

**ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN
OPERACIONES DE COMERCIO
ELECTRÓNICO A LA LUZ DE LA
ACTUALIZACIÓN 2000 DE LOS COMENTARIOS
AL MODELO DE CONVENIO FISCAL DE LA
ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y
DESARROLLO ECONÓMICOS**

Michel Braverman Carmona

1. Con motivo de la constante actualización de los Comentarios al Modelo Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio que emitió el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, que han servido como base para la mayor parte de las negociaciones de los tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por nuestro país, el tema principal en la última reunión de los países miembros fue el de definir la situación jurídica de las empresas dedicadas a realizar sus actividades a través de Internet.
2. Así las cosas, antes de la aprobación definitiva de los nuevos párrafos adicionados a los comentarios al Modelo OCDE, los mismos se sometieron a consideración de la comunidad internacional, destacando entre los muchos argumentos en pro y en contra de la postura oficial de la OCDE, los que se mencionan en este trabajo. Dentro del análisis de este tema podemos encontrar dos posturas: una postura minoritaria, que señala que un «*web site*» es un establecimiento permanente, y otra mayoritaria que señala que el «*web site*» no es un establecimiento permanente. La propuesta de la OCDE es que un «*web site*» no es un establecimiento permanente.

3. Entre los que sostienen la idea de que el «*web site*» es un establecimiento permanente, podemos encontrar, por un lado, aquellos que se fundamentan en los comentarios al modelo de la OCDE (*Franz Tomasek*) y, por otro, aquellos que buscan adicionar al texto de los tratados la disposición respectiva (*United States Council for International Business*).
4. En relación con este punto, la OCDE señala que la discusión se ha centrado en definir si el mero uso de equipo de computadora instalado en un país, a través del cual se llevan a cabo operaciones de comercio electrónico en dicho país, puede constituir un establecimiento permanente en ese Estado.

A este respecto, la *Swiss Business Community* opina que debe distinguirse entre la utilización del equipo, la utilización de equipo operativo (*hardware*) y aquel equipo operativo que se utilice por sí mismo (*hardware* y *software*), ya que dichas actividades son distintas entre sí *per se*, y no constituyen en sí mismas un establecimiento permanente, en virtud de que para su desarrollo no necesariamente requieren de una presencia física (lugar fijo de negocios).

5. El segundo párrafo propuesto por la OCDE se refiere a que mientras un equipo fijo automatizado operado por una empresa y localizado en un país puede constituir un establecimiento permanente (*de acuerdo con el párrafo 10 de los comentarios al artículo 5 OCDE*), es necesario distinguir entre el equipo de computadora (*servidor*), el cual puede constituir un establecimiento permanente en estas circunstancias, y los datos y «*software*» por el cual se utiliza el equipo citado en primer lugar.
6. Para ello, tenemos que el «*web site*» puede ser visto como una combinación de «*software*» y datos electrónicos, los cuales son almacenados y operados por un servidor. El «*web site*» por sí mismo no incluye ningún tipo de bienes tangibles y entonces no puede, en sí mismo, constituir «*un lugar de negocios*», en el entendido de que no existen instalaciones como locales o edificios, o

bien, en determinadas circunstancias, maquinaria y equipo (*de conformidad con el párrafo 2 de los comentarios al artículo 5*), debido a que el «*web site*» se constituye solamente por el «*software*» y datos electrónicos, sin necesidad de una presencia física.

Por otro lado, el servidor a través del cual el «*web site*» es operado, es una parte del equipo electrónico, el cual necesita en sí mismo una locación física y puede así constituir, siempre que este lugar sea fijo de conformidad con el párrafo 1 del artículo 5, «*un lugar fijo de negocios*» de dicha empresa que opere con él. En este punto, el «*Chartered Institute of Taxation*» señala que ciertamente y dado el hecho de que existirán series de múltiples servidores de respaldo (frecuentemente en distintos países y los cuales pueden o no pertenecer a una misma empresa), es difícil determinar, en cualquier momento, si existe un servidor principal que juegue un único rol en comparación con el todo.

La facultad de que un «*web site*» tenga o no ganancias es independiente de la existencia de cualquier servidor, y así puede separarse completamente. Además, esto no se ajusta fácilmente con la «*presencia física*» del modelo, implícita en la interpretación propuesta por la OCDE. Por tanto, se encuentra que es absolutamente difícil ver que el servidor realice una actividad empresarial parcial a nombre y cuenta del «*web site*», siendo que solamente transmite señales. Si existe algún beneficio no debe, por tanto, atribuírsele al servidor sino al «*web site*» en sí mismo.

Por otro lado, los países a favor de considerar al «*web site*» como un establecimiento permanente en el lugar en que el usuario haga uso de él, como España y Portugal, basan sus razonamientos en el Comentario número 10, del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, el cual textualmente señala:

La actividad de la empresa se realiza principalmente por el empresario o personas que tienen una relación laboral con la empresa (personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes dependientes). Los poderes de que dispongan

tales personas en su relación con terceros son irrelevantes. Es indiferente que el agente independiente esté o no autorizado para concluir contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios (ver párrafo 35 siguiente). *Sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos.*

De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un estado contratante constituyen establecimiento permanente *dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas.* No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa.

(Énfasis añadido)

Sobre el particular, *Electronic Commerce Tax Study Group (ECTSG)* señala que la interpretación del mencionado párrafo no debe ser extensiva al equipo de computadora utilizado para acceder al «*web site*», porque éste difiere sustancialmente de las máquinas expendedoras, de juegos y similares referidas en dicho comentario. Finalmente, aun si se determina que el equipo de computadora es «*un lugar fijo de negocios*», no debe considerarse que la actividad empresarial se lleva a cabo por dicho equipo, en términos del comentario antes dicho.

Existe una posición discordante con estos últimos comentarios, correspondiente al «*United States Council For International Business*», el cual hace referencia a que debe modificarse el artículo 5 del Modelo en el sentido de que se aclare que no solamente el equipo y maquinaria *operado* por una empresa puede constituir un establecimiento permanente, sino también que la empresa sea *propietaria* de dicho equipo.

7. El párrafo 3 propuesto por la OCDE se refiere al caso de «*web site hosted*». En este sentido, establece que existe una distinción muy

importante entre aquella empresa que opera un servidor como actividad empresarial, y aquel caso en el que una empresa distinta aloja su «*web site*» en el servidor de otra empresa, y realiza sus actividades a través de dicho «*web site*». No obstante lo anterior, puede ocurrir que una empresa opere un servidor como actividad empresarial, y además realice actividades empresariales a través de un «*web site*». En este caso, dicha empresa constituirá un establecimiento permanente por la operación del servidor y por la realización de actividades empresariales, a través del «*web site*».

8. Ejemplo de esto último es cuando una persona adquiere el derecho de hospedar un «*web site*» en un servidor. Esto es, aun en el caso de que dicha empresa haya sido capaz de decidir en cuál servidor se situará su «*web site hosted*», de hecho esta última empresa no tiene una presencia física en dicho país debido a que el «*web site*» no incluye bienes tangibles. Es por ello que no puede considerarse que dicha empresa haya adquirido «*un lugar de negocios virtual*».

En el mismo sentido opina *Electronic Commerce Tax Study Group (ECTSG)*.

9. El cuarto párrafo propuesto por la OCDE señala que no es relevante si el equipo usado para las operaciones del comercio electrónico en un país particular es o no operado y mantenido por el personal del servidor quienes serán residentes en dicho país, o bien que realicen visitas a dicho país para tales propósitos. El equipo automatizado no requiere intervención humana física y material para sus operaciones, sin embargo, se considera que aun en este caso puede constituir un establecimiento permanente.

En este punto, *Software Coalition* está en desacuerdo por múltiples razones. Primero, porque ni la existencia de una base establecida del consumidor ni la habilidad que tiene el consumidor de efectuar una orden por medios de comunicación internacionales ha dado origen, en el pasado, a una presencia fiscal en el mercado de los países de donde son residentes dichos consumidores, por lo que no debe

serlo tampoco en el futuro, por tanto las operaciones de comercio electrónico deben recibir el mismo tratamiento.

Dicha coalición considera que se necesitan dos requisitos para calificar a un lugar como establecimiento permanente; primero, que exista un lugar fijo de negocios, y segundo, que la actividad empresarial de la empresa se lleve a cabo precisamente a través de dicho establecimiento. Así, la Coalición concluye que a diferencia del establecimiento permanente, el servidor no constituye un lugar fijo de negocios, ni que la actividad de la empresa se realiza a través del servidor, en virtud de que dichos conceptos implican la existencia de personal de la empresa (lo que se desprende de los comentarios al modelo).

La crítica a este argumento es que la actividad empresarial del servidor se lleva precisamente a través de éste, ya que consiste en poner a disposición de los proveedores un espacio en Internet, además de que para que exista un establecimiento permanente no es necesaria la existencia de personal (tal como ocurre con las máquinas expendedoras y de juegos).

Por otra parte, en este orden de ideas, sería difícil determinar si un servidor espejo o de apoyo, localizado en un tercer país, puede constituir un establecimiento permanente en el país de procedencia del ingreso.

Por otra parte, Rosemarie Portner opina de acuerdo con la resolución del Supremo Tribunal Fiscal de Alemania emitida el octubre 30 de 1996, en la que se concluye que un servidor *no puede ser comparado* con una máquina expendedora o de juegos, ya que esta última no necesita un *software* para funcionar, en tanto que se entiende inseparable una computadora y un *software*, ello para que la computadora cumpla con su fin.

Por otra parte, hace referencia a que la Corte Europea de Justicia establece que un lugar fijo de negocios requiere equipo y empleados

que den soporte a la actividad empresarial en el uso del equipo en cuestión.

En el mismo sentido opina ECTSG, ya que apunta que un establecimiento permanente, necesariamente requiere de personal de la empresa, ya sean empleados o agentes dependientes de la misma, que conduzcan las actividades de la empresa en el país donde se encuentre el equipo, para que así constituyan un establecimiento permanente.

10. Por lo que toca al párrafo 5 propuesto por la OCDE, tenemos que dicho párrafo hace referencia a la necesidad de que el servidor se encuentre ubicado en un lugar geográfico cierto, por un período determinado a fin de que pueda considerarse como un lugar fijo de negocios.

Swiss Business Community considera que es apropiado distinguir entre el *hardware* y el *software*, sólo en el caso en que se haga aplicable el examen de presencia física directamente al *software*. Sin embargo, dicha prueba podría ser insuficiente en el futuro para determinar el origen del ingreso en las operaciones de *e-commerce*.

11. Respecto al párrafo 6, el cual señala que el proveedor de Internet no puede ser considerado como un agente dependiente debido a que no tiene la autoridad para concluir contratos a nombre de la empresa titular del «*web site*», y que tampoco puede ser considerado como agente independiente, ya que dicho proveedor realiza actos en el curso ordinario de su actividad, lo que se prueba con el hecho de que pone a disposición de diversas empresas «*web sites*» en su servidor, evidencia que el proveedor de Internet no puede constituir establecimiento permanente de la empresa titular del «*web site*». La opinión de la comunidad internacional coincide con dicha postura.
12. Finalmente, el último párrafo propuesto por la OCDE, relativo a que si la computadora (PC personal o su equivalente) instalada en un país determinado puede constituir un establecimiento permanente

o no de la empresa que es titular de un «*web site*», por el mero uso del *software* contenido en el «*web site*» al cual se tiene acceso por medio de la misma computadora, la opinión de la OCDE es que estas actividades quedan cubiertas por el párrafo 4 del artículo 5 del modelo *como actividad preparatoria o auxiliar*, a reserva de estudiar caso por caso, si la actividad desarrollada por dicho *software* comprende solamente actividades auxiliares o preparatorias, o bien otras diversas que puedan constituir partes esenciales o significativas de la actividad empresarial en su conjunto. En ese caso, dichas actividades no podrían quedar comprendidas como actividades preparatorias o auxiliares, y si dicha computadora constituye un lugar fijo de negocios, la empresa podría tener un establecimiento permanente en el país donde dicho equipo configure un lugar fijo de negocios.

Por último, si se concluyera que se está en presencia de un establecimiento permanente, ¿cómo se fiscalizaría dicho establecimiento permanente?

La *Swiss Business Community* opina que no se constituiría un establecimiento permanente si:

- a) El «*web site*» es usado para propósitos de publicidad o suministro de información.
- b) El servidor está programado para procesar órdenes, incluyendo operaciones con tarjetas de crédito, en el entendido de que aceptar dichas órdenes u operaciones puede realizarse en cualquier país.
- c) El servidor es usado para enviar información comercial del valor de lo ofrecido en cualquier parte del mundo.

De la misma manera —señala *Swiss Business Community*—, es importante mostrar que la combinación de actividades físicas y electrónicas no necesariamente da lugar a un establecimiento permanente, si la operación en su conjunto, resultante de la combinación de dichas actividades, conserva su carácter auxiliar o preparatorio.

Es decir, si el centro de distribución y el servidor *web* se encuentra localizado en otro país y el centro de distribución se utiliza únicamente para almacenar y enviar mercancías o bienes pertenecientes a la empresa, y el servidor *web* sólo se utiliza para darle publicidad a estas actividades, no se constituirá establecimiento permanente, porque toda la actividad en su conjunto conserva su carácter de preparatorio o auxiliar.

O bien, si solamente se presta asistencia a través de Internet, y posteriormente se venden los servicios, no se constituye un establecimiento permanente en aquel país, a menos que las actividades constituyan una parte esencial y significativa de la actividad empresarial del extranjero y el cliente pague por separado dichos servicios; si la actividad se lleva a cabo de esta manera, el extranjero no tiene una presencia física en el otro país, y esto no constituye un establecimiento permanente.

© Índice General

© Índice ARS 24