

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN UN CONTEXTO VIRTUAL

Por Andrés Mauricio Rengifo*

Introducción

Inmensidad de temas suscitan controversia con ocasión del uso de las nuevas tecnologías, sin embargo, el inconmensurable potencial de la Internet inquieta aún más pues la tranquilidad conceptual que experimentó la humanidad ha entrado en crisis con su aparición. Necesarios se han vuelto los escenarios para concertar opiniones y lograr estándares universales. Su existencia nos puso a pensar internacionalmente.

Sin embargo, antes de abordar el tema que es objeto de este breve ensayo, me he permitido recoger tres apreciaciones, sin duda, ilustrativas de la trascendencia e importancia de la Internet. La primera, desde todo punto de vista sugestiva. La segunda, sensible, democrática y altruista. La tercera y última, real y pragmática.

“The Vision I have for the Web is about anything being potentially connected with anything. It is a vision that provides us with new freedom, and allow us to grow faster than we ever could when we were fettered by the hierarchical classification systems into which we bound ourselves. It leaves the entirety of our previous ways of working as just one tool among many. It leaves our previous fears for the future as one set among many. And it brings the working of society closer to the working of our minds”¹.

“Internet y las redes digitales son, ante todo, un nuevo espacio de expresión humana , un espacio internacional que trasciende las fronteras, un espacio descentralizado que ningún operador ni ningún Estado pueden dominar por entero, un espacio heterogéneo donde cada uno puede actuar, expresarse y trabajar, un espacio apasionado por la libertad”².

“The Internet has initiated a new stage in the internationalization of trade. With a minimum of financial and logistical expenditure, any company is able to advertise its

* Abogado Universidad Externado de Colombia.

¹ TIM BERNERS – LEE, *Weaving the Web. The original design and ultimate destiny of the World Wide Web*. HarperBusiness, 1st ed, United States of America, 2000. Una traducción aproximada al español sería la siguiente: *“La Visión que yo tengo de la Web es de algo que puede ser potencialmente conectado a cualquier otra cosa. Esta es una visión que nos provee con nueva libertad, y nos permite crecer más rápido de lo que pudimos haberlo hecho cuando estábamos limitados por el sistema de clasificación jerárquica, dentro del cual nosotros mismos hubimos de colocarnos. La Web coloca a nuestras tradicionales formas de trabajo como una sola herramienta entre muchas, a nuestros tradicionales temores por el futuro como uno entre muchos y aproxima el trabajo de la sociedad a la manera como él se realiza en nuestras mentes”*.

² Aparte de las consideraciones que dentro del informe sobre el Internet y las redes digitales elaboró el Consejo de Estado francés en 1998. Tomado de SANTIAGO MUÑOZ MACHADO, *La regulación de la red. Poder y derecho en Internet*. Taurus, España, 2000

goods and services worldwide and, if such are capable of digitalization, to transmit them directly to purchasers via worldwide computer networks”³.

Todas ellas poseen un elemento común: la idea de un lugar sin límites espaciales y temporales, al cual puede accederse desde cualquier lugar del mundo y por cualquier persona. Esta nueva alternativa, desde todo punto de vista innovadora, ha implicado la modificación y readaptación de conceptos que hubieron siempre de estar estructurados sobre bases nacionales o territoriales. En efecto, podríamos mencionar una cantidad importante de esfuerzos que a nivel mundial se vienen registrando en tal sentido, sin embargo, nos restringiremos a la labor que con ocasión de la problemática de la tradicional definición de Establecimiento Permanente se desarrolla principalmente en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y sus avances hasta el momento.

La importancia de los trabajos que ese organismo internacional adelanta, derivan de ser él, el coordinador a nivel mundial de políticas sobre empleo, protección al consumidor, tecnologías de la información, asuntos fiscales, entre otras, además de reunir prácticamente a todos los países desarrollados involucrados con el desarrollo del comercio electrónico. Pero lo más interesante es que en la consecución de sus políticas se consulta también la opinión de países en vías de desarrollo e incluso de no miembros de la organización, consiguiéndose con ello un alto grado de legitimidad y seriedad en sus pronunciamientos y manifestaciones⁴.

Concepto de Establecimiento Permanente

El Establecimiento Permanente aparece como una alternativa para solucionar los problemas de atribución de cargas impositivas u obligaciones fiscales a empresas que desarrollan su actividad comercial de manera habitual o continuada en determinado territorio, sin ser en él residentes.

La residencia para efectos fiscales consiste en la permanencia continuada de una persona natural o jurídica dentro de un territorio.

Es importante precisar que si bien en contextos regionales o internacionales tienden a asimilarse los conceptos de residencia y domicilio, como ocurre, por ejemplo, en nuestra legislación Andina sobre régimen uniforme para empresas multinacionales, en el sentido de establecer que “el domicilio es la residencia habitual”⁵, ello es impreciso,

³ TORSTEN BETTINGER and DOROTHEE THUM, *Territorial Trademark Rights in the Global Village. International Jurisdiction, Choice of Law and substantive Law for Trademark Disputes on the Internet*, part one, IIC 31, page 163, 2000. Una traducción aproximada al español sería la siguiente: “La Internet ha iniciado una nueva etapa en la internacionalización del comercio. Con un mínimo costo financiero y logístico, cualquier compañía está en capacidad de promocionar mundialmente sus productos y servicios, los cuales de ser susceptibles de digitalización podrán ser transmitidos directamente a los compradores a través de la red mundial de computadores”.

⁴ Véase su sitio Web en la URL: www.ocde.org

⁵ Decisión 292, artículo 2 d) del Acuerdo de Cartagena, Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales Andinas.

toda vez que el domicilio presenta un elemento subjetivo adicional: el ánimo de permanencia, el cual no se exige en la residencia⁶.

Así pues, puede entenderse al Establecimiento Permanente como un lugar fijo de negocios, sin personería jurídica, que desde el punto de vista fiscal será el sujeto pasivo de la obligación tributaria y podrá asumir una cualesquiera de las formas de prolongación y descentralización de las empresas como, por ejemplo, identificarse con sucursales, sedes de dirección, oficinas o fábricas.

Esta noción se recoge precisamente en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, el cual dispone en su artículo 5: “*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*”. A renglón seguido se refiere de manera enunciativa a una serie de formas de descentralización empresarial que pueden comprenderse dentro de la expresión “establecimiento permanente” y luego alude a supuestos que no pueden entenderse como tal⁷.

Si bien, el Modelo de Convenio hace una aproximación cercana y útil respecto de la noción y manera de determinación de un Establecimiento Permanente en un entorno físico y circunscrito aún por soberanías estatales, su consagración pierde vigencia y relevancia en un contexto virtual. Allí, el protagonismo e injerencia de una empresa en determinado mercado no requerirá de la asunción de significativos costos para dotar su presencia de infraestructura como, por ejemplo, de oficinas y sucursales, sino que bastará con un sitio web, donde ésta despliegue y promocióne sus productos y servicios, junto con un esquema de logística que le permita distribuirlos o suministrarlos.

El traslado de la actividad comercial a la Internet se justifica por razones económicamente atractivas. Dentro de las más comunes se mencionan: la supresión en gran medida de los costos de intermediación y la irrelevancia de la distancia. Esta última sí que representa un salto cualitativo en cuanto al *modus operandi* del comercio tradicional pues mientras que en él resulta de inmensa importancia una presencia física para llegar a los clientes, siendo la distancia un verdadero problema, la Internet permite dimensionar la actividad comercial de una empresa hacia cualquier lugar del mundo.

Con las nuevas herramientas tecnológicas es fácil estructurar digitalmente todo un concepto de negocio o actividad comercial y a través de las redes interconectadas a nivel mundial es todavía más sencillo darlo a conocer. En verdad, una vez es albergado un sitio web en un servidor, sea éste propio o de un tercero que ofrece servicios de *hosting*, las posibilidades de ser visitado o visto se extienden a millones de potenciales consumidores, navegantes en la red.

Así las cosas, cuando se realizan transacciones u operaciones comerciales sujetas a control impositivo a través de sitios web, la idea de un lugar fijo de negocios para no

⁶ Así, en efecto, se deduce de nuestro estatuto tributario (ley 633 de 2000, artículo 10) y Código Civil en sus artículos 76 y 84.

⁷ Transcribir íntegramente el artículo resultaría extenso, sin embargo, su contenido puede consultarse en la siguiente URL: <http://www.ocde.org/daf/fa/treaties/treaty.htm>

residentes, fracasa en su propósito, en cuanto se enfrenta no sólo con la deslocalización de las empresas, sino peor aún, con la ausencia física de éstas.

Hasta hace poco abordar dicho problema era tarea subsidiaria, básicamente por el incipiente desarrollo inicial del comercio electrónico y la generalizada posición de excluir éste del control impositivo, impulsada por el gobierno de los Estados Unidos. Sin embargo, el incremento y rápido desarrollo de la actividad comercial en la Internet hizo percatar a los diferentes Estados de la importancia de tratar de controlar el volumen y la magnitud de las operaciones realizadas en ella pues gravándolas directa o indirectamente podían conseguir fuentes de ingreso para el mantenimiento de sus complejas estructuras y la financiación de sus gastos.

Lo anterior aunado al fenómeno de la mundialización de la economía y a la interdependencia de las economías nacionales han ocasionado que diversos temas, entre ellos, claro está, el del Establecimiento Permanente haya necesidad de discutirlos en el seno de organismos internacionales e incluso de advertir a los países, en el sentido de que no asuman posiciones individuales o adopten soluciones unilaterales pues con ello podrían ocasionar efectos negativos a terceros⁸.

Antecedentes de la preocupación

Con el advenimiento del comercio electrónico el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) tuvo que asumir nuevos retos, entre ellos, el de liderar y concertar a nivel mundial el tratamiento de los efectos fiscales sobre el comercio a través de redes.

Sin embargo, antes de que la OCDE alcanzará la legitimidad y reconocimiento necesarios para desempeñar dicha función, hubieron de presentarse una serie de iniciativas, que ameritan ser ponderadas, toda vez que de ellas se deducen en gran parte los lineamientos y propósitos actuales de aquella.

Pero, valga precisar además, que si bien, se desarrollan a nivel mundial otros estudios involucrados con el comercio electrónico, en el seno de organizaciones internacionales tan importantes como la Unión Europea (UE) y la Organización Mundial del Comercio (OMC), adquieren un nivel de prevalencia en cuanto a asuntos fiscales las decisiones o recomendaciones de la OCDE por razón de la especialidad.

Constituye pues, una de esas primeras iniciativas el documento "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce"⁹, dado a conocer en noviembre de 1996 por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, cuya finalidad, en esencia, fue alertar al mundo entero sobre las implicaciones del comercio electrónico en el ámbito fiscal y proponer los principios que deberían gobernar la tributación en un entorno

⁸ Véase en ese sentido el informe que hubo de elaborar la Secretaría de Estado de Hacienda al gobierno Español sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española. Este documento puede consultarse en la URL: <http://www.minhac.es/Comfisc/inicio.htm>

⁹ Este documento puede ubicarse en la URL: <http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>

digital. Como primer antecedente del tema sirvió para iniciar la discusión mas no para anonadarla.

Otro antecedente casi coetáneo a dicha iniciativa fue un documento presentado conjuntamente por los países de Australia, Canadá y Estados Unidos al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en su reunión del mes de junio de 1996¹⁰, con el cual se consiguió que sus grupos de trabajo empezasen a estudiar con más detalle las implicaciones del comercio electrónico.

Los diferentes grupos de trabajo iniciaron pues su labor, dentro de sus respectivos ámbitos de competencia y al poco tiempo se empezaron a conocer algunos pronunciamientos. En efecto, en la reunión de enero de 1997 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, hubieron ya de abordarse cuestiones alusivas a la aplicación en un entorno digital del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Renta y el Patrimonio, así como de los nuevos retos y posibilidades que tendrían que afrontar las administraciones tributarias con ocasión de la aparición del comercio electrónico. Pero es allí, donde se menciona por vez primera el impacto en general de las nuevas tecnologías y en especial, del comercio electrónico sobre la noción tradicional de Establecimiento Permanente.

Luego se realizó en Turku (Finlandia), en el mes de noviembre de 1997 una conferencia a nivel mundial en la que se tuvo como tema cardinal la eliminación de las barreras al comercio electrónico. En ese encuentro, si bien, la gama de disciplinas dentro de las cuales se desarrolló la discusión fue amplia, destacamos la que se realizó a la luz del derecho fiscal pues en ella se logró cierto consenso, en el sentido de no crear nuevos tributos para el comercio electrónico y por ende aplicarle los ya tradicionales, sin desconocer, claro está, sus características propias. Así pues, permanecer fiel a las construcciones teóricas y conceptuales elaboradas hasta la aparición del comercio electrónico o concebir unas nuevas con ocasión de su realidad, fue la disyuntiva a la que se enfrentaron en ese entonces, sin embargo, se llegó a optar por una alternativa intermedia: readaptar lo ya existente al nuevo fenómeno; decisión prudente y atinada que se proyectaría más adelante, como lo veremos, en relación con el concepto de Establecimiento Permanente.

Sucede en el tiempo la Conferencia Ministerial organizada por la OCDE en Ottawa (Canadá) durante el mes de octubre de 1998. Ella sirvió para sentar los aspectos fiscales que preocupaban tanto a países miembros de la organización como a terceros e igualmente para encauzar a través de la OCDE los trabajos y esfuerzos relacionados con asuntos de fiscalidad y comercio electrónico, sin entrar en conflicto, claro está, con políticas nacionales o con los avances que sobre la misma materia estuvieren adelantando otros organismos¹¹.

¹⁰ DAFPE/CFA (96) (46). Este documento se puede encontrar en la URL: www.ocde.org

¹¹ Esta tarea es especialmente complicada por cuanto existen ya posiciones asumidas por otros organismos. Es el caso, por ejemplo, de la Unión Europea que mediante la Sexta Directiva del 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE), referente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre impuestos al consumo a establecido un sistema común del impuesto sobre el valor añadido con una base imponible uniforme. Esta legislación, según la UE, es igualmente apropiada para gravar el comercio electrónico.

En esa conferencia se establecieron las bases de un plan de acción para la OCDE, en aras de atender y liderar el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad. Desarrollándolo concertó en los días 12 y 13 de octubre de 1999 un foro sobre comercio electrónico en París, el cual sirvió para valorar y estudiar los avances de los diferentes grupos de trabajo dentro del Comité de Asuntos Fiscales, aportar importantes conclusiones y avanzar en el propósito de la OCDE. Esta reunión, sin embargo, a diferencia del encuentro en Ottawa (Canadá) no fue de carácter político, sino técnico, permitiendo ello además discutir sobre el uso de las nuevas herramientas tecnológicas en la gestión tributaria.

El trascurso del tiempo y la constante labor coordinada por la OCDE han permitido refinar los asuntos que más interesan tanto a sus miembros como a otros Estados no miembros y a sectores involucrados con el tema. El de la adaptación del concepto de Establecimiento Permanente al nuevo entorno digital de la actividad comercial está entre ellos y se enmarca dentro de las cuestiones específicas que en relación con la normatividad tributaria internacional ha priorizado dicha organización.

El trabajo que en tal sentido adelanta el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha venido desarrollando con la intervención de varios de los grupos y subgrupos que integran su estructura general. En efecto, se destacan por su participación directa los grupos de convenios fiscales, tributación de empresas multinacionales, los subgrupos de establecimientos permanentes y comercio electrónico y el grupo consultivo técnico de tributación de beneficios empresariales¹².

Avances en la concertación

Varios documentos han sido dados conocer por el Comité de Asuntos Fiscales, algunos de ellos con el objeto de brindar información de su labor y otros con la finalidad de provocar comentarios públicos sobre ciertos temas específicos.

La gama de alternativas que se han propuesto con ocasión de la problemática que genera el comercio electrónico frente a la noción tradicional de Establecimiento Permanente, han tenido en cuenta, sin duda, el esquema de interconexión de la Internet, es decir, de computadores personales manipulados por usuarios que acceden a través de un prestador de servicios de acceso que a su vez autoriza la conexión con otros muchos servidores que albergan contenidos o prestan servicios. La aproximación al siguiente supuesto servirá para hacer claridad.

Una empresa decide llevar su actividad comercial a Internet, lo que implica, entre muchas otras cosas, establecer un sitio web en el que pueda publicitar sus productos o servicios, disponer de ciertos medios de pago en él para que sus usuarios o consumidores puedan adquirir aquellos y diseñar un plan o sistema logístico que le permita distribuirlos o suministrarlos. Pero, si bien todo ello implica un sustancial

¹² Véase estructura general de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo en su sitio web: www.ocde.org

esfuerzo, la posibilidad de penetrar cualquier mercado lo compensa pues una vez se adquiere presencia virtual, ella podrá alcanzar cualquier rincón del mundo.

Sin embargo, ante el control impositivo sobre el comercio que ejercen los diferentes Estados y del cual derivan en gran parte su sostén y la financiación de sus gastos, surge la discusión de en qué lugar determinar la existencia de un Establecimiento Permanente. Piénsese, por ejemplo, en un empresa que venda y suministre software y albergue su sitio web en un servidor físicamente ubicado en Colombia, donde no tiene residencia, pero en todo caso podrá ser visitada y realizar comercio electrónico con cualquier otra persona o empresa en otra parte. Deberá entonces decirse que el Establecimiento Permanente de esa empresa se encuentra en Colombia? o que tendrá un Establecimiento Permanente en tantos lugares en cuantos sea visitada?.

Ante la primera alternativa podría pensarse que a pesar de que un sitio web se albergue en un servidor que se encuentra físicamente ubicado en Colombia, la actividad económica de la empresa vinculada con dicho sitio no se desarrolla en este país, por lo tanto mal podría hablarse de un Establecimiento Permanente en él. Y frente a la otra opción, la carga fiscal sería tal, que ninguna empresa podría llevar su actividad comercial a la Internet, considerando que al estar en ella su presencia sería mundial y en esa medida tendría Establecimientos Permanentes en todos los países del mundo.

Por lo anterior, las discusiones en el seno del Comité de Asuntos Fiscales han oscilado entre los siguientes cuatro extremos: a) darle al servidor el tratamiento de una sede fija de negocios; b) tener a un sitio web como sede fija de negocios; c) considerar al servidor como un agente o representante de la empresa no residente y; d) considerar al proveedor de servicios como agente o representante de la empresa no residente.

Valga precisar, que si bien, el trabajo que adelanta el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha inclinado por readaptar el concepto tradicional de Establecimiento Permanente a un entorno digital, la disposición del artículo 5 del Modelo de Convenio se mantiene intacta en su redacción y sólo sus comentarios han sido estudiados y modificados.

En octubre de 1999 y marzo de 2000 dos documentos hubieron de divulgarse para comentarios públicos, el resultado fue otro documento intitulado *“Claridad en la aplicación de la definición de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico: cambios a los comentarios del artículo 5 en el Modelo de Convención”*¹³. Este evidencia ya una posición medianamente concertada frente a ciertos aspectos.

Así pues, habiéndose discutido sobre si el mero uso de un equipo servidor por parte de una empresa para realización de sus operaciones comerciales en Internet era criterio suficiente para determinar el Establecimiento Permanente de ésta en la ubicación física de aquél, se manifestó que debían hacerse algunas precisiones en aras de claridad. En efecto, ante la posibilidad de que una sitio web pueda ser albergado tanto en un

¹³ Este documento puede ubicarse en la URL:
http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_1_PE_Eng.pdf

servidor propio como en uno operado por una empresa dedicada a tal actividad¹⁴, se distinguió entre lo que debe entenderse por sitio web y servidor.

Los sitios web, se dijo, son la combinación de software y datos electrónicos que no constituyen por si mismos propiedad tangible y por lo tanto no pueden identificarse con un lugar fijo de negocios. El servidor en cambio, aunque puede estar ligado a un espacio territorial no necesariamente tendrá que ser operado por la empresa que realiza operaciones a través del sitio web que éste alberga. De modo pues que se entenderá que una empresa tiene Establecimiento Permanente en el lugar de ubicación del servidor, siempre y cuando éste sea operado por ella.

Es interesante mencionar que con ocasión de tal modificación a los comentarios del artículo 5, el gobierno Español¹⁵ consideró que era muy restringida la aproximación que se había hecho al tema pues no se abordaron otros aspectos igualmente importantes como, por ejemplo, el de los servidores espejo, el de transacciones que se concretan en un país diferente de donde se encuentra el servidor que alberga el sitio web o incluso la posibilidad de que un servidor se encuentre en aguas internacionales, en el espacio aéreo o en un satélite.

Además menciona que si bien, un sitio web es un conjunto de datos electrónicos y software, éstos adecuadamente manejados por la aplicación (el navegador de Internet) se convierten en imágenes y texto que permiten a una empresa ofrecer productos y servicios y a sus consumidores o clientes adquirirlos, siendo ella un verdadero lugar de negocios.

Con base en lo anterior propone un mejor tratamiento a la cuestión, partiendo de la existencia de establecimientos permanentes en todos aquellos lugares donde se realicen efectivamente operaciones o transacciones comerciales por parte de una empresa en Internet. Para ello dice, debe pensarse más bien en una actividad económica continuada en lugar de la permanencia física continuada de una empresa.

La actividad económica continuada a través de un sitio web en cierto país podrá determinarse por el volumen de operaciones, la utilización de publicidad dirigida a los consumidores de ese país, la disposición de medios de pago nacionales, la contratación de servicios de mensajería y envío dentro de ese país, entre otras. Esta propuesta, sin duda, atinada no se ha incluido dentro de los documentos dados a conocer por el Comité pero se espera que en los resultados de otros subgrupos o grupos consultivos dentro del mismo se recoja la propuesta¹⁶.

¹⁴ Siendo esta la regla general pues hoy en día existen proveedores especializados en la prestación de tales servicios.

¹⁵ Informe del Impacto del Comercio Electrónico sobre la Fiscalidad Española. Secretaria de Estado de Hacienda. Ministerio de Hacienda. Año 2000.

¹⁶ Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5, 22 December 2000, OCDE Committee on Fiscal Affairs. *“That is the reason why Spain and Portugal look forward to the results of the work of the TAG on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits in the contexts of Electronic Commerce as regards the issue of whether changes to the definition of permanent establishment should be made to deal with e-commerce.*

Dentro de la modificación a los comentarios también se estableció que un servidor podría tenerse como Establecimiento Permanente si además de lo ya mencionado, éste estuviese fijo en un lugar. Sin embargo, se precisa la idea de fijeza, en el sentido de considerarla en su acepción efectiva y no potencial. Es decir, que lo verdaderamente relevante para considerar a un servidor como tal es que a pesar de que éste pueda trasladarse de un lugar a otro, no se mueva, así, por ejemplo, un computador portátil que por su tamaño es fácilmente transportable podrá tenerse como tal si se mantiene fijo en un lugar.

La discusión que en un comienzo sirvió para pensar que el servidor podía tenerse como un agente de la empresa no residente que a través de él realizaba su actividad comercial se desechó prematuramente pues difícilmente podían encontrarse en él reunidas las características de aquél, máxime si se recuerda que una de las ventajas del comercio electrónico es que no requiere de intermediarios¹⁷.

En cuanto al proveedor de servicios de Internet (PSI) como agente de la empresa no residente se consideró que éste no tiene facultad alguna para concretar o cerrar negocios y por tal razón mal podría entonces entenderse como Establecimiento Permanente. Sin embargo, el PSI adquiere un papel importante dentro de los cometarios cuando se vincula con lo que se conoce como las actividades auxiliares o preparatorias, mencionadas en el apartado 4 del artículo 5. Es decir aquellas de cuya realización no se deduce la existencia de un Establecimiento Permanente.

Si bien, el comentario hace énfasis sobre la necesidad de valorar cada caso en particular, para poder determinar cuando se está frente a una actividad auxiliar o preparatoria, se enumeran como ejemplos de aquellas dentro del comercio electrónico:

Proporcionar un nexo de comunicación entre proveedores y consumidores;

Publicidad de bienes y servicios;

Actividades de carácter informativo;

Pasar información a través de un servidor espejo para garantizar la seguridad y eficiencia de la misma;

Captación de datos del mercado para la propia empresa.

Podrán ellas sin embargo llegar a constituir un Establecimiento Permanente si aparecen como funciones primordiales o principales de la empresa que las realiza. Esta posibilidad aunque viable, amerita ser ponderada a la luz de los negocios que

¹⁷ Hernán Yunger y otro, *Establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico*, Mar de Plata, Argentina, Noviembre de 2000. Artículo presentado en las XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas: “Sin embargo, la legislación italiana define que cuando un servidor es utilizado con un software inteligente concluido con un simple contrato, el papel de servidor localizado en territorio italiano cumple similar función que un agente, lo que es suficiente para considerarlo a los efectos comerciales un establecimiento permanente”.

desarrolle cada empresa. Así, lo menciona la modificación a los comentarios, que además ilustra dicho supuesto con un ejemplo según el cual constituyen verdaderas funciones principales, en el caso de un proveedor de servicios de Internet, albergar sitios web o ejecutar aplicaciones particulares, pero no sucede lo mismo con una empresa que alberga en él su sitio web para poder promocionar y vender sus productos a través de la Internet.

Mientras en el caso del PSI el ofrecimiento de tales servicios servirá para entender su locación como Establecimiento Permanente, el uso que una empresa haga de los servicios de un PSI para promocionar y vender sus productos en la Internet no implicará necesariamente que la sede de aquel sea el Establecimiento Permanente de ésta, toda vez que su actividad económica principal es vender productos y no operar servidores. Sin embargo, y a manera de excepción, se propone en las modificaciones a los comentarios que si las operaciones típicas¹⁸ de la empresa como, por ejemplo, la venta de productos se realizan íntegramente en la locación del PSI, entonces éste podrá resultar en Establecimiento Permanente de aquella.

Finalmente, frente a la discusión propuesta en los primeros documentos divulgados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de si era necesaria la intervención humana para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente, se precisó lacónicamente que la presencia de personal no era un requisito para considerar que una empresa estaba desarrollando total o parcialmente su actividad comercial en un determinado lugar cuando dicha actividad puede ser desarrollada a través de equipos que se operan automáticamente. Esto es precisamente lo que sucede con el comercio electrónico, el cual gracias a las nuevas herramientas tecnológicas y a la sofisticación de los servicios ofrecidos por los proveedores de servicios en Internet, escasas veces requiere de intervención humana para su operatividad.

Conclusiones

Comunicación e interrelación a través de un mismo medio, irrelevancia de la localización, la distancia y los límites nacionales, inmediatez e informalidad, evidencian un fenómeno completamente nuevo, con incidencia multidisciplinaria. En el caso concreto de este estudio, enfrenta a la actividad empresarial, junto con sus nuevas herramientas de dimensión e internacionalización, contra la soberanía y potestad estatal en especial en el campo del régimen impositivo.

La integración de las economías nacionales, la formación de verdaderos mercados mundiales y la Internet como el mejor instrumento para el intercambio de bienes y servicios, ofrecen un nuevo panorama del estado del arte en el comercio. Y aunque su entera disciplina y regla se encuentran lejanas, existen en diferentes áreas ya premisas para abordar los temas que suscitan controversia.

¹⁸ Concluir en los equipos del PSI el contrato con el consumidor, procesar el pago y el envío de los productos automáticamente desde los servidores del PSI, etc.

Con el concepto de Establecimiento Permanente, se consideró después de un largo proceso de concertación internacional trasladarlo a un entorno virtual, sin necesidad de reconstruir su definición, sino sencillamente de adaptarla a un nuevo contexto. La idea de hacerlo así derivó fundamentalmente de la existencia de tal noción en un instrumento internacional, *“El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, artículo 5”*, además de haberse éste concebido en el seno de una organización internacional que reúne a la mayoría de los Estados que lideran el desarrollo del comercio electrónico.

Si bien, la discusión hasta ahora comienza y los avances en la adaptación del concepto de Establecimiento Permanente han arrojado apenas sus primeras conclusiones, es interesante ver la autoridad y legitimidad de tales logros, en la medida que recogen y conciertan la opinión tanto de Estados miembros de la OCDE como no miembros y de organizaciones de diversas índole que se encuentran relacionadas con el tema.

Frente a las propuestas iniciales de proyectar el concepto de Establecimiento Permanente sobre un entorno digital, con especial consideración en el esquema de interconexión de la Internet, se desechó la de considerar al servidor como un agente o representante de la empresa no residente. Respecto de las otras, valga mencionarlas, el servidor como sede fija de negocios, el sitio web como sede fija de negocios y el proveedor de servicios como agente o representante de la empresa no residente, se acogieron a manera de modificación a los cometarios del artículo 5 del reiterado Modelo y no sobre la propia redacción de tal disposición.

El acogimiento de dichas alternativas, sin embargo, debió precisarse, en el sentido de diferenciar lo que es una página web y un servidor, considerando entonces que sólo podrá tenerse a un servidor como Establecimiento Permanente de una empresa no residente, si además de albergar éste el sitio web de la empresa, es operado por ella.

El criterio de actividad económica continuada propuesto por el gobierno español en aras de determinar la Existencia de un Establecimiento Permanente en Internet resulta interesante y bien pensado, en la medida que supera el requisito de la presencia física y al ser ponderado a la luz de otros elementos servirá para la determinación de aquél con atino. Pero además al restarle importancia al criterio del servidor como Establecimiento Permanente, soluciona el problema de la migración de las empresas a paraísos fiscales. Sin embargo, falta aún que se acoja como comentario.

Para terminar, si bien, este trabajo se dedicó a una cuestión muy particular, debemos reconocer que los temas que acostumbraban a tratarse como estrictamente nacionales, abandonaron su estrecho ámbito y ocupan hoy el interés internacional.