La Regla tercera está referida a las entregas cuyo transporte se ha iniciado en otro Estado miembro de la Comunidad con destino al territorio, siempre y cuando el transporte se realice por el vendedor, se destine a personas que son sujetos pasivos del impuesto y el importe total de las entregas excedan de la suma de 4.550.000 pesetas; mientras que la quinta regla establece que las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales, cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio.

Las reglas restantes cobijan supuestos complementarios a las reglas señaladas atrás, delimitándolas o condicionando su aplicación.

Para la **prestación de servicios**, el artículo 69 de la Ley del IVA regula el lugar de realización de estas operaciones. Las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien las preste. Ubicando dicha sede en el lugar donde el interesado centraliza la gestión y el ejercicio habitual de la empresa o de la profesión, siempre que no tenga establecimiento permanente en otro lugar²⁹⁸.

En realidad las reglas son bastante claras y no requieren de una explicación pormenorizada. La lista elaborada por Tejerizo López²⁹⁹, a la nos referimos a continuación, es una síntesis completa de la regla general, que es descompuesta, para la prestación de servicios en España:

De la regla general se puede afirmar:

- a) Las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el lugar donde este situada la sede de la actividad económica de quien las preste. Además que a los efectos del

²⁹⁸ Reglas UNO y DOS del artículo 69.

²⁹⁹ TEJERIZO LÓPEZ y Otros. Ob. Cit. 1993. Pág. 478 y 479

Impuesto se entenderá situada la sede de la actividad económica en el lugar donde el interesado centraliza la gestión y el ejercicio habitual e la empresa o de la profesión, siempre que no tenga establecimiento permanente en otro lugar.

- b) Si de otro modo habitual y simultáneo el sujeto pasivo realiza prestaciones de servicio en el territorio donde se aplica el Impuesto y fuera de él, se entenderán realizadas aquellas donde radique el establecimiento permanente desde donde se realicen dichas prestaciones.
- c) Cuando el lugar de la prestación de los servicios no se pueda precisar atendiendo a las reglas precedentes, se considerará como tal el del domicilio del sujeto pasivo.

Adicionalmente, la Regla general número 5 del artículo 69 señala que por establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen sus actividades económicas, particularmente:

- a.) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b.) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c.) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d.) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e.) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f.) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g.) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Las reglas especiales contempladas en el artículo 70 de la Ley, pueden resumirse en:

- 1- Los servicios relacionados de modo directo con bienes inmuebles, se entenderán realizados en el lugar donde radiquen dichos bienes³⁰⁰.
- 2- Los servicios de transporte se consideran realizados en el territorio sometido al Impuesto por la parte del trayecto realizada en cada uno de ellos.
- 3- Ciertos servicios cuando se realicen materialmente en el territorio (servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico decente, recreativo o similares y los servicios accesorios; servicios de juegos de azar, el visionado de programas de televisión, los accesorios del transporte citándose de modo expreso la carga y descarga, trasbordo, almacenaje, depósito y servicios análogos pero excluyendo la mediación)

³⁰⁰ Se consideran directamente relacionados los arrendamientos o cesiones, la preparación, coordinación y ejecución de construcciones inmobiliarias, los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, lo de alquiler de cajas de seguridad, los de mediación en transacciones inmobiliarias, los de gestión relativos a bienes inmuebles, etc. Inciso 2 Regla 1.1.

- 4- Algunos servicios se entienden realizados en el lugar donde radique la sede económica o el establecimiento permanente, o el domicilio del destinatario de los servicios salvo, que esté éste domiciliado en un Estado de la Comunidad y no sea un sujeto pasivo del Impuesto (Cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, los servicios de publicidad, los servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, tratamiento de datos por procedimiento informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos, el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial, la gestión de empresas, doblaje de películas, entre otros³⁰¹).

Respecto a esta norma es importante leerla en concordancia con el inciso segundo de la Regla Segunda del artículo 70, en la cual se afirma que se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios a que se refiere el numeral 5° del apartado anterior, prestados por un empresario o profesional establecido en dicho territorio, cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional y esté domiciliado en el interior de la Comunidad.

- 5- Los servicios telefónicos, telegráficos y en general de telecomunicaciones, se entienden realizados en el territorio del Impuesto si se inician en él. Se entiende por servicios de telecomunicaciones, los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal actividad, al igual que la provisión de acceso a redes informáticas.

Queremos destacar la definición consagrada en la Legislación española de este servicio, de la cual se debe concluir que los **servicios de conexión que prestan los ISPs y los OSPs** se consideran un servicio de telecomunicaciones. El fundamento de esta norma, curiosamente la encontramos en el reporte de la Comunidad Europea del año pasado.

Como vimos atrás, la actividad más común de los proveedores de los ISPs y OSPs es proveer el acceso a Internet, servicio que suelen complementar con los correos electrónicos, los *chat rooms*, memoria de archivo, navegadores, buscadores, etc. Cada uno de estos servicios se enmarca en la definición de servicio de telecomunicaciones y por ende estaría gravada en el Estado donde se presten, siempre y cuando sean prestadas con remuneración³⁰².

Con esto, España puede considerarse como uno de los pocos Estados que consagra en su legislación tributaria interna una norma específica, expresa, en relación con la tributación del Internet, y a pesar de que no está referida directamente al comercio

³⁰¹ Regla 1.5.

³⁰² Eclip. Ob. Cit. Pág. 107.

electrónico, si es una norma que regula uno de los principales avances en el mundo virtual, asignándole un tratamiento tributario.

3.4. Francia

3.4.1 Impuesto sobre la Renta

En Francia, los criterios de vinculación utilizados para determinar la extensión de la ley tributaria varían dependiendo de si se trata de del IR o del IS. Además, el artículo 164 B del CGI establece una serie de ingresos que se consideran de fuente francesa.

En lo que respecta al IR, el artículo 4 señala las principales reglas en materia de los criterios de vinculación. El artículo 4A establece que las personas con domicilio fiscal en Francia son gravadas sobre la renta en razón del conjunto de sus ingresos, mientras que aquellas cuyo domicilio fiscal está situado fuera de Francia, son gravadas únicamente respecto de los ingresos de fuente francesa.

Es preciso recordar, que cuando la norma se refiere a las “personas”, está aludiendo a las personas físicas y no a las personas de existencia ideal, cuyo gravamen se encuentra regulado por el IS.

El artículo 4B dota de contenido al concepto “domicilio fiscal”:

Art. 4B.1. Se consideran que tienen domicilio fiscal en Francia para efecto del artículo anterior:

- a) Las personas que tienen en Francia su hogar o su domicilio principal.
- b) Quienes ejercen en Francia una actividad profesional, asalariada o no, a menos que ella justifica que esa actividad se ejerce a título accesorio.
- c) Las que tienen en Francia el centro de sus intereses económicos.

2. Son igualmente considerados como tenedores de domicilio fiscal en Francia, los agentes del Estado que ejercen sus funciones o son encargados de misión en país extranjero y que no están sometidos en ese país a un impuesto personal por el conjunto de sus ingresos.

Finalmente, el artículo 4Bis contempla un supuesto particular, en la medida que recoge los efectos derivados de tratados internacionales relativos a doble imposición. Este artículo dispone:

“Art. 4Bis. Son igualmente sujetos pasivos del impuesto sobre la renta...Las personas de nacionalidad francesa o extranjera que tengan o no domicilio fiscal en Francia que recogen beneficios o ingresos cuya imposición es atribuida a Francia por una convención internacional relativa a doble imposición.”

Es preciso destacar desde ahora la importancia de esta norma en materia de comercio electrónico. Como señalamos atrás, la tendencia Europea sobre tributación, de la cual

Francia forma parte, busca gravar con los tributos existentes las operaciones derivadas del comercio electrónico. Los países latinoamericanos y varios países asiáticos tienen un sistema jurídico continental, y han consagrado en sus estructuras tributarias los impuestos sobre la renta y sobre el valor agregado. En consecuencia, si bien en la unión Europea puede que no se requiera de una convención internacional para gravar al comercio electrónico, si será necesaria para armonizar las posiciones de la Comunidad con los demás países del mundo.

El reconocimiento legal de las obligaciones tributarias de nacionales y extranjeros derivadas de un tratado, fortalece las disposiciones de dicha convención y evita que por virtud de diversas interpretaciones sobre la fuerza vinculante de un tratado éstas no sean efectivas.

Los artículos 10 y 11 regulan los supuestos en los que una persona tenga una residencia única en Francia, varias residencias, no tenga residencia o su residencia haya sido desplazada:

“Art. 10. Si el contribuyente tiene una residencia única en Francia, el impuesto es establecido en el lugar de esta residencia. Si tiene varias residencias, estará sujeto al impuesto donde se reputa posee su asiento principal. Las personas físicas que ejercen actividades en Francia o poseen bienes sin que tengan su domicilio fiscal, así como las personas designadas en el artículo 2 del artículo 4B, están sujetas a imposición en el lugar fijado por disposición del Ministerio de Economía y de Finanzas, publicado en el diario oficial.”

“Art. 11. Cuando un contribuyente ha desplazado su residencia, bien sea en lugar de su principal establecimiento, las cotizaciones a las cuales está sujeto a título de impuesto sobre el ingreso, tanto por el año en curso durante el que se produjo el cambio, como por los años anteriores no sujetas por la prescripción, pueden válidamente ser establecidas en el lugar de la imposición que corresponda a su nueva situación.”

Si observamos el contexto en el cual se utilizan las expresiones domicilio fiscal y residencia y la comparamos con el significado que les atribuye la doctrina Española³⁰³, nos percatamos que los términos están “invertidos”.

En Francia, el concepto de residencia alude a lo que Navarro Faure denomina domicilio fiscal, es decir, al lugar donde se encuentran los obligados tributarios para el desarrollo de la función tributaria y que determina, por tanto, la sede del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Domicilio fiscal, en Francia, es el punto de conexión o criterio de vinculación de la obligación tributaria, de cuya aplicación surge la obligación para el contribuyente de tributar sobre los ingresos que perciba tanto de fuente francesa como de fuente extranjera. Igualmente, y a manera de contraste, la persona que no tiene su domicilio fiscal en Francia está sujeta a tributación según el criterio de la fuente.

³⁰³ NAVARRO FAURE, Amparo...Ob. Cit.

En este último caso, la regulación de la forma como se gravan los ingresos de extranjeros y no domiciliados fiscalmente se encuentra en el artículo 164 A del CGI. Según esta disposición, los ingresos de fuente francesa de personas que no tienen su domicilio fiscal en Francia se determina según las reglas aplicables a los ingresos de igual naturaleza percibidos por las personas con domicilio fiscal en Francia, con una salvedad: ninguna de las cargas deducibles de ingreso total en aplicación de disposiciones del CGI son deducibles.

Junto a estas normas generales, el legislador francés previó expresamente ciertos supuestos que dan origen a ingresos de fuente francesa, por medio de los artículos 164B, 164C y 164D, cuyo texto transcribimos a continuación.

“Art. 164B. I Son ingresos de fuente francesa:

- a) Los ingresos de inmuebles situados en Francia o de derechos relativos a ellos.
- b) Los ingresos de valores mobiliarios franceses y de cualquier otro capital mueble situado en Francia.
- c) Los ingresos de explotaciones situadas en Francia.
- d) Los ingresos derivados de actividades profesionales asalariadas o no ejercidas en Francia u operaciones de carácter lucrativo en el sentido del artículo 92 realizadas en Francia.
- e) Los plusvalores mencionados en el artículo 150A y los rendimientos de operaciones definidas en el artículo 35 cuando se relacionen con fondos de comercio explotados en Francia así como a inmuebles situados en Francia, a derechos inmobiliarios o a acciones y partes de sociedad no cotizadas en bolsa, cuyos activos estén constituidos principalmente por tales bienes o derechos.
- f) Los plusvalores mencionados en el Art. 160 resultantes de la cesión de derechos localizados en sociedades que tengan su sede en Francia.
- g) Las sumas, inclusive salarios, pagados a partir del 1 de enero de 1990 correspondientes a servicios artísticos o deportivos suministrados o utilizados en Francia.

II. Se consideran igualmente de fuente francesa cuando el deudor de ingresos tiene su domicilio fiscal o está establecido en Francia:

- a) las pensiones y los viáticos.
- b) los productos definidos en el Art. 92 y percibidos por los inventores o a título de derechos de autor, por los explotadores de nuevas variedades vegetales en el sentido de los artículos L 623-1 a L 623-35 del Código de Propiedad Intelectual, así como todos los productos derivados de la propiedad industrial como comercial y derechos asimilados.
- c) Sumas pagadas en remuneración de prestación de cualquier naturaleza suministrada o utilizada en Francia.”

“164C. Las personas que no tienen su domicilio fiscal en Francia pero que disponen de una o varias habitaciones, a cualquier título, directamente o con interpuesta persona, son sujetas al impuesto sobre la renta sobre una base igual a tres veces del valor locativo real de esta o estas habitaciones, a menos que el ingreso de fuente Francesa de los interesados no sea superior a esta base, en cuyo caso su monto será base de impuestos.

Las disposiciones del primer párrafo no se aplican a los contribuyentes de nacionalidad francesa que justifiquen estar sometidos en el país donde tienen su domicilio fiscal a un

impuesto personal sobre el conjunto de sus ingresos y si este impuesto es al menos igual a los 2/3 de aquel que tuvieran que soportar en Francia sobre la misma base de imposición.

De la misma manera, no se aplican en el año de la transferencia del domicilio fiscal fuera de Francia y los dos años siguientes, a contribuyentes de nacionalidad Francesa que justifiquen que el traslado ha sido motivado por imperativos de orden profesional y que su domicilio fiscal estando situado en Francia, de manera continua, durante los cuatro años que preceden a l de la transferencia.”

“164D. Las personas físicas en ejercicio de actividades en Francia o que poseen bienes sin tener domicilio fiscal como las personas mencionadas en el numeral 2 de artículo 4B pueden ser invitadas por el servicio de impuestos a designar dentro de un plazo de 80 días a partir de la recepción del requerimiento un representante en Francia autorizado para recibir las comunicaciones relativas a discusiones, cobros o litigios contenciosos respecto del impuesto.”

Las normas son transparentes, aunque vale la pena hacer tres comentarios generales. En primer lugar, el artículo 164BI señala una serie de supuestos en los cuales, **independientemente de la condición de domiciliado en Francia o no del deudor**, los ingresos percibidos por dichas actividades se consideran de fuente francesa. En segundo lugar, los supuestos previstos en el artículo 164BII se definen como de fuente francesa, **siempre y cuando el deudor del ingreso tenga su domicilio fiscal o esté establecido en Francia**. Por último, el artículo 164D, más que establecer una regla sobre fuente de los ingresos, señala la posibilidad que tiene el no domiciliado en Francia de señalar un representante autorizado para recibir notificaciones y comunicaciones relativas a los procesos de discusión y cobro de impuestos en su contra.

En relación con el Impuesto de Sociedades (IS), la principal norma que fija la regla sobre extensión de la ley tributaria es el artículo 209-I del CGI. El artículo dice:

“Art. 209-I. Bajo reserva de las disposiciones de la presente sección, la base gravable se determina de acuerdo a las reglas fijadas por los artículos 34 a 35, 53 a 57 y 302.7Abis y **teniendo en cuenta solamente los beneficios realizados en las empresas explotadas en Francia así como en la imposición atribuida a Francia por una convención internacional relativa a doble imposición**”³⁰⁴.

El artículo 218A1 señala que el impuesto se establece en el lugar del establecimiento principal de la persona jurídica, sin perjuicio de que la Administración designe como lugar de imposición aquel donde está la dirección efectiva de la sociedad o el de su domicilio social. El numeral segundo de esta norma establece una regla similar para las personas jurídicas que ejercen actividades en Francia, donde poseen bienes, pero no domicilio

³⁰⁴ les bénéfiques passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés...en tenant compte uniquement des bénéfiques réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est octroyée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

social, caso en el cual son gravadas en el lugar fijado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, publicado en el diario oficial.

Como puede observarse, en el texto legislativo no se define con precisión la noción de “*empresa explotada en Francia*”, por lo que para su delimitación se acude a los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales sobre la materia³⁰⁵, con base en los cuales se dan tres supuestos que determinan la localización de una explotación en las condiciones sujetas a imposición con el IS:

- a.) l'établissement autonome et permanent;
- b.) le représentant autonome ne disposant pas d'une personnalité professionnelle indépendante et
- c.) la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

A diferencia de lo que hemos visto en otras legislaciones, Francia dispone de un régimen fiscal con una marcada importancia del principio de la fuente. Por esta razón se permite gravar en el país los beneficios de empresas extranjeras cuando son realizados a través de una empresa explotada localmente, excluyendo por consiguiente de gravamen los beneficios o pérdidas de las sociedades francesas vinculadas a una explotación extranjera. Según Thierry Pons y Stéphane Gelin³⁰⁶, los criterios adoptados por la jurisprudencia y doctrina administrativa que consideran que una empresa extranjera debe ser gravada en Francia en razón de la existencia de una explotación en Francia, son en principio idénticas a aquellos que van a conducir a excluir los resultados de la explotación extranjera de la base gravable en Francia, de una sociedad francesa. No obstante, la simetría de las soluciones en la práctica no es absoluta, lo que torna en delicado el traspaso de una solución de un contexto a otro.

El primer supuesto en el que se estudia la explotación de una empresa en Francia es el concepto de establecimiento autónomo, muy similar al concepto de instalación fija de negocios que trae el MCOCDE, en la medida en que reposa sobre los criterios de fijeza y permanencia. Empero, la autonomía debe ser suficiente, circunstancia que se caracteriza, según la Administración³⁰⁷, por la existencia de ciertos elementos:

- Personal diferente o un supuesto especialmente delegado de servicios comerciales financieros o técnicos propios.
- Contabilidad separada de la matriz de origen.
- Centro de Decisión.

³⁰⁵ Réponse ministérielle Valleix, JO Assemblée Nationale 22 septembre 1980, p- 4019 et D. adm. 4 H-1412, n°3, 1^{er} mars 1995 ; Conseil d'Etat 15 mai 1992, 8^e et 9^e s.-s,m n°70906, société Basalt Réfractaire.

³⁰⁶ PONS, Thierry y GELIN, Stéphane. Rapporteurs Nationaux. En: Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIa. IFA, San Francisco, 2001. Pág. 385

³⁰⁷ D. Adm. H-11412, par. 6 et seq.

Junto al concepto de establecimiento autónomo se encuentra el concepto de representación, también similar al del MCOCDE, en la medida que el representante o agente debe ser dependiente de la empresa extranjera. Empero, en Francia no parece requerirse, como si sucede en el MCOCDE en Estados Unidos y en España, que dicho representante disponga de poderes para concluir operaciones comerciales a nombre de la empresa³⁰⁸.

A pesar de estas precisiones, los conceptos señalados parecen inadecuados en un ámbito virtual, en la medida que en ambos casos se alude a una presencia física local. Por consiguiente, si la empresa extranjera únicamente ocupa un espacio en el disco duro de un servidor francés, difícilmente podría hablarse de una presencia física local. Adicionalmente, la existencia de explotación en Francia parece requerir la presencia de personal de la empresa en Francia, sin este elemento absolutamente determinante para constituir una explotación en Francia, toda vez que podría tener una naturaleza preparatoria o auxiliar de dicha explotación y por ende no estaría gravada.

Sobre este último punto se destaca la importancia de las actividades logísticas, las cuales por lo general requieren una presencia física local (almacenamiento de mercancías, servicios postventa, distribución, ert.), y por consiguiente generan la pregunta de si constituyen un establecimiento autónomo o si por el contrario son simples actividades preparatorias o auxiliares, que no dan lugar a un establecimiento permanente según el MCOCDE³⁰⁹.

La doctrina³¹⁰ ha destacado que el artículo 5° MCOCDE prevé que no hay Establecimiento permanente si lo que existe es "a) una instalación con el solo fin de depósito, exposición o entrega de mercancías de la empresa o b) mercancías de la empresa son almacenadas para fines de depósito, exposición o entrega", sin exigir que estas actividades sean carácter preparatorio o auxiliar. Analizar el carácter accesorio debería mirarse solo si no están en la lista del artículo 5.e., y si hay varias actividades, debe cumplirse la condición de que el conjunto que resulte de su acumulación guarde el carácter preparatorio.

En tercer lugar, encontramos el concepto de Ciclo Comercial Completo, expresión propia del Derecho francés, originado en la jurisprudencia y luego retomado por la doctrina

³⁰⁸Según la Administración, en un contexto no convencional, una sociedad extranjera que hace fabricar y suministra en Francia los pedidos recibidos por ella al extranjero, a continuación de una publicidad hecha en Francia donde tiene un representante al cual ella transmite diariamente los pedidos recibidos y quien supervisa la fabricación, hace los envíos y registra las retribuciones, explota una empresa en Francia por la intermediación de un representante autónomo que no tiene personalidad profesional diferente". D. Adm. 4 H-1413, N° 42, 1er mars 1995.

³⁰⁹ Si recordamos lo visto al comienzo de este capítulo, los comentarios al artículo 5.c.5.10 #24 del MCOCDE señalan que en la determinación de la accesoriedad, a efectos de determinar el carácter preparatorio o auxiliar de una actividad, "se debe mirar si ella constituye en si misma una parte esencial y notoria de las actividades de la empresa, caso por caso. Un establecimiento fijo de negocios cuyo objeto es idéntico al del conjunto de la empresa no es accesorio".

³¹⁰ PONS, Thierry y GELIN, Stéphane...Ob. Cit. Pág. 390

administrativa. Se define³¹¹ como un conjunto de operaciones comerciales, artesanales o industriales, dirigidas hacia un objetivo determinado, y que forma un todo coherente desprendido de la actividad ejercida por el establecimiento extranjero (sede o domicilio social). Bajo este concepto, una empresa extranjera sin presencia física en Francia, bajo ciertas circunstancias, puede gravarse en el territorio³¹².

La jurisprudencia francesa ha señalado como característica de la existencia o no de un ciclo comercial completo, el carácter *separado* de las operaciones ejercidas localmente frente a la actividad del establecimiento, bien por su naturaleza o por el modo de ejecución. En el caso de las sociedades francesas el Consejo de Estado parece tener una opinión estricta del término *separado*, relacionándolo al lugar donde se toman las decisiones relativas a una operación local y al movimiento financiero que corresponde a ellas.³¹³

Si se traspasa este criterio para el caso de las sociedades extranjeras, se debería llegar a la conclusión de que el simple hecho de realizar operaciones comerciales en Francia no constituye la realización de un ciclo comercial completo, en ausencia de todo poder decisorio en Francia. Sin embargo, esto no es así. La noción de separación parece ser mucho más flexible para el caso de las sociedades extranjeras, puesto que la Administración³¹⁴ ha indicado que “el hecho de que ciertas operaciones intermediarias en el ciclo de compra venta sean realizadas en el extranjero (por ejemplo facturación, aseguramiento, condicionamiento) o que el centro de decisión esté situado en el extranjero, no influye para determinar el carácter separado de la operación³¹⁵”.

Como están las cosas, la noción de ciclo comercial completo parecería ser muy casuista y flexible, permitiendo gravar en Francia las operaciones de una sociedad extranjera sin presencia física o poder decisorio en Francia, haciendo del concepto en cuestión un concepto potencialmente muy amplio, que genera un grado alto de incertidumbre en el comercio tradicional, cuando no existe una convención internacional, incertidumbre que se amplía aún más en un contexto virtual.

Finalmente, en el campo del impuesto sobre la renta, particularmente en el caso del IS, se debe tener en cuenta el artículo 182 B del CGI que contempla ciertos casos en los cuales se grava con IS a empresas sin presencia física en Francia. Según esta norma, ciertas actividades dan lugar a la aplicación de una retención en la fuente cuando son pagadas por un deudor que ejerce una actividad en Francia, a personas o sociedades, exonerando

³¹¹ PONS, Thierry y GELIN, Stéphane...Ob. Cit. Pág.387.

³¹² *Ibidem*.

³¹³ Conseil d'Etat 4 juillet 1997, n° 146 930, 9e et 8e s.-s., SA Marbrek

³¹⁴ D. Adm. 4 H-1413, n° 47 et 48, 1er mars 1995.

³¹⁵ De même, l'administration a récemment indiqué a propos de la situation de réassureurs établis aux Bermudes qu'ils pourraient être considérés comme effectuant un cycle commercial complet d'opérations en France. Il est intéressant de noter qu'à cette occasion, l'administration semble s'être référée, dans le cas d'une société étrangère, au fait que l'existence d'un cycle commercial complet en France nécessitait que les opérations soient « détachables » de l'activité exploitée hors France. PONS, Thierry y GELIN, Stéphane...Ob. Cit. Pág. 388.

del IR o del IS a quienes no tienen una instalación profesional permanente”. Esas actividades son:

- Remuneraciones por las explotaciones de profesiones señaladas en el artículo 92 del CGI.
- Sumas pagadas como remuneraciones por prestaciones de cualquier naturaleza suministradas o utilizadas en Francia.
- Sumas, incluidos salarios, pagados por prestaciones artísticas o deportivas suministradas o utilizadas en Francia.

En términos generales, la aplicación de la retención en la fuente es muy amplia, en la medida que comprende productos derivados del uso o explotación de derechos de propiedad intelectual o industrial, al igual que sumas por prestaciones suministradas o utilizadas en Francia. Se requieren tres condiciones:

- a.) Que el deudor ejerza una actividad en Francia.
- b.) Que el beneficiario del ingreso de fuente francesa no disponga en Francia de un establecimiento profesional permanente.
- c.) Que el beneficiario del ingreso

Se resalta la sustitución de la expresión “*empresa explotada en Francia*” por la de un “*establecimiento profesional permanente*”, noción más restrictiva que la anterior, pero que no obstante da lugar a dos interpretaciones.

La primera posibilidad es que el beneficiario del extranjero esté en el campo material como territorial del impuesto en Francia, lo que implica que debe ofrecer sus servicios bajo la forma de un ciclo comercial completo o por la vía de un representante permanente. La segunda posibilidad es que baste con que el beneficiario sea un no residente y que preste servicios gravados con IS en Francia por una actividad lucrativa, con lo cual basta con que un pago sea hecho a un no residente para que la retención en la fuente se aplique.

En todo caso, las posiciones de la jurisprudencia y la doctrina no son coincidentes³¹⁶ en este punto, lo que convierte la norma en una contingencia para una sociedad extranjera, tanto en el comercio tradicional como en el comercio electrónico.

3.4.2. Impuesto sobre las Ventas

Al igual que lo señalado en el caso de España, el impuesto general al consumo es un impuesto de carácter territorial, lo que implica que se gravan únicamente los hechos generadores ocurridos en el ámbito espacial francés.

Considerando que las reglas Francesas, al igual que las Españolas, parten de la Sexta Directiva del CEE, las reglas generales son prácticamente idénticas. Estas reglas sobre

³¹⁶ PONS, Thierry y GELIN, Stéphane...Ob. Cit. Pág. 394.

territorialidad del impuesto sobre las ventas en Francia se encuentran contempladas en los artículos 258 á 259 A del CGI.

Según el artículo 258I, el lugar de destino o entrega de los bienes muebles corporales se reputa situado en Francia cuando el bien está en Francia:

- a) Al momento de la remisión o transporte por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de éstos, al destino del adquirente.
- b) Al momento de su montaje o de la instalación por el vendedor o por su cuenta.
- c) Al momento de su puesta a disposición del adquirente, en ausencia de la remisión o transporte.
- d) Al momento de la salida de un transporte cuyo lugar de arribo está situado en el territorio de otro estado miembro de la Comunidad, en el caso en que la entrega, en el curso del transporte, se realice a bordo de un barco, de una aeronave o de un tren.
- e) No obstante los casos a) y b), cuando el lugar de salida de la remisión o del transporte está fuera del territorio de los Estados miembros de la Comunidad, el lugar de la entrega de estos bienes por un importador o por su cuenta, así como el lugar de la eventual entrega, se reputa situado en Francia, cuando los bienes son importados en Francia.

La principal regla en materia de prestación de servicios la encontramos en el artículo 259 del CGI. Según esta norma, el lugar de la prestación de servicios se reputa situado en Francia cuando el prestatario tiene en Francia el domicilio de su actividad o un establecimiento estable a partir del cual el servicio es prestado, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual.

Empero, este principio está sujeto a excepciones que tienen en consideración la naturaleza del servicio prestado, el lugar de su ejecución o de su utilización, el lugar del establecimiento del prestatario o del tomador del servicio y el hecho que este último sea o no responsable del impuesto.

Como ejemplo, podemos tomar el artículo 259 A, según el cual:

“El lugar de las prestaciones de los servicios siguientes se reputa prestado en Francia:

1°. El arrendamiento de medios de transporte

- a.) Cuando el prestatario está establecido en Francia y el bien es utilizado en Francia o en otro Estado miembro de la Comunidad.
- b.) Cuando el prestatario está establecido fuera de la Comunidad y el bien utilizado está ubicado en Francia.

1°bis. El arrendamiento de medios de transporte en virtud de un contrato de crédito de arriendo cuando:

- a.) El prestatario está establecido en un país miembro de la Comunidad o la operación se asimila a una entrega de bienes.
- b.) El tomador tiene en Francia el asiento de su actividad o un establecimiento estable por el cual se presta el servicio o donde tiene su domicilio o su residencia habitual.

- c.) El bien es utilizado en Francia o en un país de la Comunidad.
- 2°. Las prestaciones de servicios se vinculan a un inmueble situado en Francia incluyendo las prestaciones tendientes a preparar o coordinar la ejecución de trabajos inmobiliarios y las prestaciones de agentes inmobiliarios o de expertos.
- 3°. Las prestaciones de transportes intracomunitarias de bienes muebles corporales así como la prestación de servicios efectuados por intermediarios que obran en nombre y por cuenta de otro e intervienen en el suministro de estas prestaciones cuando:
- a.) El lugar de salida se encuentre en Francia salvo que el tomador ha suministrado al prestario su número de identificación de impuesto al valor agregado en otro estado miembro.
 - b.) El lugar de salida se encuentra en otro país de la Comunidad y que el tomador ha suministrado el prestatario su número de identificación NIT.

Por otra parte, las operaciones que se vinculan al comercio exterior, como la exportación de bienes muebles corporales y entregas asimiladas, la prestación de servicios vinculados al tráfico internacional de bienes y a operaciones que recaen sobre aeronaves, navíos, entregas intracomunitarias y operaciones asimiladas, son generalmente exoneradas del IVA bajo ciertas condiciones, y además dan derecho a deducción para los deudores que realizan estas operaciones.

En lo que respecta a las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias, en principio están sometidas el IVA en Francia desde que el lugar de la operación esté situado en el territorio³¹⁷.

3.5. Estados Unidos

3.5.1 Impuesto sobre la Renta

Siguiendo la estructura tributaria norteamericana del impuesto sobre la renta, los criterios de vinculación se configuran a partir de definiciones y reglas especiales dispuestas a lo largo del Código Tributario.

Lo primero que debemos tener en cuenta son las definiciones previstas en la Sección 7701 numerales a) y b) sobre personas de los Estados Unidos (United Status Person) y Personas extranjeras residentes y no residentes (Resident Alien and Nonresident Alien).

Como hemos visto a lo largo de este trabajo, la doctrina siempre ha utilizado como ejemplo de un país que utiliza el criterio de la nacionalidad en el impuesto sobre la renta a Estados Unidos. Sin embargo, este criterio no se encuentra expresamente en las reglas sobre fuente de los ingresos y sujeción pasiva tributaria. Deriva su aplicación de la definición de los tres conceptos señalados en el parágrafo anterior, en concordancia con las reglas especiales establecidas únicamente para los extranjeros, que a su vez otorgan sentido a las definiciones más generales contempladas en otras normas, lo que hace

³¹⁷ Ver *supra* las normas y comentarios para la legislación española.

indispensable su estudio e interpretación, de cara a determinar los criterios de vinculación en Estados Unidos para el impuesto sobre la renta.

Los numerales 1 a 5 del ordinal a) de la Sección 7710 del Código Tributario dicen:

- (a) When used in this title, where not otherwise distinctly expressed or manifestly incompatible with the intent thereof -

(1) Person The term "person" shall be construed to mean and include an individual, a trust, estate, partnership, association, company or corporation.

(2) Partnership and partner The term "partnership" includes a syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization, through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on, and which is not, within the meaning of this title, a trust or estate or a corporation; and the term "partner" includes a member in such a syndicate, group, pool, joint venture, or organization.

(3) Corporation The term "corporation" includes associations, joint-stock companies, and insurance companies.

(4) Domestic The term "domestic" when applied to a corporation or partnership means created or organized in the United States or under the law of the United States or of any State unless, in the case of a partnership, the Secretary provides otherwise by regulations.

(5) Foreign: The term "foreign" when applied to a corporation or partnership means a corporation or partnership which is not domestic.

El numeral 14 del ordinal a) de la Sección en estudio define lo que debe entenderse por "sujeto pasivo"³¹⁸ del impuesto sobre la renta. Según esta norma, el término "*tax payer*" significa una *persona* sujeta a cualquier impuesto sobre la renta interno, entendiendo por persona, según la definición transcrita, cualquier individuo, corporación, compañía, fiducia, asociación, partnership o bien raíz sujeto al impuesto, términos todos estos definidos a su vez en la Sección 7710.

Estas definiciones se vez matizadas por los conceptos de "*United States Person*", "*Resident Alien*" y "*Non Resident Alien*" a las que aludíamos hace un momento. Veamos cómo se definen:

³¹⁸ La expresión *tax payer* no tiene una traducción exacta al Español en el sentido utilizado por el Derecho tributario continental para cada una de las relaciones de subjetividad pasiva que contemplan las normas. La expresión norteamericana abarca tanto al contribuyente como al sustituto y al responsable, sin diferenciar su calidad.

(30) United States person: The term "United States person" means -

(A) a citizen or resident of the United States,

(B) a domestic partnership,

(C) a domestic corporation,

(D) any estate (other than a foreign estate, within the meaning of paragraph (31)), and (E) any trust if -

(i) a court within the United States is able to exercise primary supervision over the administration of the trust, and (ii) one or more United States persons have the authority to control all substantial decisions of the trust.

- (b) Definition of resident alien and nonresident alien

(1) In general for purposes of this title (other than subtitle B) -

(A) Resident alien An alien individual shall be treated as a resident of the United States with respect to any calendar year if (and only if) such individual meets the requirements of clause (i), (ii), or (iii):

(i) Lawfully admitted for permanent residence. Such individual is a lawful permanent resident of the United States at any time during such calendar year.

(ii) Substantial presence test. Such individual meets the substantial presence test of paragraph (3).

(iii) First year election. Such individual makes the election provided in paragraph (4).

(B) Nonresident alien

An individual is a nonresident alien if such individual is neither a citizen of the United States nor a resident of the United States (within the meaning of subparagraph (A)).

Como observamos en el capítulo II de este trabajo, con base en el numeral a) de la Sección 3 y el numeral a) de la Sección 11, todas las personas, tanto físicas como jurídicas, están sujetas al impuesto sobre la renta según las reglas establecidas en dichos numerales y la sección 55.

En consecuencia, las reglas principales sobre el impuesto sobre la renta cubren a los ciudadanos y residentes norteamericanos, a las corporaciones domésticas y a los partnerships domésticos, de donde se concluye, correctamente, que en Estados Unidos si

se utiliza el criterio de la nacionalidad como criterio de vinculación. Lo que sucede es que no es el único criterio de vinculación utilizado por el legislador norteamericano. Es claro que también utiliza el criterio de la residencia y como veremos, el criterio del establecimiento permanente.

Es importante señalar, que las expresiones definidas en la sección 7701 son la regla general, lo cual no es óbice para que en ciertas secciones, como por ejemplo la 865 – “Venta de propiedad personal”, se fije una definición especial, más amplia o más restringida de alguno de ellos.

En principio, podemos afirmar que la sujeción pasiva tributaria respecto de este impuesto alude a *todas las personas*, entendida esta última expresión en los términos señalados en la Sección 7710, según la cual incluye tanto a las personas de los Estados Unidos como a los extranjeros (residentes y no residentes).

Parecería que el impuesto cobija en las mismas condiciones a residentes, ciudadanos y extranjeros, sin embargo, el numeral d) de la Sección 2 y el numeral d) de la Sección 11 del Código Tributario excluyen expresamente de la regla general a los individuos y corporaciones **extranjeros no residentes**³¹⁹, para las cuales dichas secciones se aplican únicamente bajo los parámetros fijados por otras secciones:

“(d)Nonresident aliens. In the case of a nonresident alien individual, the taxes imposed by sections 1 and 55 shall apply only as provided by section 871³²⁰ or 877.”

“(d)Foreign Corporations. In the case of foreign corporation, the taxes imposed by subsection (a) and section 55 shall apply only as provided by section 882³²¹”

³¹⁹ Como se colige de la definición de extranjero residente, éste se asimila a una persona de los Estados Unidos si cumple con uno cualquiera de los tres requisitos establecidos en la norma.

³²⁰ La norma señala cómo se aplican las reglas sobre determinación y liquidación de ingresos para estos sujetos, y remite también a otras secciones. Por ejemplo, para el tratamiento tributario de extranjeros no residentes por ingresos distribuidos por los Estados Unidos se aplica la Sección 402.e.2; para el ajuste de impuesto en el caso de nacionales o residentes de ciertos países, la sección 896; la retención de l impuesto de individuos extranjeros no residentes, la sección 1441; etc. A manera ilustrativa transcribimos algunos apartes de la Sección 871: “Sec. 871. Tax on nonresident alien individuals: (a) Income not connected with United States business - 30 percent tax (1) Income other than capital gains Except as provided in subsection (h), there is hereby imposed for each taxable year a tax of 30 percent of the amount received from sources within the United States by a nonresident alien individual as - (A) interest (other than original issue discount as defined in section [1273](#)), dividends, rents, salaries, wages, premiums, annuities, compensations, remunerations, emoluments, and other fixed or determinable annual or periodical gains, profits, and income, (B) gains described in section [631](#)(b) or (c), and gains on transfers described in section [1235](#) made on or before October 4, 1966,..... (2) Capital gains of aliens present in the United States 183 days or more.....(3) Taxation of social security benefits

³²¹ Esta norma tiene similares provisiones a las expuestas en la cita pasada, pero referida a las corporaciones extranjeras. Además, debe leerse en concordancia con la sección 881, titulada **2Tax on income of foreign corporations not connected with United Sates business**. Transcribimos algunos apartes de la Sección 882: **Sec. 882. Tax on income of foreign corporations connected with United States business (a) Imposition of tax** (1) In general A foreign corporation engaged in

Al lado a estas reglas generales, y al igual que en las legislaciones de los países estudiados, Estados Unidos también consagra normas sobre cómo se establece la fuente de ciertos ingresos, que consideramos importante analizar, así sea de brevemente.

Las secciones 861 a 865 establecen cuáles ingresos tienen su fuente en Estados Unidos, cuáles no tienen su fuente en Estados Unidos y señalan algunas reglas especiales para determinar la fuente en ciertos casos.

La sección 861 fija los ingresos brutos que se consideran de fuente nacional, dentro de los cuales cabe destacar los siguientes ítems:

- a) Intereses derivados de Estados Unidos e intereses sobre bonos, notas u obligaciones que causen intereses de residentes que no sean corporaciones o corporaciones domésticas³²².
- b) Dividendos (bajo ciertas reglas fijadas en los literales A á C del numeral 2 de esta subsección)
- c) Servicios Personales como compensaciones por labores o prestación de servicios llevadas a cabo en los Estados Unidos.³²³

trade or business within the United States during the taxable year shall be taxable as provided in section [11](#), [55](#), 59A, or 1201(a) on its taxable income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.(2) Determination of taxable income In determining taxable income for purposes of paragraph (1), gross income includes only gross income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States. **(b) Gross income:** In the case of a foreign corporation, except where the context clearly indicates otherwise, gross income includes only - (1) gross income which is derived from sources within the United States and which is not effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States, and (2) gross income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States. **(c) Allowance of deductions and credits** (1) Allocation of deductions (2) Deductions and credits allowed only if return filed (3) Foreign tax credit **(d) Election to treat real property income as income connected with United States business (e) Interest on United States obligations received by banks organized in possessions the United States during the taxable year.**

³²² Numeral 1 ordinal a) de la Sección 861. La norma también establece algunas excepciones a esta regla para extranjeros no residentes, depósitos, etc.

³²³ "Compensation for labor or services performed in the United States shall not be deemed to be income from sources within the United States if – (A) the labor or services are performed by a nonresident alien individual temporarily present in the United States for a period or periods not exceeding a total of 90 days during the taxable year, (B) such compensation does not exceed \$3,000 in the aggregate, and (C) the compensation is for labor or services performed as an employee of or under a contract with - (i) a nonresident alien, foreign partnership, or foreign corporation, not engaged in trade or business within the United States, or (ii) an individual who is a citizen or resident of the United States, a domestic partnership, or a domestic corporation, if such labor or services are performed for an office or place of business maintained in a foreign country or in a possession of the United States by such individual, partnership, or corporation. In addition, except for purposes of sections [79](#) and 105 and subchapter D, compensation for labor or services

- d) Arrendamientos y Regalías derivadas de propiedad ubicada en los Estados Unidos o de intereses sobre dicha propiedad.
- e) Venta o intercambio de inventarios adquiridos fuera de Estados Unidos pero vendidos en el territorio.
- f) Ingresos por seguros.
- g) Beneficios de seguridad social.

De los ingresos brutos señalados en esta norma se permite la deducción de gastos, pérdidas y cualquier otra deducción atribuible a la obtención del ingreso y su proporción en caso de que no sea posible atribuirla a un ingreso determinado.

De igual forma, la Sección 862 señala siete supuestos en los cuales los ingresos se consideran de fuente extranjera, algunos de los cuales se delimitan por contraste con la sección anterior:

- 1.) Intereses no incluidos en la Sección 861.a.1;
- 2.) Dividendos derivados de fuentes diferentes a las señaladas en la Sección 861.a.2
- 3.) Compensación por labores o servicios prestados fuera de Estados Unidos.
- 4.) Arrendamientos o Regalías derivados de propiedad ubicada o utilizada fuera del territorio norteamericano.
- 5.) Ingresos derivados de la venta o intercambio de bienes raíces ubicados fuera de Estados Unidos.
- 6.) Inventario adquirido en Estados Unidos pero vendido por fuera.
- 7.) Ingresos derivados de seguros diferentes a los señalados en la Sección 861.a.7

Las reglas generales señaladas en estas normas, son complementadas por las secciones siguientes, en las cuales se fijan criterios para proceder cuando un ingreso tiene su parte de su en Estados Unidos y parte por fuera, cuando se trata de ingresos por transporte, para actividades oceánicas o espaciales, y por comunicaciones internacionales, entendida esta última expresión³²⁴ la transmisión de comunicaciones o datos desde los Estados Unidos a cualquier país extranjero o desde un país extranjero a los Estados Unidos.

Este último punto es interesante, puesto que ilustra la típica visión *práctica* norteamericana que en muchas ocasiones resulta muy útil tanto para el fisco como para el contribuyente. Según el numeral (e) de la Sección 863, (1) la fuente del ingreso por comunicaciones internacionales para las personas de los Estados Unidos es 50% en el país y 50% fuera de él; (2) para los extranjeros, la fuente del ingreso por esta actividad está localizada fuera del territorio norteamericano; (3) el ingreso atribuible a un establecimiento permanente se considerará de fuente norteamericana.

performed in the United States shall not be deemed to be income from sources within the United States if the labor or services are performed by a nonresident alien individual in connection with the individual's temporary presence in the United States as a regular member of the crew of a foreign vessel engaged in transportation between the United States and a foreign country or a possession of the United States”.

³²⁴ Sección 863.e.2

Las secciones 864 y 865 son disposiciones en las cuales se prevén algunas definiciones, entre las cuales es importante señalar las siguientes:

1. La expresión “producido” incluye los términos fabricado, manufacturado, creado, extraído, procesado, curado o añejado.
2. La expresión “Comercio o negocio en los Estados Unidos”, para efectos de la parte I, II y el Capítulo tercero del Código, incluye la prestación de servicios personales en los Estados Unidos en cualquier tiempo dentro del año gravable³²⁵. La determinación de los que es una actividad comercial depende en gran parte de pronunciamientos jurisprudenciales y decisiones administrativas. En términos generales, la actividad de negocios debe ser abierta, considerable, continua y regular. Según el IRS, cualquier actividad que vaya más allá de recibir un ingreso y el pago de organización y administración, resulta en una actividad comercial³²⁶.
3. La expresión “Ingreso Conectado Efectivamente” incluye cualquier ingreso derivado de los parágrafos 2, 3, 4, 6, y 7 de la subsección (c), siempre y cuando sea obtenido por un extranjero no residente o sociedad extranjera que conduzcan una actividad comercial en los Estados Unidos; en principio, cuando estos sujetos no llevan una actividad comercial en los Estados Unidos, ningún ingreso será tratado como conectado efectivamente con una actividad comercial en los Estados Unidos.

La regla establecida en la subsección (c) es muy importante, puesto que la determinación de la fuente de un ingreso está atada al concepto de ingreso conectado efectivamente con una actividad comercial desarrollada en el territorio. Es así como en el numeral (2) de la subsección (c) de la Sección 864 señala algunos factores³²⁷ que deben analizarse para establecer si un ingreso de los establecidos en las Secciones 871.a.1, 871.h, 881.a ó c, o en general si una ganancia o pérdida, está conectado efectivamente con el desarrollo de una actividad empresarial o comercial en Estados Unidos.

³²⁵ No incluye el comercio de seguros y bienes de consumo (commodities), servicios personales para un empleador extranjero, servicios personales para un extranjero no residente o partnership extranjero o sociedad extranjera que no realice un negocio o comercie en los Estados Unidos, ni un servicio prestado a un establecimiento permanente ubicado en el extranjero de propiedad de los Estados Unidos, un ciudadano o residente norteamericano, una corporación o partnership nacional o un extranjero no residente que esté temporalmente en Estados Unidos.

³²⁶ SURGRUE, Brandan y TOBER, Gary. National Reporters United States. En: Cahiers de Droit Fiscal Internacional: Taxation of income derived from electronic commerce. IFA. San Francisco. 2001. Pág. 728-729.

³²⁷ (A) the income, gain, or loss is derived from assets used in or held for use in the conduct of such trade or business, or (B) the activities of such trade or business were a material factor in the realization of the income, gain, or loss. In determining whether an asset is used in or held for use in the conduct of such trade or business or whether the activities of such trade or business were a material factor in realizing an item of income, gain, or loss, due regard shall be given to whether or not such asset or such income, gain, or loss was accounted for through such trade or business.

Adicionalmente, en esta norma se consagra el criterio del Establecimiento Permanente, al tratar el tema de los ingresos de fuente extranjera. La subsección (c).4.B dice:

“(B) Income, gain, or loss from sources without the United States shall be treated as effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States by a nonresident alien individual or a foreign corporation if such person has an office or other fixed place of business within the United States to which such income, gain, or loss is attributable and such income, gain, or loss -

- (i) consists of rents or royalties for the use of or for the privilege of using intangible property described in section 862(a)(4) derived in the active conduct of such trade or business;
- (ii) consists of dividends or interest, and either is derived in the active conduct of a banking, financing, or similar business within the United States or is received by a corporation the principal business of which is trading in stocks or securities for its own account; or
- (iii) is derived from the sale or exchange (outside the United States) through such office or other fixed place of business of personal property described in section 1221(1), except that this clause shall not apply if the property is sold or exchanged for use, consumption, or disposition outside the United States and an office or other fixed place of business of the taxpayer in a foreign country participated materially in such sale.

El numeral 5 de la subsección (c) señala:

- A.) Para determinar si un no residente tiene una oficina o establecimiento permanente, no se tendrá en cuenta la oficina o establecimiento permanente del agente **a menos** que el agente (i) tenga la autoridad para negociar y celebrar contratos a nombre del individuo o corporación extranjera y regularmente ejerce dicha actividad o tiene existencias de las cuales llena pedidos a nombre de la entidad o persona extranjera y (ii) no es un agente comisionista general u otro agente independiente actuando en el curso normal de su actividad.
- B.) Cualquier ingreso, beneficio o pérdida no se considerará atribuible a una oficina o establecimiento permanente en los Estados Unidos **a menos** que esa oficina o establecimiento sea un factor material en la producción de dicho ingreso, beneficio o pérdida y además desarrolle las regularmente las actividades de las cuales se deriva dicho ingreso, beneficio o pérdida³²⁸.

³²⁸ La norma prevé un tercer numeral especial para la cláusula (iii) del párrafo 4.B. que dice:

(C) the income, gain, or loss which shall be attributable to an office or other fixed place of business within the United States shall be the income, gain, or loss property allocable thereto, but, in the case of a sale or exchange described in clause (iii) of such subparagraph, the income which shall be treated as attributable to an office or other fixed place of business within the United States shall not

Finalmente, la Sección 865 señala ciertas reglas sobre venta de bienes muebles. Las reglas son muchas y muy variadas, por lo que únicamente señalaremos las más generales y una excepción especial para los intangibles, remitiendo al lector a la disposición en comento para las demás, entre las cuales se encuentran algunas sobre ventas realizadas a través de una oficina o establecimiento permanente.

La subsección (a) establece las reglas generales en los siguientes términos:

“Except as otherwise provided in this section, income from the sale of personal property – 1) by a United States resident shall be sourced in the United States, or 2) by a nonresident shall be sourced outside the United States”.

Como puede observarse se utiliza el criterio de la residencia para determinar la fuente del ingreso, siendo la venta de estos bienes efectuada por un residente de fuente estadounidense, y la venta efectuada por no residentes de fuente extranjera. Así, los servicios personales siguen la regla del lugar donde se presta el servicio, los ingresos por licencias o leasing se gravan en el lugar donde se utiliza el bien, la venta de bienes muebles se localiza en el lugar de residencia del vendedor, etc.³²⁹ De todas maneras no debe olvidarse que estas normas son reglas generales sujetas a las excepciones previstas en el Código y particularmente en esta Sección.

En lo que atañe a los intangibles, la Subsección (d) regula su venta. En primer lugar, define el término, señalando que por “intangible” debe entenderse cualquier patente, copyright, proceso o fórmula secreta, “good will”, marca, franquicia o bien similar. En cuanto a las reglas sobre fuente, establece que la Sección 865 sólo se aplica en la medida en que los pagos por esa venta sean contingentes a la productividad, uso o disposición del intangible, y se tratarán como si fueran regalías. Adicionalmente, establece que tratándose de “goodwill”, la fuente será el país en el cual dicho “good will” fue generado.

Con base en el análisis normativo señalado atrás, surge la conclusión de que el impuesto sobre la renta, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas, está atado tanto al criterio de la residencia como al criterio de la nacionalidad (expresión esta última que en el caso de las corporaciones y partnerships se reemplaza por “domésticas”). Si bien existen normas sobre fuente de los ingresos, el principio de la fuente es excepcional, puesto que en la mayoría de los casos la consideración sobre la fuente del ingreso como nacional o extranjera se toma en cuenta si quien paga el ingreso o lo percibe es residente, nacional o no residente.

Adicionalmente, la legislación norteamericana consagra el criterio del establecimiento permanente que como vimos, está unido a los conceptos de ingreso conectado efectivamente y actividad comercial o empresarial desarrollada en Estados Unidos, de

exceed the income which would be derived from sources within the United States if the sale or exchange were made in the United States.

³²⁹ SURGRUE, Brandan y TOBER, Gary.....Ob Cit. Pág 733

cuya combinación se determina la fuente de ciertos ingresos para no residentes que tengan una oficina o establecimiento permanente.

Sin embargo, el desarrollo de una actividad comercial o empresarial está sujeto a criterios cuantitativos de las actividades y no cualitativos, en la medida que la actividad debe desarrollarse de acuerdo con su ejercicio normal, diario y ordinario, exigiéndose además que la actividad sea considerable, continua y regular³³⁰.

Finalmente, para completar el marco normativo de donde se extraen los criterios de vinculación, nos parece interesante mostrar las dos normas generales que regulan la retención en la fuente para los no residentes y las corporaciones extranjeras. Son las Secciones 1441 y 1442 del Código Tributario, cuyo texto dice:

“Sec.1441. Withholding of tax on nonresident aliens

- (a) General rule

Except as otherwise provided in subsection (c), all persons, in whatever capacity acting (including lessees or mortgagors of real or personal property, fiduciaries, employers, and all officers and employees of the United States) having the control, receipt, custody, disposal, or payment of any of the items of income specified in subsection (b) (to the extent that any of such items constitutes gross income from sources within the United States), of any nonresident alien individual or of any foreign partnership shall (except as otherwise provided in regulations prescribed by the Secretary under section 874) deduct and withhold from such items a tax equal to 30 percent thereof, except that in the case of any item of income specified in the second sentence of subsection (b), the tax shall be equal to 14 percent of such item.

- (b) Income items

The items of income referred to in subsection (a) are interest (other than original issue discount as defined in section 1273), dividends, rent, salaries, wages, premiums, annuities, compensations, remunerations, emoluments, or other fixed or determinable annual or periodical gains, profits, and income, gains described in section 631(b) or (c), amounts subject to tax under section 871(a)(1)(C), gains subject to tax under section 871(a)(1)(D), and gains on transfers described in section 1235 made on or before October 4, 1966....”

³³⁰ Según el fallo Consolidated Premium Iron Ores V Commissioner del 10 de abril de 1959 se afirma que "the term permanent establishment normally interpreted suggests something more substantial than a license, a letterhead, and isolated activities. It implies the existence of an office, staffed and capable of carrying on the day-to-day business of the corporation and its use for such purpose, or it suggests the existence of a plant or facilities equipped to carry on the ordinary routine of such business activity. En Inez de Amodio v Commissioner de 21 de febrero de 1962 se dijo lo que más adelante fue motivo de correspondencia entre USA y Luxemburgo: "from our point of view, the term place of management must be interpreted in the light of the above-cited clause as meaning a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on. This would imply a degree of continuity and permanency and would prevent the mere casual or temporary use of facilities or premises by a person making management decisions from being held to constitute a permanent establishment. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. Ob. Cit. Pág. 154

“Sec.1442. Withholding of tax on foreign corporations

- (a) General rule

In the case of foreign corporations subject to taxation under this subtitle, there shall be deducted and withheld at the source in the same manner and on the same items of income as is provided in section 1441 a tax equal to 30 percent thereof. For purposes of the preceding sentence, the references in section 1441(b) to sections 871(a)(1)(C) and (D) shall be treated as referring to sections 881(a)(3) and (4), the reference in section 1441(c)(1) to section 871(b)(2) shall be treated as referring to section 842 or section 882(a)(2), as the case may be, the reference in section 1441(c)(5) to section 871(a)(1)(D) shall be treated as referring to section 881(a)(4), the reference in section 1441(c)(8) to section 871(a)(1)(C) shall be treated as referring to section 881(a)(3), the references in section 1441(c)(9) to sections 871(h) and 871(h)(3) or (4) shall be treated as referring to sections 881(c) and 881(c)(3) or (4), and the reference in section 1441(c)(10) to section 871(i)(2) shall be treated as referring to section 881(d).

- (b) Exemption

Subject to such terms and conditions as may be provided by regulations prescribed by the Secretary, subsection (a) shall not apply in the case of a foreign corporation engaged in trade or business within the United States if the Secretary determines that the requirements of subsection (a) impose an undue administrative burden and that the collection of the tax imposed by section 881 on such corporation will not be jeopardized by the exemption...”

En conclusión, en términos de Sugrue y Tober³³¹, los extranjeros que perciban un ingreso conectado con un negocio o intercambio en los Estados Unidos se gravan gradualmente en ese país. El ingreso de un extranjero de fuente norteamericana que no esté conectado con un negocio en Estados Unidos, tiene una tarifa fija de impuesto del 30% (14% en ciertos casos). Como los ingresos de fuente extranjera en principio no están gravados, se deben tener en cuenta ciertos factores:

- El estatus de extranjero, residente, no residente, y en el caso de las corporaciones, si son domésticas o foráneas.
- La fuente del ingreso.
- Si la actividad del extranjero en Estados Unidos constituye el desarrollo de un negocio o un comercio en Estados Unidos.
- El tipo de ingreso que se perciba., es decir, si el ingreso es atribuible a una actividad en Estados Unidos o no.

3.5.2. Impuesto Sobre el Valor Agregado

Como se estudió en el Capítulo II, Estados Unidos no contempla en su normativa interna nacional o local un impuesto sobre el valor agregado IVA, sino que cada Estado tiene un impuesto a las ventas, monofásico, que grava la venta y la prestación de bienes y servicios al detal.

³³¹ Ob. Cit. Pág. 726

Excedería el objeto de este trabajo analizar a fondo las normas que cada Estado consagra, no siendo posible tomar uno o dos Estados como prototipo y a partir de ellos establecer una regla general para los criterios de vinculación— como pudimos hacer cuando estudiamos el hecho generador de este tipo de impuestos en Estados Unidos. —. Algunos Estados utilizan el concepto de residencia para señalar dónde se entiende realizada la venta, otros utilizan el criterio de la fuente y en uno y otro caso se consagran diversos supuestos en los cuales la actividad se localiza en el Estado del vendedor o del consumidor. Las reglas y los casos son muy variados, cada uno con su jurisprudencia local y federal, por lo que su comprensión requiere de un estudio independiente.

3.6. Colombia

3.6.1 Impuesto sobre la renta

Los criterios de vinculación en nuestro país no han tenido la atención que su importancia requiere, de allí que su estudio no cuente con la abundante doctrina y jurisprudencia que hemos podido encontrar en otros Estados.

Según Luis Miguel Gómez Sjöberg³³², Colombia utiliza el criterio de la nacionalidad:

“Colombia sigue este mismo criterio de imposición [nacionalidad], según se descubre de la lectura de los artículos 9 y 12 del Estatuto Tributario, para el caso de las personas naturales y las sociedades y entidades nacionales, las que están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en las rentas y ganancias mundiales...”

Sin embargo, no compartimos este razonamiento en lo que se refiere a las personas naturales, puesto que el artículo 9° únicamente emplea la expresión “nacionales” en conjunto con el término “extranjeros”, para atarlos ambos al concepto de residencia. Consideramos que en materia del impuesto sobre la renta, el legislador tributario nacional utiliza dos criterios para referirse a las personas naturales: el criterio de la residencia y el criterio de la fuente. Leamos el primer inciso del artículo en cuestión.

“Art. 9. Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera....”

³³² GÓMEZ SJÖBERG, Luis Miguel. La tributación Internacional – Colombia: un escenario por explorar. En: Memoria de las XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT, Bogotá, 1994. Pág. 77

Como puede observarse, es la residencia y no la nacionalidad el criterio determinante para establecer el gravamen a la renta, al igual que para aplicar el principio de la renta mundial, el cual puede pregonarse de cualquier criterio subjetivo, aunque con mayor propiedad del criterio de la residencia. Colombia contempla el criterio de la residencia, y es así como las personas naturales residentes en Colombia tributan sobre sus rentas de fuente nacional o extranjera.

Existe un término especial para los extranjeros residentes en Colombia, que constituye un condicionamiento suspensivo de ciertas obligaciones fiscales, en la medida que el inciso segundo del artículo 9° establece que sus ingresos de fuente extranjera se gravan en Colombia únicamente a partir del 5° año de residencia continua o discontinua en el país.

Frente a este tratamiento, coincidimos con Gómez Sjöberg³³³ cuando afirma que la consagración para los extranjeros residentes de este sistema que él llamada dual, en el cual por el paso del tiempo el residente extranjero pasa a tributar según el principio de la renta mundial al paso que durante cuatro años tributa solamente según el criterio de la fuente, tiene consecuencias importantes a nivel internacional. Por una parte, consagra una discriminación que no se ajusta con el principio de igualdad, además, siendo extranjeros y por ello eventuales sujetos pasivos en otro Estado, estarían sujetos a una doble carga tributaria, dada la pretensión de nuestro legislador de gravar sus rentas y bienes del exterior, lo que es criticaba por la exagerada extensión de la ley nacional.

Esta circunstancia claramente conduce a doble tributación y en realidad, en la práctica es de difícil aplicación, puesto que su fiscalización requiere de cooperación internacional, fruto de un convenio bilateral o multilateral, cuya importancia hasta ahora Colombia está empezando a valorar.

Ahora bien, los apartes del artículo 9° citados deben analizarse en consonancia con el artículo 10 del Estatuto Tributario, en donde se consagra el concepto de residencia para efectos fiscales. Dice la norma:

“Art. 10. Residencia para efectos fiscales. La residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de 6 meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.

Se consideran residentes las persona naturales nacionales que conservan la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aún cuando permanezcan en el exterior.”

Es importante no perder de vista esta definición y darle prevalencia frente a la definición de residencia del Código Civil³³⁴, por virtud de las normas sobre hermenéutica y en

³³³ Ob. Cit. Pág. 134.

³³⁴ “Art. 84. La mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no tuvieren domicilio civil en otra parte”. “Art. 79. No se presume el ánimo de permanencia, ni se adquiere consiguientemente domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar un individuo por algún tiempo casa propia o ajena a él, si tiene en otra parte hogar doméstico, o por otras

desarrollo del principio de la autonomía del Derecho tributario. La realidad económica que encontramos detrás de las figuras jurídicas del Derecho tributario obliga a prestarle a la definición tributaria la importancia que merece, y cuya naturaleza es, como señalan varios autores³³⁵, eminentemente objetiva, unida además a un elemento temporal.

En el otro extremo de la balanza, situamos a las personas naturales no residentes. Estas personas tributan en Colombia según el principio de la fuente, como se desprende del inciso 3 del artículo 9 del Estatuto Tributario:

“Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional...”

Ahora bien, un segundo elemento de vital importancia en el artículo 9° es la expresión “de fuente nacional”, cuya definición adelantamos en el Capítulo IV, que merece comentario, aunque previamente, echemos un vistazo a los criterios establecidos para las personas jurídicas y otras entidades, que también comporten este elemento con las personas físicas.

El artículo 12 del Estatuto Tributario dice:

“Art. 12. Sociedades y entidades sometidas al impuesto. Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional...”

Esta norma consagra dos criterios de vinculación, el de la nacionalidad, para las personas jurídicas y entidades nacionales, el de la fuente, para las personas jurídicas y entidades extranjeras. De esta forma resulta acertada la afirmación de Gómez Sjöberg citada atrás respecto de la aplicación del criterio de la nacionalidad.

Sin embargo, no es sólo el criterio de la nacionalidad el que se toma en cuenta para las personas jurídicas, sino que va aparejado necesariamente del criterio del domicilio, así éste se muestre detrás de un velo, consecuencia de las definiciones de los atributos de la personalidad de estos entes ideales.

¿Qué se entiende por sociedad nacional? El Derecho tributario nacional no nos proporciona las herramientas para contestar a ese interrogante, lo que nos compele a remitirnos al Derecho comercial. Según el artículo 469 del Código de Comercio, *son extranjeras las sociedades constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio*

circunstancias aparece que la residencia es accidental como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la de l que se ocupa en algún tráfico ambulante.

³³⁵ Ob. Cit. Pág. 74

principal en el exterior. Por oposición, son sociedades nacionales aquellas sociedades que cumplan dos requisitos. A) Que sean constituidas conforme a la ley nacional, y B) Que su domicilio principal esté ubicado en Colombia³³⁶.

Respecto de esta disposición, desde hace varios años Gabino Pinzón³³⁷ señaló que si bien el artículo 469 señala aparentemente dos factores para determinar la nacionalidad, en realidad el factor esencial es realmente el domicilio principal. Porque al ubicar la sociedad de manera principal en un territorio determinado, se la coloca bajo al ámbito de la legislación que rija en dicho territorio. Esta es la forma de disponer de un criterio objetivo y sencillo para juzgar de la legalidad de la formación de una sociedad y por eso es por lo que el domicilio social – entendido como el lugar de la sede de la administración – ha prevalecido y se ha generalizado como determinante de la nacionalidad de las sociedades.

Independientemente de las consideraciones de Derecho privado sobre estos factores, estimamos importante mantenerlos a ambos, en la medida que abren la puerta para diferenciar entre un establecimiento permanente de una sociedad extranjera y una sociedad nacional que operan en el mismo territorio, a efecto de determinar sus obligaciones tributarias.

Si bien no existe ninguna disposición en Derecho Civil o Comercial sobre la nacionalidad de otras entidades ideales, debemos aplicar, por analogía, el artículo citado, para que la norma tributaria no se convierta en un absurdo. Es claro que si la nacionalidad es un atributo de la personalidad de las sociedades, en la medida que éstas están dotadas de personalidad jurídicas aquellas entidades diferentes a las sociedades no tendrían nacionalidad. Este razonamiento, jurídicamente correcto, nos obliga a precisar la interpretación de la norma y darle un sentido que armonice con la estructura comercial y tributaria.

En primer lugar, encontramos que estas entidades, entre las que contamos a las sociedades colectivas, las irregulares, las de hecho, las comunidades, las asociaciones y aquellas similares a éstas, deben asimilarse a algún tipo de sociedad para poder

³³⁶ No debemos olvidar que la atribución de la nacionalidad a las personas jurídicas utiliza varios criterios, básicamente cuatro: a) el que decidan los fundadores (autonomía de la voluntad); b) el del lugar de la constitución (incorporation); c) el de la sede social (siège) y el de las personas que aportan su capital y/o la dirigen o administran (control). LE PERA, Sergio. Cuestiones de Derecho Comercial Moderno. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1974. Pág. 185.

³³⁷ PINZÓN, Gabino, Sociedades Comerciales. Editorial TEMIS. Bogotá, 1977. Pág. 25. Como dice Armijon, “es allí donde se concentran los elementos de su gestión, donde funcionan sus órganos principales y sus instrumentos receptores y transmisores, donde entra en relación con los terceros. Al manifestar su personalidad en ese lugar, la sociedad depende naturalmente, lógicamente, de la ley y de las autoridades que rigen en él. (P. Arminjon, Précis de droit international commercial, Librairie Dalloz, Paris, 1948, núm.42). En igual sentido, TORO MANRIQUE, Hernán. Sociedades Civiles y Comerciales. Editorial Nacimiento. Santiago de Chile, 1935. Pág. 130. Sin descartar el factor del lugar de constitución de la sociedad, encontramos a NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades. Ediciones Doctrina y Ley. Bogotá, 1996. Pág. 29-30;

asignarles el criterio de atribución “*nacionalidad*” que establece el Estatuto Tributario. Esta ficción se encuentra en los artículos 13 y 14 del Estatuto Tributario, a los que nos referimos en el Capítulo IV, que son las normas que nos permiten enlazar nacionalidad, cuyo concepto sólo se encuentra en el Derecho comercial, con entidades diferentes a las personas jurídicas, y de allí conferirle un contenido en el Derecho tributario.

En síntesis, las sociedades y entidades nacionales tributan en Colombia según el principio de la renta mundial, mientras que por oposición, las entidades extranjeras, según el inciso segundo del artículo 12 en concordancia por el artículo 469 del Código de Comercio, tributan según el criterio de la fuente.

Pasemos a analizar el artículo 24 del Estatuto Tributario, en el que se consagra el concepto de “rentas de fuente nacional” y se efectúa una enumeración de varias actividades que dan origen a ingresos de fuente nacional. El artículo 24 dice:

“Art. 24. Ingresos de Fuente Nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en al enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:”.

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.
4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.
5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.
6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.
7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.

10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.

11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.

12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.

13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.

14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.

15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

Parágrafo.- Lo dispuesto en los numerales 8o. y 15 se aplicará únicamente a los contratos que se celebren, modifiquen o prorroguen a partir del 24 de diciembre de 1986. En lo relativo a las modificaciones o prórrogas de contratos celebrados con anterioridad a esa fecha, las disposiciones de tales numerales se aplicarán únicamente sobre los valores que se deriven de dichas modificaciones o prórrogas."

La regla general fijada en esta norma, regla cuya observancia constituye el parámetro para determinar si una actividad genera ingresos de fuente nacional o no, está en el inciso primero del artículo citado. Es palmario el desarrollo del criterio de la fuente en la definición, donde se une siempre la actividad (explotación de bienes, prestación de servicios, enajenaciones de bienes, etc.) a su ejecución en el territorio colombiano. Debemos recalcar que en el caso de la enajenación de bienes, sean éstos materiales o inmateriales, el elemento determinante es su ubicación al momento de su enajenación.

Como habrá podido percatarse el lector, en Colombia no existe una categorización de las rentas en el esquema que se maneja en otros países, como pudimos apreciar en la Sección 4 del Capítulo II. La lista de actividades que contiene la norma en sus diversos numerales es lo más cercano a una categoría de ingresos que encontraremos en toda la estructura del Estatuto Tributario nacional. Nos parece de gran ayuda dar una ojeada a

esta enumeración a la luz de los criterios de vinculación y resaltar algunos de ellos que han sido objeto de debate en el área del comercio electrónico.

Los numerales 1 y 2 de la lista aluden a las rentas inmobiliarias, es decir, aquellas derivadas de la explotación o enajenación de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional.

Respecto de este tipo de rentas, es casi unánime la legislación, doctrina y jurisprudencia nacional y extranjera en señalar que debe aplicarse el principio de Derecho internacional privado *lex rei sitae*. Su aplicación en Derecho tributario puede traducirse en la imposición de las rentas provenientes de la explotación y enajenación de este tipo de bienes en el país donde estén dichos bienes al tiempo de la operación³³⁸.

Los numerales 3 y 4 del artículo 24 siguen la misma idea de los dos incisos anteriores, pero en lo atinente a los bienes muebles, corporales o incorporales. Estos numerales desarrollan la regla general del inciso primero, de hecho, si los eliminamos en nada se vería afectada la norma³³⁹.

El numeral 5° tiene un contenido muy extenso, ya que se agrupa todo pago de una relación laboral o reglamentaria, así como los ingresos por la prestación de servicios (a excepción de aquellos con tratamiento especial). Creemos que esta norma debe escindirse en 2, de tal forma que en una de ellas se agrupen los conceptos y figuras contempladas por el Derecho laboral, y en la otra se concentren los supuestos de prestación de servicios.

La referencia a las actividades artísticas, culturales, deportivas y similares, hoy en día, no es necesaria, aunque su derogación respondería más a razones de “estética” en la redacción normativa que a motivos jurídicos. Tampoco se requiere la precisión sobre prestaciones de servicios por parte de personas jurídicas. Esa aclaración podía justificarse en los años treinta y por mucho, hasta los años cincuenta, cuando aún se discutía la “personalidad” de estas entidades y la responsabilidad y efectos de los actos que realizaban sus gerentes, representantes legales, trabajadores y demás órganos. La remisión a esa época se torna, hoy por hoy, en una referencia nostálgica a una discusión superada y sepultada hace casi cinco décadas. En todos los casos mencionados en este numeral, se sigue el criterio de la fuente.

³³⁸ Las diferencias, quizá sutiles, están en el concepto y en la extensión de la noción de inmuebles (si comprende o no accesorios, ganados, equipos); en general, la definición de inmuebles se defiere a las que tengan los Estados en sus propios ordenamientos internos, lo que naturalmente plantea interrogantes cuando se trata de aproximarse a inmuebles que no lo son por naturaleza, donde las legislaciones pueden deferir. GÓMEZ SJÖBERG.....Ob Cit. Pág. 100.

³³⁹ La excepción de los intereses provenientes de créditos transitorios y sobregiros de la que trata el numeral sería conveniente mantenerla, aunque la excepción no es al carácter de fuente nacional, ya que eventualmente puede serlo. El efecto jurídico de la norma es eliminar la presunción que envuelve estas rentas, lo cual conlleva a una inversión de la carga de la prueba, donde la Administración será quien deba demostrar que esos intereses son de fuente nacional, antes de proceder a gravarlos con el impuesto.

Este numeral, en lo que atañe a la prestación de servicios, resulta aplicable al comercio electrónico, aunque si debe reconocerse que la expresión “desarrollen dentro del país” debe modificarse por un término que no permita un rango interpretativo tan amplio y contradictorio. Al decir desarrollar puede tratarse de un servicio en el que una parte pasa simplemente por un territorio, o un servicio prestado en el territorio o desde el territorio, incluso podría aludir a la celebración del contrato en que se origina el servicio o el lugar de su pago.

Esta imprecisión puede ser costosa en el comercio electrónico, razón por la cual lo más aconsejable es sustituirla por una fórmula en la cual se grave el servicio en el país donde esté el consumidor del mismo, o una fórmula en la que grave el ingreso en el país donde se presta el servicio. Ambas posibilidades son válidas, aunque la tendencia Europea, que es la mayoritaria, se inclina por la primera por su seguridad y objetividad.

El numeral 6° es un numeral que a nuestro parecer debe modificarse. Constituye un foco de doble tributación ya que todo pago efectuado por el Estado Colombiano se considera de fuente nacional, independientemente del lugar donde el servicio se haya prestado. Es, si, desarrollo del criterio de la fuente, pero su forma menos utilizada, que es la fuente del ingreso según la nacionalidad del pagador.

La realidad económica y jurídica de un Estado enseña que éste no es ajeno a la vida comercial del Derecho privado, por el contrario, es uno de sus principales actores. Esta circunstancia califica a una disposición así como transgresora de la competencia en beneficio de una entidad pública, que se supone que está en pie de igualdad con una persona cualquiera de derecho privado.

Pensemos, por ejemplo, en una sociedad extranjera en la cual, por algún motivo, el Estado colombiano haya adquirido un 80 o 90 por ciento de las acciones o cuotas parte. Supongamos además, que esa sociedad tiene su domicilio social en España y una bodega en Francia. Según el numeral sexto del artículo 24, si esta sociedad le paga a una persona por un servicio prestado sobre la bodega, que es un inmueble, ese ingreso se consideraría de fuente Colombiana.

La persona que presta el servicio muy seguramente tendría que pagar impuestos, en Francia, por tratarse de un servicio prestado sobre un bien inmueble ubicado en Francia (lo que lo sujetaría al impuesto de renta y al impuesto sobre las ventas); en España, puesto que quien paga el servicio es una sociedad residente en España y por consiguiente el ingreso, para efectos del impuesto sobre la renta, es de fuente Española; en Colombia, por virtud del numeral sexto del artículo 24.

El efecto práctico, inevitable, de este negocio es una excesiva carga fiscal para el prestador del servicio, quien se verá sometido a tres legislaciones tributarias, entre las cuales la Colombiana no debería tener ningún derecho a exigir el pago de un impuesto.

Por esta razón, el inciso debería modificarse en el sentido de gravar las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, siempre y cuando el servicio se preste en territorio nacional.

El numeral 7° alude a aquellos bienes incorporeales y algunos servicios que por su naturaleza especialísima (desarrollo científico y tecnológico) le ha merecido un lugar privilegiado en cuanto a las reglas de tributación.

En primer lugar encontramos el concepto de regalías, en el sentido expuesto en el Capítulo II, es decir, aquellos beneficios derivados del uso o explotación de derechos de autor, propiedad intelectual, propiedad industrial, marcas, patentes, diseños, know how, etc.

Gómez Sjöberg³⁴⁰ señala que bajo esta acepción se pueden incluir tres grupos de bienes:

- 1.) bienes incorporeales – derechos de autor, patentes, marcas y otros derecho de propiedad industrial –;
- 2.) bienes corporales que involucran películas, equipos industriales, comerciales y científicos;
- 3.) servicios, experiencias industriales, comerciales o científicas (know how).

En este tema debemos remitirnos necesariamente a la Decisión 351 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena al igual que a las provisiones del Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el comercio (ADPIC) dentro del marco del GATT³⁴¹.

Esta Decisión brinda protección a los autores u demás titulares de derechos, sobre las obras del ingenio, en el campo literario, artístico o científico, cualquiera que sea el género o forma de expresión y sin importar el mérito literario o artístico ni su destino (Art. 1°). El objeto de la protección se encuentra especificado en el artículo 4° de la Decisión, en el que además se elabora una lista enunciativa de obras del ingenio, así:

“Art. 4.La protección reconocida por la presente Decisión recae sobre todas las obras literarias, artísticas y científicas que puedan reproducirse o divulgarse por cualquier forma o medio conocido o por conocer, y que incluye, entre otras, las siguientes:

- a) Las obras expresadas por escrito, es decir, los libros, folletos y cualquier tipo de obra expresada mediante letras, signos o marcas convencionales;
- b) Las conferencias, alocuciones, sermones y otras obras de lamisca naturaleza;
- c) Las composiciones musicales con letra o sin ella;
- d) Las obras dramáticas y dramático-misicales;
- e) Las obras coreográficas y las pantomimas;
- f) Las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales expresadas por cualquier procedimiento;

³⁴⁰ Ob. Cit. Pág. 107.

³⁴¹ Cartilla de derecho de autor en Colombia. Convenio Antipiratería para Colombia. Segunda Edición. 1999.

- g) Las otras de bella artes, incluidos dibujos, pinturas, esculturas, grabados y litografías;
- h) Las obras de arquitectura;
- i) Las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía;
- j) Las obras de arte aplicado;
- k) Las ilustraciones, mapas, croquis, planos, bosquejos y las obras plásticas relativas a la geografía, la topografía, la arquitectura o las ciencias;
- l) Los programas de ordenador;
- m) Las antologías o compilaciones de obras diversas y las bases de datos, que por la selección o disposición de las materias constituyan creaciones personales.”

El artículo 6° de la Decisión es tajante al afirmar que los derechos reconocidos en la Decisión son independientes de la propiedad del objeto material en el cual esté incorporada la obra.

Los programas de ordenador también se encuentran regulados en el artículo 23 a 28 de la Decisión 351. El artículo 23 extiende las normas sobre protección de las obras literarias y artísticas al software, sea este programa aplicativo u operativo, y se distingue de un propietario de un ejemplar del programa y las licencias de uso del mismo.

La legislación tributaria nacional, y particularmente la Administración fiscal, han olvidado que el tema de las regalías por el uso o explotación de derechos de propiedad intelectual debe consultar siempre estas disposiciones, fruto de acuerdos internacionales y por ende no sujetas a definiciones especiales por otras ramas del Derecho. Es por esta razón que en todo el mundo se consagran supuestos que diferencian entre la adquisición de uno de los derecho patrimoniales de una obra o programa de computador, de varios derechos, de todos los derechos, e incluso, en el campo de los programas de computador, se habla de software masivo y software de diseño personalizado³⁴².

Adicionalmente, es preciso distinguir entre dos clases de derechos. En primer lugar los derechos morales sobre la obra, los cuales son inalienables, imprescriptibles, inembargables e irrenunciables, como por ejemplo el derecho de conservar la obra inédita o divulgarla, oponerse a su mutilación o deformación, etc. En segundo lugar tenemos los derechos patrimoniales de la obra, que son derechos subjetivos. En este grupo se enmarcan el derecho a la reproducción de la obra³⁴³, la importación al territorio de cualquier país de la obra, la traducción o adaptación de la obra, la distribución pública de ejemplares o copias de la misma por venta, arrendamiento o alquiler, etc.

Estos derechos pueden transferirse o transmitirse, mediante venta, licencias de uso o autorizaciones de uso o por sucesión, aplicando las reglas que cada Estado Miembro disponga.

³⁴² Ver infra Sección 4 del presente capítulo.

³⁴³ Definida en el artículo 14 como la fijación de la obra en un medio que permita su comunicación o la obtención de copias de toda o parte de ella, por cualquier medio o procedimiento.

De las disposiciones que hemos señalado, debemos concluir que la clasificación propuesta por Gómez Sjöberg es excesiva, ya que se basa en los enunciados del Estatuto Tributario pero no se remite al conjunto de normas que definen cada uno de esos bienes regulados por el Derecho tributario.

Por ende, tanto la clasificación doctrinaria como los numerales del artículo 24, como el artículo 408 y el artículo 420 del Estatuto Tributario deben adecuarse a las normas sobre propiedad intelectual consagradas en la legislación nacional. Las referencias a citas de video, grabaciones, películas, etc., no es necesaria, puesto que todas ellas forman parte de la propiedad intelectual. El elemento adicional que en materia tributaria sí debe mantenerse es la referencia al Know-how, que si bien puede estar ligado a algún derecho de propiedad intelectual, su naturaleza y evolución le han otorgado características especiales que la diferencian de otros bienes.

Su clasificación legal la podemos encontrar en el Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio ADPIC, aprobado por la Ley 170 de 1994. Allí encontraremos varias secciones que regulan las normas relativas a la existencia, alcance y ejercicio de los derechos de propiedad intelectual:

1. Sección I: Derechos de autor y derecho conexos.
2. Sección II: Marcas de Fábrica o de comercio³⁴⁴.
3. Sección III: indicaciones geográficas.
4. Sección IV: Dibujos y modelos industriales.
5. Sección V: Patentes.
6. Sección VI: Esquemas de trazado (topografía) de los circuitos integrados.
7. Sección VII: Protección de la información no divulgada.

Con base en esta normativa, lo que el Estatuto Tributario debe decir es que las regalías se causan por el uso o explotación de los derechos de propiedad intelectual y por el uso o explotación del know how³⁴⁵ de una persona.

Concurrimos con Gómez Sjöberg³⁴⁶ cuando señala que los servicios especializados son un aspecto importante del desarrollo de los países, lo que implica que su tratamiento exige el máximo cuidado a fin de alentar la mayor transferencia de conocimiento y de

³⁴⁴ Se define en el artículo 15.1 como cualquier signo o combinación de signos que sean capaces de distinguir los bienes o servicios de una empresa de los de otras empresas. Tales signos podrán registrarse como marcas de fábrica o de comercio, en particular las palabras, incluidos los nombres de personas, letras, números, elementos figurativos y combinaciones de colores o cualquier combinación de éstos.

³⁴⁵ En ausencia de una definición expresa de este concepto, puede acudirse a la definición propuesta por la ANBPPI (Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle), según la cual know-how es "un divulged technical information that is necessary for the industrial reproduction of a product or process, directly and under the same conditions; inasmuch as it is derived from experience, know-how represents what a manufacturer cannot know from mere examination of the product and mere knowledge of the progress of technique.

³⁴⁶ *Ibidem*. Pág. 109.

tecnologías de punta, como instrumento básico para ser competitivos a nivel internacional, y no desincentiva la inversión para el desarrollo.

Los servicios para los que el legislador Colombiano estableció un tratamiento especial en el impuesto sobre la renta son los servicios técnicos, la asistencia técnica y la consultoría. Solamente la asistencia técnica tiene una definición legal en el Decreto 2123 de 1975, los demás son definidos a partir de este concepto.

La asistencia técnica, dice el artículo 2° del Decreto 2123, es la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos, a la transferencia de tecnología.

Según la DIAN³⁴⁷, la prestación de un servicio técnico se tiene cuando en desarrollo de un contrato se realiza el objeto mediante la utilización de los conocimientos tecnológicos. La elaboración del objeto agota en él el servicio técnico, materia del contrato. La diferencia con la asistencia técnica radica en que en ésta existe continuidad y transmisión del conocimiento en tanto que en el servicio técnico no se da la transferencia ni la permanencia.

Ambos servicios se consideran de fuente colombiana sea que se presten desde el exterior o desde el territorio, ecuación que rompe el esquema del criterio de la fuente al contaminarlo con una ficción que grava sin motivo al no residente. Si bien la tarifa del impuesto busca mitigar el impacto fiscal de esta norma, es claro que su motivación es eminentemente política y no jurídica, puesto que Colombia, al ser un importador de ciencia y tecnología, no podría recaudar tributos por esos servicios, así que creó esta norma para extraer algún beneficio por operaciones que no se realizan en el territorio, no son realizadas por residentes y coadyuvan al desarrollo del país.

En lo que atañe al servicio de consultoría, el artículo 24 no le otorga una regulación especial, ésta proviene de una disposición muy posterior. En el artículo 408 del Estatuto Tributario, norma que forma parte del mecanismo de la retención en la fuente, se dice en el inciso segundo que los pagos por servicios de asistencia técnica, servicios técnicos [hasta acá la normativa es coherente con el artículo 24] y consultoría prestados por no residentes o no domiciliados en Colombia se sujetan a la tarifa del 10% a título de impuesto de renta y remesas, **sea que se presten en el país o desde el exterior**.

La referencia al gravamen en origen es consecuente con las reglas establecidas en el artículo 24 del Estatuto Tributario para los servicios técnicos y los de asistencia técnica,

³⁴⁷ Dirección Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 12441, de mayo 15 de 1987.

no así para la consultoría, que no se diferencia de otro tipo de servicios cuyo pago entra bajo el concepto de honorarios³⁴⁸.

En muchas actividades, como por ejemplo en el ejercicio de la abogacía, consultoría y asesoría ambas causan honorarios, la diferencia es que en la asesoría esos honorarios se pagan mensualmente y permite que el contratante formule al asesor todas las preguntas que requiera en ese período, en la consultoría el consultor cobra por cada pregunta formulada.

Una distinción en la que se fundamenta el hecho generador de un impuesto no puede basarse en la forma de pago o cantidad de preguntas que entre dos partes se acuerden. Perfectamente podría describirse bajo el concepto de asesoría una actividad usualmente denominada como consultoría o viceversa. ¿En este caso varía el tratamiento tributario? La respuesta no puede ser afirmativa, porque eso implicaría someter la tributación a la autonomía de la voluntad, lo que significa que la respuesta debe ser negativa. Eso conduce a que el razonamiento de la DIAN no sea acertado, así como tampoco es acertada la norma que pretende diferenciar, sin razón, la consultoría de otro tipo de servicios, asemejándola a dos figuras con un claro desarrollo doctrinal y legal.

En ese sentido se requiere, como presupuesto para un régimen tributario diferenciado de una determinada figura jurídica, que dicha figura se defina legalmente con la única finalidad de dar claridad y seguridad jurídica a la aplicación de una obligación *ex lege* como lo es un tributo. Por consiguiente, si se quiere mantener el tratamiento preferencial, el legislador, o en su defecto el gobierno, deben disponer qué debe entenderse por consultoría para efectos tributarios, adicionando el numeral 7 ú 8 del artículo 24 del Estatuto tributario para que incluya en las reglas especiales relativas a ciertos servicios, a la consultoría.

En realidad no somos partidarios de elaborar este tipo de ficciones que por lo general conducen a una excesiva carga fiscal para el contribuyente (doble imposición), ya que con estos mecanismos lo que se satisface es un ánimo recaudador de un Estado que pretende extender sus reglas impositivas a supuestos que, en condiciones normales, no le generarían un ingreso.

En todo caso, a este numeral le resultan aplicables los comentarios y análisis señalados en la Sección 4 del presente capítulo, particularmente en lo referente a la determinación de cuándo se está ante una enajenación de un bien y cuándo ante una prestación e un servicio.

³⁴⁸ Según la DIAN, la diferencia de la consultoría con la asistencia técnica radicaría en la continuidad y transmisión de conocimientos, mientras que la consultoría conlleva el estudio, análisis y concepto que se da respecto de una materia determinada. Siguiendo este mismo razonamiento, la diferencia con los servicios técnicos reposaría en que éstos conllevan la aplicación material o manual del conocimiento especializado, mientras que en el consultoría se limita a un estudio y concepto sobre un tema, que se agota con la respuesta a una consulta. Dirección Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 72677 de septiembre 15 de 1998.

Resulta de vital importancia que la ley colombiana esté a tono con las tendencias mundiales, particularmente las europeas, cuyo sistema jurídico se asemeja en mayor grado al nuestro, en el sentido de gravar la explotación de estos bienes y servicios en el lugar donde reside (esté domiciliado Fr.) el consumidor, tenga el asiento principal de sus negocios o radique un establecimiento permanente, según el caso.

Volviendo a un plano más genérico, Gómez Sjöberg nos proporciona una descripción muy valiosa de las propuestas del lugar de imposición para los servicios, al referirse a las alternativas planteadas por la ALALC³⁴⁹. Estas son:

- 1.) Lugar donde los servicios son prestados o donde la actividad es ejercida
- 2.) Lugar donde los servicios son utilizados
- 3.) Lugar desde el cual se paga
- 4.) Lugar donde se produce el aprovechamiento para evitar, dice Gómez Sjöberg, que los mismos se presten en un país pero se aprovechen en otro.

La propuesta de este autor es interesante y ciertamente justa, el inconveniente de tomar como criterio el lugar del aprovechamiento se presenta en la práctica, puesto que fácilmente la demostración del lugar donde esto ocurre se torna subjetiva. En este punto resulta de gran importancia valorar cómo se estructuran estos criterios en el mercado virtual. El aprovechamiento podría considerarse como el lugar de consumo del servicio, definido éste, como veremos en la próxima sección, como el lugar donde el consumidor tiene su residencia. Si bien no en todos los casos se gravaría el lugar donde se aprovecha realmente, desde el punto de vista de la función administrativa tributaria, esta opción es más fácil de administrar y fiscalizar, sin sacrificar los principios de progresividad y capacidad contributiva.

Lo cierto es que cualquiera que sea la opción que se escoja, es necesario que tal determinación sea homogénea y no que cada Estado implemente una diferente, ya que lo único que se lograría es ahogar la actividad económica en un mar de obligaciones fiscales.

Los numerales 9° y 10° del artículo 24 responden a la aplicación del criterio general de la fuente. Aluden a las rentas de fuente nacional percibidas por sociedades extranjeras y la repartición de las utilidades derivadas de esos ingresos a socios o accionistas residentes. Igualmente se describe esa misma operación para socios o accionistas de sociedades nacionales³⁵⁰. En el numeral 11, que alude a ingresos periódicos fruto de un contrato de renta vitalicia, se utiliza un doble criterio de vinculación. Por una parte, utiliza el criterio de

³⁴⁹ Ob. Cit. Pág. 110.

³⁵⁰ En materia de dividendos las posiciones son francamente encontradas. Los países en desarrollo han defendido sin vacilación el criterio de la fuente, de manera tal que el gravamen deba ser impuesto por el país donde la empresa que los distribuye estuviere radicada....De manera opuesta, la posición de la OCDE señala el derecho prioritario del Estado donde reside el accionista. No obstante admite que los dividendos puedan, también, gravarse por parte del Estado en que reside la sociedad que los distribuye, bajo ciertos límites. GÓMEZ SJÖBERG...Ob. Cit. Pág. 105-106.

la residencia, pero al mismo tiempo establece que el estado al que esté vinculado económicamente ese ingreso tendrá derecho a gravarlo. Este último criterio es muy amplio, puede significar que es el Estado desde donde se paga la renta el que tiene derecho a gravarlo, o el Estado en donde se produce la renta, por donde pasa, etc. De los dos criterios consagrados en la norma el criterio adecuado, a nuestro juicio, es únicamente el primero, puesto que el segundo tiene la potencialidad de generar doble tributación.

El numeral 12 del artículo 24 sigue los lineamientos generales adoptados en materia de recursos naturales: las rentas proveniente de su explotación se gravan en el país en el cual se encuentran esos recursos, que es necesariamente el país donde se explotan, es decir, es una clara manifestación de rentas de fuente nacional.

El numeral 13 complementa al numeral anterior y busca principalmente proteger la economía nacional. Colombia, que es un país subdesarrollado, ha sido desde hace ya mucho tiempo, exportador de materia prima e importador de productos terminados. De allí que este numeral consagre expresamente que la transformación o fabricación de esa materia prima, al generar un ingreso, se grave en Colombia sin importar el lugar donde se enajene. Es, sin lugar a dudas, una medida para evitar que esa materia prima salga del país sin reconocerle un beneficio al territorio de la cual se extrae.

El supuesto contemplado en el numeral 14 es análogo al que encontramos en otros países bajo el nombre de beneficios empresariales (España) o Ingresos por actividades Industriales y Comerciales (Francia), que se gravan en el territorio en donde la actividad empresarial o comercial es desarrollada. Cada Estado fija una serie de reglas aplicables a este tipo de ingresos muy amplias, ya que bajo esta categoría de ingresos se suelen gravar las actividades operacionales de las personas ideales y e los comerciantes. Curiosamente Colombia no ha desarrollado a gran profundidad este numeral en un plano legislativo, de hecho, la mayor parte de la doctrina y jurisprudencia nacional se preocupa por analizar otros supuestos más polémicos, como los contemplados en numerales anteriores.

En realidad, para el comercio electrónico este numeral es de gran utilidad, porque facilita la aplicación de disposiciones que se consagren en convenios internacionales alrededor de actividades empresariales realizadas a través de Internet. Empero, su máxima efectividad estará condicionada a la implementación del criterio del establecimiento permanente, que como demostraremos será el criterio más importante en la naciente economía virtual, en aras de una tributación que desarrolla efectiva y eficientemente los principios que la fundamentan.

Resulta palmaria la ausencia del criterio del establecimiento permanente en Colombia, no solo a nivel de derecho interno, sino también en relación con los Acuerdos Internacionales

que lastimosamente, aun hoy, mantienen la validez de la afirmación que hace casi 10 se profirió en las XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario³⁵¹, según la cual:

“Una afirmación de a puño hay que hacer: a la fecha, Colombia no tiene celebrado ningún tratado de carácter general para controlar el fenómeno de la múltiple tributación (o sobre-imposición, como prefieren llamarlo otros; o de doble tributación, según la terminología clásica).

Parece ser que, de tiempo atrás, ha habido intentos para negociar tratados de esta naturaleza, pero lo cierto es que tales iniciativas no han ni trascendido (lo cual es lamentable, para bien de los debates necesarios que deben preceder estos procesos, largos de por si), ni, mucho menos, concluido en algo diferente al abandono el proyecto”.

En todo caso, las soluciones para evitar la doble tributación y de las cuales varios autores nos presentan una excelente síntesis³⁵², ya no pueden alcanzarse de manera aislada, por lo menos no en el contexto del comercio electrónico. Estas soluciones requieren, necesitan de un consenso internacional no solo bilateral sino multilateral.

Ante esta perspectiva, Colombia tiene una gran desventaja frente a muchos otros Estados, la mayoría, puesto que en su errado entendimiento de lo que implica el poder tributario, sumado a su mentalidad recaudatoria sin consideración alguna de los principios de solidaridad y capacidad contributiva³⁵³, ha descuidado sus relaciones internacionales en el campo tributario y no ha celebrado hasta la fecha, ningún convenio para evitar la doble tributación con otro Estado. De hecho, de los países prototipo estudiados, Colombia es el único que no tiene un tratado en este sentido.

La mayoría de estos convenios, incluso aquellos celebrados por países Latinoamericanos como Brasil y Argentina, siguen las orientaciones fijadas por la OCDE en su modelo de convenio para evitar la doble tributación. En este modelo se consagra la figura del establecimiento permanente como uno de los principales criterios y de mayor utilidad en el campo de la imposición a los no residentes entre Estados contratantes.

El comercio electrónico es el epicentro de una economía global de integración y cooperación, dos elementos que en la práctica solo funcionan cuando están sustentados en un acuerdo internacional debidamente aprobado por la ley interna de cada Estado parte. Colombia no puede seguir desarrollando su Derecho tributario y sus relaciones económicas como si estuviera solo en el mundo, en una economía perfecta, aislada de

³⁵¹ GÓMEZ SJÖBERG...Ob. Cit. Pág 129. Una lista de los convenios celebrados por Colombia hasta 1994 es formulada por el autor citado en las páginas 129 a 130 de su excelente ponencia.

³⁵² *Ibidem*. Págs. 111 y ss.

³⁵³ Como se puede constatar con la reciente creación del impuesto a los movimientos financieros 3 por mil, criticado con virtuosa precisión por la Dra. Lucy Cruz de Quiñones en las XV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario celebradas al año pasado en Cartagena y cuyo texto se encuentra en las Memorias de las Jornadas. CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Política Tributaria y Reforma. En: Memoria de las XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Cartagena. ICDT, Bogotá, 2001. Pág. 85 y ss.

cualquier factor externo en la que pueda imponer y aplicar las reglas que bien le convengan.

Los criterios que utiliza para establecer la extensión de su ley tributaria no son suficientes en la economía virtual. Debemos escapar del mito de que Colombia es un pionero en Latinoamérica en materia de tributación y comercio electrónico. Cuando analicemos lo que se ha elaborado a nivel legislativo, jurisprudencial y doctrinario en este apasionante tema descubriremos que no solo no estamos en la vanguardia, sino que formamos parte de aquel montón que es arrastrado por las conclusiones de terceros que si se han preocupado por estos temas y ven en ellos una realidad inmediata y una potencial fuente de desarrollo y prosperidad para su nación.

3.6.2 Impuesto Sobre el Valor Agregado

El impuesto sobre el valor agregado es un impuesto de carácter territorial y Colombia no es ajena a esta posición, lo que implica que la regla general en cuanto al criterio empleado en este impuesto es gravar únicamente los hechos generadores ocurridos en el ámbito espacial colombiano.

A diferencia de otros Estados, especialmente España, cuya preocupación por la tributación con extranjeros es bastante marcada y por eso la Ley del IVA, Ley 37 de 1992, ha dispuesto todo un Título donde consagra varias reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible, Colombia solo consagra algunas reglas en el artículo 420 del Estatuto Tributario, referidas únicamente a ciertos servicios.

En lo que respecta a las importaciones y a la venta de bienes corporales muebles, la regla sobre territorialidad está implícita en la estructura del IVA, gravando solo aquellas operaciones que se realicen en territorio nacional. El inconveniente de este vacío, radica en que permite interpretar el *dónde* se entiende realizada la operación. En otras palabras, si la operación se realiza en el lugar desde donde se paga el bien, en el caso de la venta, o donde se celebra el contrato, o donde se encuentra el bien al momento de su venta.

Como pudimos apreciar en el Capítulo IV, ni la doctrina ni la jurisprudencia han fijado de manera uniforme o constante alguno de estos criterios, lo que implica que el contribuyente, al realizar una venta en la que exista un elemento extranjero, siempre deberá asumir un riesgo puesto que debe decidir por si mismo, cuál criterio emplea y con base en ello determinar si la operación causa o no impuesto. Esa decisión podrá estar documentada con sentencias, conceptos de la DIAN o consultas a especialistas, pero siempre existirá la posibilidad de que la Administración estime que la operación está gravada y proceda consecuentemente.

En materia de servicios, el párrafo tercero del artículo 420 establece las reglas sobre el lugar donde se entienden prestados ciertos servicios. La regla general en materia de servicios es gravarlos en la sede del prestador:

“Art. 420 Par. 3. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio, salvo en los siguientes eventos:...”

Esta regla general, está acorde con las normas de otros Estados, particularmente aquellos países Miembros de la Unión Europea. Sin embargo, es factible que requiera una modificación sustancial para el comercio electrónico, puesto que la tendencia imperante en la actualidad, como ilustraremos más adelante, es consagrar como regla general en materia de prestación de servicios, el gravamen en destino.

Las reglas particulares son puntuales, algunas análogas a las de otros Estados y otras no tan emparentadas.

El numeral 1° del Parágrafo 3° del artículo 420 establece:

“Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación”.

Esta regla, uniforme a nivel de derecho comparado, no merece mayor comentario. Colombia sigue el principio *lex rei sitae* que ha imperado en todas las ramas del Derecho respecto de bienes inmuebles no solo a nivel nacional sino en todos los Estados Prototipo estudiados.

La segunda regla que encontramos en el artículo 420 Parágrafo 3 dice:

“Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:

- a) Los de carácter cultural, artístico así como los relativos a la organización de los mismos, y
- b) Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje.”

El criterio empleado en esta norma, la realización material del servicio, es apropiado para este tipo de labores que implican la presencia física de personas y en consecuencia se pueden vincular con cierta facilidad a un lugar determinado.

No sería del todo inverosímil que en algún tiempo los servicios culturales o artísticos se presten vía Internet o a través de alguna otra tecnología, como sucedió con la transmisión de un partido de fútbol holográfico en Japón. En este caso la regla no debería variar, pero el servicio deberá entenderse prestado en el lugar donde físicamente esté quien lo preste.

La tercera y última regla especial establece el principio del gravamen en destino para una gran gama de servicios, que es preciso analizar:

“3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:”

El encabezado de este numeral está pésimamente redactado, ya que en lugar de establecer la regla del gravamen en destino, pretende utilizar la regla del gravamen en origen a través de una ficción por medio de la cual el servicio se entiende prestado desde el territorio Colombiano, de allí que culmine el encabezado diciendo que se aplicarán las reglas generales ¿Cuáles reglas? Sencillamente la única regla existente en esta materia que dice que los servicios se gravan en la sede del prestador.

La ficción sobra en el artículo y lo que debe hacerse, es modificarlo para que establezca la regla del gravamen en destino para los supuestos enumerados en la norma. No sobra aclarar que dicha enumeración es taxativa y por ende, las reglas sobre interpretación aplicables a este tipo de disposiciones deben observarse.

Es importante destacar, que la regla del gravamen en destino se encuentra consagrada también para los servicios de telecomunicaciones (en este caso en forma correcta), en el párrafo segundo del artículo 420, y que en realidad debería formar parte de la lista contenida en el numeral tercero del párrafo tercero una corregido en los términos señalados atrás, máxime cuando dicho párrafo proviene de una norma posterior (Ley 488 de 1998):

“Par 2. Para efectos de la aplicación del impuesto sobre las ventas, los servicios de telecomunicaciones prestados mediante el sistema de conversión intencional del tráfico saliente en entrante, se considerarán prestados en la sede del beneficiario.”³⁵⁴

Quizá lo más conveniente para esta norma no es condicionarla a un determinado tipo de tecnología, sino dejar la norma abierta a los servicios de telecomunicaciones, tomando como definición (y así aprovechamos para establecer una definición homogénea con otros Estados) la que se consagra en España o Francia.

En el ordinal a) encontramos el primer grupo de servicios que siguen la regla señalada anteriormente. Este ordinal se refiere a las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles. Como apreciamos atrás³⁵⁵, esta norma alude a la explotación de uno o varios derechos de propiedad intelectual o del know-how.

³⁵⁴ Está última expresión, “sede del beneficiario”, no está definida en la ley, por lo que es necesario establecer por vía doctrinal, y hasta que el legislador no expida una norma que la regule, qué debe entenderse por sede del beneficiario. Para el caso de las personas naturales, lo más conveniente es vincularlo al lugar donde tenga su residencia habitual o establecimiento comercial, en el caso de comerciantes, para las personas jurídicas, donde tenga su domicilio social o dirección administrativa, al igual que para un establecimiento permanente, en caso que se incorpore este criterio a la legislación nacional.

³⁵⁵ Ver supra V.3.6.1.

El problema en el IVA de estos servicios no radica en la norma sino en su aplicación por parte de la DIAN. Según esta institución cualquier adquisición de un derecho de uso o explotación de un bien intangible se considera un servicio. Hasta acá vamos bien. El inconveniente surge porque la Administración estima³⁵⁶, particularmente en el caso del software, que cualquier adquisición de un programa de computador implica un licenciamiento. El uso o explotación de un programa entraña necesariamente la cesión de un derecho patrimonial sobre ese bien. Como un bien de este tipo está compuesto por varios derechos patrimoniales, la cesión de uno solo de ellos, o varios, pero no todos, implica si la prestación de un servicio. Si se transfieren todos estos derechos, lo que hay es una venta y no un servicio, a menos que se trate de un software de diseño privado, puesto que en este caso lo que ocurre es que una persona contrata con otra, para que le diseñe un programa según los requerimientos y exigencias de la primera. En este caso si hay un servicio y no una venta a pesar de que se adquieren todos los derechos patrimoniales sobre la obra³⁵⁷.

Una situación semejante ocurre con el software masivo, cuya adquisición por parte de un usuario, a pesar que solo obtienen el derecho de usarlo y hacer una copia del mismo para efectos de su uso o para fines de seguridad (backup)³⁵⁸.

Adicionalmente vemos apropiada la precisión realizada por Mauricio Plazas cuando señala que no se causa el IVA sobre las participaciones que les corresponda a los propietarios de intangibles que se unen con terceros empresarios para conformar un conjunto económico de explotación conjunta de marcas o de know how. En tal caso, dice el autor, no hay propiamente servicio a cargo del propietario del intangible y a favor de quien lo explota, sino unión de esfuerzos, o colaboración empresarial, en desarrollo de la cual uno y otro concurren, con aportes de parte y parte, para obtener una utilidad a distribuir entre ellos en las condiciones pactadas. En este orden de ideas, el aporte de la licencia de uso y goce del bien incorporal por su titular no da lugar al impuesto puesto que no se configura el hecho generador servicio³⁵⁹.

En segundo lugar encontramos el ordinal b) del numeral 3 del artículo en comento, en el que se fija la regla especial del gravamen en destino para los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría.

El problema de esta norma es que no es posible distinguir estos servicios de otros, ya que todos son obligaciones de hacer o de no hacer a cargo de una persona y a favor de otra, aunque parecería aludir la norma a aquellos servicios en ejercicio de las llamadas profesiones liberales, o por lo menos en aquellos donde prima el elemento intelectual sobre el material.

³⁵⁶ Dirección Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 43859 de mayo 26 de 1997.

³⁵⁷ Eclip...Ob Cit. Pág. 97

³⁵⁸ *Ibidem*.

³⁵⁹ PLAZAS, Mauricio A. El impuesto sobre el valor agregado.....Ob Cit. Pág. 381.

La aplicación de este supuesto especial del artículo 420 requiere de un análisis caso a caso de la actividad desarrollada, para determinar si puede calificarse con cualquiera de los conceptos consagrados en la norma, como requisito para la aplicación de la regla especial.

Estos dos numerales, el a) y el b), que acabamos de estudiar, son los numerales que mayor proyección tienen en el comercio electrónico, porque tratan bienes y servicios que pueden prestarse o entregarse exclusivamente en forma digitalizada, sin requerir la presencia física del prestador o vendedor.

El legislador, la doctrina y la jurisprudencia deben analizar estas disposiciones y adaptarlas en lo necesario, a las tendencias mundiales sobre tributación del comercio electrónico, cuyo desarrollo y propuestas estudiaremos en la próxima sección de este capítulo.

Los numerales c), e) y f) no tienen una incidencia directa e inmediata en el comercio electrónico, por lo que nos limitaremos a su enunciación:

“c.) Los arrendamientos de bienes corporales muebles, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad;...”

“e.) Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados”.³⁶⁰

“f.) Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional”.

El numeral d) es un servicio muy concreto que alude a los servicios de traducción, corrección y composición de texto. En este punto es necesario establecer si se trata de un servicio relativo a un derecho de autor, en cuyo caso debe seguirse por las reglas establecidas en esta materia, o si se trata de una labor mecánica, diferente de la anterior. Estas actividades son de fácil comprensión y no requieren de un comentario de nuestra parte, con la advertencia que son servicios que pueden realizarse a través de Internet y por consiguiente podrían considerarse partícipes del comercio electrónico. Esta situación obliga a que su estudio y conclusiones sigan los mismos lineamientos que se señalen para los ordinales a) y b) citados.

Los numerales g) y h) forman parte de lo que en otras latitudes³⁶¹ se enmarca bajo el concepto de servicio de telecomunicaciones:

“g.) Los servicios de conexión satelital o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite”

³⁶⁰ Para un estudio de este ordinal puede consultarse la obra *El Impuesto Sobre el Valor Agregado* de Mauricio Plazas, citada a lo largo de este trabajo.

³⁶¹ Ver supra Secciones 3.3 y 3.4

“h.) El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para la cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado en Colombia.”

En uno y otro caso se trata de un servicio ajeno a las implicaciones de las operaciones de comercio electrónico. Nuestra recomendación en este punto es eliminar ambos numerales una vez se haya incluido bajo la regla del gravamen en destino el servicio de telecomunicaciones en los términos expresados anteriormente, que por su mayor amplitud abarcaría a estos dos numerales.

Finalmente cabe señalar, que todas estas disposiciones deben entenderse sin perjuicio de las exenciones y exclusiones previstas en los artículos 424 a 428-1, 476 y 477 del Estatuto tributario.

Como puede observarse, las reglas establecidas en Colombia no son tan numerosas como las que encontramos en las legislaciones prototipo estudiadas. Esto, para efectos de nuestra participación en el mercado virtual es una ventaja, porque podemos adaptar con mayor facilidad nuestras disposiciones a los requerimientos legales tributarios del comercio electrónico.

Por el momento, estas normas constituyen un obstáculo para las relaciones comerciales con miembros de otros Estados, en la medida que nuestras reglas generales o especiales pueden chocar con las reglas consagradas en otras legislaciones, generando doble imposición o bloqueando el mecanismo de la deducción inherente al sistema del valor agregado. En este último caso lo que se obtiene es una reducción de la competitividad del bien o servicio a nivel internacional, porque el impuesto que se paga para su producción o comercialización no podría descontarse, convirtiéndolo en un mayor costo del bien, todo esto sin considerar las implicaciones en el impuesto sobre la renta en Colombia, que consagra un beneficio tributario alrededor del impuesto sobre el valor agregado.

4. Los Criterios de Vinculación y el Comercio Electrónico

La legislación comparada que hemos estudiado nos demuestra cómo en la práctica cada Estado ha optado por una particular combinación de criterios para establecer la extensión de la ley tributaria aplicable en su jurisdicción.

Se evidencia además que hay normas que tienen una redacción similar porque parten de principios comunes (particularmente entre los Estados de la Comunidad Europea), pero también se destacan muchas diferencias en las definiciones legales de supuestos de hecho contemplados por el legislador en cada impuesto. Es el momento de establecer cuál es la validez, alcances y actual desarrollo de los posibles criterios de vinculación que un Estado puede implementar no solo en su normativa interna, sino también como parámetros de negociación y aplicación a convenciones internacionales, en el contexto del comercio electrónico.

El desarrollo legal a nivel de derecho internacional o derecho interno es prácticamente nulo, ya que ningún Estado se ha aventurado a establecer una disposición tributaria frente al comercio electrónico, prefiriendo observar y analizar los resultados de informes nacionales e internacionales, particularmente de los Estados Unidos, de la Unión Europea y de la OCDE. Es con base en estos informes que fundamentamos nuestro estudio en este punto, ya que en principio no existen normas jurídicas vigentes en la actualidad.

A nivel de proyectos de ley, sabemos que existe una clara intención por parte de la Unión Europea de implementar en este año una Directiva sobre el impuesto al valor agregado en materia de comercio electrónico. Desafortunadamente, las discusiones sobre el sentido de la normatividad y las actas donde constan, son documentos por el momento inaccesibles³⁶².

4.1. Impuesto Sobre la Renta

La mayoría de los Estados gravan a los residentes según el principio de la renta mundial, mientras que a los no residentes se les grava según el principio de la fuente³⁶³, claro está, con los matices y precisiones señaladas atrás. Adicionalmente, los ingresos comerciales se gravan por lo general en la residencia de la empresa, que usualmente debe coincidir con su sede de dirección, que se reputa es el lugar donde se toman las decisiones más importantes, aunque si dichos ingresos pueden atribuirse a un establecimiento permanente en otro Estado, este elemento suele ser suficiente para configurar el nexo necesario entre dicho Estado y el contribuyente, sin perjuicio de lo dispuesto en un convenio internacional.

Como vimos atrás, junto a los criterios de vinculación utilizados, las normas locales, a excepción de las colombianas, suelen clasificar el ingreso en categorías, como por ejemplo regalías, servicios, ingresos por ventas, ingresos por la venta de inmuebles,

³⁶² En respuesta a nuestra solicitud de acceso a un documento oficial del Parlamento el Consejo y las Comisiones de febrero 8 de 2002, la Secretaría General del Consejo Europeo nos contestó mediante carta del 5 de marzo de 2002, lo siguiente:

“Dear Mr. Oundjian:

Thank you for your e-mail of 8 February 2002 requesting access to document 15081/01....After examination of your request the General Secretariat has come to the following conclusion: Document 15081/01 is a Presidency Note on VAT in electronic commerce. No decision has yet been taken by the Council on this matter. The possibility for the Council's preparatory bodies to progress on this matter on an internal basis constitutes an essential pre-condition of the Council's capacity to find compromise solutions and achieve progress. The release of this document would seriously undermine the Council's decision making process....the interest in protecting the Institution's decision-making process outweighs the public interest and decided to refuse access to this document on the ground of Article 4(3) of the Regulation.

³⁶³ ESPRIT Project 27028 Electronic Commerce Legal Issues Platform. Centre de Recherches Informatique et Droit. Facultes Universitaires Notre-Dame de la Paix Namur (Crid). Pág. 2.

actividades de trabajo, etc., de tal forma que la calificación de un ingreso en una de estas categorías muchas veces conduce a la aplicación de un criterio de atribución u otro.

Lo anterior explica por qué algunos autores³⁶⁴ afirman que los puntos más importantes para acordar en materia del impuesto sobre la renta frente al comercio electrónico radican en **a)** la calificación de la renta y **b)** la definición de un criterio de atribución o conexión que permita establecer una forma de gravamen para residentes y no residentes, mientras que para el impuesto sobre el valor agregado, la principal preocupación radica en determinar si la operación versa sobre un suministro o venta de bienes o si por el contrario se está frente a la prestación de un servicio.

Los análisis efectuados hasta el momento han sido casuistas, elaborando conclusiones relativamente generales a partir de los resultados de todos estos casos. Sin embargo, no se ha podido establecer ni predecir un posible tratamiento tributario para las operaciones realizadas a través del comercio electrónico lo suficientemente homogéneo en todos los Estados del mundo, ni siquiera al interior de la Unión Europea. Lo anterior por cuanto la jurisprudencia nacional de cada Estado en los casos estudiados, ante hechos similares y las mismas disposiciones, llegaba a conclusiones diferentes; más adelante miraremos algunos de estos fallos y se podrá constatar que si se llegan a estas contradicciones en una economía tradicional, se puede llegar a cualquier conclusión en el comercio electrónico, a menos que antes de que cada Estado tome su propio camino, se fijen ciertos parámetros y principios que guíen a los legisladores nacionales en el ejercicio de su *poder tributario*.

De los criterios de atribución o conexión existentes, los que más se perfilan para ser modificados o adaptados al comercio electrónico son el de la nacionalidad y el del establecimiento permanente.

Si analizamos la forma como estos criterios son empleados en las legislaciones tributarias, es claro que se utilizan como delimitadores de los criterios de la residencia y de la fuente, precisando supuestos de hecho y limitando o expandiendo los alcances de los otros criterios, particularmente en el caso en que la actividad u operación sea desarrollada por un no residente, nacional o extranjero.

La razón de la importancia de estos dos criterios frente a los demás estriba en que tanto residencia como fuente suele atarse muy estrechamente a una presencia física de una persona, natural o jurídica, presencia física que se diluye en una economía virtual. Veamos por qué.

4.1.1. Criterio de la Fuente

³⁶⁴ SPRAGUE, Gary y BOYLE, Michael. General Report. En: Cahiers de Droit Fiscal International: Taxation of income derived form electronic commerce. IFA. San Francisco. 2001. Pág. 728-729.

Como expusimos en párrafos anteriores, el criterio de la fuente siempre se une con un elemento físico. Desde el punto de vista material, por ejemplo, se acude al lugar donde se encuentre el bien o donde se presta el servicio, entre otros, y desde un punto de vista formal se trae a colación la sujeción al lugar de celebración de un contrato o a la forma jurídica adoptada por una persona jurídica.

En el caso de los bienes inmuebles no hay ningún problema siempre y cuando la norma interna no atribuya la renta a un lugar diferente a aquel donde está el bien inmueble, como por ejemplo el lugar donde se efectúa el pago o donde se celebra el contrato³⁶⁵. Pero para los bienes muebles no se suele utilizar en derecho tributario el principio *lex rei sitae*, sino que por lo general se atribuye la renta al lugar donde se celebra el contrato sobre el bien, o al lugar donde resida acreedor o deudor.

Pero resulta que este último criterio es particularmente oscuro, después de todo, si yo estoy comprando un bien por Internet desde una página web de una empresa virtual, ¿dónde están las partes? A.) ¿En el lugar del servidor que soporta la página web? B.) ¿En el lugar donde el comprador se conectó a Internet (Qué pasa si la conexión es remota, es decir, me conecto a través de un servidor extranjero)? C.) ¿En el lugar donde el comprador tiene su equipo?, etc. Podríamos formular un sin número preguntas todas con respuestas afirmativas o negativas. Además, vuelve a surgir el tema sobre el momento de celebración del contrato, tiempo durante el cual cualquiera de las partes puede cambiar de ubicación, física o virtual.

Si se utiliza este matiz del criterio de la fuente para atribuir un ingreso y gravarlo, será indispensable que otras ramas jurídicas establezcan el dónde y el cuándo de la celebración del contrato, reglas que el Derecho tributario deberá aplicar para gravar al comercio electrónico. Esto requeriría un consenso internacional en tres áreas jurídicas diferentes, Derecho Comercial, Derecho Internacional Privado y Derecho tributario, situación que resulta altamente improbable.

4.1.2. Criterio de la Residencia y Criterio del Domicilio

Los criterios de la residencia y del domicilio tampoco son los criterios más útiles al comercio electrónico puesto que siempre aluden a una presencia física de la persona jurídica o natural en un territorio.

³⁶⁵ Vale la pena destacar, desde el punto de vista del derecho internacional privado, que el principio "*locus regit actum*" queda en entredicho incluso en relación con los bienes inmuebles, cuando el contrato se celebra por vía electrónica y sin que las partes acuerden algo sobre la legislación aplicable.

Si recordamos lo expuesto en la sección segunda de este capítulo, el término *residencia* es un término que surgió en el Derecho civil y al cual las legislaciones tributarias suelen acudir. Para las personas naturales las normas civiles lo definen como un lugar de habitación usual de una persona, aunque en Derecho tributario se le añade algún elemento más objetivo, como por ejemplo la presencia en un país durante un período de tiempo determinado, o el lugar donde se tiene el asiento principal de los negocios. Para las personas jurídicas la residencia se une a la forma como está constituida la entidad, el lugar donde tengan su domicilio social o la sede de dirección y administración de la empresa.

En el ámbito del derecho internacional, los tratados aluden siempre a este término, aunque por lo general se remiten a la legislación nacional de cada Estado contratante para su definición, lo cual nos lleva a la misma situación de incertidumbre.

Esta presencia física para las personas naturales y las personas ideales es un obstáculo para la aplicación del criterio de la residencia, puesto que en el comercio electrónico las partes en el negocio pueden ser desconocidas, al igual que su ubicación real.

En el comercio B2C el vendedor o proveedor de un servicio suele ser conocido, puesto que la confianza que debe generar una empresa en el comercio electrónico es muy importante, sin embargo, el consumidor no siempre es conocido, de hecho, su identificación es aleatoria en la medida que depende únicamente de la información que quiera revelar el usuario. Si bien es cierto en casi todas las transacciones en la Red se utiliza una tarjeta de crédito, la información sobre la tarjeta es siempre reservada, lo que significa que si una Administración fiscal quiere conocer esta información deberá realizar un trámite dispendioso, por lo general ante un juez, para acceder a ella. Además, con los avances del dinero digital, la anonimidad cobra un papel preponderante en las transacciones, lo que dificultaría al punto de hacer imposible o económicamente nociva la adquisición de esta información.

En el comercio B2B el panorama no es tan complicado en cuanto a la identificación de las partes. El problema en este caso es en localizar la residencia de las partes. La doctrina tiene clara esta dificultad cuando señala³⁶⁶ que una empresa puede tener el sector de ventas, el operativo y el administrativo en lugares diferentes del mundo. Es más, su personal de ventas y de mercadeo puede estar disperso en diversos estados, y no todos ellos son necesariamente empleados de la empresa, muchas funciones pueden desarrollarse por agentes o contratistas, dependientes o independientes, corporativos o individuales.

La determinación de la residencia con base en la ley de creación de la empresa resulta discutible en el comercio electrónico, puesto que una país importador de bienes y

³⁶⁶ SPRAGUE, Gary y BOYLE, Michael. General Report.... Pág. 19 y ss.

servicios nunca aceptará que una entidad que deriva todos o gran parte de sus ingresos de su territorio vía un portal en Internet no está gravado en dicho territorio por la simple razón de que su matriz, sucursal o filial están en otro país. Esta situación motiva la proliferación de paraísos fiscales y evasión de impuestos.

Si se opta por la regla de la residencia con base en el lugar donde esté la sede administrativa o donde esté el centro decisorio de la empresa, encontramos un gran inconveniente en el mundo virtual, que consiste en que dicho lugar de dirección o de toma de decisiones sea físicamente inexistente. Las facilidades y los avances tecnológicos en materia de comunicaciones permite que una decisión se tome entre socios que están en países diferentes, por ejemplo vía una teleconferencia. No parece lógico establecer como criterio general que el sitio donde esté el socio mayoritario (así sea en un 1% o menos) sea el lugar donde se entiende realizada la operación, son demasiados los inconvenientes a esta interpretación³⁶⁷.

Los criterios de la residencia, el domicilio y la fuente resultan insuficientes como criterios principales para determinar la extensión de la ley tributaria en un ámbito virtual, particularmente en el comercio electrónico, aunque no por ello deben descartarse. Por el contrario, así como en la economía tradicional estos criterios son el fundamento de la extensión de la ley tributaria mientras que otros como la nacionalidad y el establecimiento permanente son auxiliares, en la economía virtual la regla se invierte, como demostraremos al analizar los criterios de la nacionalidad y el establecimiento permanente.

4.1.3. Criterio de la Nacionalidad

El criterio de la nacionalidad es un criterio subjetivo, utilizado principalmente en relación con las personas físicas o naturales, que se alimenta de las normas sobre nacionalidad consagradas en los códigos civiles de cada Estado.

Como hemos visto, este criterio no toma en cuenta el lugar donde resida una persona o donde se origine el ingreso para causar el gravamen. Lo único que se requiere es aquel vínculo con un Estado por el cual una persona se considera nacional de dicha nación. Es un criterio que no requiere necesariamente de un elemento físico para su constitución, de allí que adquiera alguna importancia en el comercio electrónico.

³⁶⁷ Piénsese qué pasaría si dicho socio mayoritario está en pleno vuelo en aguas internacionales, o si está de paso por un país. No sería coherente ni justo desde el punto de vista tributario tomar como sujeto activo del tributo a un Estado que no tenga ninguna conexión con la operación generadora de un ingreso.

En el punto 2.2 de este capítulo pudimos comprobar que en el derecho tributario moderno este criterio ha perdido casi toda importancia y es utilizado únicamente por unos pocos países, entre los cuales se encuentra Estados Unidos³⁶⁸, ya que suele generar doble imposición en un ámbito internacional, y no consulta varios de los principios constitucionales y legales de la tributación, entre ellos la capacidad contributiva.

No obstante, en el comercio electrónico la ausencia del elemento físico en un criterio de vinculación se torna en un valor agregado para dicho criterio. La pregunta sería ¿cómo establecer qué operación en el entorno del comercio electrónico es efectuada por un nacional? En realidad, la respuesta a este interrogante plantea los mismos inconvenientes que veíamos atrás para el criterio de la fuente y de la residencia, razón por la cual se le ha dado un nuevo enfoque al criterio de la nacionalidad cuando se trata del comercio electrónico, en nuestro sentir dando prevalencia a la eficiencia y economía de la recaudación sobre la progresividad y equidad de la tributación.

Los que plantean esta posible adaptación del criterio de la nacionalidad, afirman que el lugar donde se realiza una operación vía Internet puede atribuirse al Estado al cual pertenece la terminación de la página web a través de la cual se desarrolla. Es decir, si la terminación “.ar” pertenece a Argentina o “.us” a Estados Unidos, toda operación gravable realizada con una persona que tenga asignada una página web cuyo primer nivel de nombre IP sea una de estas terminaciones, se considerará realizada en Argentina o en Estados Unidos.

Estaríamos hablando de un nuevo tipo de nacionalidad a efectos del comercio electrónico, que es la **nacionalidad de las páginas web**, con lo cual se sitúa en un segundo plano tanto la ubicación de una persona, su calidad de residente o domiciliado en un determinado lugar, así como la fuente del ingreso. Es claro que con este criterio se reducen algunos de los inconvenientes planteados hace un momento y de hecho no es tan descabellado, considerando que dichas terminaciones se atribuyen únicamente a direcciones IP asignadas por el ICANN a cada región y que son “entregadas” por ISPs matriculados a los proveedores pequeños **de cada país** para que éstos los atribuyan a los usuarios que lo requieran. Por esta razón, el primer nivel, compuesto por códigos internacionales por país resulta útil para establecer el origen de la página web, y por consiguiente su vínculo con un Estado.

El inconveniente que nosotros prevemos es elemental. Esos códigos internacionales nos dicen el país desde el cual se asignó un determinado nombre de dominio, y potencialmente pueden indicar la persona a quien se le atribuyó. Sin embargo, una vez asignados, no existe disposición que obligue al usuario de esa dirección IP a radicarse en ese país. Es más, el servidor que soporta la página identificada con dicha dirección puede estar en cualquier parte.

³⁶⁸ BÜLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1968. Pág. 215 y 216.

Con lo anterior queremos destacar que la dinámica del Internet no permite que de los nombres de dominio se derive la vinculación entre el sujeto activo, la ley tributaria y el sujeto pasivo de un impuesto. Permiten identificar al usuario de la dirección IP, pero no ilustran ni su ubicación actual, ni el origen o fuente de un potencial ingreso obtenido a través de dicha dirección, que son en realidad los elementos que más interesan al Derecho tributario y en la práctica, a una Administración fiscal.

Ahora bien, el criterio de la nacionalidad, en su forma actual, permite gravar los ingresos obtenidos a través de Internet de quien los recibe siempre y cuando éste los declare, ya que de otra forma no sabría el acreedor de la existencia de dichos ingresos, por lo menos no con facilidad. Como bajo este criterio es irrelevante la fuente del ingreso o la ubicación de la persona, si recibe un ingreso, esté donde esté, provenga de donde provenga, estará gravado en el país donde es nacional. La dificultad en ese caso, para dicho Estado, sería establecer cómo gravarlo. En el caso del impuesto sobre la renta se debe clasificar en alguna de las categorías existentes, a menos que se cree una nueva, con identificación de gastos, costos y todos los factores que se analizan en Derecho tributario una vez identificado el Estado titular del crédito impositivo.

Sin embargo, la solución estaría coja si la miramos desde la perspectiva del impuesto sobre el valor agregado, ya que si aceptamos que se trata de un impuesto objetivo, la regla general es que no se toma en cuenta a la persona sino la fuente del ingreso, al momento de determinar qué Estado está legitimado para cobrarlo. Si pretendemos resolver la extensión de la ley tributaria respecto de operaciones de comercio electrónico, lo más aconsejable es establecer un tratamiento homogéneo y complementario, o por lo menos no contradictorio, para los dos impuestos más significativos.

4.1.4. Criterio del Establecimiento Permanente

Llegamos por último al criterio del Establecimiento Permanente, que en nuestro concepto será el criterio que en materia del impuesto sobre la renta predominará en el comercio electrónico, y cuyo estudio ha sido la principal preocupación a nivel internacional y de derecho comparado.

La pregunta que más veces se ha formulado el Derecho tributario ante el fenómeno del comercio electrónico es **si un servidor o si una página web puede constituir un establecimiento permanente**.

Un servidor es una computadora con amplia capacidad de memoria que se utiliza para administrar y almacenar los archivos de un usuario en la red³⁶⁹. Los archivos pueden ser un correo electrónico de dos amigos, un sitio en la web de un vendedor, un catálogo de información o de productos o incluso un archivo “inteligente” que faculta al usuario para bajar productos, realizar transacciones y hacer pedidos.

³⁶⁹ Eclip. Ob Cit. Pág. 4

Ya hemos visto que la definición de establecimiento permanente utilizada en las diversas legislaciones se basa en la definición propuesta por el MCOUDE de 1977 con su modificación de 1992. La respuesta a la pregunta formulada debe plantearse a partir de los elementos constitutivos de la definición, por lo que es importante que la retomemos en este momento.

Según el proyecto de 1977, el artículo 5° dice: *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 la definición y de los comentarios al articulado del Convenio se extraen los elementos de la definición, cuya revisión tuvimos la oportunidad de abordar al comienzo de este capítulo:

- I. La existencia de una instalación de negocios, que abarca cualquier local, maquinaria sustancial o instalación utilizada para actividades de la empresa.
- II. La fijeza de la instalación de negocios, entendida como su ubicación en un lugar determinado con cierto ánimo de permanencia.
- III. El ejercicio de las actividades de la empresa a través de dicha instalación.
- IV. Adicionalmente, las actividades empresariales desarrolladas por medio del establecimiento no deben ser preparatorias o auxiliares, puesto que esto llevaría a que no surgiera el nexo suficiente entre el lugar de negocios y el Estado donde está localizado.

Saber si un servidor o página web constituye un establecimiento permanente está condicionado a que pueda afirmarse que un servidor o página web cumpla con estos tres elementos y además que no pueda considerarse como el desarrollo de una actividad preparatoria o auxiliar.

4.1.4.1 ¿El servidor o la página web constituyen un lugar o instalación de negocios?

4.1.4.1.1 Primer Escenario

En principio, un lugar de negocios requiere de elementos tangibles, o al menos en la economía tradicional ésta ha sido la regla imperante. Si para el mundo virtual aceptamos esta regla, este requisito, descartaríamos de inmediato una página web como lugar de negocios, en la medida que una página web no es un bien tangible sino que es el resultado de una serie de comandos electrónicos, es decir, es el resultado de uno o varios archivos, todos intangibles.

Bajo este esquema, un servidor, que es un bien tangible, si puede considerarse como un lugar de negocios. Decimos *puede*, porque para que sea un lugar de negocios a efecto de constituir un establecimiento permanente, debe estar a disposición del potencial contribuyente, o ser suyo. Por ejemplo, si el vendedor es el único usuario del servidor, la condición se cumpliría. También se cumple dicha condición si una persona es dueña o tiene la disposición de un área específica dentro del servidor.

Empero, señalan algunos³⁷⁰ que por lo general una persona no suele llevar su propio servidor a otro país, sino que lo que esa persona hace es acceder a un servidor local, a través de un ISP. En este caso, el ISP le arrienda un espacio indeterminado e indeterminable al usuario, quien lo utiliza, y la información almacenada es ubicada en el servidor según las necesidades y requerimientos el ISP, no las del usuario. En consecuencia, en este supuesto, el usuario no tiene disponibilidad de un espacio determinado, por lo que debemos concluir que no se cumpliría el primer elemento del establecimiento permanente.

4.1.4.1.2 Segundo Escenario

Ahora bien, ¿si desestimamos la regla de la cual partimos y decimos que es posible que un bien intangible constituya un establecimiento permanente, el panorama anterior variaría? Respecto de un servidor, la respuesta continúa siendo negativa (a menos que el servidor sea de propiedad del empresario), pero respecto de una página web, tendríamos que analizar si ésta puede ser un lugar de negocios.

Un sitio web está conformado por uno o varios archivos, y para acceder a ese sitio es necesario actuar a través de un ISP, quien le asigna al sitio web una dirección IP, de tal forma que esa dirección sólo pertenece al usuario de ese sitio web. Los archivos que soportan el sitio web están guardados en algún lugar de la memoria del servidor del ISP, asociados a la dirección. Consideramos que esta relación tiene la suficiente especificidad para constituir un lugar de negocios, además, el usuario tendría acceso permanente a su sitio web y por este puede modificarlo, adicionarlo o suprimirlo, es decir, tiene la disposición del sitio web y, una vez asignada, de la dirección IP.

Algún sector de la doctrina considera que esta perspectiva trae un serio problema en relación con la distinción entre actividades propias y actividades realizadas a través de terceros:

“...this way of thinking would be a serious threat to the distinction between one’s own activities to which the permanent establishment concept applies and the activities of other persons or legal entities, which are generally subject to the permanent representative concept”.³⁷¹

Esta crítica, que no es despreciable, no debe llevarnos a descartar automáticamente que una página web pueda dar lugar a un establecimiento permanente. Como puede observarse la crítica no es sustancial sino formal, y busca evitar un problema práctico, pero no desvirtúa la posibilidad planteada en este esquema. Con esta crítica lo que se debe buscar es una ampliación o creación de reglas que eviten la confusión que se describe.

³⁷⁰ Eclip Ob Cit. Pág. 5

³⁷¹ Eclip Ob Cit. Pág. 6

4.1.4.1.3 Conclusión

Con base en lo anterior, podemos afirmar que tanto un servidor como una página web pueden dar lugar a un establecimiento permanente, el primero, cuando es de propiedad del beneficiario de la renta o cuando éste tiene una clara facultad de disposición sobre parte del servidor – un espacio específico de su memoria -; el segundo, cuando partimos de la idea de que un intangible puede considerarse como un lugar de negocios, siempre y cuando esté asociado a una dirección IP y los archivos del sitio estén almacenados en el servidor que proporciona el enlace.

4.1.4.2. La fijeza del lugar de negocios y su aspecto temporal, la permanencia

Tanto en el caso del solo servidor, como en el caso del sitio web, siempre estamos ante una computadora y por consiguiente ante un elemento físico, ubicado en un punto sobre la superficie terrestre (en el sitio web, ese punto existe, así sea un simple soporte de los archivos de la página web). Pero ni la fijeza ni la permanencia son criterios útiles en el Derecho tributario al tratarse de comercio electrónico. La facilidad con que una persona puede cambiar de servidor para realizar sus operaciones es asombrosa, de hecho puede tardar tan solo unos cuantos segundos, si el ancho de banda de la señal por Internet es lo suficientemente amplia.

La idea³⁷² de trasladar los límites temporales para determinar la residencia de una persona es absurda. Fácilmente una persona que actúa por Internet puede realizar en un mes más operaciones que las que otra persona realiza en el mercado tradicional durante 183 días en el año en ese mismo territorio. Es más, si se suma el tiempo que el vendedor virtual está – real o virtualmente – en ese territorio para efectuar sus operaciones, podríamos tener un sujeto que está menos de un día del año en un Estado pero que obtiene el doble, triple o más de ingresos que una persona que está allí por el lapso requerido por la ley para constituir residencia. El primero estaría gravado por sus rentas de fuente nacional, mientras que el segundo estaría gravado por el conjunto de sus ingresos cualquiera que fuese su fuente, lo cual sería injusto desde el punto de vista fiscal.

Se evidencia la necesidad de reconsiderar este elemento de la fijeza y la permanencia en el comercio electrónico si se quiere seguir con la idea del establecimiento permanente, como es nuestro caso.

³⁷² Ibidem.

4.1.4.2.1. Cuantificación y Cualificación: Una alternativa para el mundo virtual

Es claro que la tecnología impide que cualquier legislación establezca un límite temporal o geográfico para constituir un establecimiento permanente, porque un límite cuya observancia dependa del descuido de su destinatario no es un límite válido.

Nosotros proponemos que este elemento de la definición del criterio en cuestión sea sustituido por un elemento compuesto, muy similar a los puntos de conexión cuantitativos y cualitativos empleados en el Derecho internacional privado del *common law*.

Consideramos que el punto de la fijeza y permanencia en el comercio electrónico se cumpliría su una persona, **a través de su lugar de negocios (página web) y durante un período gravable, realiza un número de operaciones suficiente, de las cuales deriva un ingreso cuyo monto supera un límite preestablecido.**

A través del comercio electrónico se realizan operaciones comerciales, la gran mayoría generadores de ingreso potencialmente sujeto a gravamen. Es imperativo combinar estos dos elementos objetivos, el número de operaciones realizadas y la cantidad de ingreso obtenido de esas operaciones, para que el requisito no distorsione el mercado y genere inequidad en la tributación.

Ambos partes de este elemento, número y monto, deben definirse a través de un acuerdo internacional, preferiblemente multilateral. El número de operaciones debe ser alto, pues la idea no es gravar operaciones ocasionales o esporádicas de una empresa. Sería ilógico que una persona tuviese que cumplir con todas las obligaciones tributarias formales y sustanciales de uno o varios Estados porque en un año realizó uno o dos ventas por Internet en cada territorio. La racionalidad de cualquier sistema fiscal impone al legislador y a las Administraciones tributarias la obligación de no establecer cargas tributarias absurdas a los administrados, nacionales o extranjeros. Si a un modesto vendedor de libros por Internet le toca contratar un asesor tributario en cada Estado donde por casualidad tuvo un comprador, lo único que se lograría es la sistemática y meticulosa eliminación de este personaje dentro del mercado.

Entre más operaciones realice una empresa en un territorio mayor vínculo existirá entre ese empresario y dicho territorio, y si la cantidad de operaciones supera un punto determinado, la conexión entre la persona y el Estado dará lugar a que dicho Estado obtenga un beneficio tributario de quien extrae recursos de él.

Este elemento requiere del complemento “cuantificador” para no perder su neutralidad. Pensemos en una empresa como Amazon.com, una librería virtual, cuyo número de operaciones por Internet es muy elevado. Tomemos solo una parte de las operaciones, la venta de libros en Colombia, y supongamos que el total de las operaciones realizadas fue de 200 ventas, las cuales les generó un ingreso bruto de US \$3.000 dólares. Imaginemos ahora otra empresa, una multinacional, Microsoft, que en el mismo período realizó 20

operaciones de licenciamiento de programas – paquetes de programas – Office XP y el Norton 2002 Antivirus por ejemplo, cuyo valor es de aproximadamente US \$600 dólares por cada paquete, para un total de US \$12.000 dólares.

Ahora supongamos que en Colombia se grava el establecimiento permanente que realice más de 150 operaciones por Internet en el periodo gravable. En este supuesto, Amazon.com tendría un establecimiento comercial en Colombia y estaría sujeto a todas las obligaciones tributarias derivadas de tal calidad, mientras que las operaciones de Microsoft, de las que obtuvo casi siete veces el ingreso de Amazon, no darían lugar a un establecimiento permanente.

Si sólo nos atenemos al número de operaciones realizadas, estaríamos beneficiando las grandes empresas mientras que las empresas personales, la pequeña y la mediana empresa, estarían condenadas a tributar en todas partes.

La cualificación de las operaciones desde un punto de vista monetario es importante. La cantidad de ingreso percibido con ocasión de la operaciones también debe ser relevante para constituir un establecimiento permanente en el comercio electrónico, para evitar los llamados “*loopholes*” del sistema o vacíos, que facilitan la elusión fiscal.

Consideramos que el elemento debe ser impuesto y complementario, es decir se debe mirar el número de operaciones y el ingreso que originan ya que de lo contrario, beneficiaríamos al pequeño empresario que requiere de muchas operaciones para obtener un beneficio y castigaríamos a la gran empresa cuyo beneficio se origina en una o dos operaciones de gran magnitud. La balanza debe ser uniforme en ambos casos.

4.1.4.2.2. Cuantificación y Cualificación: Cómo implementar la solución

La pregunta que surge es cómo fijar estos límites. En primer lugar, consideramos que la única forma de establecer estos límites de número y valor es por medio de un convenio internacional, multilateral, que fije un rango entre el cual cada Estado pueda escoger los límites que considere más apropiados. Dicho rango será fruto de un “*proceso de negociación*” entre los signatarios, en el cual cada Estado deberá hacer concesiones para poder llegar a un Acuerdo benéfico para todos.

Una vez establecido el rango, será la política interna la que motive al legislador a escoger el parámetro más adecuado a sus condiciones sociales, políticas y económicas de su país; si desea motivar la gran empresa y la inversión extranjera, muy seguramente el número de operaciones será bajo a mientras que el límite de valor será alto; si prefiere desarrollar la pequeña y mediana empresa a nivel local y extranjero tendrá un límite de operaciones alto y un nivel de ingresos bajo.

En todo caso la escogencia de todo límite como condición de un ingreso tributario es y será un aspecto multidisciplinario, influenciado por muchos factores, nacionales, gremiales, etc.

4.1.4.3. Ejercicio de actividades empresariales a través del lugar de negocios

El tercer requisito de la definición de la OCDE para el establecimiento permanente consiste en el ejercicio de actividades empresariales a través del lugar de negocios. No debemos olvidar que según los Comentarios al artículo 5° del MCOODE, es factible que exista un establecimiento permanente cuando el negocio es llevado a cabo principalmente por equipo automatizado.

Con esto en mente, puede afirmarse que tanto un servidor como un sitio web donde se baja información o se realizan transacciones podría considerarse como un establecimiento permanente, después de todo es la existencia de alguna actividad comercial la que interesa primordialmente.

Hay quienes han dicho, al analizar la expresión “actividad”, que no es el vendedor (dueño del sitio web o servidor) quien realiza una actividad sino el consumidor, vía su PC y el Internet. Según Hinnekens, hacer clicks en los íconos y escoger, ordenar y bajar información puede constituir una acción en el Estado donde esté el servidor o el sitio web, pero no de parte del vendedor³⁷³.

A nuestro parecer esta afirmación no es acertada. Es cierto que el consumidor desarrolla una actividad en el sitio web o en el servidor cuando escoge los diferentes íconos. Pero esos íconos son representativos de las gestiones de su dueño y programador, cuya ausencia física no puede estimarse como ausencia de actividad, sólo porque la misma no es concomitante con la del consumidor.

4.1.4.3.1. La Existencia de Personal como condición para el ejercicio de una actividad de negocios

Sobre el punto de las actividades automatizadas es preciso señalar que hay dos posiciones claramente encontradas. Tenemos a aquellos que afirman que la existencia de personal de la empresa es un elemento que dependiendo de la actividad no siempre se requiere, mientras que encontramos una segunda posición que señala que siempre debe haber personal humano.

La primera, originada en el “caso del oleoducto (pipeline case)” fallado por la Segunda Cámara de la Corte Tributaria Federal Alemana³⁷⁴, donde debía resolver el caso de si el oleoducto de una Corporación Holandesa que suministraba petróleo a compañías alemanas constituía un establecimiento permanente. Todo el transporte de petróleo

³⁷³ HINNEKENS, Luc. The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce. En: Interfax vol 26, 1998. Pág. 52.

³⁷⁴ Fallo del BFH de octubre 30 de 1006 II R 12/92, En www.xs4all.nl/~marvl/pipeline.html

estaba controlado vía control remoto, y el mantenimiento del oleoducto se hacía a través de contratistas ajenos a la compañía holandesa.

La Corte consideró que si constituía un establecimiento permanente y señaló que el uso de personal de la empresa no siempre se requiere, ya que en el caso de equipo automático, el simple uso del lugar fijo para efecto de la actividad del negocio es suficiente.

La segunda posición se deriva del **caso Berkholz**, un fallo de la Corte de Justicia Europea³⁷⁵ en el cual se dijo, tratándose de la aplicación de la Sexta Directiva, que el término establecimiento permanente o fijo requería de la presencia de medios humanos y técnicos para su constitución.

Estos casos representan los dos extremos a los que pueden llegar la interpretación de el último elemento de la definición de establecimiento permanente, aunque nosotros, siguiendo la jurisprudencia y doctrina francesas³⁷⁶, nos inclinamos por la segunda de estas posiciones. La constitución de un establecimiento permanente sin ningún personal de la empresa por el momento no es conveniente, la presencia humana forma parte del capital y por consiguiente un establecimiento debe contar, así no sea de manera permanente – aunque si regular –, con este elemento. Ante la duda entre una posición y otra, debe analizarse cada caso en particular, especialmente la actividad desarrollada, y determinar si da lugar o no a un establecimiento permanente, siendo muy probable que entre más personal esté vinculado a la operación de ese lugar de negocios, más probable será la configuración de un establecimiento permanente³⁷⁷.

Esta diferenciación resulta muy importante para el comercio electrónico. Dependiendo de la posición que se asuma, un servidor puede dar lugar a un establecimiento permanente si cuenta o no con supervisión humana (diferente al simple mantenimiento), lo mismo puede ocurrir con una página web.

Se ha dicho que debe distinguirse entre un servidor inteligente de uno que no lo es. Un servidor inteligente es aquel que tiene las funciones a tal punto automatizadas que sustituye a un ser humano en cuanto a la actividad que desarrolla e incluso en su intención. El fundamento de esta afirmación es que el software realiza una labor automática que sustituye a la labor humana, de tal forma que hardware y software reemplazan esta presencia física de funciones en el campo del comercio electrónico.

Esta posición no es correcta, nos adherimos a las afirmaciones de Spague y Boyle, quienes descartan cualquier posibilidad de distinción entre un servidor inteligente y otro que no lo es, después de todo la diferencia no radica en que un servidor tenga un chip de

³⁷⁵ ECJ de julio 4 de 1985, caso 168/4, ECR 1985. Pág. 2251-2265. The consideration of a different establishment would be possible only if the application of the regular place of supply rule was not reasonable or led to a conflict between Member States,

³⁷⁶ Ver numeral 4.4.4. del presente capítulo.

³⁷⁷ Eclip Ob. Cit. Pág. 10

inteligencia artificial con voluntad y capacidad de realizar razonamientos, la diferencia radica en la extensión de los comandos que el programador ha insertado³⁷⁸:

“El deseo de personificar objetos inanimados puede ser parte de la naturaleza humana. Le damos nombres humanos a navíos, mascotas y huracanes. El deseo de crear conexiones a cosas animadas en lugar de inanimadas es universal. No obstante el análisis de precios de transferencia no debería ser sentimental, y los reportes generales sugieren que la atribución de un ingreso a un equipo ubicado en una jurisdicción debe hacerse por referencia al riesgo financiero y empresarial reflejado en la inversión de capital, en lugar que a través de la personificación del a inversión de capital con atributos humanos. Un servidor no es ni inteligente ni tonto, simplemente ejecuta archivos. El programa que funciona en el servidor puede tener más o menos funciones según su naturaleza, lo que significa que la diferencia se basa en el programa. Según algunos documentos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en tratándose el MCOODE y Establecimiento Permanente, otorgan varios efectos según esta diferencia. En el análisis caso por caso se utilizaba el concepto de “funciones desarrolladas a través del servidor”. Así, un programa de computador que facilite una serie de comunicaciones dará lugar a un establecimiento permanente mientras que otro programa con un set de comunicaciones diferente no.”

En consecuencia, nosotros consideramos que para que el tercer elemento de la definición de establecimiento permanente se configure, es necesario que el lugar de negocios, sea un servidor o un sitio web, esté respaldado con personal de la empresa. En el caso del servidor, que es un bien físico, este elemento se puede comprobar con facilidad. En el caso de las páginas web, cuyo estrecho vínculo con el servidor siempre debe tenerse presente, esa presencia de personal se cumple con la existencia de una persona que, desde el servidor o a través de la red, lo controle, monitoree, supervise, etc., es decir, que ejerza un grado suficiente de supervisión sobre la página web y sus funciones.

4.1.4.4. La inexistencia de una actividad preparatoria o auxiliar

Finalmente, para poder afirmar que un servidor o un sitio web pueden dar lugar a un establecimiento permanente, claro está, si cumplen con las condiciones para la aplicación de dicho concepto, debe descartarse la posibilidad de que se consideren como actividades preparatorias o auxiliares, ya que de ser así, según el Parágrafo 4° del Artículo 5° del MCOODE, no hay un establecimiento permanente. Entre la lista de actividades que no dan lugar a un establecimiento permanente encontramos las actividades logísticas como el almacenamiento de mercancías, su envío o exhibición, la recolección de información, etc.

Al analizar el carácter preparatorio de una actividad se debe, primero, contrastar con la actividad principal de la empresa, segundo, verificar que la actividad desarrollada se realice únicamente con el fin de favorecer las actividades de la propia empresa y en ciertos países (Francia, España), que no cierre un ciclo comercial completo. En todo caso, los comentarios al artículo del MCOODE precisan que las actividades señaladas en la lista del artículo 5.4 tiene un común ser en general actividades preparatorias, lo que permite su

³⁷⁸ SPRAGUE, Gary y BOYLE, Michael.....Ob. Cit. Pág. 50

análisis en conjunto, es decir, que un lugar de negocios puede desarrollar varias actividades preparatorias de la lista o que cumplan con sus características, lo que importa es que el conjunto de las actividades guarde la esencia de ese carácter preparatorio³⁷⁹.

Por el momento no es posible establecer reglas generales en este punto, puesto que el desarrollo jurisprudencial y doctrinario es aún precario, y aun faltan muchos puntos para estudiar. Por ejemplo, un software inteligente podría dar lugar a un establecimiento permanente, según la teoría basada en caso del oleoducto, en todo momento, pero según la teoría del caso Berkholz, condicionado a la existencia de personal de la empresa. Sin embargo, un software inteligente podría constituir un ciclo comercial completo, desarrollado por el sitio web archivado en el servidor ubicado en el país de la fuente, aunque este último punto es discutible.

Bourtourault³⁸⁰ considera que un servidor que almacena software inteligente es comparable con una bodega y por consiguiente no constituye un establecimiento permanente:

‘ [...] a machine remains a machine irrespective of whether some minimal artificial intelligence has been incorporated into it. A machine cannot accept orders; it can only acknowledge that an order meets the conditions loaded into the machine by the supplier for an order to be accepted. Those conditions are fixed by the supplier [...] ’³⁸¹

Pierre y Subra³⁸² distinguen entre un servidor virtual y un servidor material. El servidor virtual no puede considerarse como un establecimiento permanente, ya que existe cuando las páginas web de una compañía son instaladas en el servidor de un ISP que se encarga de los servicios técnicos. Un servidor material es un servidor de una empresa extranjera localizado en Francia y supervisado por personal de la empresa. Este servidor se considera un establecimiento permanente.

³⁷⁹ Comentarios OCDE 5.c.5.10#24. “...mirar si ella constituye en si misma una parte esencial y notoria de las actividades de la empresa. Toca mirar cada caso. Un establecimiento fijo de negocios cuyo objeto es idéntico al del conjunto de la empresa no es accesorio.”

³⁸⁰ BOURTOURAUULT, Pierre-Yves: International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce. France. En: Intertax, vol. 25 (1997), Pág. 137-140.

³⁸¹ Ibídem. Pág. 138.

³⁸² PIERRE, Jean Luc; SUBRA, Frédéric. The Internet and French Direct Taxes. Tax Planning International Review 1997, Pág. 3, 4. Forst examines the issue for its compliance with the general principles of source-based international taxation. In setting up and using a server in a foreign country the vendor will not particularly care for the infrastructure, e.g. the workforce, the transportation system, the political stability etc. (Private) telecommunication capacity, own or rented memory space and potential customers computers are sufficient to run an electronic business via the Internet. Consequently, it is seriously doubtful that the vendor has an economic allegiance in the source country. In general, a business has an economic interest in the locations where its employees (and often, property) are situated, and has a lesser (if any) economic interest in the locations (whether physical or cyber) where the transactions occur. FORST, David L.: The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age. In: Tax Notes International of November 3rd, 1997. Pág. 1470, 1471.

Como se puede constatar, el debate no ha concluido, y la mayor parte de la doctrina que lo ha tratado, asumiendo alguna de las posiciones señaladas atrás, aun no ha solucionado la pregunta respecto de la existencia de personal o del poder de disposición o ambas para dar lugar a un establecimiento permanente. Nos inclinamos por pensar que para la existencia de un establecimiento permanente se requieren de ambos elementos, tanto la presencia de personal como el poder de disposición, en los términos expuestos anteriormente.

4.1.4.5. Conclusión

El análisis que hemos planteado nos permite destacar la importancia que el concepto de establecimiento permanente ha adquirido en el comercio electrónico, especialmente para el Derecho tributario, puesto que será el principal criterio de vinculación que deberá emplearse para determinar la extensión de la ley tributaria en la economía virtual.

Los países que aún no lo contemplan en sus legislaciones o al menos en tratados internacionales sobre doble imposición, tienen una enorme desventaja respecto de aquellos que lo han estudiado y aplicado en sus jurisdicciones. Para éstos la tarea de adaptación no será fácil, y requerirá de un consenso, pero para los países que como Colombia nunca han aceptado este criterio, además de la adaptación y acuerdo internacional, deberán incorporarlo a su normativa, previo un meticuloso estudio que tendrá que realizarse con prontitud.

4.2. Impuesto sobre las Ventas

La determinación de la extensión de la ley tributaria en este impuesto tiene una ventaja que consiste en que todos los países aplican el criterio de la fuente para las operaciones gravadas con IVA.

Las diferencias entre las legislaciones de los Estados estriban en las definiciones del lugar donde ciertas operaciones se entienden realizadas, por una parte, y por la otra, que algunos países gravan la operación en el origen de la entrega o prestación de servicios mientras que otras países gravan la operación en el destino, es decir en el lugar donde se encuentra el consumidor.

La regla general en materia de entrega de bienes, es que se define el lugar de entrega como el lugar de ubicación de los bienes al momento del envío o inicio del transporte, lo que conlleva al gravamen en el lugar del proveedor.

Para la prestación de servicios se aplica una regla similar, según la cual el lugar de prestación de servicios es el lugar donde el proveedor ha establecido su negocio o tiene un lugar fijo de trabajo desde donde presta el servicio, sin embargo, los servicios llamados

intangibles³⁸³ (derechos de autor, industriales, software, publicidad, suministro de información, servicios personales, etc.) se entienden que son prestados en el lugar donde esté el consumidor.

Puesto que en cada caso la definición de una operación como entrega de bien o prestación de servicios conduce a la aplicación de diversas reglas, la clasificación de las operaciones comerciales efectuadas a través de la red en uno de estos grupos resulta esencial para establecer el lugar donde se entiende realizada la operación.

En este punto es preciso diferenciar dos tipos de transacciones en Internet. Aquellas transacciones en las cuales una orden es enviada electrónicamente y los bienes y servicios se envían por medios tangibles (*comercio electrónico indirecto*), y aquellas transacciones que son realizadas completamente en línea, es decir, donde el bien o servicio se suministra en forma digitalizada (*comercio electrónico directo*).

En el primer tipo de transacciones no deben generarse mayores cambios frente al comercio tradicional. Se equipara a un pedido telefónico o por correo y por ende las reglas existentes resultan aplicables. La identificación de las partes y el contenido del documento (pedido/contrato/etc.) se asegura con las llaves electrónicas de las partes, cuyo respaldo reposa en las entidades de certificación.

Lo libros, cintas, videos, grabaciones, y CDs de música se consideran bienes, de tal forma que así el pedido se haga de forma electrónica, el hecho generador es una entrega de bienes. Obviamente que en todos estos casos existe un componente intangible, cuya importancia en la transacción es secundaria, de hecho, se reputa accesoria al elemento tangible, razón por la cual no es una prestación de servicios.

El tema del software tiene un tratamiento mucho más desarrollado a nivel internacional. La transferencia de programas de computador tiene varios elementos. Por un lado tenemos el soporte del programa, puede ser un diskette, un CD u otro medio. También encontramos el diseño y desarrollo del programa, y finalmente se puede transferir el derecho de uso del programa y los derechos inherentes al mismo.

En el tratamiento del software, establecer qué es lo principal, si el soporte o la data del programa, es crucial para determinar si se trata de una entrega de bienes o una prestación de servicios, lo que fija su tratamiento fiscal. Son varios los escenarios posibles³⁸⁴:

- a) La transferencia de un derecho de copyright (equiparable al tratamiento de derechos de autor) del programa de computador.
- b) La transferencia de una copia del programa.
- c) La prestación de un servicio sobre desarrollo y modificación de un programa.
- d) La provisión del know how en relación con la programación de un computador.

³⁸³ Eclip. Ob. Cit. Pág. 95.

³⁸⁴ SURGRUE, Brandan y TOBER, Gary.....Ob Cit. Pág 730

Bajo el primer escenario la operación constituye una licencia o una venta dependiendo de cuántos derechos sustanciales de copyright se transfieran en la operación. En síntesis, los derechos de copyright son cuatro³⁸⁵: i.) El derecho de hacer copias del programa para distribución al público; ii.) el derecho de crear programas derivados; iii.) el derecho de hacer una exposición pública del programa y iv.) el derecho de mostrar el programa al público.

Si en la operación se transfieren todos estos derechos, la operación es una venta o entrega de bienes. Pero si en la operación se transfiere solo uno o varios de estos derechos, lo que existe es un licenciamiento, que se trata como una prestación de servicios.

Si se trata de la venta de una copia del programa, estamos en lo que se ha llamado el software masivo, caso en cual el desarrollo del programa no constituye el elemento principal de la transferencia. Lo que el comprador adquiere es una copia del programa en el soporte y el derecho de hacer una reproducción, en el disco duro del computador del usuario. Se ha dicho³⁸⁶ que la transferencia de software masivo o estándar puede considerarse como suministro de bienes solo si se cumplen dos requisitos:

1. La posibilidad de utilizar el programa deber ser el elemento principal de la transacción.
2. La posibilidad de utilizarlo debe estar contenida en el soporte (si se instala en el computador y no requiere del disco, no es suministro de bienes sino suministro de servicios).

Es importante señalar que si en la operación se transfieren más derechos que el de uso del programa, la línea, de por si delgada, para distinguir cuál es el elemento principal de la operación, si el tangible o el intangible, se desfigura y la transacción se convierte en una prestación de servicios.

Los últimos dos escenarios son manifestaciones de una prestación de servicios³⁸⁷, no obstante, se ha planteado el caso de la venta de un software diseñado individualmente, cuya inclusión en el tercer escenario sobre el segundo escenario responde con mayor precisión a la naturaleza de la transacción.

³⁸⁵ SURGRUE, Brandan y TOBER, Gary.....Ob Cit. Pág 731

³⁸⁶ Eclip. Ob. Cit. Pág. 106-107

³⁸⁷ La provisión de servicios se configura cuando el receptor asume el riesgo de falla del producto, es decir, cuando por ejemplo paga el valor del producto así el resultado no es el esperado o anticipado. En este caso el lugar de la operación es el lugar del consumidor. En el caso del know - how, la información 1) debe relacionarse con técnicas de programación; 2) se pasa bajo condiciones que eviten el acceso de terceros o revelación a terceros; 3) es de aquella sujeta a protección por secreto profesional. El lugar de la prestación es el lugar donde se usa el know how. SURGRUE, Brandan y TOBER, Gary.....Ob Cit. Pág. 733-734

Cuando se trata de un software diseñado individualmente, el elemento principal de la transacción es precisamente el desarrollo del programa, mientras que el soporte en el que se guarda solo contiene un resultado. Si bien el tercer escenario planteado parece partir de la pre-existencia de un programa, consideramos que la elaboración de un programa por orden de un comprador, basado en sus requerimientos, constituye claramente la prestación de un servicio y no la venta de una copia del programa.

Consecuencia de las anteriores precisiones, sumado al hecho de que legalmente, por lo menos en los países prototipo estudiados y toda la comunidad europea, la electricidad, el gas, el calor y la refrigeración se consideran bienes tangibles³⁸⁸ y el envío de datos por Internet no es un servicio de telecomunicaciones ni un servicio de entretenimiento, bajar productos digitalizados constituye una prestación de servicios, posición ratificada por la Comisión Europea COM(98) 374, página 5 guía 2:

“A supply that results in a product being placed at the disposal of the recipient in digital form via an electronic network is to be treated for VAT purposes as a supply of services”.³⁸⁹

En lo que atañe a los servicios prestados por los ISPs y OSPs, es claro que el principal servicio que estas entidades prestan es el acceso a Internet. Los servicios complementarios suelen ser los correos electrónicos, el soporte para los chat rooms, memoria para almacenar información, documentos, mensajes, grupos de noticias, programas navegadores y otros³⁹⁰. Siguiendo las reglas generales sobre prestación de servicios intangibles, estos servicios estarían gravados en el lugar donde esté el usuario o consumidor. Según una parte de la doctrina, todos estos servicios se enmarcan bajo la categoría de servicios de telecomunicaciones, como se explica a continuación³⁹¹:

- Proporcionar el acceso a la red a un usuario nuevo significa asignarle una dirección IP al cliente y suministrar el equipo que permite conectarse físicamente a la red. Puesto que estos servicios son necesarios para recibir señales o información a través del

³⁸⁸ En el contexto del comercio electrónico se pregunta si obtener esos bits de información, puede enmarcarse dentro del artículo 5º párrafo 2 de la Sexta Directiva (electricidad, calor, gas, refrigeración, etc. como bienes tangibles) ya que son signos eléctricos. La respuesta negativa se basa que una diferencia fundamental entre los bits y una corriente eléctrica, puesto que los bienes señalados en esa norma son para consumo, la transmisión de datos no. Los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos a la transmisión, emisión o recepción de señales, escritos, imágenes y sonido o información de cualquier naturaleza por cable, radio, fibra óptica u otro sistema electromagnético, incluyendo la transferencia o asignación del derecho de usar la capacidad para dichas transmisiones. Bajar información implica obtener el bien en si mismo considerado y por consiguiente no puede estimarse como el servicio que permite la transmisión de ese bien, razón por la cual no constituye un servicio de telecomunicaciones. Tampoco es un servicio de entretenimiento, puesto que falta el elemento de representación (current performance) Eclip. Ob Cit. Pág. 100

³⁸⁹ En el mismo sentido el Comité de Asuntos Fiscales de la OECD Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. En: www.oecd.org/daf/fa/e_com/frameworkke.pdf

³⁹⁰ Eclip Ob. Cit. Pág. 106

³⁹¹ Eclip. Ob. Cit. Pág. 107

sistema físico que soporta la red, se pueden enmarcar bajo el concepto de servicios de telecomunicaciones.

- Los servicios de e-mail consisten en la creación de un buzón electrónico y las facilidades para enviar y recibir correo. Almacenar los mensajes en la memoria del ISP es un servicio accesorio a la recepción de los datos, por consiguiente, según el principal servicio, los servicios de correo electrónico son servicios de telecomunicaciones.
- Los servicios soporte para *chat rooms* son también servicios de telecomunicaciones porque la comunicación inmediata a través de la red se enmarca bajo la definición de transmisión de datos de la que trata el servicio de telecomunicaciones.
- Los grupos de noticias se equiparan a los dos anteriores, y si bien se puede bajar información, no hay cobro por dicho servicio, lo que hace que la transmisión de datos mantenga su rango de servicio principal y por ende servicio de telecomunicaciones.

En todos estos casos la normativa de cada Estado, siguiendo los lineamientos de la Sexta Directiva de la Comunidad, ha señalado que los servicios de telecomunicaciones se entienden prestados en el lugar donde se preste el servicio, y debido a la dificultad para determinar este aspecto se ha dicho que el lugar de prestación del servicio es el lugar donde el usuario tenga su residencia.

De los puntos anteriores, la gran conclusión sobre el lugar donde se deben entender prestados los servicios, bien sea que se ordenen por medios electrónicos y se suministren como bienes tangibles, o si toda la operación es digitalizada, es que el gravamen se da en el lugar de consumo.

Así, el uso y el disfrute del bien tangible o digital se convertiría en el núcleo de cualquier consideración respecto a la aplicación del criterio de la fuente, el cual unido al criterio del establecimiento permanente y al criterio de la residencia del consumidor, permite evitar la proliferación de definiciones respecto a dónde se entiende disfrutado o usado un servicio.

Si adicionalmente se le asigna mayor importancia al establecimiento fijo del proveedor sobre el lugar donde tiene su asiento principal, en aquellos casos en los cuales la regla del gravamen en consumo no sea aplicable, la homogeneidad de esta posición sumado a la uniformidad de criterios, permitiría la conformación de reglas claras, debidamente sustentadas para gravar con IVA las operaciones del comercio electrónico.

Consideramos apropiada una advertencia, dirigida principalmente a Colombia y a aquellos pocos países que como el nuestro, contemplan como regla general en el hecho generador venta, las operaciones a título gratuito.

Uno de los grandes atractivos que ha tenido Internet, consiste en que muchos de sus actores (ISPs, OSPs, comerciantes, particulares, etc.) suministran bienes o

prestan servicios a título gratuito. En el caso de los bienes, Colombia estaría creando, desde el punto de vista de otro Estado, un obstáculo al crecimiento del comercio electrónico y una mayor carga tributaria para el extranjero.

El Derecho tributario no es ajeno al principio de reciprocidad, de tal manera que una mayor carga fiscal para un extranjero puede convertirse, rápidamente, en una motivación para otros Estados a “actuar recíprocamente” frente a nuestros residentes. Cobrar IVA sobre operaciones gratuitas es una pretensión que ningún país emplea como regla general y que por la misma razón no se espera que otro implemente. Si un extranjero debe pagar IVA por un servicio que no le reporta un ingreso, simplemente no vuelve a vender o prestar servicios en Colombia, a menos que sea a título oneroso.

¿Qué pasa con el principio de neutralidad? Colombia debería condicionar el gravamen de una operación gratuita siguiendo la filosofía de la legislación francesa: esas operaciones se gravan en la medida que sean un elemento que distorsione notablemente la competencia.

Adicionalmente Colombia no debe olvidar que en su legislación las únicas operaciones gratuitas gravadas con IVA son las ventas de bienes corporales muebles. **La prestación de servicios a título gratuito y la venta de bienes intangibles no está gravada, es decir, está excluida del impuesto.** De allí lo importante que resulta la adecuada aplicación en Colombia de las definiciones y conceptos que a nivel mundial son aceptados en materia de propiedad intelectual (especialmente software), know how y otros intangibles, como anotábamos en la Sección 3.6 del presente capítulo,

En todo caso, la modificación de criterios genera dos grandes problemas prácticos. En primer lugar, la identificación de operaciones gravadas, la identificación de los participantes y la jurisdicción donde están establecidos o residen. En segundo lugar, el control y exigencia del cumplimiento de obligaciones impositivas, particularmente el pago de impuestos por parte de extranjeros gravados en un Estado donde sin ser residentes, realizan hechos imposables.

4.3. Conclusión

Hasta el momento no existe ninguna solución sobre estos puntos, lo que significa que será necesario establecer una práctica comercial, fomentada por los proveedores de servicios a través de Internet, que lleve a que los consumidores se identifiquen plenamente en cuanto a quiénes son, si actúan a través de un establecimiento permanente o no, dónde residen y su estatus tributario para IVA y renta en el país donde residen o donde tengan el establecimiento permanente.

No existiendo un mecanismo obligatorio en este sentido, la solución que consideramos más pertinente es obtener esta información a través de las entidades de certificación. La vinculación de una persona o entidad a una entidad de certificación debe estar

condicionada al suministro de gran cantidad de datos personales, **de carácter reservado**, entre los cuales debe estar la información indicada atrás.

Si las bases de datos de todas las entidades de certificación se manejan como una base de datos mundial, lo que implica que un certificado es válido en cualquier parte del mundo, único esquema que consideramos correcto, el sistema de control de información para efectos tributarios de las operaciones de comercio electrónico estaría completo. El proveedor de un bien o servicio por Internet, con la llave pública del consumidor (o viceversa si el proveedor hace una oferta) tendrá acceso a todos estos datos y por consiguiente sabrá con quién está tratando y más importante aún, su estatus tributario en relación con un país determinado.

Las propuestas que hemos formulado en este trabajo no son de fácil implementación, no obstante si responden a la filosofía del Derecho tributario tanto a nivel teórico como a nivel práctico y en todo caso están sujetas a una condición elemental: que sean implementadas de manera uniforme por la mayor cantidad de Estados posibles por medio de un acuerdo internacional multilateral, e incorporado a la ley interna en un plazo prudencial, que no exceda de un año.

Dicho convenio internacional será prácticamente un requisito para cualquier país, persona o entidad que quiera actuar en el comercio electrónico, ya que será el mecanismo que dota de seguridad y confianza al mercado virtual desde un punto de vista jurídico. El Estado que no lo suscriba simplemente se verá aislado del resto del mundo, después de todo, el Internet ha facilitado la conformación de una economía global, los que no formen parte de este modelo económico simplemente no estarán en el mercado y poco a poco se extinguirán.

4.4. Los Criterios de Vinculación y el Comercio Electrónico en Colombia y en el Derecho Comparado

4.4.1 Brasil

Actualmente no existe ninguna norma que toque el tema del impuesto sobre la renta proveniente del comercio electrónico, como tampoco la hay en relación con los impuestos al consumo.

Hasta el momento, el análisis del comercio electrónico debe hacerse partiendo de la imposición de proveedores Residentes y de Proveedores Extranjeros. Respecto de los primeros, a partir de 1996 se gravan sus rentas de fuente nacional y extranjera con el

impuesto sobre la renta³⁹². En relación con los proveedores de bienes y servicios extranjeros, se aplica el principio de la fuente, independientemente de que el beneficiario del ingreso sea o no residente. Además, es preciso saber si ese proveedor tiene una presencia física en Brasil, puesto que de tenerla, puede llegar a asimilarse a una corporación.

Según estas reglas, si los bienes o servicios se suministran vía Internet – comercio electrónico -, y el proveedor no tiene presencia física en Brasil, no se encontraría gravado con el impuesto sobre la renta, a menos que se acepte que el servidor o web site se considere como un agente dependiente con poderes contractuales, posición que en principio no es acogida por la legislación y la doctrina brasileña³⁹³.

La provisión de bienes tangibles de extranjeros a nacionales, como por ejemplo a través de *mail orders*, *telephone orders*, etc., no se sujeta al impuesto sobre la renta al considerarse que dicha actividad se realiza por fuera del territorio. Con base en el principio de neutralidad, tampoco sería viable gravar la operación si el pedido se hace por correo electrónico o a través de una página web.

Según Rossi, Guerra y Braga³⁹⁴, la provisión de bienes intangibles aún no tiene un esquema claro, utilizando en términos generales el **principio de la fuente de pago del ingreso**. De todas formas, se considera que no todo ingreso obtenido por no residentes del comercio electrónico de intangibles debe ser visto como un servicio. El *qui* del asunto es determinar si los ingresos del comercio electrónico de bienes y servicios digitalizados depende de cómo se tome. Si se toma como una venta de bienes, no estaría gravado puesto que en el comercio tradicional no está gravado; pero si se toma como un servicio, regalía o venta de derechos, estaría sujeto a imposición ya que en el comercio tradicional está gravado.

4.4.2 Argentina

Señala Marcos Gabriel Gutman³⁹⁵, que la legislación argentina no tiene provisiones para el comercio electrónico, aunque debe evaluarse si los principios generales señalados atrás son aplicables, especialmente, la distinción entre residentes y no residentes.

³⁹² Hasta 1995 el gravamen recaía exclusivamente sobre las rentas obtenidas en Brasil. ROSSI, Mariza D., GUERRA, Marcelo de Assis, BRAGA, José G. National Reporters. Brasil. En: Cahiers de droit fiscal international. Taxation of Income derived from electronic commerce. Vol. LXXXVIa. IFA San Francisco, 2001. Pág. 300

³⁹³ *Ibidem*. Pág. 294.

³⁹⁴ *Ob. Cit.* Pág. 294.

³⁹⁵ GUTMAN, Marcos Gabriel. National Reporter. Argentina. En: Cahiers de droit fiscal international. Taxation of Income derived from electronic commerce. Vol. LXXXVIa. IFA San Francisco, 2001. Pág. 239

Por esta razón el autor en cuestión destaca la importancia del concepto de establecimiento permanente, acogido como vimos por la ley argentina bajo la expresión *establecimiento estable*. La definición legal de este concepto no arroja mayores luces sobre el asunto del comercio electrónico, y de hecho se suele acudir para su interpretación y aplicación al Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo contenido y alcances tuvimos la oportunidad de analizar al comienzo de este capítulo.

Es claro que en la legislación argentina la actividad comercial desarrollada determina el lugar de los negocios, siendo el carácter comercial definido por el Código de Comercio como la intención de obtener un provecho o lucro.

La posibilidad de tomar como un establecimiento permanente a un sitio web ha sido estudiada en Argentina, aunque por las mismas razones expuestas atrás, rápidamente descartada, especialmente porque el lugar de negocios es atado a un elemento temporal mínimo de 6 meses, lo que de aplicarse al comercio electrónico - especialmente los servidores – resulta en una ventana en extremo amplia para la elusión fiscal, por la sencilla razón de que el cambio de servidor en Internet es una operación que dura tan solo unos pocos minutos.

En términos generales, los análisis sobre el gravamen al comercio electrónico en Argentina han seguido la tendencia Europea, es decir, gravar al comercio electrónico, no con impuestos nuevos, sino adaptando los impuestos existentes, especialmente el impuesto sobre la renta y sobre el valor agregado.

La preocupación fundamental se ha centrado en la utilización de la figura del establecimiento permanente, como criterio de vinculación primordial de los ingresos y por ende de la legitimación activa para cobrar los impuestos, para lo cual acuden a los *tests* utilizados en el MCOCDE para aplicar el principio del establecimiento permanente, explicados unos párrafos atrás³⁹⁶.

Considerando la importancia del principio de la fuente en Argentina, la determinación de los criterios de vinculación aplicables al comercio electrónico se convierte en un aspecto crucial de la imposición en ese país. El estudio a partir del concepto de establecimiento permanente es el más favorable, puesto que este criterio es flexible y permite su adaptabilidad a muchas situaciones de hecho con el solo cumplimiento de alguno de los *tests* señalados anteriormente.

La aplicación del concepto de residente y no residente, como está definido en la Ley argentina dificulta su aplicación en la medida que gira entorno a elementos físicos de los contribuyentes y su ubicación. Sin embargo, la propuesta del criterio de vinculación para el comercio electrónico basado en las terminaciones “estatales” de los nombres de dominio (.ar para Argentina, .co para Colombia, .eu para Estados Unidos, .fr para Francia, etc) podría utilizarse para redefinir el concepto de residencia a efecto de aplicar los

³⁹⁶(1)Place of business test; (2) location test; (3) Personal Presence Test; (4) Right of use test; (5) Permanency test; (6) The four aspects of business the activity test.

impuestos a las ganancias e IVA a las operaciones efectuadas a través de la Red. Pero para ello, se requiere de una Ley tanto en sentido formal como material (o siguiendo las expresiones más reciente, una norma con fuerza y valor de ley), que así lo determine, respetando así el principio de legalidad que rige en Derecho tributario.

Frente a los criterios de vinculación en materia del impuesto sobre las ventas, tanto la legislación como la jurisprudencia argentinas han sido parcas. No existiendo reglas específicas sobre el lugar donde se entienden verificados los hechos generadores del IVA, básicamente cualquier interpretación puede ser válida en materia de comercio electrónico.

Este vacío normativo constituye un beneficio para Argentina, pero a la vez entraña un gran riesgo. El Beneficio es que su adaptación a las tendencias mundiales y más aun o los acuerdos que se logren en materia de tributación sobre el comercio electrónico es más sencilla, ya que dependiendo del contenido del acuerdo puede hacerse por vía de interpretación sistemática, sin requerir de un cambio legislativo. Lo anterior por cuanto al no haber normas especiales sobre estos temas, las reglas generales dan pie para aplicarse a nuevos supuestos de hecho como los que surgen en el mercado virtual.

El riesgo radica en que la interpretación sea “libre” e irresponsable. Dicho de otro modo, que la interpretación no consulte las tendencias tributarias actuales en esta materia y las decisiones y acuerdos que se propongan o a los que se lleguen, creando una incertidumbre jurídica tal, que nadie querrá realizar operaciones vía Internet en Argentina, o con empresas o personas ubicadas en Argentina. Esto lo llevaría a un aislamiento total del nuevo mercado en auge – que como hemos anotado a lo largo de este trabajo, poco a poco está desplazando al mercado tradicional, y por consiguiente, a largo plazo, se verá en desventaja (lo que se traduce en una menor competitividad de sus empresarios a nivel nacional e internacional) frente a cualquier país, grande o pequeño, que si esté acorde con el resto del mundo en materia de tributación.

Como puede observarse, en materia impositiva, particularmente en el IVA, Argentina está en una posición ventajosa pero delicada, que la obliga a estudiar y proyectar los efectos de sus decisiones en materia de imposición, para poder maximizar los beneficios tributarios que le ofrece el comercio electrónico, no solo para sus propias arcas, sino en atención al bienestar de sus asociados.

4.4.3 España

La doctrina Española³⁹⁷ reconoce que las reglas actuales, que están basadas en manifestaciones físicas de operaciones gravadas, no son suficientes por si solas para

³⁹⁷ BUTRAGUEÑO SÁNCHEZ, Roberto. National Reporter. Spain. En: Cahiers de droit fiscal international. Taxation of Income derived from electronic commerce. Vol. LXXXVIa. IFA San Francisco, 2001. Pág. 669

solucionar los problemas que se derivan del comercio electrónico, por lo que será necesario adaptarlas y complementarlas con reglas nuevas.

Debemos tener presente que cuando se refieren a reglas nuevas no implica la creación de nuevos tributos, sino la buscan incluir en los supuestos existentes los hechos imposables realizados a través del comercio electrónico, preferiblemente por medio de una disposición legal que defina en qué categoría se encuentra una operación y cuáles son sus alcances.

De todas maneras en el campo impositivo surgen muchas preguntas, especialmente respecto de los criterios de vinculación, ya que se utilizan primordialmente el criterio de la residencia y el criterio de la fuente, conceptos se ven afectados seriamente con el comercio electrónico. Se cita³⁹⁸ como ejemplo el caso en el cual la dirección de la empresa está esparcida por el mundo y la decisión de la operación se toma a través de una conferencia en línea. En este supuesto, tanto la aplicación del principio de la fuente como del criterio de la residencia resulta vidrioso, situación que motiva su estudio y reformulación para el comercio electrónico.

Según el autor³⁹⁹, los aspectos fundamentales a analizar son los siguientes:

- Identificación de los sujetos en la transacción;
- Localización de los contribuyentes y las administraciones;
- Diferenciación de la naturaleza del negocio (venta o servicio);

Algunos de los criterios existentes sirven de ayuda para determinar si una operación por Internet está o no gravada con un impuesto. Por ejemplo, en principio, los pagos hechos por individuos profesionales o por compañías residentes, o por establecimiento permanentes localizados en España, se consideran ingresos de fuente española, con excepción de algunos supuestos (P. Ej. pagos por servicios dados en el exterior ligados a un negocio en el exterior, pagos por actividades comerciales desarrolladas completamente en el exterior). Otro ejemplo se refiere al software, puesto que las autoridades españolas consideran que el pago relativo a software se enmarca bajo el concepto de regalías, así no se adquieran todos los derechos al mismo, el pago sea en consideración a un uso de una licencia para explotarlo, o si se adquiere para el uso personal o comercial del usuario. Esta interpretación amplia de regalías está limitada por la exclusión de las ventas internacionales, diferenciación que muy seguramente será determinante para el comercio electrónico.

No obstante, el estudio de los principales puntos es aun embrionario, y su solución no es posible desde un punto de vista unilateral, por lo menos si se quiere evitar la doble o múltiple imposición internacional.

³⁹⁸ *Ibidem* Pág. 660

³⁹⁹ *Ibidem*. Pág. 670

Hasta la fecha, no hay normas que regulen expresamente, en el derecho interno Español, las implicaciones del comercio electrónico, ni para el impuesto sobre la renta ni para el impuesto sobre el valor agregado (a excepción de la regla que señalamos atrás en materia de telecomunicaciones, que no es propiamente comercio electrónico pero está estrechamente vinculado a él), por lo que hasta el momento se ha aplicado la analogía en relación con casos similares, particularmente las ventas por correo, utilizando la regla de gravar la operación en el lugar de origen.

4.4.4 Francia

Hasta el momento Francia no ha establecido ninguna norma sobre comercio electrónico en materia tributaria, deseando atender las definiciones de nuevas posiciones de la OCDE antes de reformar los principios fiscales en vigor⁴⁰⁰, aunque si es claro que el uso del Internet está avanzando notablemente, como se demuestra con la transmisión de las declaraciones de impuestos por este medio.

La posición francesa respecto del comercio electrónico sigue los lineamientos de la Comunidad, en el sentido de que los principios actuales de derecho tributario pueden aplicarse en la práctica a los hechos imponibles derivados del comercio electrónico, sin perjuicio de que en ciertos casos las normas existentes requieran de un afinamiento concreto.

Los mayores estudios se han preocupado principalmente de dos temas, la atribución de la renta, especialmente el establecimiento autónomo, el ciclo comercial completo y los precios de transferencia, tanto en el marco interno como en un ámbito convencional⁴⁰¹. Según Pons y Gelin⁴⁰², los conceptos tradicionales parecen inadecuados para el comercio electrónico, puesto que implican una presencia física local que con frecuencia es extraña a las actividades comerciales virtuales, y señala como ejemplo el que una compañía extranjera simplemente arriende un espacio en un disco duro de un ISP francés.

En el mismo sentido de la propuesta que formulamos en el numeral anterior, Francia admite que un sitio web o servidor no pueden constituir un establecimiento permanente a menos que la condición de personal dependiente de la empresa participe activamente en el funcionamiento de estos elementos. Esta posición parece estar confirmada por la Administración fiscal quien precisó, por concepto ministerial que:

⁴⁰⁰ PONS, Thierry, GELIN, Stéphan...Ob Cit. Pág. 383

⁴⁰¹ Ibidem.

⁴⁰² Ibidem. Pág 386

“El concepto de establecimiento permanente supone una presencia física de la empresa en el territorio.....una empresa extranjera que crea un sitio web en Francia utilizando los medios informáticos de una sociedad tercera que le asegura el acceso cercano a los usuarios, no es posible en ausencia de una instalación física en el territorio de considerar que ella tiene un establecimiento estable en Francia...Sin Embargo, un establecimiento permanente podría ser materializado en el caso que la empresa extranjera disponga de su propio equipo informático y empleara personal para hacerlo funcionar.”⁴⁰³

Siendo esta la posición aparentemente imperante en Francia, la adaptación sugerida por nosotros del *elemento personal* y del *elemento de disposición* al escenario del comercio electrónico resulta aplicable en el caso de Francia.

En segundo lugar, el criterio del ciclo comercial completo también es enfrentado al escenario electrónico. Este concepto, cuya definición ya analizamos, parte de la idea de una coherencia de operaciones dirigidas a un objetivo determinado y separado del establecimiento principal. A través de este criterio, una sociedad extranjera podría gravarse en Francia así no tenga una presencia física permanente⁴⁰⁴.

El elemento que el objetivo de este ciclo es su carácter separado de la actividad principal, interpretado desde dos puntos de vista. El primero, que podríamos calificar de estricto, es sostenido por la jurisprudencia del Consejo de Estado; el segundo, que por oposición denominaremos flexible, es sostenido por la Administración, aunque no en todos los casos, puesto que tiende a favorecer a las sociedades francesa sobre las extranjeras, lo que rompe con el principio de neutralidad. Ambas posiciones están muy bien sintetizadas por Pons y Gelin⁴⁰⁵:

“En el contexto de las sociedades francesas que tienen una actividad en el extranjero, el Consejo de Estado ha apreciado este carácter en relación al lugar donde se toman las decisiones relativas a una operación local y al movimiento financiero que corresponde a ellas. Si esta jurisprudencia puede ser aplicada de manera simétrica a las sociedades extranjeras, el simple hecho que de operaciones, especialmente comerciales, sean realizadas en Francia, no debería, en relación a este fallo, ser suficiente para caracterizar

⁴⁰³ Réponse Ministérielle De Chazeaux du 15 juin 1998, JO Assemble Nationale 26 octobre 1998, p. 5849, n°15728. Citado por PONS, Thierry, GELIN, Stéphan...Ob Cit. Pág.386.

⁴⁰⁴ Conseil d'Etat 13 juillet 1968, n° 66 503, Dupont 1968, p. 447. « En conséquence, une société étranger peut, dans certaine circonstances, être considérée comme étant imposable en France, alors même qu'elle n'y dispose d'aucune présence physique permanente. Ainsi, il a été jugé qu'une société de radiodiffusion monégasque que recueillait des ordres d'annonces publicitaires destinées a être diffusés a des auditeurs française disposait d'une présence taxable en France. »

⁴⁰⁵ Ob. Cit. Pág. 387 - 388

un ciclo comercial completo, en ausencia de todo poder decisorio local en cuanto a la realización de la operación. Podría ser posible considerar que las ventas realizadas en Francia o la prestación de servicios por una empresa extranjera de comercio electrónico vía un sitio web francés no constituye un ciclo comercial completo en Francia, en la medida en que éstas no se distinguen por su naturaleza y en sus modalidades de ejecución, de las operaciones realizadas por la empresa extranjera....”

“La definición de ciclo comercial completo parece ser más flexible para las actividades ejercidas en Francia por una empresa extranjera que para sociedades francesas que ejercen actividades en el extranjero. La administración ha indicado que el hecho de que ciertas operaciones intermediarias en el ciclo de compra venta sean realizadas en el extranjero (por ejemplo facturación, aseguramiento, condicionamiento) o que el centro de decisión esté situado en el extranjero, queda sin influir en el carácter completo del ciclo comercial completo en Francia. La Administración estima por ejemplo que la noción de ciclo comercial completo puede servir de fundamento al gravamen en Francia de los armadores propietarios de un navío que lleve el pabellón del país libre de matrícula puesto que requieren ordenes en relación a los clientes franceses y que los transportes son efectuados entre dos puntos del territorio francés.

Igualmente la Administración ha recientemente indicado, a propósito de una situación de reaseguramiento establecida en Bermudas, que podría ser considerado como ciclo comercial completo en Francia. En esta ocasión, la Administración parece referirse, en el caso de una sociedad extranjera, al hecho de que la existencia de un CCC en Francia, requiere que las operaciones sean "separadas" de la actividad explotada fuera de Francia.”

Empero, la misma administración, hacia la misma época, ha tomado una definición muy amplia del criterio separado de la actividad, considerando que las actividades efectuadas con clientes franceses son separadas de sus actividades extranjeras, porque son *indisolubles de la actividad del asegurador francés, su cliente*, posición que ilustra una ausencia de simetría por parte de la Administración que debe resolverse con claridad y generalizarse para todas las actividades.

En realidad, el concepto de ciclo comercial completo no debería aplicarse en el ámbito del comercio electrónico, ya que no es un concepto generalizado en varios países, lo que su implementación requeriría de la incorporación y reglamentación de esta figura en muchos países que no la contemplan. Se ha preguntado, siguiendo la idea del ciclo comercial completo, que si el uso de un servidor en Francia podría ser suficiente para caracterizar esta figura. La respuesta tiene que ser negativa, ya el simple almacenamiento de información no constituye un conjunto de operaciones con un objetivo específico en el sentido utilizado por el ciclo comercial completo.

Coincidimos con Pons y Gelin cuando afirman:

“En este último caso [aplicación de un tratado], el concepto de ciclo comercial completo no compatible con criterios convencionales debe descartarse y solamente los criterios clásicos de instalación fija de negocios y de agente deberán ser aplicados.”⁴⁰⁶

No obstante consideramos que esta apreciación no debe limitarse al ámbito convencional sino que debe extenderse al derecho interno cuando se trata del comercio electrónico. El concepto de ciclo comercial completo es un concepto demasiado amplio, que permite una gran gama de interpretaciones para caso concreto, interpretaciones que como vimos pueden ser contradictorias. Esta situación genera incertidumbre y desconfianza en el mercado virtual y con mayor razón en la legislación (especialmente tributaria) aplicable a dicho caso. Podría ser utilizado eventualmente como criterio auxiliar, cuando todos los demás criterios no puedan aplicarse, pero este proceder debe ser excepcional, so pena de generar distorsiones en mercado virtual.

4.4.5 Estados Unidos

Hasta el momento no hay en Estados Unidos reglas sobre la fuente en comercio electrónico. La doctrina⁴⁰⁷ señala que antes de establecer las reglas sobre fuente de los ingresos en esta materia, es preciso determinar la naturaleza de los mismos, particularmente en el caso de los intangibles, donde en muchas ocasiones la respuesta a la pregunta *quién es su dueño* no es tan evidente.

Sugrue y Tober⁴⁰⁸, señalan cual es la definición legal de un programa de computador , considerado como una serie de órdenes para ser usadas directa o indirectamente en un computador para obtener un resultado. Por consiguiente, una transacción sobre este bien debe enmarcarse en cualquiera de estas categorías:

- a) La transferencia de un derecho de copyright del programa: dependiendo de la extensión del derecho transmitido, se produce una venta o una licencia. Si se transfieren todos los derechos, se considera que es una venta; si solo se transfiere parte de los derechos⁴⁰⁹, lo que hay es un licenciamiento.
- b) La transferencia de una copia del programa: en este caso hay una venta o un leasing, según la transferencia de los beneficios y cargas de la propiedad. Si el intercambio incluye solo uno de los derechos del copyright, se entiende que es una

⁴⁰⁶ Ob. Cit. Pág. 389

⁴⁰⁷ SUGRUE, Brendan, TOBER, Michael...Ob. Cit. Pág. 725

⁴⁰⁸ Ob. Cit. Pág. 730

⁴⁰⁹ Los derechos que se suelen tener en cuenta son a) el derecho de hacer copias del programa para distribución al público; b) el derecho de crear programas derivados; c) el derecho de hacer una exposición pública del programa o d) el derecho de mostrar el programa al público.

venta del programa, caso en el cual se siguen los principios de localización de las ventas de propiedad personal⁴¹⁰.

- c) La prestación de un servicio sobre desarrollo y modificación de programas: Se incluye en esta categoría cuando el receptor asume el riesgo de falla del producto, es decir, que debe pagar por el producto así el resultado por su uso no es el esperado o anticipado. En cuanto al lugar donde se entiende prestado, será el lugar donde se efectúa el pago.
- d) La provisión del know how en relación con la programación de un computador: opera si se cumplen tres requisitos⁴¹¹. En primer lugar, que la información se relacione con técnicas de programación. En segundo lugar, que la información se pase bajo condiciones que eviten el acceso de terceros o revelación a terceros y finalmente, que la información sea de aquellas que se sujeta a protección por secreto profesional. En este caso la fuente se atribuye al lugar en donde se usa el know how.

En términos generales en Estado Unidos se enfatiza el principio de neutralidad, partiendo de la idea de que no hay diferencias entre las operaciones realizadas físicamente y aquellas realizadas vía comercio electrónico, para lo cual los programas de computación se muestran como el ejemplo más claro. En ese sentido, sugiere parte la doctrina, que deben aplicarse las reglas impositivas existentes, pero por referencia a principios generales de interpretación y política, más que por analogía de casos similares.

Además, es necesario tener presente⁴¹² que en el comercio electrónico hay tres categorías adicionales: nombre y reputación, tecnología y procesos empresariales, que pueden o no, ser regulados con las normas existentes.

En Estados Unidos aún no hay una clara tendencia sobre cómo establecer la imposición. La extensión de la moratoria ratifica la idea que gravar las operaciones a través de Internet, o por lo menos no la descarta, aunque la pregunta sobre si se deben establecer nuevos impuestos o adaptar los existentes⁴¹³ aún no tiene una respuesta clara, ni siquiera de parte de la Administración.

4.4.6 Colombia

Desde la expedición de la Ley 527 en agosto de 1999, Colombia se ha confiado en un falso estimado de la evolución del comercio electrónico. Se confió, porque no abordó

⁴¹⁰ SUGRUE, Brendan, TOBER, Michael...Ob. Cit. Pág. 732 - 733

⁴¹¹ SUGRUE, Brendan, TOBER, Michael...Ob. Cit. Pág. 734

⁴¹² SUGRUE, Brendan, TOBER, Michael...Ob. Cit. Pág. 743 - 744

⁴¹³ Bajo esta tendencia se enlistan Sugrue y Tober, para quienes el "approach" más cauteloso es el de adaptación, más que una nueva creación impositiva por varias razones, incluyendo la precariedad del comercio electrónico, la necesidad de certeza y la dificultad de cambiar los estándares internacionales de tributación en una escala global. SUGRUE, Brendan, TOBER, Michael...Ob. Cit. Pág. 746

rápidamente el estudio, desde el punto de vista jurídico, de las implicaciones que el mundo virtual tiene en derecho, lo cual es especialmente cierto en materia de impuestos.

Los análisis doctrinarios, leyes y conceptos administrativos no son suficientes. En unos casos se peca por ignorar la dinámica del comercio electrónico, mientras que en otros casos simplemente se plantean interrogantes mas no soluciones. Incluso hay escritos que se limitan a decir que no hay normas en Colombia sobre comercio electrónico y creen, con una sarcástica tranquilidad, que con esta afirmación hay cumplido con su labor como juristas. Los pocos documentos que son fruto de un estudio previo no han llegado a oídos ni del Parlamento ni de la Administración.

A continuación, miraremos lo que en Colombia se ha hecho en materia de comercio electrónico, exclusivamente en el área del Derecho tributario sustancial, sin perjuicio, claro está, de hacer una breve referencia a algunos aspectos procedimentales o formales que sean de interés. En primer lugar analizaremos las disposiciones legales existentes sobre comercio electrónico, junto con la jurisprudencia que haya sobre esas normas. En segundo lugar abordaremos los conceptos más recientes de la DIAN sobre esta materia, los cuales está referidos primordialmente al impuesto sobre el valor agregado, para finalizar con una crítica a la doctrina nacional que ha incursionado en el estudio del mundo virtual desde el punto de vista tributario.

4.4.6.1. Las Innovaciones Legales.

Pese a lo que considere la DIAN y la Corte Constitucional, nuestra legislación tributaria sustancial no cuenta con normas relativas al tratamiento impositivo de operaciones comerciales realizadas a través de Internet⁴¹⁴.

Básicamente son dos las Leyes las que ambas entidades consideran referidas al comercio electrónico en materia tributario, (la DIAN de manera expresa y la Corte de manera implícita): La Ley 527 de 1999 (mal llamada Ley de Comercio Electrónico), artículos 16, 17 y 25, y el artículo 91 de la Ley 633 de 2000 (la Reforma Tributaria para el año 2001).

La primera de ellas, como demostraremos en un momento, no es útil al Derecho tributario puesto que es una norma dirigida a regular y solucionar cuestiones de Derecho privado. La segunda norma es en esencia una norma de naturaleza formal, aunque a juicio nuestro, tiene implicaciones serias y nocivas para el problema jurídico que hemos desarrollado a lo largo de estas páginas.

⁴¹⁴ En el mismo sentido GODOY, Juan P. Nacional Reporter. Colombia. En: Cahiers de droit fiscal international: Taxation of income derived from electronic commerce. IFA. San Francisco, 2001. Pág. 345.

En la Sentencia C-1147 de 2001, por la cual se estudió la constitucionalidad del artículo 91 de la Ley 633 de 2000, cuyo análisis abordamos en el Capítulo IV, la Corte le creyó ciegamente a la Administración Tributaria cuando afirmó:

“La utilización en el texto de la norma fiscal de la frase ‘origen colombiano’, queda supeditada al ámbito territorial que abarca el mismo, en los términos señalados por el artículo 101 de la Constitución Política. Concordante con lo anterior, en materia tributaria el artículo 9° del Estatuto Tributario hace referencia a lo que debe entenderse por residencia para las personas naturales, como la permanencia continua en el país por más de seis meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.”

La Corte, siguiendo esta posición, estimó que el ordenamiento vigente bastaba para dotar de contenido la expresión de la norma “páginas o sitios web de **origen colombiano**”, y cita como ejemplo las normas de la Ley 527 de 1999. Lo curioso es que a pesar de que reconoce la diferencia entre datos o mensajes electrónicos y páginas o sitios web, descarta la distinción porque considera que el origen tecnológico, especial, de la diferencia no amerita un tratamiento diferenciado. ¿Pero acaso la esencia mismo de Internet y del comercio electrónico no es la tecnología?

Una cosa es buscar un tratamiento neutro para una figura tecnológica nueva y otra muy distinta ignorar que estamos frente a una tecnología con características y dinámicas especiales, nuevas, diferentes a las que se usan en un mercado tradicional.

Para la jurisprudencia de la Corte y para la DIAN, el origen colombiano de una página web se determina partiendo del origen o destino de un mensaje de datos, por lo cual debe acudir a los artículos 16, 17 y 25 de la Ley 527 de 1999. Según estas disposiciones, dice la Corte, “particularmente el artículo 25, **señala que el mensaje se tendrá por expedido en el lugar donde el iniciador tenga su establecimiento**, con lo cual el legislador, dice el más alto Tribunal, establece una relación entre el espacio virtual de acción que se crea en Internet y su correlato real expresado en las actividades de sus diseñadores y operadores”.

Pero ojo, analicemos el texto de las normas de la Ley 527 de 1999 que pretende aplicar la Corte para asignarle un contenido a la disposición acusada.

“Art. 16. Atribución de un mensaje de datos. Se entenderá que un mensaje de datos proviene del iniciador, cuando éste ha sido enviado por:

1. El propio iniciador.
2. Por alguna persona facultada para actuar en nombre del iniciador respecto de ese mensaje, o
3. Por un sistema de información programado por el iniciador o en su nombre para que opere automáticamente.”

“Art. 17. Presunción del origen de un mensaje de datos. Se presume que un mensaje de datos ha sido enviado por el iniciador, cuando:

1. Haya aplicado en forma adecuada el procedimiento acordado previamente con el iniciador, para establecer que el mensaje de datos provenía efectivamente de éste, o
2. El mensaje de datos que reciba el destinatario resulte de los actos de una persona cuya relación con el iniciador, o con algún mandatario suyo, le haya dado acceso a algún método utilizado por el iniciador para identificar un mensaje de datos como propio.”

Estas dos normas lo único que hacen es indicar el sujeto que emite el mensaje, más no el origen del mensaje. Si se pretende que a partir de esta norma se identifique el lugar donde está el iniciador, debemos concluir que la norma en la práctica es inaplicable, o en el mejor de los casos, de muy difícil aplicación. Bajo este esquema, la Administración tendría que localizar físicamente al iniciador del mensaje y luego de confiar que dicha persona envió el mensaje desde Colombia o comprobar ese hecho de alguna forma, procedimiento que no podemos dilucidar cómo aplicaría.

El tercer artículo invocado por la Corte es el artículo 25, muy importante para el Derecho privado, no así para el tributario. El texto de la norma es el siguiente:

“Art. 25. Lugar de envío y recepción del mensaje de datos. De no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, el mensaje de datos se tendrá por expedido en el lugar donde el indicador tenga su establecimiento y por recibido en el lugar donde el destinatario tenga el suyo. Para los fines del presente artículo:

- a) Si el iniciador o destinatario tienen más de un establecimiento, su establecimiento será el que guarde una relación más estrecha con la operación subyacente o, de no haber una operación subyacente, su establecimiento principal;
- b) Si el iniciador o el destinatario no tienen establecimiento, se tendrá en cuenta su lugar de residencia habitual.”

Lo curioso de la afirmación de la Corte es que parecería darle un significado a la norma que no tiene, por lo menos no como regla general. Efectivamente la Corte olvidó incluir en su afirmación, que ese criterio **está condicionado a que las partes no pacten otra cosa.**

Esto significa que el contenido de una obligación legal depende del descuido de las partes respecto de sus obligaciones contractuales. De esa obligación legal depende el ejercicio de las facultades de control, fiscalización, determinación, etc., de la Administración de Impuestos, así como el ejercicio de varias facultades de control y vigilancia de la Cámara de Comercio.

Resulta que las obligaciones tributarias, formales o sustanciales, no dependen del libre albedrío de los administrados. La naturaleza pública del Derecho Financiero no permite que las partes dispongan a su antojo de las obligaciones legales consagradas en aras a un fin social, que estructuran además el orden público interno. Uno de los principios lógicos del Derecho, elaborado desde la época de los romanos, señala que “quien puede

lo más puede lo menos”. Siendo esto así, podemos afirmar que si un tratado internacional no puede vulnerar el orden público interno, mucho menos pueden las partes en un contrato bilateral hacerlo.

Como puede observarse con la simple lectura de las normas de la ley 527, éstas no pueden ser utilizadas para definir qué debe entenderse por página web de origen colombiano.

Ahora bien, supongamos por un momento, en gracia de discusión, que la norma no parte del acuerdo entre particulares sino que establece la regla que señala la Corte: que el mensaje se expedirá en el lugar donde el iniciador tenga su establecimiento.

Aún en este supuesto la norma es insuficiente, porque en Colombia no se ha plasmado la figura del establecimiento permanente. La existencia de este criterio es condición necesaria para que las normas de la Ley 527 (en el caso teórico que proponemos) puedan aplicarse no solo en derecho interno sino también en el marco internacional.

De todas maneras la relación entre el inicio del mensaje, es decir, el lugar desde donde se transmite, y un establecimiento determinado, requiere también de una definición legal, precisamente porque es discutible. No siempre la computadora desde la cual se escribe el mensaje está localizada en un establecimiento de quien lo redacta, o en el caso de las páginas web, de quien las diseña. La norma, como la describe la Corte, parecería asumir que el iniciador del mensaje tiene un servidor propio en su establecimiento o en uno de sus establecimientos, y esto no suele ser así.

La verdad es que cuando el artículo 25 de la Ley 527 dice “*inicia*” no alude al lugar donde se escribió el mensaje sino al lugar desde donde se envió. Este elemento constituye también un foco de elusión o de evasión. Muy sencillo sería elaborar un mensaje para luego enviarlo desde un servidor ubicado en otra jurisdicción, o incluso un servidor que no esté ubicado en ninguno de los establecimientos del iniciador. Con el esquema de la Corte, si ese mensaje lo equipara a una página web, resulta que ésta no se consideraría de origen colombiano. Una situación similar pero opuesta podría ocurrir. En uno y otro caso, ¿dónde deja la capacidad contributiva? ¿Cómo determina que una operación de naturaleza económica, potencialmente gravable, da origen a un crédito fiscal para el Estado Colombiano? No es posible. Una cosa es confiar en la buena fe de un contribuyente y otra muy distinta es ignorar que un empresario buscará siempre el mayor provecho económico con el menor impacto fiscal.

Si la Corte desea condicionar las disposiciones tributarias a normas de Derecho privado donde se consagra la autonomía de la voluntad como regla general, no puede extrañarse que dicha norma en la práctica resulte eludida. Después de todo, es al descuido de los particulares o a su buena voluntad a quienes la Corte ha remitido la obligación del artículo 91 de la Ley 633 de 2000.

Desde otro punto de vista, pretender atar el origen colombiano de una página web al artículo 9° del Estatuto Tributario, como lo sugiere la DIAN, es inconcebible, por lo menos desde un punto de vista jurídico. En este supuesto, que desafortunadamente la DIAN no nos aclara, hay dos escenarios.

En primer lugar, podría considerarse que el origen colombiano de una página web depende de que el titular de esa página sea residente en Colombia. Sabemos, por lo que vimos en párrafos pasados, que el criterio de la residencia no es útil al comercio electrónico. Además, conocemos también que una de las mayores ventajas que nos ofrece el comercio electrónico consiste en que el proveedor de servicios puede estar ubicado físicamente en cualquier lugar del mundo, y no obstante, realizar operaciones comerciales en diversos países. La residencia, en la economía virtual, ya no es requisito para celebrar un contrato como tampoco lo es la mera presencia continua o discontinua en un territorio.

Por consiguiente, este escenario no es acertado y debemos descartarlo.

El segundo escenario que se deriva de la afirmación de la DIAN, consiste en atar el artículo 9° a la permanencia del establecimiento del iniciador a las exigencias temporales del artículo 10 el Estatuto Tributario nacional. En este caso no estaríamos hablando de un establecimiento de comercio tradicional, sino que necesariamente debemos ubicarnos en la discusión sobre la existencia de un servidor como establecimiento (nuevamente no encontramos en el ámbito del establecimiento permanente) al cual se le pueden atribuir las rentas obtenidas a través de él.

Para que este escenario no nos arroje una conclusión errada, deben cumplirse dos requisitos, como lo demostramos en la Sección 4.1.4.1 *supra*:

- 1.) Que se trate de un servidor⁴¹⁵ de propiedad del iniciador del mensaje o dueño de la página web.
- 2.) Que ese servidor permanezca en el territorio por más de 183 días continuos o discontinuos en el año o período gravable.

El primer requisito por lo general nunca se cumple, porque los comerciantes suelen acudir a ISPs y OSPs para que les permitan acceso a Internet y sirvan de soporte a sus páginas web. Estaríamos hablando de servidores de terceros que no tienen ninguna conexión con la operación potencialmente económica subyacente.

En lo que atañe al segundo requisito, que supone haber cumplido el primero, éste no tiene la virtud de requerir una gran infraestructura cuyo cambio de ubicación sea complicado. Estamos hablando de un computador personal, incluso, si cumple con las exigencias técnicas, un computador portátil podría servir a este fin.

⁴¹⁵ Descartamos de antemano que se hable de la residencia de la página web, por cuanto semejante posibilidad es absurda considerando la facilidad con la que una página web puede trasladarse de un servidor a otro.

Tomar un servidor como punto de conexión de una obligación fiscal, solamente puede hacerse en el contexto del criterio del establecimiento permanente, criterio con el que desafortunadamente no contamos en la legislación colombiana.

En consecuencia, este segundo escenario tampoco es viable.

En ambos casos el origen del problema del razonamiento de la DIAN se debe a que pretende dar un alcance al artículo 9° del Estatuto Tributario que no tiene, norma que por otra parte está dirigida a operaciones del comercio tradicional, que siempre tienen como referencia un punto físico de la tierra, geográficamente determinado o determinable.

Habiendo demostrado la inaplicabilidad tanto del artículo 91 de la Ley 633 de 2000 como la de los artículos de la Ley 527 de 1999 en el campo de las obligaciones tributarias, no existiendo ninguna otra disposición legal sobre la materia, la afirmación de la cual partimos según la cual en Colombia no existe una Ley que regule aspectos tributario en materia de comercio electrónico, es cierta.

4.4.6.2. La Doctrina Administrativa Tributaria – DIAN –

Los conceptos de la DIAN, por regla general, suelen ser la respuesta a un interrogante planteado por uno o varios contribuyentes. Normalmente estos conceptos no son uniformes y tampoco suelen elaborar reglas generales sobre los temas que tratan.

Hasta la fecha, la DIAN ha publicado⁴¹⁶ un número muy reducido de conceptos en materia del principio de territorialidad tributario para el impuesto sobre la renta, referidos todos a la obtención de regalías por la explotación de licencias de software⁴¹⁷. Los pronunciamientos más relevantes de la DIAN, están circunscritos al impuesto sobre el valor agregado, particularmente en el tema de las importaciones de bienes o servicios y sobre la prestación de servicios. Veamos cuáles son estos conceptos.

En aplicación del artículo 478 del Estatuto Tributario, la DIAN considera⁴¹⁸ que los libros y revistas de carácter científico y cultural se encuentran exentos del IVA siempre y cuando dichos bienes sean calificados previamente por el Gobierno Nacional. Cuando esos libros

⁴¹⁶ Es importante distinguir entre Conceptos publicados y aquellos que no lo son, puesto que solamente los primeros tienen una eficacia real y están sujetos al control de lo contenciosos administrativo.

⁴¹⁷ Según la DIAN, en un concepto cuyo análisis tuvimos oportunidad de abordar en párrafos pasados, constituye un ingreso gravado de fuente nacional las sumas pagadas a favor de una persona extranjera sin residencia ni domicilio en el país como contraprestación por sus actividades de reproducción, distribución, divulgación de un soporte lógico (software) desarrolladas directamente en el país, o desarrolladas indirectamente en Colombia a través de un tercero autorizado por ella para realizar tal actividad. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 43859 de 1997 mayo 26 DIAN

⁴¹⁸ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 43071 de mayo 5 de 1999.

se publiquen en Internet o Intranet, para ser leídos por el usuario con posibilidad de imprimirlo en papel por él mismo, éstos poseen la calidad de bienes exentos, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales, es decir, que sean de carácter científico o tecnológico.

La doctrina extranjera ha establecido⁴¹⁹ que la entrega digital de publicaciones y otros bienes debe considerarse como una prestación de servicios, gravada en los términos que cada legislación señale. El concepto de la DIAN citado resulta útil al comercio electrónico en materia de publicaciones digitales para Colombia, en la medida que mantiene el beneficio fiscal para las publicaciones científicas sean que éstas se realicen por medios físicos o digitales. Lo anterior significa que independientemente de que una publicación recibida por un usuario se considere venta o entrega de un bien o prestación de un servicio, su naturaleza científica o tecnológica será el elemento determinante de la validez de la exención.

Consideramos más adecuado que se establezca primero que se trata de una prestación de servicios, armonizando nuestra doctrina nacional administrativa con la doctrina mundial. No obstante dicha adecuación a un punto de vista uniforme, mientras se realiza, no será un obstáculo para el incentivo al desarrollo cultural, científico y tecnológico del país.

Respecto de un tema más reciente, la DIAN ha manifestado⁴²⁰ que el diseño de páginas web para terceros está gravado con el impuesto sobre las ventas, y por consiguiente deben observarse las provisiones legales mencionadas. En este concepto la DIAN equipara el diseño de páginas web a la prestación de un servicio, lo cual es un razonamiento acertado.

Sin embargo, para que el concepto mantenga su vigencia a nivel internacional, es necesario hacer una precisión que la DIAN omitió (pero que no negó). En primer lugar, que cuando la provisión de ese servicio sea gratuito, no habrá lugar a gravarlo con IVA. La afirmación anterior se basa en que en Colombia, únicamente la venta de bienes corporales muebles a título gratuito está gravada con este impuesto. La prestación de servicios requiere, como elemento objetivo del hecho generador, que la operación sea a título oneroso, de tal manera que si falta este aspecto, no se causará el tributo y la operación se considerará excluida del impuesto.

Finalmente queremos centrar nuestra atención en un reciente Concepto de la DIAN que no solo desconoce las disposiciones tributarias en materia del impuesto sobre la venta, particularmente el tema que nos ocupa, sino que también desconoce las normas más elementales sobre lógica.

⁴¹⁹ Ver supra V.4

⁴²⁰ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 29535 de abril 11 de 2001

El concepto 001933 de enero 15 de 2002, responde a la pregunta formulada por un contribuyente ¿Se encuentra gravado con el impuesto sobre las Ventas el envío por correo electrónico de un periódico desde Estados Unidos?

El Concepto de la DIAN parte de una premisa falsa: Da a entender (a pesar de que más adelante se contradice) que la regla general en materia de prestación de servicios es *“que los servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios ubicados en territorio nacional se entienden prestados en Colombia y por lo tanto causan el impuesto sobre las ventas”*.

Acto seguido, la Administración, continúa su razonamiento así:

“Ahora bien, al referirnos a los servicios gravados, el párrafo tercero del Estatuto Tributario establece la regla general de la localización del servicio en la sede del prestador, tratándose del servicio como las licencias y autorizaciones para el uso y explotación a cualquier título de bienes incorporales o intangibles, también los considera prestados en Colombia aun que se ejecuten desde el exterior.

De lo anterior se colige que los servicios de envío por medios electrónicos e un periódico, desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional se entienden prestados en Colombia y por lo tanto causan el impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, el pago al exterior efectuado a favor de una sociedad extranjera como contraprestación por la suscripción en dicho periódico electrónico, se encuentra sometido a retención en la fuente al 100% del impuesto sobre las ventas”.

Con base en lo que vimos en la Sección 3.6.1 del presente Capítulo, se destaca que este razonamiento es un absurdo, ni siquiera sigue una secuencia lógica: 1.) parte de una regla general, que no lo es; 2.) pretende confirmarla con la cita de la regla general real, que por lo mismo la contradice al ser la primera una excepción a ésta; 3.) se refiere a la suscripción a un periódico como una licencia de explotación o uso de un intangible y 4.) aplica la excepción del numeral 3.a) del párrafo tercero del Estatuto a la prestación de un servicio que no tiene ninguna relación con el licenciamiento de bienes incorporales.

Este concepto demuestra un total descuido en el estudio jurídico tributario de las nuevas figuras y mecanismos que han surgido con ocasión del comercio electrónico.

La pregunta que se le formuló a la DIAN debía contestarse partiendo de la coexistencia de dos servicios. Por un parte tenemos el servicio de correo electrónico, que es el medio a través del cual se suministra un bien en forma digital. Ese servicio es un servicio de telecomunicaciones⁴²¹, sujeto a IVA según el principio del gravamen en destino, siempre y cuando su prestación sea a título oneroso.

Por otro lado, tenemos un bien, en principio tangible, que se suministra en forma digital. La operación en este caso no es una entrega de bienes sino la prestación de un servicio

⁴²¹ Ver supra V.4.

al cual el usuario ha accedido mediante suscripción. Este servicio no es un licenciamiento o autorización de uso de un intangible. Podría considerarse como tal, si el usuario utilizara el periódico que recibe por vía digital para imprimirlo y venderlo a terceros, o para incorporarlo a una de sus publicaciones dándole un valor agregado a la mismas. En este caso si se estaría explotando un bien intangible y por consiguiente tendría que reconocerle una regalía al autor de la publicación o de los derechos patrimoniales de la publicación, que puede ser o no serlo la empresa que le envía la publicación.

De lo contrario, no estamos ante un licenciamiento sino ante una prestación de servicios en su sentido más simple. En este caso debe aplicarse la regla general consagrada en el inciso primero del párrafo tercero del Estatuto, aplicada indebidamente por la Administración en este concepto, que establece el gravamen en origen.

La consecuencia de este razonamiento, que es el adecuado, conduce a una conclusión opuesta a la de la DIAN pero jurídicamente correcta: primero, que no se confunde el medio en el cual se suministra un bien o se presta un servicio, que es un servicio en sí mismo considerado, con el bien o el servicio suministrado o prestado. Segundo, que la prestación de un servicio desde el exterior a favor de usuarios ubicados en territorio nacional, se reputan prestados en la sede del prestador y por consiguiente no causan el impuesto sobre las ventas. Tercero, y a manera de conclusión, el pago al exterior efectuado a favor de una sociedad extranjera como contraprestación por la suscripción de un periódico electrónico, no se encuentra sometido a retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas.

Del análisis de los conceptos de la DIAN, podemos señalar que la doctrina administrativa no le ha dedicado el tiempo necesario al estudio de las implicaciones jurídicas que el comercio electrónico proyecta en el Derecho en general y en el Derecho tributario en particular. Desafortunadamente sus pronunciamientos no están documentados y no consultan el desarrollo doctrinal que a nivel internacional y de derecho comparado le ha merecido a este incidente tema de la economía virtual.

El resultado de esta falencia es evidente: conceptos confusos, distanciamiento de la normativa tributaria nacional de la internacional y sometimiento del contribuyente a obligaciones tributarias que no tendría por qué cumplir.

La única solución posible, que debe ser implementada con prontitud, es fomentar el estudio de los funcionarios de la DIAN en materia de comercio electrónico para dotarlos con las herramientas que hoy en día son necesarias, para ejercer sus funciones de manera justa, como se los ordena no solo su naturaleza de servidores públicos, sino el Estatuto Tributario cuando señala:

“Artículo 683. Espíritu de Justicia. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.”

4.4.6.3. La Doctrina Nacional Tributaria

La doctrina jurídica colombiana en materia tributaria reconoce la importancia del principio de neutralidad que debe guiar la juridización del comercio electrónico⁴²².

Muchos son los interrogantes que la doctrina se formula, si bien las posibles respuestas para estos interrogantes no son tan numerosos. De los trabajos nacionales que hemos encontrado queremos destacar dos de ellos únicamente, los que en nuestra opinión proporcionan el mayor aporte al desarrollo del Derecho tributario frente al comercio electrónico en nuestro país.⁴²³

A nivel de principios, la conferencia de Mauricio Plazas⁴²⁴ sirve de punto de partida a muchas de las propuestas que formulamos a lo largo de estas páginas, particularmente en la incorporación a la legislación colombiana del criterio del establecimiento permanente. Si bien nosotros consideramos que es preciso matizar los elementos de éste para que se adecuen al comercio electrónico, concurrimos con el autor en que su inclusión en nuestro sistema jurídico debe ser prudente, fruto de un estudio previo muy detallado.

En este documento también se reconoce lo que debería ser un hecho notorio, que la regulación de muchas reglas jurídicas no pueden establecerse de manera aislada por cada país, sino que se requiere de la cooperación acuerdos internacionales sobre la materia.

⁴²² PLAZAS, Mauricio A. Aspectos Internacionales de la Tributación sobre el Comercio Electrónico. Versión escrita de la conferencia dictada en la Escuela Nacional de Impuestos de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, diciembre de 1999; BUITRAGO DÍAZ, Esperanza. Comercio Electrónico y Tributación. En: Revista ICDT Número 50. Bogotá, 2000; OBANDO MÁRQUEZ, José M. Aspectos Impositivos de la Ley del comercio electrónico en Colombia. En: Revista ICDT, Número 50. Bogotá, 2000. GODOY, Juan P....Ob Cit. Pág. 345.

⁴²³ Descartamos el estudio de documentos como la ponencia de la IFA de Godoy o el artículo de Buitrago. El primero por cuanto se limita a una crítica del sistema tributario nacional, pero no analiza ni los aspectos sustanciales de las normas, ni parte de la problemática existente y mucho menos formula nuevos interrogantes o respuestas a los anteriores. El segundo trabajo si plantea varios de los interrogantes que se discuten a nivel internacional e incluso nos presenta una síntesis de algunos puntos de vista en materia aduanera, muchos de los cuales también hemos formulado aquí al tiempo que hemos pretendido dar una posible solución. Sin embargo, la autora no plantea soluciones a los problemas jurídicos que formula, lo que en cierta forma limita su análisis.

⁴²⁴ PLAZAS, Mauricio A. Aspectos Internacionales de la Tributación sobre el Comercio Electrónico. Versión escrita de la conferencia dictada en la Escuela Nacional de Impuestos de la Administración Distrital de Impuestos y Aduanas Nacionales, diciembre de 1999. Pág. 5

No en vano propone Plazas, a manera de hipótesis, que nos tenemos que ir preparando para lo que él denomina “ley uniforme de tributación del comercio electrónico”⁴²⁵, con el fin de evitar y solucionar problemas sobre doble tributación y apatridia tributación⁴²⁶.

Las modificaciones deben hacerse de manera coordinada, y la doctrina ya no es suficiente para contextualizar las normas vigentes, porque la doctrina no es igual a la ley, y esa posibilidad de interpretar se traduce en inseguridad jurídica⁴²⁷, la cual conduce a un estancamiento del comercio electrónico en nuestro país, con las consecuencias nocivas que hemos señalados atrás.

Los planteamientos de Plazas son interesantes, y vale la pena destacar algunos de ellos:

- Debe responderse a la pregunta de a qué país le corresponde el impuesto sobre la renta por esa utilidad generada por la utilización electrónica, la única posible respuesta eficaz, es al país del establecimiento permanente.
- La regla del establecimiento permanente no soluciona por si solo el problema, porque mientras haya refugios fiscales y mientras exista la posibilidad de diseminar la renta por el originador en cualquier país, pues sencillamente el tema la solución no puede aplicarse.
- Debe pensarse en los servicios que se prestan de manera fugaz en Colombia, sostener que estos servicios dan lugar a impuesto sobre la renta en Colombia va en contravía de las tendencias internacionales sobre el establecimiento permanente.

Al igual que Plazas, somos más optimistas en el tema del IVA, por cuanto la adaptación de las normas existentes es más sencilla. Sin embargo, la imposición en destino, no es, a nuestro parecer⁴²⁸, la regla general en Colombia, que parte de la imposición en origen y solo excepcionalmente para algunos servicios permite, aunque extrañamente, la imposición en destino.

El segundo estudio al que queremos referirnos es al artículo de Obando⁴²⁹ en el cual se analiza el artículo 24 desde el punto de vista del comercio electrónico y se formulan algunas soluciones puntuales a los interrogantes que plantea.

⁴²⁵ *Ibidem*. Pág. 2

⁴²⁶ *Ibidem*.

⁴²⁷ *Ibidem*. Pág. 7

⁴²⁸ Plazas señala que Colombia ha acogido el principio de imposición en destino o en el lugar del consumo, lo cual es una afirmación demasiado optimista aún, por las razones que señalamos en este Capítulo. PLAZAS Mauricio....Conferencia.....Ob. Cit. Pág. 9 - 11.

⁴²⁹ OBANDO MÁRQUEZ, José M. Aspectos Impositivos de la Ley del comercio electrónico en Colombia. En: Revista ICDT, Número 50. Bogotá, 2000.

En este artículo el autor distingue entre comercio electrónico directo e indirecto⁴³⁰, como punto de partida para su análisis. Dice el autor, para el impuesto sobre la renta:

“Hecho imponible es la percepción de rentas por contribuyentes del impuesto sobre la renta como contraprestación por el suministro o compraventa de bienes tangibles a través del comercio electrónico.

La ubicación espacial del hecho imponible se asocia con las calidades de nacionalidad, domicilio y residencia del contribuyente.

Para el comercio electrónico internacional indirecto, la fuente del ingreso se determina con base en el lugar de ubicación del bien tangible”.

De manera análoga hace esta enunciación para el impuesto sobre el valor agregado:

“Hecho imponible es el consumo de renta a través de la compraventa o importación de bienes corporales muebles pedidos a través del comercio electrónico indirecto.

La ubicación territorial del hecho gravado concierne al lugar donde se da la enajenación...del bien gravado, así como la introducción al país por los lugares habilitados de mercancías gravadas de origen extranjero.”

En el comercio electrónico indirecto, para el impuesto sobre la renta, la posición del autor es correcta, en la medida que está describiendo el hecho generador. Sin embargo, respecto del elemento espacial no dice nada, simplemente lo enuncia pero no escoge ninguno de estos criterios sobre el particular.

En el IVA la situación es similar, lo que ocurre es que no puede decirse que el lugar donde se realiza la operación es el lugar donde se enajena el bien o donde se presta el servicio porque en estos casos no se está diciendo nada. Ambas afirmaciones permiten varias interpretaciones. Afortunadamente en el comercio electrónico indirecto no se presentan los mayores problemas, porque existiendo un elemento tangible y modelos operacionales similares (compras por correo, por teléfono, etc), lo que debe hacerse es aplicar las reglas existentes a los supuestos del comercio electrónico. La razón es muy sencilla, en este caso no hay una mutación de la naturaleza de bien o servicio del objeto de la operación, si se utilizan las reglas adecuadamente, incluyendo los avances en software sobre programas masivos y programas individuales o a la medida, en principio no habrá mayores inconvenientes.

En cuanto al comercio electrónico directo, el autor analiza las posibles implicaciones del artículo 24, en el caso del impuesto sobre la renta, y del artículo 420, en el caso del IVA, para resaltar algunas reglas⁴³¹. El inconveniente que encontramos en este artículo radica

⁴³⁰ Como vimos atrás, el comercio electrónico directo es que en el que el bien o servicio se suministra en línea, a diferencia del indirecto donde el pedido es electrónico pero el bien es tangible.

⁴³¹ Ob Cit. Pág. 120 - 124.

en que se analizan aspectos muy puntuales de la tributación a nivel de casos concretos, muy bien fundamentados, pero no se establecen reglas generales o parámetros generales con un soporte teórico de igual importancia, por el contrario, se hacen simples estimaciones de lo que puede ser los posibles tratamientos, sin arriesgarse a escoger alguno de ellos.

Dentro de este contexto una afirmación interesante que encontramos en el artículo es la siguiente:

“Cabe observar que en el comercio electrónico signado por su impersonalidad, velocidad y ubicuidad, es difícil señalar un establecimiento permanente como lugar fijo de negocios constitutivo de la fuente de ingresos gravados, por lo que pensamos hipotéticamente en otra alternativa que pueda permitir ubicar el hecho gravado con el impuesto sobre la renta en las operaciones electrónicas internacionales, teniendo en cuenta la **residencia del usuario adquirente o destinatario** del servicio o intangible que pague directa o indirectamente por su uso o explotación en el país.

Se generaliza así el mismo principio aplicable en el impuesto sobre las ventas para determinar la ubicación territorial del hecho gravado, esto es, la tesis consistente en que la operación se debe gravar en el lugar del consumo oneroso del bien o del servicio.”

La ubicación de la residencia del consumidor es interesante como criterio para el impuesto sobre la renta y podría utilizarse siempre y cuando sea de manera auxiliar al criterio del establecimiento permanente, por todas las razones que expusimos en la Sección 4 del presente Capítulo.

Es cierto, como anota el autor, que es difícil aplicar el criterio del establecimiento permanente, pero también es cierto que de los criterios de vinculación es el más adecuado para la tributación del comercio electrónico y supera en importancia y viabilidad al criterio de la residencia.

La referencia al pago del bien o servicio como elemento para identificar al sujeto requiere de cooperación internacional, puesto que la información sobre la transacción, de carácter reservado, requiere ser revelada a la autoridad competente previa una autorización judicial (en el caso de Colombia previo un requerimiento de la Administración a la entidad bancaria). Además, como ya advertimos atrás, el tema del pago poco a poco se está convirtiendo en un mecanismo que no permite la identificación de la partes en la transacción (p. Ej. Dinero digital auténtico), lo que debe tomarse en cuenta al momento de establecer una norma que requiera de esta información, porque muy seguramente la norma en sí será obsoleta en muy poco tiempo.

En lo que atañe al impuesto sobre el valor agregado, parece ser que toda la doctrina nacional, inclusive nosotros, aboga por la imposición en el destino o en el lugar de consumo como regla general para este tributo. Pero para ello se requiere de una modificación de la ley existente y se redefine el lugar de consumo atándolo ahí si a la residencia del consumidor y no al lugar donde se aproveche el bien.

Estos son los avances más importantes que en Colombia se han realizado en materia de comercio electrónico a nivel, legal, jurisprudencial y doctrinal. Es claro que aún falta mucho camino por recorrer y estamos atrasados en comparación con muchos otros países del mundo. No podemos dilatar más el estudio de todas las implicaciones que el comercio electrónico tiene en el Derecho tributario nacional. Es imperativo que éste se aborde desde todos los sectores que actúan en este medio con el rigor y meticulosidad que su importancia requiere y sin perder de vista, bajo ningún motivo, que estamos frente a un tema global y que por lo tanto la solución debe ser global o por lo menos, acorde con los lineamientos internacionales mayormente aceptados sobre la materia.

Confiamos en que este trabajo le sirva a quienes aborden el estudio de estos temas – abogados, estudiantes, profesores, etc. – y sea un escalón más en el desarrollo de la ciencia jurídico - tributaria.

Con lo que ha visto a lo largo de estas páginas, el lector podrá extraer sus propias conclusiones, o, si se nos concede una última gracia, el lector habrá culminado este trabajo con una gran cantidad de interrogantes y sobre todo motivado para buscar las respuestas a los mismos, así ello implique una investigación larga y profunda que eventualmente demuestre que nuestras apreciaciones no eran acertadas, o que las confirmen.

Por lo pronto, a continuación se encuentran las Conclusiones y Recomendaciones que estimamos pertinentes, resultado de una investigación seria, documentada y personalísima, que en ningún momento pueden considerarse como la última palabra escrita sobre un tema nuevo, cuyos alcances jurídicos se escapan al tiempo y al espacio que hemos destinado para exponer nuestros puntos de vista.

VI. Conclusiones y Recomendaciones

1. Conclusiones

- Globalizar mercados ha sido el factor de los avances científicos y tecnológicos que abrió un campo de oportunidades del cual las naciones desarrolladas y en proceso de desarrollo pueden aprovecharse. Los recursos dentro de este medio planetario habilita sobrepasar fronteras y por ende el ámbito de la nacionalidad, estructurada durante los siglos XIX y XX.

Lo anterior ha lanzado a las civilizaciones a un proceso de transición que a nivel normativo significa pervivencia y adaptación jurídica, económica y fiscal, al tiempo que un avance cada día mayor de una normatividad para sortear las nuevas situaciones en los sectores públicos y privados de las naciones. La interdependencia mundial creada con la tecnología generó un nuevo esquema: el de las concertaciones, convirtiéndolo en una necesidad.

Es así como el comercio electrónico se presenta como un factor de desarrollo económico y como fuente de ingresos no solo para los miembros de un Estado sino especialmente para el Estado mismo. Esa concertación gira entorno a los diferentes elementos y efectos del comercio electrónico, cuya esencia es precisamente la realización de operaciones mercantiles a través del Internet y en el que concurren tres factores que juegan un papel determinante en las relaciones comerciales electrónicas: **la anonimidad, la seguridad** y el **dinero digital**. Adicionalmente, se requiere una concertación internacional respecto de las definiciones sustanciales de naturaleza jurídica, puesto que la simple adaptación aislada de las figuras jurídicas no tienen el alcance que se requiere en el mundo virtual. Hasta el momento Colombia sólo ha desarrollado a nivel legal el factor seguridad, y ello con algunas imprecisiones, a través de la Ley 527 de 1999, atrasándose en el estudio de las implicaciones que el comercio electrónico tiene en el mundo jurídico, particularmente en el Derecho tributario.

- Los ingresos tributarios, principal fuente de financiación de una Nación, constituyen una prioridad para todos los Estados del mundo y en los nuevos escenarios la respuesta a los interrogantes *qué gravar, cómo gravar y dónde gravar*, resultan indispensables para aprovechar la potencialidad económica del Internet a nivel comercial – comercio electrónico – que es hoy por hoy, una realidad billonaria.

Por eso se motiva que el más importante de estos interrogantes es precisamente el *dónde gravar*, ya que de allí se define, primero, el Estado que estará legitimado para percibir los ingresos derivados de las relaciones jurídico-comerciales electrónicas y segundo, el juez que conocerá del caso si se presenta conflicto entre acreedor y deudor la obligación tributaria.

Dentro de los diversos principios que orientan al Derecho tributario encontramos al principio de territorialidad tributario, de cuya aplicación encontramos la respuesta a la pregunta “dónde gravar”. Este principio se aplica concretamente en uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial, que además es la columna vertebral del Derecho tributario: el hecho generador. Alude, desde su óptica general, al ámbito de aplicación de la ley tributaria y desde su óptica especial, a la extensión del poder tributario y no debe confundirse con los criterios de vinculación de la obligación tributaria ni contraponerse al principio de la renta mundial.

La comprensión del hecho generador resulta fundamental para el principio de territorialidad tributario, en la medida que es el concepto que busca abarcar la idea del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, del cual se origina un efecto jurídico, junto al concepto de hecho imponible, de allí que se hable de un hecho que genera la obligación tributaria - hecho generador -. Por esta razón planteamos su definición como el presupuesto normativo tributario abstracto, indicativo de capacidad económica, por el cual surge la obligación tributaria de pago, es decir, la norma jurídica que da lugar a la imposición.

La legitimación del Estado para recaudar un tributo exige que el presupuesto legal que condiciona su nacimiento ocurra *completamente*, es decir, que se cumplan todos los elementos que lo conforman: objetivos, subjetivos, temporales y espaciales. Esa verificación del hecho generador no solo debe cumplir todas las exigencias de las norma, sino que además debe verificarse en su territorio. La forma como un hecho generador se liga a un territorio y por consiguiente a un sujeto activo, es por medio de los criterios de vinculación, que determinan la extensión de la ley tributaria y que son definidos e implementados por cada Estado en ejercicio de su poder tributario, que es territorial.

El poder tributario es una facultad o posibilidad en cabeza de determinados órganos del Estado a través de la cual pueden, mediante la Ley, establecer tributos como medio de financiación de sus actividades, y cuyo ejercicio está limitado al territorio sobre el que dicho Estado es soberano. Si el ámbito de aplicación de las normas tributarias, en especial el hecho generador, está constituido, en principio, por el territorio que conforma al Estado que expide la norma, se muestra que el comercio electrónico ha motivado una reevaluación de los esquemas tradicionales de imposición.

De las tres tendencias planteados para el comercio electrónico, estimamos que la más adecuada es la que propugna por la adaptación de las normas existentes al comercio electrónico, incluso a través de procesos innovativos y con referencia a los dos impuestos más importantes: el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor agregado. Su característica de ser la fuente principal de ingresos tributarios de un Estado, sumado a que son, por regla general, impuestos de carácter nacional, justifica que nuestro análisis se haya centrado en ellos.

Tanto en el impuesto sobre la renta como en el impuesto sobre el valor agregado, cada Estado, en ejercicio de su poder tributario, es libre para definir y regular los hechos generadores y sus elementos integrantes, de los cuales deriva un ingreso. Los criterios de vinculación que cada Estado establece para ello son muy variados, aunque se destacan cuatro criterios: la residencia, el domicilio, la nacionalidad y la fuente.

- Respecto del impuesto sobre la renta, los Estados usualmente combinan dos o tres de estos criterios con preponderancia de uno de ellos, usualmente la residencia, la cual está atada al principio de la renta mundial. Actualmente, el criterio del establecimiento permanente es utilizado de forma subsidiaria por los Estados (a excepción de España) para gravar con mayor eficiencia y justicia a los no residentes que ejercen una actividad económica en un territorio. El desarrollo legislativo y doctrinal de este criterio tiene como punto de referencia a los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU. Reconocemos que para el impuesto sobre la renta este último criterio va a tener una marcada trascendencia para el mundo virtual y poco a poco se está transformando en un polo jurídico para resolver los problemas tributarios en el campo electrónico.

De los criterios de atribución o conexión existentes, los que más se perfilan para ser modificados o adaptados al comercio electrónico son el de la nacionalidad y el del establecimiento permanente por sobre los criterios de la residencia y de la fuente, en la medida que estos últimos dependen estrechamente de una presencia física de una persona, natural o jurídica en un territorio. Lo cual no significa que los criterios de la residencia y de la fuente deban eliminarse sino por el contrario, deben usarse para perfeccionar y delimitar en el comercio electrónico los dos criterios principales – establecimiento permanente y nacionalidad –.

En nuestro concepto, el criterio del establecimiento permanente será el criterio que predominará en el comercio electrónico, en la medida que sus cuatro elementos constitutivos se adapten a las exigencias que las operaciones virtuales requieren:

1. El *elemento de la existencia de una instalación de negocios* deberá adecuarse para contemplar como establecimiento de negocios a un servidor – cuando es de propiedad de quien obtiene la renta o tiene la disposición sobre parte de él –, o a una página web – si está asociada a una dirección IP y los archivos del sitio web estén almacenados en el servidor que proporciona el enlace.
2. El *elemento de la fijeza de la instalación de negocios* deberá adaptarse incluyendo en la definición dos criterios, uno cuantitativo y uno cualitativo, que sirvan de puntos de conexión objetivos entre la operación y el lugar, en términos de espacio y de tiempo.

3. El tercer elemento, *el ejercicio de las actividades de la empresa a través de dicha instalación*, será válido en la medida en que se acepte que un equipo automatizado puede dar lugar a un establecimiento permanente, siempre y cuando esté respaldado con personal de la empresa, condición que se cumple con la existencia de una persona que supervise sus funciones y su funcionamiento.
 4. El cuarto y último elemento, *la exclusión de una actividad preparatoria o auxiliar*, no requiere de una adaptación especial, simplemente debe acoger los cambios de los tres elementos anteriores y aprovechar el desarrollo teórico elaborado por la OCDE, por la ONU y por el derecho comparado alrededor de las Convenciones Modelo para evitar la doble tributación.
- Respecto del impuesto sobre el valor agregado, la determinación de la extensión de la ley tributaria en el Impuesto es uniforme en todos los países, aplicando el criterio de la fuente para las operaciones gravadas con este tributo. Las diferencias entre las diversas legislaciones se originan en las definiciones del lugar donde ciertas operaciones se entienden realizadas, por una parte, y por la otra, en que algunos países gravan la operación en el origen de la entrega o prestación de servicios mientras que otros países gravan la operación en el destino, es decir, en el lugar donde se encuentra el consumidor.

Para efecto del impuesto sobre el valor agregado por operaciones realizadas a través de la red, debe partirse de la diferencia entre comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto.

En el comercio electrónico indirecto el bien o servicio es tangible, por lo que su tratamiento impositivo debe ser el mismo que el que se aplica para las compras por teléfono, pedidos por correo, etc., en atención al principio de neutralidad. Los escenarios nuevos se plantean primordialmente alrededor del comercio electrónico directo, donde todos los elementos de la operación son intangibles. En estos escenarios los dos puntos principales giran en torno a determinar, primero, si una operación es una venta o una prestación de servicios y segundo, el lugar donde se entrega el bien o se presta el servicio.

Aunque la regla general en materia de comercio electrónico directo es que toda operación digital es una prestación de servicios, en tratándose de bienes protegidos por copyright (sistema del common law) o derechos de propiedad intelectual (sistema continental), será preciso determinar qué derechos se están transfiriendo con el bien para establecer si se trata de una venta o entrega de un bien o una prestación de servicios.

En lo que atañe al lugar donde se realiza la operación, debe establecerse como regla general el gravamen en el destino, es decir, el gravamen en el lugar de consumo, entendiendo por éste último, el lugar donde tenga su residencia, sede administrativa o establecimiento permanente el consumidor, según el caso. Con

este esquema, en el cual se le asignará mayor importancia al establecimiento fijo del proveedor sobre el lugar donde tiene su asiento principal, en aquellos casos en los cuales la regla del gravamen en consumo no sea aplicable, la homogeneidad de esta posición sumada a la uniformidad de criterios, permitirá la conformación de reglas claras, debidamente sustentadas para gravar con IVA las operaciones del comercio electrónico.

- Se muestra que dado que la identificación de las partes de una operación gravada, tanto para el impuesto sobre la renta como para el impuesto sobre el valor agregado, es clave para las administraciones fiscales de los Estados, debe adoptarse una práctica comercial fomentada por los proveedores de servicios a través de Internet y por el ICANN, que busque que los consumidores se identifiquen plenamente en cuanto a quiénes son, si actúan a través de un establecimiento permanente o no, dónde residen y su estatus tributario para IVA y renta en el país donde residen o donde tengan el establecimiento permanente.

Para lograr esto, la colaboración de las entidades de certificación resulta propicia, en la medida en que están en la posición de obtener esta información. La vinculación de una entidad o persona a una entidad de certificación debe condicionarse al suministro de datos personales, **de carácter reservado**, entre los cuales debe estar la información indicada atrás. Como lo hemos sustentado, si se atiende nuestra sugerencia de compartir estas bases de datos a nivel mundial, el sistema de control de información para efectos tributarios de las operaciones de comercio electrónico estaría a la mano de cualquier administración fiscal que cumpla con el procedimiento para acceder a dicha información. De esta forma el proveedor de un bien o servicio por Internet, con la llave pública del consumidor (o viceversa si el proveedor hace una oferta) tendrá acceso a los datos fiscalmente relevantes y por consiguiente sabrá con quién está tratando y más importante aún, su estatus tributario en relación con un país determinado.

- En todo caso, cualquier solución que se implemente tiene una condición ineludible: **que sea uniforme y generalizada**, es decir, que sea aceptada por el mayor número de Estados posibles por medio de un acuerdo internacional multilateral, e incorporado a la ley interna en un plazo prudencial, que consideramos no debe exceder de un año. Solo así se logrará diseñar una regulación tributaria sobre el comercio electrónico, que sea justa, neutral, que consulte la capacidad contributiva de los contribuyentes y evite al máximo fenómenos perniciosos como la doble tributación, la elusión y la evasión fiscal.

2. Recomendaciones

Aunque hemos sustentado varias recomendaciones a lo largo de nuestro trabajo, queremos destacar como sugerencias al Congreso de la República, al Gobierno Nacional y a la Administración fiscal, las siguientes:

2.1. Al Congreso Nacional

- Es preciso crear un capítulo preliminar dentro del Estatuto Tributario en el que se plasmen los conceptos de los principales elementos de la obligación tributaria, particularmente el concepto y elementos del hecho generador y los conceptos que se enmarcan bajo el título de subjetividad pasiva tributaria – contribuyente, sustituto y responsable – .
- La legislación tributaria nacional requiere de la implementación del criterio del establecimiento permanente. Considerando que este criterio afectaría directamente al hecho generador, es necesario que su definición y delimitación parta de una Ley que lo integre al Estatuto Tributario. La incorporación de este criterio a la legislación nacional no debe ser improvisada sino que debe tener como punto de referencia los comentarios de la OCDE y la jurisprudencia y doctrina de aquellos países que lo han implementado, es decir, aprovechar la experiencia de otros Estados frente a esta figura jurídica para extraer los puntos más favorables y evitar cometer los errores que tuvieron que superar otras legislaciones cuando utilizaron por primera vez este criterio. Una vez se realice este estudio, su adecuación a las necesidades de nuestro país es requisito indispensable para que o se convierta en un elemento caótico en las relaciones tributarias nacionales e internacionales.

Solamente después de haber implementado la figura del establecimiento permanente en su diseño para el mercado tradicional, se podrá establecer la adaptación necesaria del concepto para el comercio electrónico a nivel legal.

- En aras a lograr una integración y homogeneidad de conceptos, debe adicionarse un artículo al Libro Primero del Estatuto Tributario, artículo que deberá ser el primero de los que componen este libro, en el que se diga expresamente cuál es el hecho generador del impuesto sobre la renta. Si bien es cierto que la jurisprudencia y la doctrina han escrito miles de páginas para definir y describir este hecho generador, su consagración en una disposición legal es muy importante y servirá de guía y límite a las interpretaciones y de base para una justa tributación.
- Una clasificación de ingresos en categorías, cada una de la cuales cuenta con deducciones y descuentos especiales atendiendo a su naturaleza, sin perjuicio de las reglas generales, dota al impuesto sobre la renta de mayor justicia y equidad. El Congreso debe modificar el Estatuto Tributario para que consagre estas categorías, las deducciones especiales correspondientes y reconozca otros factores sociales, entre ellos la familia. Para ello sugerimos tomar como punto de referencia la legislación española y la legislación francesa, cuyo desarrollo en esta materia ha sido muy favorable y cuenta con normas muy completas y estrictas.

- El artículo 24 del Estatuto Tributario debe adecuarse a los principios y avances internacionales:
 - La expresión “desarrollados dentro del país” empleada en materia de prestación de servicios debe sustituirse por una fórmula en la cual se grave el servicio en el país donde se presta el servicio, prefiriendo el lugar donde resida el consumidor a aquel donde se aproveche el bien.
 - Los numerales correspondientes del artículo 24, 408 y 420 del Estatuto Tributario que aluden a bienes protegidos por las normas de derechos de autor, deben modificarse para que abarquen todos los conceptos que generan regalías derivados de bienes protegidos por las disposiciones relativas a la propiedad intelectual.
 - La referencia especial a la consultorías requiere de una definición expresa de este término que clarifique su contenido hasta ahora incierto y que facilite la elusión fiscal.

- El Congreso debe abstenerse de elaborar ficciones legales en materia tributaria, porque conducen a una excesiva carga fiscal para el contribuyente al satisfacer el ánimo recaudatorio del Estado, respecto de unas rentas que en condiciones normales no le generarían un ingreso. Las ficciones deben ser una herramienta excepcional, encaminada a evitar distorsiones en la competencia y armonizar disposiciones que de otra forma producirían inequidades.

- El artículo 421 del Estatuto tributario debe modificarse, en el sentido expuesto a lo largo de este trabajo. Particularmente se debe redactar nuevamente la regla especial del numeral tercero del párrafo tercero de este artículo, aludiendo expresamente al principio del gravamen en destino y eliminando la ficción que ha establecido.

- Debe estudiarse la posibilidad de establecer el principio del gravamen en destino como la regla general en materia de prestación de servicios y de entrega o venta de bienes, en la medida que hasta el momento parece ser el principio que va a ser implementado a nivel mundial como condición para la imposición al comercio electrónico.

- Colombia es en único Estado que grava con IVA la transferencia del dominio a título gratuito de bienes corporales muebles como hecho generador del impuesto. Debe eliminarse este aparte del ordinal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario para que el hecho generador recaiga únicamente sobre la transferencia a título oneroso de estos bienes.

- El Congreso de la República debe interpretar con autoridad el sentido de la expresión “de origen colombiano” contenida en el artículo 91 de la Ley 633 de 2000, basándose en los parámetros que se acuerden a nivel internacional sobre la atribución de rentas y los diversos elementos del mundo virtual.

- Es importante que en materia del comercio electrónico las facultades de investigación de la DIAN, que son muy amplias, se limiten por medio de la intervención del aparato jurisdiccional, de tal forma que la información que se solicite al contribuyente, que es reservada, y que éste esté en la obligación de suministrar, se adquiera previa una autorización judicial que haya valorado la razonabilidad y relación de causalidad de la misma. Esta función debe recaer en los jueces administrativos una vez se hayan reglamentado sus funciones, mientras tanto, estará a cargo de los Tribunales Administrativos.
- En Colombia, la labor de expedición de las certificaciones, se considera un servicio público cuyo control y vigilancia está a cargo de la Superintendencia de Industria y Comercio. Sin embargo, al ser el comercio electrónico un fenómeno global, es prácticamente ineludible el hecho de que muchas empresas tendrán certificados de entidades de certificación extranjeras. En ese sentido, la legislación colombiana ya presenta un error craso, puesto que contraría el modelo que ofrece la Sociedad de Internet, que busca sujetar a todas las entidades de certificación a uno o varios organismos superiores de carácter internacional. Es preciso que no se requiera de estos formalismos sino que toda certificación proveniente de una entidad de este tipo tenga validez en cualquier país del mundo, automáticamente, facilitando así la labor investigativa de las Administraciones fiscales, la defensa del contribuyente y promueva la confianza global en el comercio electrónico y en sus actores.

Este requerimiento por parte de la legislación nacional que sujeta las certificaciones extranjeras al "visto bueno" de la Superintendencia de Industria y Comercio para que el certificado expedido tenga validez en Colombia, es un error que el Congreso debe remediar.

2.2. Al Gobierno Nacional

- El comercio electrónico es el epicentro de una economía global de integración y cooperación, dos elementos que en la práctica solo funcionan cuando están sustentados en un acuerdo internacional debidamente aprobado por la ley de cada Estado parte. Colombia no puede seguir desarrollando su Derecho tributario y sus relaciones económicas como si estuviera solo en el mundo, en una economía perfecta, aislada de cualquier factor externo en la que pueda imponer y aplicar las reglas que bien le convengan. En consecuencia, es necesario que el Gobierno fomente la celebración de tratados para evitar la doble imposición y tratados que busquen la integración económica. En segundo lugar, es preciso que Colombia participe de la negociación que ha de girar en torno al acuerdo internacional a través del cual se fijen los parámetros generales de la tributación sobre el comercio electrónico, labor que compete directamente al Gobierno Nacional, con el debido respaldo del Congreso.

2.3. A la Administración Fiscal

- El conocimiento preciso, completo y actualizado del Derecho tributario y del Derecho internacional tributario es condición *sin e qua non* para la aplicación de las normas existentes.

Para abordar el tema del comercio electrónico se requiere conocer y manejar la dinámica del Internet, entender sus actores y su estructura eminentemente técnica. Aplicar el derecho tributario a este fenómeno informático requiere además un riguroso manejo de esta ciencia jurídica, del derecho internacional tributario y de figuras como los precios de transferencia, la doble tributación y sus mecanismos para evitarla, previo un conocimiento profundo y abierto de los principios de derecho tributario, los elementos esenciales de la obligación tributaria y los principios que rigen el procedimiento tributario.

En ese sentido, se requiere que en todo momento haya un grupo de estudio al interior de estas entidades que asista a congresos y seminarios nacionales e internacionales, cursos, etc, y que este conocimiento sea difundido al resto de la institución.

- La elaboración de conceptos debe ser con base en la ley, pero basada siempre en un enfoque que utilice las herramientas que el derecho tributario le entrega, particularmente los principios que la guían, alimentada por los avances doctrinarios y jurisprudenciales nacionales e internacionales.
- Eliminar la jerarquización de conceptos, de tal forma que éstos no se conviertan en una camisa de fuerza para los funcionarios y para el derecho tributario, que en lugar de aclarar una norma jurídica se convierten en una contingencia para la administración y el contribuyente quien ve en la Administración una entidad fiscalista e injusta en lugar de una guía, fomentando así la elusión y la evasión tributaria.
- No perder de vista, nunca, que el derecho tributario es un rama jurídica que forma parte de un cuadro mucho más amplio, que se alimenta de otras ramas jurídicas sin perder por esto su autonomía. Sus decisiones y el ejercicio de sus facultades de investigación y fiscalización deben reconocer la realidad jurídica y económica que rodea a un hecho imponible, sin pretender someterla a formalismos bajo la bandera de una falsa autonomía, que desfiguran la justicia y equidad de la ley y del derecho tributario.

2.4. A los operadores del Derecho tributario

- El progreso de la legislación en cada Estado constituye una condición de la vida del derecho positivo, que debe ser, como señala Fiore⁴³², la más exacta expresión de las necesidades sociales, teniendo en cuenta el estado de cultura y las circunstancias históricas en que el pueblo se encuentre en cada época.

Por consiguiente, debe formarse una mentalidad global que anule la resistencia a la evolución y flexibilización del derecho tributario y facilita de esta forma la integración. En ese contexto, es preciso que las instituciones jurídicas existentes se transformen y respondan a los nuevos fenómenos, particularmente a este gigante de la información que es el Internet y el comercio electrónico.

- La innovación de la ley y de las teorías no debe ser arbitraria, sino necesaria. El derecho tributario nacional está siendo descuidado y nos estamos atrasando en relación con muchas otras nacionales que han visto en el Internet y en el comercio electrónico un núcleo de movimiento, de cambio social, político, económico y jurídico, al cual la ciencia jurídica tributaria debe responder.

Es labor imperativa de todos lo que se dedican al estudio de esta fascinante rama jurídica, velar porque su evolución sea constante, utilizando siempre los principios que la orientan para moldearse a las exigencias que el mundo virtual le plantea.

⁴³² FIORE, Pascuale. De la irretroactividad e interpretación de las leyes. Tercera Edición. Editorial Reus S.A. Madrid, 1927.

A. BIBLIOGRAFÍA

ANCOS FRANCO, Helena. La Regulación de las Transferencias Internacionales de Datos de Carácter Personal Como Barrera al Comercio Internacional: de la Directiva 95/46 a los Acuerdos UE – Terceros Estados. En: Revista Española de Derecho Internacional.

ABELLA ZÁRATE, Jaime. Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en Materia Tributaria. Editorial LEGIS. Bogotá, 1999.

AFTALIÓN, E., GARCÍA OLANO, F y VILLANOVA, J. Introducción al Derecho. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. 1960.

ALLESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo; SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. Curso de Derecho Civil. Santiago de Chile. Editorial Nacimiento. 1939. Pág. 349-350

ARAUJO FALCAO, Amílcar. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Editorial Desalma. Buenos Aires, 1964.

ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987.

BADENI, Gregorio. Reforma Constitucional e Instituciones Políticas. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, 1997.

BAENA AGUILAR, Angel. El Domicilio Tributario en el Derecho Español. Editorial Aranzadi. Pamplona, 1995.

BENKLER, Yochai. Internet Regulation: A Case Study in the Problem of Unilateralism. En: European Journal of International Law. Vol 11 No. 1 March 2000.

BERGEL, Darío Salvador. Contratos informáticos en el derecho privado. En: Derecho Y Tecnología Informática. No. 6., marzo de 1995. Editorial TEMIS.

BODANSKY, Daniel. The Legitimacy of International Governance: A Coming Challenge for International Environmental Law. En: American Journal of International Law. V. 93, No. 3, July 1999. The American Society of International Law.

BORGES, Souto Maior. Isencoes Tributarias. Editorial Sugestoes Literarias, 1969.

BORRÁS Alegría. La Doble Imposición: Problema Jurídico Internacional. En: Estudios de Doble Imposición Internacional - Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979

BOURTOURAUULT, Pierre-Yves: International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce. France. En: Intertax, vol. 25 (1997)

BOWIE, Robert R. y FRIEDRICH, Carl J. Estudios sobre Federalismo. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires, 1958.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Ediciones Rosaristas, segunda edición, Santafé de Bogotá, 1997.

BUITRAGO DÍAZ, Esperanza. Comercio Electrónico y Tributación. En: Revista ICDT Número 50. Bogotá, 2000.

BÜLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1968.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa S.A. México, 1992.

Cartilla de Derecho de Autor en Colombia. Convenio Antipiratería para Colombia. Segunda Edición. Bogotá, 1999.

CARVALLHO, Paulo De Barros. Curso di Direito Tributario. Ed. Saraiva. Sao Paulo Brasil, 1993.

CARZOLA PRIETO, Luis María. Poder Tributario y Estado Contemporáneo. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1981.

CHARNEY, Scott & KENT, Alexander. Computer Crime. En: Emory Law Journal, V. 45 No.3, Summer 1996. University School of Law.

HUSSEY, Ward y LUBICK, Donald. Código Tributario Mundial Básico y Comentario. Proyecto Auspiciado por le Programa Internacional de Impuestos de la Universidad de Harvard. Edición 1996.

COMPILACIÓN DE AUTORES. Curso de Derecho Tributario Parte Especial. 9ª Edición. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993.

CORTÉS, Matías. Ordenamiento Tributario Español. Tomo I. Editorial Civitas, cuarta edición. Madrid, 1985.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Política Tributaria y Reforma. En: Memoria de las XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Cartagena. ICDT, Bogotá, 2001.

DAUB, Joshua Alan. A Premature Solution: Legislative Reaction to the Debate Over Internet Service Provider Liability for Copyright Infringement. En: Dickenson Law Review. The School of Law of the Pennsylvania State University. Vol 103, No. 1, Fall 1998.

DE ARESACOCHAGA, Joaquín. Planificación Fiscal Internacional. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1996.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A., decimaquinta edición. México, 1988.

DE LAMBERTERIE, Isabelle. Contratos en informática. En: Derecho y Tecnología Informática. No. 1., mayo de 1989, editorial TEMIS

DEROUIN, Philippe. El Impuesto Sobre el Valor Añadido en la C.E.E. Editorial de Derecho Financiero. París, 1981.

DUVERGER, Maurice. Hacienda Pública. Editorial Bosch, quinta edición. Barcelona, 1968.

ESPRIT Project 27028 : Electronic Commerce Legal Issues Platform "Eclip". Centre de Recherches Informatique et Droit. Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix Namur (Crid).

FALCÓN y TELLA, Ramón. Introducción al Derecho Financiero de las Comunidades Europeas. Editorial Civitas S.A. Madrid, 1988.

FAYA VISESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa S.A., segunda edición. México, 1986

FERNANDES JUNQUERA, Manuela. La Hacienda Local en un Estado Federal. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1994.

FIORE, Parcuale. De la irretroactividad e interpretación de las leyes. Tercera Edición. Editorial Reus S.A. Madrid, 1927.

FONROUGE, Giuliani. Derecho Financiero Vol. I. Editorial Depalma, tercera edición actualizada. Buenos Aires, 1983.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Derecho Financiero. Vol. II. 5ª Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993.

FORST, David L.: The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age. En: Tax Notes International, November 3rd, 1997.

FROSINI, Vittorio. Teoría de la Interpretación Jurídica. Editorial TEMIS. Bogotá, 1991.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa S.A. México, 1964.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. El Establecimiento Permanente. Editorial Tecnos. Madrid, 1996.

Germany: Digital Signatures Ordinance. En: International Legal Materials, V. XXXVII, May 1998. The American Society of International Law.

Germany: Federal Act Establishing The General Conditions for Information and Communication Services. En: International Legal Materials, V. XXXVII, May 1998. The American Society of International Law.

GNAZZO LIMA, Edison. Aspectos Generales de los Criterios de Vinculación Utilizados por los Países en Desarrollo. En: Memoria del Curso Negociación de Tratados Tributarios, México, 20 de febrero a 17 de mayo de 1978. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978.

GOLDSMITH, Jack. Unilateral Regulation of Internet: a Modest Defense. En: European Journal of International Law. Vol 11 No. 1 March 2000.

GÓMEZ MEJÍA, Fernando. La Interpretación del Derecho. Ediciones Ananké. Bogotá, 1979.

GÓMEZ SJÖBERG, Luis Miguel. La tributación Internacional – Colombia: un escenario por explorar. En: Memoria de las XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT, Bogotá, 1994

GONZÁLEZ ALONSO, Luis N. Las Obligaciones de los Estados Miembros Durante el Plazo de Transposición de las Directivas. En: Revista de Derecho Comercial Europeo. Año 3, Enero/Junio, 1998.

GONZÁLES GARCÍA, Eusebio. Interpretación de la Normas Tributarias. En: Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, 1999

GOROSITO, Alberto M. El IVA en los Negocios Internacionales. En: Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, 1995.

GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1949.

HALVEY, John K. The Virtual Marketplace. En: Emory Law Journal, V. 45 No.3, Summer 1996. University School of Law.

HINNEKENS, Luc. The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce. En: Interfax vol 26, 1998.

ICC: Recommended Code of Practice for Competition Authorities on Search and Subpoenas of Computer Records. En: International Legal Materials, V. XXXVIII, May 1999. The American Society of International Law.

IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. LXVIIIb. International problems in the field of general taxes on sales of goods and services. 1982.

IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. LXXIIa. The fiscal Residence of companies. Bruxells, 1987.

IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. LXXVIIIa. Interpretation of double taxation conventions. Florence, 1993.

IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. LXXXVIa. Taxation of Income derived from electronic commerce. San Francisco, 2001.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Compilación de Autores. La Tributación Frente a las Tendencias en la Economía Mundial. Madrid, 1993.

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Compilación de Autores. Derecho Tributario. Segunda edición actualizada. Santafé de Bogotá, 1999.

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Compilación de Autores. Teoría del Impuesto Sobre la Renta. Santafé de Bogotá, 1995.

Interim Committee of the Board of Governors of the International Monetary Fund: Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration of Principles. En: International Legal Materials, V. XXXVII, July 1998. The American Society of International Law.

Italy: Law of the Protection of Individuals and Other Persons with Respect to the Processing of Personal Data. En: International Legal Materials, V. XXXVI, No. 6, 1997. The American Society of International Law.

JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Editorial Abeledo Perrot, tercera edición. Buenos Aires, 1982.

Keeping Secrets in Cyberspace: Establishing Fourth Amendment Protection for Internet Communication. En: Harvard Law Review, V. 110, May 1992. The Harvard Law Review Association.

KLOPFENSTEIN, Dena R. Deciphering the Encryption Debate: A Constitutional Analysis of Current Regulations and a Prediction for the Future. En: Emory Law Journal, V. 48 No.2 Spring 1999. University School of Law.

LANASA III, Joseph A. Rules of Origin and The Uruguay Round's Effectiveness in Harmonizing and Regulating Them. En: American Journal of International Law, V.90 No. 4. October 1996. The American Society of International Law.

LAJUD DESENTIS, César. El comercio electrónico como mecanismo de apoyo a las exportaciones mexicanas. En: Comercio Exterior. V. 49 No. 10. Octubre de 1999.

LAPATZA FERREIRO, José Juan, CALVIJO HERNÁNDEZ, Francisco y QUERALT, Juan Martín. Curso de Derecho Tributario. 9ª Edición. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993.

LE PERA, Sergio. Cuestiones de Derecho Comercial Moderno. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1974.

LESSIG, Lawrence. The Law of the Horse: What Cyberlaw Might Teach. En: Harvard Law Review, V. 113, Dic. 1999. The Harvard Law Review Association.

LESSIG, Lawrence. Reading the Constitution in Cyberspace. En: Emory Law Journal, V. 45 No.3, Summer 1996. University School of Law.

LLANO, Rivera Abelardo. Las relaciones del derecho con la ciencia y la tecnología. En: Derecho y Tecnología Informática. No. 1., mayo de 1989, editorial TEMIS.

MACHADO, Brandao. Comentarios a la Ley Tributaria y líneas para su reforma. En: Revista da Faculdade de Direito. Universidade de Sao Paulo. Vol 87, 1992

MAGALÃES PEIXOTO, Marcelo. Cr terio temporal e espacial do IR - Pessoa física en www.tributario.com

MATONIS, Jon W. Digital Cash and Monetary Freedom. En: Internet Society Annual Conference, Honolulu, Hawaii, 1995.

MAYER, Franz C. Europe and the internet: The Old World and the New Medium. En: European Journal of International Law. Vol. 11 No. 1, March 2000.

MEHL, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Editorial BOSCH. Barcelona 1964.

MERRILL, Charles. Monogamous, Promiscuous, and Polygamous Models of Cryptographic Electronic Commerce. E.D.T.K. Rev. 107, 1995.

MICHELI, G.C. Curso de Derecho Tributario. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1975.

MONROY CABRA, Marco Gerardo. Derecho Internacional Público. Editorial TEMIS. Bogotá, 1998.

NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades. Ediciones Doctrina y Ley. Bogotá, 1996.

- NAVARRO FAURE, Amparo. El Domicilio Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid 1994.
- NIBOYET, J.P. Principios de Derecho Internacional Privado. Editorial Nacional. México, 1959.
- OBANDO MÁRQUEZ , José M. Aspectos Impositivos de la Ley del comercio electrónico en Colombia. En: Revista ICDT, Número 50. Bogotá, 2000.
- ORTIZ H., Vladimir; ARAÚJO, Carlos. Implicaciones Tecnológicas para desarrollar un modelo e-business. En: Revista Dinero. Edición Especial, Bogotá, 2000.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y GOZÁLEZ, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Tomo I y Tomo II. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1984.
- PINZÓN, Gabino. Sociedades Comerciales. Editorial TEMIS. Bogotá, 1977.
- PÉREZ RAYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario Parte General. Civitas, cuarta edición. Madrid, 1994.
- PIERRE, Jean Luc; SUBRA, Frédéric. The Internet and French Direct Taxes. Tax Planning International Review, 1997
- PITA GRANDAL, Ana María. La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1998.
- PLAZAS VEGA, Mauricio. El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Editorial TEMIS S.A., segunda Edición. Santafé de Bogotá, 1998.
- PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial TEMIS. Bogotá, 2000
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. Aspectos Internacionales de la Tributación sobre el Comercio Electrónico. Versión escrita de la conferencia dictada en la Escuela Nacional de Impuestos de la Administración Distrital de Impuestos y Aduanas Nacionales, diciembre de 1999.
- POMEROY, Scott K. Computer Bulletin Boards. En: Emory Law Journal, V. 45 No.3, Summer 1996. University School of Law.
- PRATS GARCÍA, Francisco Alfredo. El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico-Tributario Internacional de la Imposición Societaria. Editorial Tecnos. Madrid, 1996.

QUERALT, Juan Martin; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; OLLERO, Gabriel C. y LOZANO SERRANO, Carmelo. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Octava Edición. Editorial Tecnos. Madrid, 1997.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Sustantivo Tributario. Editorial Retina. Bogotá.

REIDENBERG, Joel R. Governing networks and Rule-Making in Cyberspace. En: Emory Law Journal, V. 45 No.3, Summer 1996. University School of Law.

REILLY, Marcello Bauzá. El derecho informático en Uruguay. En: Derecho Y Tecnología Informática. No. 6., marzo de 1995. Editorial TEMIS.

RODRÍGUEZ, Alexander I. All Bark no Byte: Employee E-Mail Privacy Rights in the Private Sector Workplace. En: Emory Law Journal, V. 47 No. 4, Fall 1998. University School of Law.

RODRÍGUEZ Do AMARAL, Antonio Carlos. El Iva en los Negocios Internacionales. Memoria de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Colombia, 1995.

ROSEMBUJ, Tulio. Elementos de Derecho Tributario. Editorial Promociones y Publicaciones Universitarias. Barcelona, 1988.

ROSETO, Jorge. La Fuente Territorial de la Renta. Ediciones Rosgal. Montevideo, 1995.

RUIZ RUIZ, Florentino. La Función de garantía del Cumplimiento Autónomo del Derecho Comunitario Europeo. En: Revista Española de Derecho Constitucional. No 51. Septiembre/Diciembre 1997.

RUSSO, Pascuale. La Obligación Tributaria. En: Tratado de Derecho Tributario. T. II Editorial TEMIS. Bogotá, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Vol. I. Editorial Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Editorial Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Vol. V. Editorial Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1975.

SCOTT, Michael D. Electronic Documents and Digital Signaturing: Changing the Way Business Is Conducted and Contracts are Formed. En: Seminario EL comercio Electrónico y sus Implicaciones para la Modernización y el Desarrollo. Cámara de Comercio de Bogotá. 24 y 25 de Mayo de 2000.

SIERRA MEJÍA, Hernando. El Derecho y el Revés del Impuesto: legalidad tributaria y evasión. Editorial Gráficas Medellín. Medellín, 1988.

SILVA SOARES, Carlos Delmiro. Imposto sobre servicios de qualquer natureza ou imposto de indústria e profissoes. En: www.tributario.com.

SPISSO, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993.

TORO MANRIQUE, Hernán. Sociedades Civiles y Comerciales. Editorial Nacimiento. Santiago de Chile, 1935

UCROS, Mario; DOMINGUEZ, Giovanny; VALLEJO, Fernando; ARAÚJO, Carlos. E-business, el camino para abrir nuevos mercados y retener clientes. En: Revista Dinero. Edición Especial, Bogotá, 2000.

UKMAR, Victor. Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria. En: Memorias de las XXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT, Bogotá, 2001.

VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1992.

VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1996.

VÁSQUEZ, Carlos Manuel. The Four Doctrines of Self-Executing Treaties. En: American Journal of International Law, V. 85 No. 4. Oct. 1995. The American Society of International Law.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Desalma, Buenos Aires, 1993.

WORLD TAX SERIES. Taxation in Colombia. Harvard Law School. Chicago, Illinois. 1964.

Documentos Electrónicos:

- The Emerging Digital Economy. US Department of Commerce. En: <http://www.doc.gov/ecommerce>
- GENS, Frank. IDC predictions '99: The Real Internet Emerges. En: <http://www.ideasearch.com>
- NVA Internet research. En: <http://www.nva.ir/surveys>

- Reporte de la Comisión Europea al Consejo de Europa 1998. En: http://europa.en.int/comm/dg05/soc-dial/info_soc/jobopps
- E – Commerce boom in Deutschland, GNN. En: <http://www.gnn.de>
- Proyecto de líneas directivas del Consejo Europeo sobre protección de dominios en las inforutas. En: http://www.coe.fr/data_protection
- *eMarketer eBusiness Report* en www.emarketer.com / [estats / sell_econs.html](http://www.emarketer.com/estats/sell_econs.html)
- *Towards Digital eQuality*, U.S. Government Working Group on Electronic Commerce, 2nd Annual Report, 1999 (citing Internet Software Consortium—Domain Survey <<http://www.isc.org>>).¹ Matrix Information and Directory Services, Inc. (visited Jan. 13, 2000) <http://www.mids.org>
- *Europe Surges Forward in eCommerce* (last modified Jan. 7, 2000) http://www.emarketer.com/estats/010700_euro.html (citing Forrester Research, 1999).
- *How the Internet Works*, Global Internet Project (visited March 16, 2000) <<http://www.gip.org/gip7.htm>>.
- *Self-Regulation and Privacy Online: A Report to Congress* (1999) (last modified July 1999) <<http://www.ftc.gov/os/1999/9907/privacy99.pdf>>
- *Data Protection Act 1998* (United Kingdom), §§ 60 (prosecutions and penalties) and 61 (liability of directors, etc.) <<http://wood.ccta.gov.uk/dpr/dpdoc.nsf>>; Law 675/96 *on the protection of individuals and other subjects regarding the processing of personal data* (Italy), §§ 10, 23 (2), 29 (4), 32 (1), and 39 (administrative penalties), 34 (strict liability for failure to notify, with penalties including fines and imprisonment), 35 (imprisonment for violations with intent to cause loss or for gain), *translated in* <<http://www.privacy.it/legge675encoord.html>>
- See Federal Trade Commission, *Self-Regulation and Privacy Online: A Report to Congress* (July 1999), at 4 & n.37 <<http://www.ftc.gov/os/1999/9907/privacy99.pdf>>.
- Children's Online Privacy Protection Act of 1998, 15 U.S.C. §§ 6501-6505 (effective April 21, 2000) <<http://www.ftc.gov/ogc/coppa1.pdf>>; regulations at 16 CFR §§ 312 *et seq.* (visited May 23, 2000) <http://www.access.gpo.gov/nara/cfr/waisidx_00/16cfr312_00.html>.
- Council of Europe, *Convention for the Protection of Individuals with Regard to the Automatic Processing of Personal Data*, ETS No. 108 (Jan. 28, 1981) <<http://conventions.coe.int/treaty/EN/cadreprincipal.htm>>

- Recommendations of the OECD Council Concerning Guidelines for Consumer Protection in the Context of Electronic Commerce (Dec. 9, 1999) <<http://www.oecd.org/dsti/sti/it/consumer/prod/guidelines.htm>>

- www.zdnet.com/zdnn/stories/news/0,4586,5101023,00.html

- www.zdnet.com/zdnn/stories/news/0,4586,5101767,00.html

- COM(157) en www.europa.eu.int
- E-Commerce and Indirect Taxation. Doc XXI/1201/99 <http://www.europa.eu.int/comm/dgs/taxationcustoms/indexen.html>
- Dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión de la Unión Europea. COM(2001) 260 final En: www.europa.eu.int
- Tax policy in the European Union – Priorities for the Years Ahead. En: www.europa.eu.int
- Consejo Europeo, 15352/01 Fisc. 272 del 14 de diciembre de 2001; COM(2002) 529 final / 13186/01 fisc 216 / 14851/01 fisc 258 / A5-0466/20/12/2001 final. En: www.register.concilium.eu.int
- Comité de Asuntos Fiscales de la OECD Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. En: www.oecdorg/daf/fa/e_com/framewke.pdf
- KIM, Jonathan. Governors Urge End to E-tax Ban. En: www.washingtonpost.com/wp-dyn/articles/A11688-2001Aug 14 .html.
- KIM, Jonathan. End of Ban reopens Online Tax Issues. www.washingtonpost.com/wp-dyn/articles/A18777-2001Oct 18.html

Sitios Web Legislativos:

- España: www.aeat.es
- Brasil: www.tributario.com
- Argentina: www.afip.gov.ar
- Estados Unidos: www.irs.ustreas.gov; www.law.cornell.edu/statutes/uscode
- Francia: www.legifrance.gouv.fr
- Italia: www.finanze.it
- General: www.taxsites.com/international.html
- OCDE: www.ocde.com
- ICANN: www.icann.com