

LA REVOLUCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LA TRIBUTACIÓN: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro*

I. INTRODUCCIÓN

Cuenta el portavoz del Vaticano, Joaquín Navarro Valls, que la víspera de Navidad del año 1995, Su Santidad Juan Pablo II se encontraba preparando su mensaje navideño que leería al día siguiente al mundo, con motivo de la celebración del nacimiento de Cristo, cuando repentinamente deja de escribir y lo mira con esos ojos dulces de mirada directa, profunda, inteligente y cariñosa típica del actual Vicario de Cristo, y le pregunta: ¿Nosotros estamos en eso de Internet?, Navarro Valls le respondió que Su Santidad debía decidir sobre ese asunto. Inmediatamente, Juan Pablo II decretó el ingreso del Vaticano en la red de redes para el día siguiente 25 de diciembre de 1995, Fiesta de la Navidad.¹

En una entrevista periodística en el Diario español "La Vanguardia", el destacado sociólogo español Manuel Castells, profesor de la Universidad de Berkeley, refiriéndose al Internet afirmó lo siguiente: El futuro es ahora.² Más cierta no puede ser esta afirmación. Como señaláramos en anteriores publicaciones, es innegable que una revolución de grandes magnitudes afecta al mundo en la actualidad.³ No se trata de una revolución política sino más bien de una gran revolución tecnológica. La revolución del comercio electrónico implica no sólo una nueva forma o modo de realizar transacciones comerciales, sino toda una nueva forma de vida. El propio Bill Gates se refiere a esta revolución como la era digital⁴ y Nicholas

El principio de territorialidad ha sido, desde Egipto hasta nuestros días, el criterio más utilizado para solucionar la problemática de tipo espacial en la aplicación de la ley tributaria. Sin embargo, con la aparición del comercio en Internet, este principio ha perdido vigencia en la medida en que hoy es casi imposible determinar el lugar geográfico desde el cual se realizan transacciones vía Internet, sobre todo si tenemos en consideración que en dichas transacciones intervienen más de un Estado.

En el presente artículo, el autor realiza un interesante recorrido histórico acerca de la aplicación del principio de territorialidad, para luego centrarse en los problemas tributarios que acarrea la contratación electrónica, concluyendo que es necesario idear un nuevo sistema de imputación tributaria que desplace a la territorialidad para dar cabida a otros mecanismos de imputación.

* Abogado Especialista en Derecho Tributario Internacional. Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra (España). Catedrático de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad del Pacífico.

1 En: <http://www.lavanguardia.es/cgi-bin/noticiavd.pl?noticia=religion040600&sección=internet>.

2 En: <http://www.lavanguardia.es/cgi-bin/noticiavd.pl?noticia=futuro010600&sección=internet>.

3 A modo de introducción en el tema, recomendamos la lectura de nuestro artículo: "Tributación Internacional y Comercio Electrónico: Aproximación a una grave problemática tributaria actual", publicado en Themis - Revista de Derecho. Segunda Época, número 39. Lima, 1999.

4 GATES, Bill: "Los negocios en la era digital". Plaza & Janés Editores S.A. Barcelona, febrero de 2000.

Pontenegro la denominará el estilo de vida digital, indicando que poco a poco habrá que comprender esta cultura, tan radicalmente novedosa.⁵

Efectivamente, esta revolución viene originando cambios en la forma de vida de las personas y de las empresas.⁶ Así, tenemos varios ejemplos, entre otros, de las consecuencias que esta revolución está causando en el mundo actual: la Generalitat de Cataluña propondría que los profesores de educación infantil, primaria y secundaria de Cataluña hagan cursos de reciclaje y aprendan a utilizar el Internet; el Grupo de los Ocho acordó en su última reunión aprovechar la revolución de la información tecnológica para fomentar un crecimiento económico global sostenible mediante la competencia y la protección de los consumidores; se cree que los libros electrónicos sustituirán algún día a los

libros comunes; cuatro adolescentes de Nueva Jersey aseguraron haber enfermado por ingerir drogas que compraron en la popular Web de subastas eBay, entonces ¿hasta qué punto una página Web es culpable de la conducta o actividades de sus clientes? La manera de trabajar, los horarios y la remuneración del trabajador cambiarán a causa de la red de redes; los farmacéuticos españoles estuvieron muy alarmados hasta hace poco debido a la venta sin control de 22,000 medicamentos en Internet siendo dicha práctica ilegal en España; el caso de la empresa Victoria's Secret, que luego de la realización de un *show* en Monte Carlo transmitido por Internet en el que tuvo nada menos que un 40% de espectadores, triplicó el número de visitantes a su página Web, etc. Así pues, día a día el fenómeno del Internet y el comercio electrónico revolucionan las conductas y formas de pensar y de vivir en el mundo actual.⁷

⁵ PONTENEGRO, Nicholas: "Ser Digital" (Being Digital). Atlántida. Séptima edición. Buenos Aires, 1998. p.15.

⁶ A modo de información complementaria puede verse lo siguiente: Electronic Commerce, Policy Brief número 1-1997. En: [Http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm](http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm) Error! Reference source not found..

Véanse también los siguientes trabajos publicados por la OCDE:

- "business-to-consumer electronic commerce: survey of status and issues", En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/gd97219.htm>

- "Measuring electronic commerce: international trade in software", En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sw.trade.htm>

- "Implementing the OECD privacy guidelines in the electronic environment: focus on the Internet" En:

<http://www.oecd.org/dsti/sti/it/secur/prod/reg97-6e.htm>

- "Measuring electronic commerce". En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/e_97-185.htm

- "Dismantling the barriers to electronic commerce". En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/turkuftin.htm>

- "Payment for goods and services on the information superhighway: reproduction rights and remuneration in the electronic marketplace" En:

http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/e_96-137.htm

- "Information infrastructure convergence and pricing: the Internet". En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/cm/prod/e_96-73.htm

- "The year 2000 problem: impacts and actions". En: <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/it/index.htm>

- "The Internet in twenty years: cyberspace, the next frontier?". En: <http://www.oecd.org/sge/au/highligh.htm>

⁷ Para una mayor información recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: LE GALL, Jean Pierre: "Trading on the Internet" En: Internet Trading, Alliance of European Lawyers. Bruselas, Mayo 1998. p. 79-92; ALTAMIRANO, Alejandro C.: "La tributación directa ante el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través del Internet". Ponencia presentada en las Jornadas de Tributación Internacional desarrolladas en el Ilustre Colegio de Abogados de la ciudad de Lima - Perú del 17 al 19 de mayo del 2000; SAWYER, Adrian J.: "Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments", En: Virginia Tax Review. Vol. 19, 1999. p. 73 y ss.; COCKFIELD, Arthur j.: "Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits". En: Tulane Law Review. Vol. 134, 1999. p. 133 y ss.; VATTIER FUENZALIDA, Carlos: "En torno a los contratos electrónicos". En: Revista General de Legislación y Jurisprudencia, enero - febrero, Epoca III, número 1, Madrid, 1999. p. 75 y ss.; PARSONS, Edward: "E-Commerce: An Introduction", En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue. BNA. Londres, Octubre de 1998. p.3; GRAHAM, David M. y HEISELMANN, Paul J.: "Electronic Business - Managing tax in a changing world". En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, Octubre de 1998. p.4; YOUNG, Conrad y Robert TSANG: "Taxing business on the Internet". En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, Octubre de 1998. p.8; LAMBOOIJ, Machiel: "Rethinking corporate residence?". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, Octubre de 1998. p.11; MATTSON, Bob, MAGUIRE, Ned, ULLMAN, Harold y Michael PERKINS: "Characterisation and source of income", En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, Octubre de 1998. p.16; ROSS, Graeme y James SELBY: "Beyond Ottawa: How should indirect tax evolve to meet the challenge of e-commerce?". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.21; LURIE, Joseph y David PERRIN: "E-commerce - The need for draft guidelines from the OECD". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.24; HORNER, Frances M. y Michael HARDY: "The OECD work on taxation and e-commerce". En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.26; HARDESTY, David E.: "Internet - bases sales to the United States". En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.29; PORTNER, Rosemarie: "Characterisation of revenue from e-commerce in Germany". En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.34; PIERRE, Jean - Luc y SUBRA, Frederic: "The application of French VAT in the framework of e-business transactions". En: "Tax Planning International. E-commerce". Introductory Issue. BNA. Londres, octubre de 1998. p.40; JOY, Peter: "E-commerce Lawyers face the revolution". En: Commercial Lawyer. Issue 31, 1991. p.72; RALPH, Oliver: "Changing world leaves permanent establishment standing". En: International Tax Review. Londres, febrero de 1999. p.17; SANDERSON, Christine: "Taxing a borderless world". En: International Tax Review. Londres, diciembre - enero 1999. p.35; CHALTON, Simon: "Internet and electronic trading", En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.151; MYRICK, Ronald E. y Robert C. PLOTKIN: "Patents, patent licensing and indemnification on the Internet". En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.155; ROWE, Heather: "Electronic commerce and consumers". En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.165; KANTER, Jane A. y Beth - Ann ROTH: "Marketing mutual funds on the Internet". En: International Business Lawyer. Vol. 26, número 4. Londres, abril de 1998. p.184; FRANCO, Oscar: "En el umbral de la ciber economía". En: El Comercio, Revista "Orientación Vocacional". número 41, del 4 de marzo de 1999. p. 36; OECD: "OECD Ministerial meeting - Tax Issues". OECD Comunicué. En: Tax Planing - International Review. Vol. 24, número 7, julio de 1997. p.18; MEYER - HAUSER, Bernhard F.: "Consumer

Para tener una idea aproximada de esta revolución en cifras, se espera que en América Latina los usuarios de Internet crezcan a 34 millones en el año 2000, cifra que constituiría el doble de la tasa registrada en otras partes del mundo.⁸

Estados Unidos ha señalado que ningún sistema tributario debe discriminar entre formas o modos de comercio. Indica que el sistema debe ser simple y transparente, fácil de implementar y con costos mínimos. En esto está todo el mundo de acuerdo. Sin embargo, existen discrepancias en cuanto a establecer cómo se deben reflejar los principios clásicos en la tributación local e internacional. De un lado, la posición de los Estados Unidos es que el sistema debe ser capaz de acomodar o adaptar los sistemas tributarios utilizados por los Estados Unidos y sus socios internacionales de hoy, agregando que de ninguna manera deben crearse nuevos impuestos que afecten el comercio por Internet. Sin embargo, en la Conferencia de Bonn, se estableció una opinión distinta afirmando lo siguiente: los avances de la tecnología que el mundo está experimentando con el fenómeno

del comercio electrónico no son compatibles con los principios tributarios existentes.¹⁰

Como bien indican tímidamente Doernberg y Hinnekens, posiblemente la más importante característica del Internet y el comercio electrónico para los propósitos de política tributaria internacional, es la total irrelevancia de las consideraciones geográficas. El Internet, señalan los referidos autores, constituye una tecnología de frontera. Los servidores (*servers*) pueden fácilmente ser ubicados en cualquier parte y su localización es generalmente desconocida e irrelevante en una transacción de negocios.¹¹

Entonces, cabe preguntarse ¿qué implicancias tiene esta revolución en el Derecho Tributario y en especial en el Derecho Tributario Internacional? A nuestro modo de ver, la revolución del comercio electrónico se encuentra actualmente erosionando seriamente los principios y reglas fundamentales aplicables a todos los sistemas tributarios en el mundo actual, como un cáncer que se propaga por todo el organismo humano hasta destruirlo completamente. Uno de estos princi-

Transactions in Cyberspace: On - Line Contracting". En: International Bar Association. *International Sales Quarterly*, número 21, junio de 1997. p.5; PORTNER, Rosemarie: "Transfer Pricing - Internet Transactions". En: *Tax Planning - International Review*. Vol. 25, número 5, mayo de 1998. p.28; MORGAN, John, GRAHAM, David, PATEL, Zafar y Christine SANDERSON: "Don't be afraid of the Internet". En: *International Tax Review*, noviembre de 1997. p.19; CASTILLO FREYRE, Mario: "Las doctrinas tradicionales frente a la contratación computerizada". Biblioteca de Derecho Contemporáneo. Vol. 3. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1996; LOCKERBY, Michael J.: "Non-contractual legal problems" En: *International Business Lawyer*. Publicación de la International Bar Association. London, June 1999. Vol. 27, número 4. p. 244 y ss.; LINDSEY, Michael K.: "Electronic sale and Distribution of Goods: Competitive aspects". En: *International Business Lawyer*. Publicación de la International Bar Association. London, June 1999. Vol. 27, número 4. p. 253 y ss.; CHERUY, Christian: "Tax aspects of Electronic Commerce Transactions". En: *International Business Lawyer*. Publicación de la International Bar Association. London, June 1999. Vol. 27, número 4. p. 261 y ss.; DER MAUR, Rolf Auf: "Internet-enabled Distribution Models". En: *International Business Lawyer*. Publicación de la International Bar Association. London, June 1999. Vol. 27, número 4. p. 264 y ss.; REES, Christopher: "Electronic Payments Systems". En: *International Business Lawyer*. Publicación de la International Bar Association. London, June 1999. Vol. 27, número 4. p. 269 y ss.; HUNSTON, Paul: "Electronic commerce - electronic Tax?". En: *The OFC Report 1998 / 1999*. Milton Grundy. Londres, 1999. p. 13-16; ARMELLA, Sara: "Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico". En: *Diritto e Pratica Tributaria*. Vol. LXX, número 3, 1999; y DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA: "Selected tax policy implications of Global electronic Commerce". Department of the Treasury. Office of Tax Policy. USA, noviembre de 1996. En: Error! Reference source not found. y LOPEZ TELLO, Jesús: "Problemática jurídica de la contratación en Internet". Ponencia desarrollada en el "Curso Especializado de Derecho Informático y de las Telecomunicaciones", organizado por el Grupo Recoletos en Madrid el 18 de febrero de 1999.

"El comercio electrónico crece en América Latina", información publicada en el diario "El Comercio", Sección B. p. b3, de fecha 14 de abril de 1999, en donde se mencionan las declaraciones de Bill McAlister, vicepresidente de Ventas de Sistemas de IBM para América Latina, durante la conferencia organizada por IBM Equipo, realizada en Miami. Señala el ejecutivo que en cuanto al movimiento que se espera registrar mediante el comercio electrónico a nivel global, las proyecciones establecen que se alcanzará alrededor de US\$600 mil millones de dólares en el año 2002, monto del cual la participación de América sería del 6%, es decir, aproximadamente US\$ 36 mil millones.

Para que se tenga una idea de la importancia del comercio electrónico hoy en día, debemos mencionar que cualquier persona con acceso a Internet desde su computadora puede convertirse en un comerciante dentro de un mercado con más de 320 millones de potenciales consumidores repartido entre más de 200 países y sólo 13 países no están en Internet. Siguiendo a De Juan Ledesma, podemos afirmar que "dentro de este gigantesco centro comercial sin ubicación geográfica determinada y sin horarios de apertura o cierre se llevaron a cabo ventas por valor de US\$518 millones de dólares en 1996, y se estima que en el año 2005 el 20% del total de compras se realizará vía Internet" (DE JUAN LEDESMA, Alvaro: "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional". Impuestos número 13. Madrid, julio de 1998. p.96).

Informe de la CASA BLANCA: "White House Release on Global Information Infrastructure". En: LEXIS/NEXIS, 97 TNI 128-23 (3 de julio de 1997).

¹⁰ CONFERENCIA EUROPEA MINISTERIAL: "Bonn Industrial Declaration on Electronic Commerce". En: LEXIS/NEXIS, 97 TNI 141-21 (23 de julio de 1997).

¹¹ DOERNBERG, Richard L. y Luc HINNEKENS: "Electronic Commerce and International Taxation". International Fiscal Association. Kluwer Law International. La Haya - Holanda, 1999. p. 7. Agregan los referidos autores lo siguiente: "Moreover, there is essentially little central control over the internet. In its current form, it is a triumph of private sector capitalism. These features which make electronic commerce attractive to business and consumers may make electronic commerce worrisome for tax authorities who have difficulty identifying transactions and tracing where transactions take place". Recomendamos así mismo, la siguiente obra: OLIVER CUELLO, Rafael: "Tributación del comercio electrónico", Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

pios fundamentales sobre el cual se ha construido toda la estructura tributaria, desde tiempos antiguos, es el de territorialidad. El presente trabajo precisamente trata de demostrar la existencia de esta problemática así como de los pocos avances que hasta la fecha se han efectuado para la solución de la misma.

II. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

A) Antecedentes Históricos

Antes de intentar definir el denominado principio de territorialidad, es necesario efectuar algunas referencias históricas en relación con el mencionado principio. Es innegable que desde tiempos antiguos, los sistemas tributarios se basaban en criterios de territorialidad. Para demostrar esta afirmación, nos referiremos brevemente, a modo de ejemplos, a los sistemas tributarios existentes en el Egipto antiguo, Grecia, Roma y en la Edad Media.¹²

1) Tributación y territorialidad en el antiguo Egipto

En el antiguo Egipto, como en toda la antigüedad, la tributación nace como consecuencia de las guerras. Es así que se instauran los tributos de guerra, como es el caso del botín de guerra. Otra acepción de la tributación antigua correspondía a los bienes y servicios que el vencido -por acción de guerra o por sometimiento voluntario- estaba obligado a prestar al vencedor de modo periódico. La primera acepción se refiere a un solo momento en el tiempo; la segunda, a una obligación cuyo cumplimiento se da a intervalos regulares. Desde el enfoque financiero - tributario, interesa más la segunda acepción.

En el reino de Buto (I a la VI Dinastía - 3400 al 2200 a.C.), ya el principio monárquico había triunfado. La Piedra de Palermo comprueba la presencia de anales correspondientes a ese reino. Allí fue donde se introdujo el censo de la población y también el cómputo o censo del oro y de los campos, o sea, el inventario de la fortuna mueble e inmueble de la población censada, que estaban destinados a establecer la riqueza imponible de cada contribuyente. El Impuesto a la Renta se remonta a la época de la monarquía de Buto: 35 siglos a.C., es decir, 55 siglos actualmente. En esa época, la llamada Casa de los Impuestos centralizaba

las operaciones fiscales. Los impuestos fueron la base de toda la política real, fijados periódicamente, según el censo de oro y de los campos, y percibidos por la Casa de los Impuestos que los ingresaba a la Administración de Hacienda o Casa Blanca.

De otro lado, los impuestos eran pagados en especie (trigo, lino, pieles) y se almacenaban en depósitos. Surge el funcionario administrativo denominado el tasador -el de la voz fuerte- el cual evalúa las entregas según un patrón único, el *shat* de oro, para todas las operaciones de contabilidad.¹³ Durante la V y VI dinastías los decretos muestran que los impuestos gravaban las rentas que los ciudadanos estaban obligados a declarar; que los bienes de los padres se dividen entre los hijos, y que todo acto jurídico que implicaba un cambio de derecho de propiedad debía ser registrado. El impuesto se calculaba según el valor del capital determinado de acuerdo con las declaraciones de los contribuyentes, los registros del catastro y el servicio de registros. A partir de la V dinastía, la nobleza sacerdotal se convierte en clase jurídica y privilegiada: todos los templos tienen personalidad jurídica y autónoma y disponen de bienes propios que administran sus sacerdotes y empleados, independientemente de la administración real. Neferirkare, de la V dinastía, concede a los sacerdotes la exención de todos los impuestos y prestaciones debidas al rey en un templo de Abidos. Luego esto se generaliza, y dicho privilegio impositivo convierte a la nobleza sacerdotal en un clase jurídica aparte, donde la propiedad toma el carácter de mano fuerte y surge la inmunidad fiscal.

Como se puede apreciar, en el Egipto antiguo los impuestos se aplicaban no sólo a los pueblos vencidos en las guerras cuyos territorios habían entrado a formar parte del imperio, sino que también dentro del propio Egipto el pueblo estaba sujeto al pago de tributos, con las exenciones y privilegios correspondientes.

Desde la III Dinastía la jurisdicción cuætenciosa sobre el territorio del imperio fue confiada a los jueces tasadores: para resolver los conflictos entre contribuyentes y la administración (exactitud de las declaraciones, valor atribuido por el fisco a los pagos en especie en calidad de impuestos, etc.). En cada nomo o jurisdicción territorial, el juez intendente ponía la policía a disposición del fisco para asegurar la rigurosa ejecución de las órdenes fiscales y el ingreso regular

¹² Al respecto, recomendamos la revisión de la siguiente obra: DE JUANO, Manuel: "Origen, historia y evolución de los tributos". Depalma. Buenos Aires, 1984, en donde se exponen diversas ponencias presentadas al 4to. Congreso Interamericano de la Tributación realizado del 5 al 17 de abril de 1984 en la ciudad de Rosario, Argentina.

¹³ A modo de información: 1 *shat* de oro = 7,5 gramos de oro; la moneda de cuenta es el "deben", que vale 12 *shats* - 90 gramos de oro.

de las contribuciones. Al lado de los impuestos directos, también existían los derechos de aduana. Éstos constituían una fuente importante de ingresos. Todas las entradas y salidas de mercancías del territorio estaban controladas en las fronteras y en los puertos. Los escribas “tomaban nota de las entradas en las puertas del Norte y del Sur”, otros “junto a los barcos”, registraban todo lo que entraba o salía.

El privilegio de la inmunidad fiscal respecto a templos y sacerdotes transferirá el poder financiero a la oligarquía sacerdotal, convirtiendo a éstos en soberanos en sus dominios o pequeños estados autónomos. La territorialidad se sigue imponiendo para efectos tributarios. Surge así un régimen señorial de concentración de la propiedad. A la vez que se transforman los dominios de los templos en bienes exentos, se produce el fenómeno social de la concentración de la propiedad inmueble. El peso del impuesto repercute en la pequeña propiedad, pues los templos estaban libres de prestaciones fiscales. El Alto Egipto se feudaliza y vive una economía cerrada de tipo señorial en donde la tributación se rige de acuerdo a cada feudo. Para el campesino, se cambia al Estado por el Señor.

Durante el Imperio Medio y las Dinastías XI-XVII (2050-1788 AC), el faraón crea otra nobleza: los burgueses del Delta, que consistía en una nueva clase dirigente centralizada bajo la autoridad del *visir*, que dispone del sello, dirige el Tesoro y los graneros y administra el dominio real. Esto nos recuerda a la historia de José en el Antiguo Testamento que todos conocemos. En el territorio de Egipto, los escribas -cancilleres redactan los documentos reales, perciben pagos y administran los dominios de la corona. El rey extendió ampliamente su jurisdicción y recuperó el derecho de someter a tributación a los principados. Nuevamente el criterio territorial determina el pago de tributos. Esto se ve más claro con la instauración de la explotación del llamado Fayum: el Faraón entrega sus leales tierras (obras de embalses, canales esclusas, etc.) en beneficio perpetuo, mediante la contribución anual del 10% de las cosechas (los templos cobraban 1/3 del producto). La administración real percibía y contabilizaba las correspondientes rentas sobre dichos territorios.

Luego de la invasión de los Hicsos (1788-1580 a.C.) surge el Imperio Nuevo (Dinastías XVIII-XX, del año 1580 al 1090 a.C.). El Faraón recibe tributos del área Egea y del ámbito Sirio bajo Protectorado egipcio. Desde el siglo XVI a.C. el patrón egipcio suplantó al patrón babilónico de pesos y medidas (un Deben de plata de 90gr. se encontraba dividido en 10 Kedet). La reforma monetaria efectuada por la Dinastía XVIII

tornó dominante a la moneda egipcia en todo el Mediterráneo. El Mediterráneo se convierte en el territorio clave para la afectación de tributos. Thutmosis III (1483 a.C.) establece protectorados cobrando el tributo sobre el rendimiento de las cosechas. En un solo año, el tesoro egipcio almacenó 3 1/2 toneladas de electro (aleación de oro y plata), cuyas nueve décimas partes provenían de los tributos percibidos en el Imperio (36.692 Deben). Los gobernadores eran administradores financieros pues cobraban el tributo según la riqueza disponible (cereales, aceite, vino, oro, plata, maderas preciosas, carros y caballos, esclavos, etc.).

Como se puede apreciar, desde la existencia del Imperio Egipcio, y antes inclusive, los tributos se establecían bajo un criterio de territorialidad.

2. Tributación y territorialidad en la antigua Grecia

Al igual que en Egipto, durante los siglos V y gran parte del VI a.C. la exigencia fiscal se cubría principalmente por las indemnizaciones de guerra exigidas a los vencidos. Alrededor de los años 478 a.C. políticamente Grecia estaba formada. Un elemento muy importante a tener en cuenta en la tributación fue el de la formación étnica de los atenienses. Unos tuvieron sus orígenes en raíces europeas y otros raíces asiáticas. Los primeros eran considerados los verdaderos helenos, no así los segundos los cuales fueron considerados diferentes para soportar el peso de los gravámenes pues estaban acostumbrados a pagar tributos a los bárbaros. No se les consultaba el monto ni el reparto de la carga entre los interesados, pues a cada ciudad se le aplicaba directamente la tasa *bule*, pudiendo duplicarse o triplicarse dependiendo del informe de los magistrados atenienses.

La tributación se encuentra basada pues en criterios territoriales, esto es, se grava a cada ciudad Estado. Así por ejemplo, en la ciudad de Atenas se aplicaba una contribución fija de 460 talentos, los cuales se repartían entre los ciudadanos según la cantidad de sus riquezas denominadas *phoros*. El sistema tributario en la antigua Grecia se comienza a estructurar. Desde el año 413 a.C. rige un impuesto de cuota el cual es reemplazado por una tasa fija del 5% sobre las transacciones llevadas a cabo en los puertos de la Liga. Surge pues, un cambio de un impuesto directo de cuota fija por un impuesto al consumo de tasa fija que podría aumentarse o disminuirse según la necesidad de recaudar. Atenas también adopta un sistema moderno mediante el cual es propietaria, entre otros bienes, de minas de plata llamadas *lauriour*, pudiendo explotarlas por medio de concesiones durante

períodos que van desde los tres hasta los diez años, percibiendo el 10% del producto, y dicho producto formaba un fondo para la conformación de la gran flota de guerra que permitió a los griegos aplastar a los persas en Salónica. Atenas obtuvo también dinero para explotar las minas de plata imponiendo un impuesto del 10% sobre los productos agrícolas que luego fue reducido al 5%.

Además de los tributos mencionados, también existieron los denominados:

- a) Derechos de justicia: provenientes de multas, gastos y confiscaciones, montos afectados, etc.; y
- b) Derechos de registros: se pagaba una tasa con tarifa regresiva que se aplicaba sobre las adjudicaciones públicas (sobre inmuebles, granjas) y una tasa proporcional del 1% exigida por la publicidad sobre la venta de inmuebles.

Posteriormente, con las Leyes de Solón se comienza a aplicar tributos a todos los hombres libres; lo cual significó toda una revolución para la época. El tributo afectaba a ricos y a pobres, quedando sujetos a las mismas obligaciones y derechos. Existía un concepto muy definido en la época que los honores y las cargas debían ir parejas, y por consiguiente, para gozar de los primeros, era necesario satisfacer los segundos. Según el monto que los individuos tributaban al fisco, tenían íntima relación con el cargo que podían desempeñar en el ejército.

Alrededor del año 430 a.C., Atenas sostuvo al ejército y a la armada por medio de los ingresos provenientes del: derecho de tráfico y de puerto; impuesto del 2% sobre importaciones y exportaciones; impuesto anual de capitación de 12 *dracmas* sobre los metecos; sobre las prostitutas y otros sobre las ventas y algunas licencias, multas y confiscaciones. En caso de extrema urgencia, como es el caso de una guerra, se aplicaba un impuesto progresivo sobre el capital en todas sus formas.

En resumen, en esta época se aplicaron principalmente, los siguientes tributos:

- a) Derechos Aduaneros: denominados cincuenta porque se debía abonar el 2% del monto de la mercadería que entraba o salía de Atica.
- b) Derecho de Puerto: se aplicaba el 1% sobre el monto de la carga. Aquí no se menciona cómo se evaluaba.
- c) Derecho sobre rentas: se aplicaba normalmente el 1% pudiendo ser mayor. Parecería que ese criterio

no era absoluto, pues en algunos casos variaba y era de carácter regresivo al disminuir la renta.

- d) Derecho sobre consumos: todo bien que pasaba las puertas de la ciudad debía tributar. Con el correr de los años se le denominó Tasa de Portazgo. En algunas ciudades europeas aún se puede apreciar la construcción de éstas entradas como es el caso de las puertas de la ciudad de Roma, Munich, Mainz, etc.
- e) Derecho de plaza: pagado por quienes se instalaban en algunos lugares estratégicos para vender y exponer sus mercaderías.

Como ingresos menores podemos mencionar:

- a) Capitación: Tributo abonado por los libertos y metecos por medio de un sistema de capitación.
- b) Dominio: Se establecía el pago de una suma fija sobre propiedades (minas, viviendas y tierras), más una cuota variable dependiendo de la renta que se obtuviera.
- c) Ingresos judiciales: Todas las personas que llevaban a cabo litigios judiciales debían hacer un depósito en dinero. La recaudación podía hacerse en forma directa por medio de los recaudadores oficiales o en forma directa por medio de agentes externos privados.
- d) Donaciones.

Como se puede apreciar, existía todo un sistema tributario conformado por diversas modalidades de tributos, basados principalmente sobre criterios de territorialidad, especialmente respecto a las ciudades - estados, propiedad de tierras, aduanas, etc.

3. Tributación y territorialidad en la antigua Roma

En un comienzo (750 a.C. Monarquía - 510 a.C. República - 30 a.C. Imperio), el Estado romano necesitaba recursos para el mantenimiento de las legiones. Los tributos se establecían y estaban basados en el botín de guerra. Luego se comenzaron a efectuar los denominados censos a fin de tener un catastro de las tierras y los patrimonios de los ciudadanos para luego aplicar tributos. El capital tierra fue un elemento fundamental, muy tomado en cuenta para la aplicación de tributos.

Los censos comprendían nombre, edad y formación familiar de los miembros componentes, sus bienes y

riquezas, número - nombre de esclavos. Un buen ejemplo de ello lo constituye el censo decretado por Cesar Augusto días después del nacimiento de Cristo, hecho que consta en el Nuevo Testamento.

Podemos considerar a Augusto como el pionero del sistema tributario romano. Los ciudadanos romanos aportaban también al erario público tributos indirectos.

La tributación directa en Roma se presentaba principalmente de las siguientes formas:

a) Tributos en especie: Una vez conquistado un territorio, se nombraba un Gobernador el cual determinaba cómo tributaría dicho territorio. Lo más fácil era aplicar tributos en especie los cuales incrementaban los graneros oficiales. Así por ejemplo, tenemos el *corvée*, cuyo producto se destinaba a la construcción de carreteras (especialmente), edificios públicos, etc. También debemos mencionar el alojamiento militar, el cual consistía en que los habitantes particulares vencidos debían proveer de alojamiento a los vencedores y a sus animales (caballos), alimento, etc.

b) El Tributo, el cual tuvo su origen en el impuesto de cuota sobre las fortunas (capital) de las personas determinado por los censos catastrales, que permitió a Roma en la época de Servius Tulio (400 a.C.) hacer frente a sus gastos militares.

Los romanos se percataron que ya no era necesario con todas las conquistas que habían efectuado, continuar gravando a sus ciudades porque los recursos podían tener otro origen: el de los extranjeros. Por este motivo, en el año 167 a.C. se suprimió el impuesto a los ciudadanos de Roma y en el año 89 a.C. a los ciudadanos de la península Itálica.

c) El impuesto sobre sucesiones: creado por Augusto en el año 6 d.C. por medio de la Ley Julio et Papía Poppea, gravando las sucesiones, los legados y donaciones del 5% sobre el respectivo monto. Afectado para crear un fondo para el pago de sueldos de la tropa.

De otro lado, los romanos también establecieron diversos impuestos indirectos. Este es el caso del impuesto *ad/valorem*, aplicable a la transferencia de mercancías en forma material: en las fronteras, en los puertos o en las entradas a las ciudades, o en forma jurídica, como derechos sobre los mercados. Debemos mencionar además, los siguientes impuestos:

a) Derechos de aduana y tasas sobre las ventas: el impuesto se pagaba sobre la base de una declaración del comerciante importador o exportador. De lo contrario, los bienes eran confiscados.

b) Tasas indirectas especiales: Existían dos tasas concernientes a los esclavos y sus precios. La primera *Levicesima Libertates* era del 5% sobre el valor del esclavo liberado y del 4% sobre el esclavo vendido.

c) Monopolio sobre la sal (204 a.C.) y la administración de dominio.

El emperador Calígula crea un impuesto al consumo sobre las mercaderías alimenticias. En Narbonne (Galias), se aplicó un impuesto sobre el vino. Mitad de su recaudación era para la construcción de caminos.

Debemos mencionar que con posterioridad al levantamiento judío del año 66 d.C., la llamada guerra judía, los romanos crearon un impuesto de capitación sobre los judíos bajo el nombre de *le didrachme*, el cual consistía en el pago anual de 2 *dracmas*. Curiosamente tenemos el caso de un tributo basado en el criterio de nacionalidad y no de territorialidad.

En general, este sistema creado básicamente por Augusto se mantuvo con algunas variantes durante cuatro siglos. Posteriormente, durante el Bajo Imperio en la época del emperador Dioclesiano (397 al 399 d.C.), la estructura tributaria de Roma estuvo conformada de la siguiente manera:

a) Impuesto sobre la tierra: Aplicado en todo el imperio y en Italia. El contribuyente era tenido sobre un cierto número de *aureus* o de *solidus* proporcionalmente a la extensión de los terrenos. Se trataba de un impuesto sobre el capital en su mínima expresión.

b) Impuesto sobre las personas: *capitatio humana ou plebeia* considerando como sujeto pasivo a los que no poseían inmuebles en el caso de los individuos. Las mujeres tributaban sólo la mitad.

c) Impuesto sobre los hombres ilustres: aplicado sobre senadores y otros hombres ilustres, impuesto de capitación llamado *follis o gleba* y se aplicaba sobre la fortuna y se pagaba en oro.

d) Impuesto sobre las empresas o impuesto de patentes sobre negocios, el cual gravaba los beneficios presuntos así como el capital contratado. El *quantum* era una tasa proporcional del 2% estima-

do, teniendo por base la matrícula o registro obligatorio, establecido por y bajo el control de los comerciantes.

- e) También existieron tasas indirectas, prestaciones en especies y más adelante el diezmo para la Iglesia.

4. Tributación y Territorialidad en la Edad Media

A partir del año 378 d.C. los bárbaros comienzan a forzar las fronteras hasta que comienzan a invadir el Imperio Romano y esto ocurre durante todo el siglo V. Se dan en toda Europa las invasiones de los godos, lo cual constituye el paso del Estado conquistador nómada a la condición de propietarios sedentarios. Las dos terceras partes de las tierras eran para los invasores y la tercera parte para los labradores, los cuales debían pagar tributo por ser los vencidos. Se utilizó el censo feudal o gótico. A modo de ejemplo, en esta época se impuso el conducho para atender a los ejércitos o al monarca en su tránsito por los pueblos.

También se recurrió con facilidad a las penas pecuniarias o multas, de las cuales una parte se entregaba al rey. La mayor parte de delitos se castigaban con penas pecuniarias (heridas, injurias e inclusive homicidios). Parte de las multas también se entregaban a los agraviados, familiares y a la autoridad de los pueblos. La pena se establecía dependiendo de la clase de agresor y del ofendido, según se fuera noble o godo, siervo o colono. De allí que la justicia fuese desigual y desiguales las exacciones por estos conceptos.

Otro tributo muy utilizado era el del servicio personal establecido en el Libro 9 - Título Segundo del Fuero Juzgo, el cual consistía en la obligación que tenían los jefes y caudillos y naturales de un país de acudir a la defensa del país en caso de guerra.

Durante el siglo VIII, la situación de Europa occidental era la de una civilización dispersa, sin leyes, sin administración, con caminos deshechos, educación desorganizada, etc. pero con costumbres y tradiciones de civilización. Existía una situación de inseguridad absoluta, bandidaje, revueltas, etc.

De allí que nazca la natural asociación y alianzas entre el protector y los subordinados, lo cual conduce al sistema feudal. Aumenta el poder de los señores feudales en detrimento del poder del rey, más debilitado por la falta de un ejército permanente y, por tanto, por su falta de autoridad. Cada uno se protege a sí mismo y al lado de un señor feudal. A cambio de protección, los señores exigían a los campesinos y

pequeños propietarios: la entrega de sus tierras, prestación de ayuda militar, acatamiento a su poder, etc. La tierra era devuelta a los campesinos pero ya no en propiedad sino en calidad de feudo, es decir, sujeto a las condiciones establecidas en el contrato feudal.

Se estableció así todo un compromiso de fidelidad consistente en lo siguiente:

- a) De un lado, el vasallo no podía luchar contra el señor feudal ni sus hijos. Actuaba además como asesor en el Tribunal del señor a fin de ayudarlo en casos difíciles. Prestaba servicio militar dentro y fuera del territorio.
- b) De otro lado, el señor feudal ofrecía al vasallo protección y justicia, no podía atacarlo ni insultarlo ni perjudicar sus bienes. Si el vasallo moría, sus hijos menores pasaban a estar bajo la tutela del señor, protegía a la viuda y procuraba casar a las hijas. Sin embargo, el señor podía recuperar al feudo si el vasallo moría sin dejar herederos o incumpliese el contrato.

El señor feudal gozaba pues de muchos privilegios: administraba justicia, acuñaba moneda y ejercía el monopolio del horno y del molino donde los campesinos debían dejar una parte de los productos o pagar un impuesto. Percibían otros derechos como los del tesoro (metales preciosos hallados en sus dominios), naufragio (barcos hundidos en sus playas), salvoconducto para viajar (peajes), caza señorial, etc. El rey era el señor feudal por excelencia pues era el sumo terrateniente. Las leyes privadas vinieron a llenar el vacío dejado por las leyes públicas. Surge así una gran heterogeneidad de cargas, impuestos, gravámenes, etc. fundamentadas en este compromiso de fidelidad, pero también en la propiedad y posesión de las tierras. Las más comunes eran las denominadas rentas dominiales. Cada señor feudal aplicaba tributos en su feudo, esto es, en su territorio. Esta era su jurisdicción. A más tierras, más tributos, más riqueza.

Con el advenimiento de la Edad Moderna nace la institución del Estado como institución jurídica (Estado - Nación) y no como una simple agrupación de personas. Este concepto de Estado será el que con algunas variantes llegará hasta nosotros. El poder y soberanía del Estado se encontrará fundamentado en la extensión y riqueza del territorio sobre el cual el Estado ejercerá precisamente dicho poder y soberanía. El territorio constituirá pues un elemento fundamental para determinar la sujeción a tributos. Este criterio, como ya adelantamos, comenzará a derrumbarse con el advenimiento del comercio electrónico.

B) Territorialidad y Tributación

El término territorio deriva etimológicamente de la palabra tierra. Para Sereni, el territorio del Estado es definido como “el ámbito espacial en el cual tal organización ejercita de hecho y con mayor intensidad la propia potestad de gobierno, normalmente con exclusión de análogos poderes por parte de otros sujetos de derecho internacional de carácter estatal”.¹⁴ Asimismo, el territorio se encuentra delimitado por fronteras entendidas, éstas como la línea que señala el límite para el pleno ejercicio de las competencias estatales. Al respecto, debemos preguntarnos, adelantándonos a nuestras conclusiones: ¿funcionarán las fronteras en el comercio electrónico?

El territorio representa para el Estado un elemento esencial sin el cual no se puede hablar de Estado. Nuestra propia Constitución Política de 1993, como todas las que la precedieron, hacen referencia al territorio nacional. La actual Constitución lo hace en su artículo 54¹⁵. En el Derecho Tributario peruano, nuestro Código Tributario también lo efectúa en la Norma XI de su Título Preliminar¹⁶, así como las normas que establecen tributos en el Perú como lo es la Ley del Impuesto a la Renta y la del Impuesto General a las Ventas, por mencionar algunas, las cuales analizaremos más adelante.

La territorialidad busca solucionar la problemática de tipo espacial en la aplicación de la ley tributaria. De allí que se debe analizar, de un lado, en qué territorio se deben dar las situaciones personales y los hechos que constituyen el presupuesto de hecho de la norma tributaria; de otro, analizar dónde la ley tiene fuerza coactiva, dónde tiene vigor, dónde encuentra fuerza para obligar, etc. En otras palabras, ¿en qué territorio pueden hacerse valer sus efectos? De acuerdo al principio de territorialidad,

las leyes no tienen vigor fuera del territorio del Estado en el que han sido creadas. Una ley extranjera no tendrá eficacia en territorio nacional si no le concede fuerza obligatoria una ley del Estado donde debe ser aplicada.

De acuerdo con la doctrina en general, el fundamento del poder tributario del Estado sobre el territorio radica en la soberanía. La soberanía supone que el Estado ejerce su actividad en las relaciones internacionales por su propio poder y no por el de otro sujeto de derecho internacional. Existe toda una gama de conceptos de soberanía los cuales no vamos a analizar en este trabajo. Simplemente, para referirnos a algunos, podemos mencionar a Mónaco, para el cual “la soberanía de los Estados no es otro que un concepto que corresponde a una situación de superioridad de los Estados mismos en relación a las sociedades humanas por ellos respectivamente controladas y dirigidas, y no a una posición de superioridad de los Estados respecto a otros Estados de la comunidad internacional”.¹⁷

De otro lado, para Díez de Velasco Vallejo la soberanía no se concibe hoy como un todo indivisible; la soberanía se ve hoy día como un conjunto de atribuciones y competencias. Competencias de carácter territorial, que hacen referencia a las cosas que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan y competencias de carácter personal, que se refieren a las personas que habitan en territorio estatal, sean nacionales o extranjeras, o a personas determinadas, con independencia del hecho de que se encuentren o no en el territorio del Estado.¹⁸ Asimismo, Rodríguez Bereijo señala que se debe “distinguir claramente entre poder normativo tributario, como potestad de crear o establecer tributos, y potestad administrativa de imposición, como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el

¹⁴ SERENI, A.P.: “*Diritto Internazionale*”. II. Sezione Prima. Giuffrè. Milán, 1958. p.279.

¹⁵ El artículo 54 de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente: “El territorio del Estado es inalienable e inviolable. Comprende el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo, y el espacio aéreo que los cubre. El dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley. En su dominio marítimo, el Estado ejerce soberanía y jurisdicción, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de acuerdo con los tratados ratificados por el Estado. El Estado ejerce soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y el mar adyacente hasta el límite de las doscientas millas, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de conformidad con la ley y con los tratados ratificados por el Estado”.

¹⁶ La Norma XI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y publicado el 19 de agosto de 1999, establece lo siguiente: “Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en éste Código y en las leyes y reglamentos tributarios. También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que estén sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él”.

¹⁷ MONACO, R.: “*Limiti della sovranita dello Stato e organizzazione*”. En: Studi di Diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi. Giuffrè. Milán, 1952. p.370.

¹⁸ DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: “*Instituciones de Derecho Internacional Público*”. Tomo I. 8va Edición. Tecnos. Madrid, 1988. p.1194 y 1195.

tributo".¹⁹ Ello no implica que se unan estos dos conceptos a efectos del estudio del Derecho Tributario bajo el concepto de poder tributario.

Finalmente, algunos especialistas unen el poder tributario del Estado con la soberanía de éste (Blumenstein, Micheli, Cocivera, etc.). Otros autores hablan de soberanía fiscal (Carli, Bayona de Perogordo, Kruse, etc.). Y otros autores desvinculan el concepto de poder tributario de la idea de soberanía, como Vanoni, el cual afirma que: "el tributo no es debido por causas exteriores, como la sumisión de ciertos sujetos a la soberanía o a la supremacía del Estado, sino que es debida por la misma necesidad de la existencia del ente público".²⁰

Hay casos que por explícita voluntad del Estado éste autolimita el ejercicio de su poder dentro de su propio territorio. Como ejemplo podemos mencionar la colocación de embajadas, los emplazamientos o depósitos militares, la limitación en armamentismo, el sometimiento a inspecciones y controles por parte de otros Estados u organizaciones internacionales, etc. Es el propio consentimiento del Estado el que permite estas medidas. En el Derecho Tributario Internacional, esto funciona por medio de los tratados o convenios para evitar la doble imposición. A ello habría que agregar algunos ejemplos de extraterritorialidad, esto es, aquellos espacios del territorio de un Estado en los que éste se ve privado de ejercitar sus plenos poderes; son supuestos en los que un Estado extranjero ejerce ciertas funciones a través de sus agentes diplomáticos.

Cabe además mencionar que el Estado, obvio es decirlo, también debe respetar las limitaciones puestas por su pueblo a través de su propia Constitución Política. Se trata de los principios de la imposición como los que estaban establecidos en el artículo 139 de la Constitución peruana de 1979 y el artículo 74 de la actual Constitución de 1993, además de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario peruano vigente.

C) Concepto de Territorialidad del Tributo: Material y Formal

De acuerdo con Berliri se debe distinguir entre el problema de la eficacia de la Ley en el espacio

(determinación del espacio en el que la ley produce efecto como tal) con el problema de la extensión de la ley (determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando tales hechos se produzcan, en todo o en parte, fuera de su territorio o por obra de súbditos de otros Estados).²¹

Sin embargo, Garbarino diferencia la determinación del ámbito territorial dentro de cuyos límites se ejercita el poder tributario (soberanía tributaria), con la determinación de los criterios de conexión -de naturaleza real o personal (como sería en España)- puestos por el Estado como fundamento del ejercicio de la propia pretensión. Esta distinción pone en relieve el relativismo de la doctrina de la territorialidad del impuesto (soberanía territorialmente limitada).²²

Al mismo tiempo, Berliri considerará los problemas de eficacia como de naturaleza jurídica y los de extensión de naturaleza política y jurídica, pues en este último caso se trata de saber no tanto si los tribunales deben reconocer o no como legítima una ley que sujete a imposición un hecho acaecido fuera del territorio nacional, sino más bien de saber si es oportuno, y dentro de qué límites, que una ley peruana sujete a tributación un hecho acaecido fuera del territorio del Perú, por ejemplo.²³

Xavier entiende el principio de territorialidad en sentido material y en sentido formal. En sentido material (extensión), el principio de territorialidad viene referido a la conexión con el territorio de las situaciones que son contempladas por la norma tributaria. En sentido formal (eficacia) se refiere a la ejecución coercitiva de lo que establece la norma tributaria, coincidiendo el ámbito de aplicación coactiva de las leyes tributarias con el territorio del Estado en cuyo ordenamiento jurídico se integran.²⁴ De otro lado, Sacchetto distinguirá un aspecto interno de la territorialidad (ámbito dentro del territorio estatal en donde la norma tiene efecto) y un aspecto externo (aptitud de la norma tributaria para ser válida y eficaz fuera del ámbito territorial, esto es, en un ordenamiento extranjero).²⁵

¹⁹ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "Introducción al Estudio del Derecho Financiero". IEF. Madrid, 1976. p. 228 - 232.

²⁰ VANONI, E.: "Elementi di diritto tributario". En: Opere Giudiciche (a cargo de F. Forte y C. Longobardi), II, Giuffrè, milán, 1962, p.38. Recomendamos como obra clásica al respecto: BUHLER, O.: "Principios de Derecho Internacional Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1968, (versión castellana de F. Cervera Torrejón).

²¹ BERLIRI, A.: "Principi di Diritto Tributario". Vol. I. Giuffrè. Milán, 1952. p.103.

²² GARBARINO, C.: "La Tassazione del reddito transnazionale". CEDAM. Padua, 1990. p.103.

²³ BERLIRI, A.: Op. cit. p.103 y 104.

²⁴ XAVIER, A.: "Direito Tributario Internacional do Brasil". Resenha Tributaria. Sao Paulo, 1977. p. 6-9.

²⁵ SACCHETTO, C.: "Territorialità (diritto tributario)". En la Enciclopedia del Diritto. Vol. XLIV, 1992. p. 304 y 305.

Finalmente, López Espadafor establece dos sentidos de territorialidad:²⁶

- 1) En sentido Material (extensión), significa que la territorialidad se referiría a la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, esto es, de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible. Habrá que estudiar la diversidad de criterios o puntos de conexión con el territorio, sus límites jurídicos y las consideraciones metajurídicas que hubieren; y
- 2) En sentido Formal (eficacia), significa que sobre el territorio de un Estado sólo entra en vigor su propia ley y no la de otro Estado, con excepción de un mecanismo que encuentre su fundamento en el consentimiento del Estado titular del territorio. En esta segunda acepción se encuentran incluidos los problemas que derivan de la limitación que supone que un Estado pueda hacer efectivos sus propios actos de imperio para la aplicación de sus leyes tributarias solamente sobre el propio territorio y no sobre el de otro Estado si no existe el consentimiento de éste último.

A efectos del presente trabajo, nosotros seguiremos el primero de los sentidos o acepciones de territorialidad establecidos por López Espadafor, esto es, el sentido material de la territorialidad en materia tributaria.

D) El Comercio Electrónico y la Territorialidad en Sentido Material del Tributo: Los Criterios de Conexión

Siguiendo a López Espadafor, la territorialidad en sentido material implica pues la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen. Los puntos de conexión de las manifestaciones de riqueza que se someten a gravamen son muy diversos. Dependen de múltiples aspectos como, por ejemplo:

- 1) De la manifestación de riqueza que se grava;
- 2) Del tipo de tributo con que se grava;
- 3) De los posibles límites jurídicos al gravamen existentes en cada caso; y

- 4) De las opciones de política económica que tenga el legislador (gobierno).

A continuación estudiaremos los puntos o criterios de conexión más utilizados en materia tributaria, y analizaremos cómo se enfrentan estos criterios al comercio electrónico. En primer lugar debemos indicar que la norma tributaria puede utilizar tanto un único criterio de conexión como también varios criterios de conexión. Si toma varios, puede tomarlos en consideración con carácter alternativo -bastando la presencia de sólo uno de ellos para que se deba aplicar un tributo- o con carácter acumulativo -debiendo darse varios criterios juntos para que se pueda aplicar el tributo-. Normalmente, se toman como base vínculos relativos al objeto de gravamen o a los elementos objetivos del hecho imponible o relativos al sujeto pasivo. También pueden tomarse como referencia otros aspectos (causante en una transmisión *mortis causa*, etc.), pero los mencionados son los más empleados por las normas tributarias en la mayoría de países del mundo.

Para efectos del presente trabajo, dividiremos los criterios de conexión en subjetivos y objetivos. Los puntos de conexión subjetivos serán aquéllos que tomen en consideración un vínculo relativo a un sujeto, sea éste el sujeto pasivo o algún otro sujeto interviniente en el hecho imponible del cual nace la obligación tributaria. Como ejemplos de esta clase de criterios podemos mencionar la nacionalidad del contribuyente (como en el caso de Estados Unidos), la residencia del sujeto pasivo (equivocadamente llamado domicilio en nuestro país), etc.

Los puntos de conexión objetivos serán “todos aquellos que parten de una vinculación con el territorio del objeto del gravamen, del aspecto objetivo del hecho imponible o de algún otro elemento que, por contraposición a los antes descritos, no tome en consideración la relación de un sujeto con el territorio”.²⁷ Como ejemplos podemos indicar los criterios de fuente, afectación de los bienes (muebles o inmuebles) situados en un determinado territorio, los servicios prestados o utilizados en un territorio determinado, etc.

Como se puede apreciar, ambas modalidades de puntos de conexión hacen referencia al territorio “...de tal suerte que contemplen los hechos acontecidos en el territorio de aplicación del tributo; y esta referencia puede ser tanto en términos objetivos como subjetivos, según atienda a los hechos realizados

²⁶ LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: “Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo”. MacGraw - Hill, Madrid, 1995. p. 76.

²⁷ Ibid. p. 82.

dentro de una demarcación geográfica, en el primer caso, o a la persona que resida o esté domiciliada en dicho territorio, en el segundo. La combinación de estas premisas, dará lugar a la existencia del principio de territorialidad, aplicable por lo general a los tributos indirectos o de naturaleza real, y al principio de residencia para los tributos directos o de naturaleza personal”.²⁸

A continuación, pasaremos a revisar los principales puntos de conexión subjetivos para luego pasar a analizar brevemente los puntos de conexión objetivos.

1) Criterios de conexión subjetivos

Dentro de la tributación directa, el principio de territorialidad establece diversos criterios de orden subjetivo, esto es, criterios basados en el *status* personal de las personas, como es el criterio de residencia, domicilio y la nacionalidad o ciudadanía (*citizenship*), en cuanto a las personas naturales, y al lugar de constitución o a la sede de dirección efectiva en cuanto a las personas jurídicas. Estos criterios por lo general gravarán a las personas por las rentas que éstas obtengan de fuente mundial. Adicionalmente, los Estados también gravarán la renta utilizando el criterio de la fuente. A continuación analizaremos los alcances de algunos de estos criterios en la doctrina y su papel ante el comercio electrónico.

a) Ciudadanía o nacionalidad (*citizenship*)

Se trata de un punto de conexión de carácter personal (subjetivo), en donde la relación con el territorio del Estado es solamente potencial, pudiendo desarrollar una vida económica sin ninguna relación con tal territorio.²⁹ Los Estados Unidos es uno de los pocos países en el mundo que asume el derecho de gravar la renta de fuente mundial de los individuos en razón de

su ciudadanía (*citizenship*). Asimismo, es curioso que en los Estados Unidos, además de tomar en consideración para la tributación de las rentas mundiales de las personas naturales la nacionalidad de éstas, también se toma en consideración la residencia de éstas; de allí que tributarán por sus rentas mundiales tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes.

Un ejemplo de ello lo constituyen los múltiples casos de ejecutivos de empresas norteamericanas que residen en el Perú durante años y sin embargo tienen que tributar tanto en Estados Unidos, por el criterio de nacionalidad, como en Perú en virtud del criterio de domicilio.³⁰ Incluso puede ocurrir en el caso de personas jurídicas. Estados Unidos justifica el uso del principio de nacionalidad con la denominada Teoría del Beneficio, esto es, que los ciudadanos de Estados Unidos gozan de la protección de su país en todas las partes del mundo como contraprestación a su deber de pagar tributos.

De otro lado, debemos recordar que Estados Unidos tiene su propio modelo de convenio para evitar la doble imposición, modelo elaborado en 1981 y revisado en 1996, el cual utiliza -por no decir que impone- cuando negocia convenios para evitar la doble imposición con otros países. Dicho Modelo rompe la unidad y armonía lograda en el Modelo para evitar la doble imposición elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE,³¹ pues introduce el criterio de nacionalidad al lado del de residencia. Se produce pues una ruptura del criterio de residencia ya que se establece que el Modelo USA es aplicable a las personas residentes en uno u otro Estados Contratantes “salvo que en el propio convenio se disponga de otra cosa” (artículo 1).

²⁸ BARNADAS, Francesc: “Tributación de no residentes y fiscalidad internacional”. Gestión 2000 S.A. Barcelona, 1997. p. 37. El referido autor comenta al respecto lo siguiente: “Sin embargo, estos criterios pueden atender a distintos objetivos, por cuanto se configure a los tributos atendiendo al criterio de nacionalidad, ciudadanía, domicilio, residencia, lugar de obtención de la renta, u otros distintos, lo que dará lugar al nacimiento de distintos hechos impositivos y obligaciones tributarias diferentes. El criterio que cada estado elija es unilateral, es decir, que queda en manos de cada soberanía tributaria determinar el principio por el que sus figuras impositivas deben configurarse. Pero este es precisamente el motivo por el que nacerá una concurrencia de distintas soberanías tributarias que pretenderán gravar una renta que se origine en un estado y sea percibida por un habitante de otro, originando una doble imposición de naturaleza jurídica, pues resulta sometida a dos impuestos de dos estados diferentes”.

²⁹ Como antecedentes históricos de este criterio, es ilustrativo lo señalado por López Espadafor. Al respecto indica que: “La historia está llena de ejemplos de tratamientos tributarios más gravosos de los extranjeros en comparación con el de los ciudadanos. Y llegan hasta nuestros días casos en que la ley tributaria hace depender el tratamiento tributario de los extranjeros del principio de reciprocidad, o sea, del tratamiento que se dé en su Estado a los ciudadanos del Estado impositor que entra en el análisis de tal cuestión. Y sin que ello suponga la intención de un tratamiento de por sí desfavorable para los extranjeros, se pueden encontrar tasas solamente aplicables a éstos por el simple hecho de que nacen por actividades administrativas solamente relativas a los mismos, como puede ser la tramitación consular del visado de un pasaporte” (LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: Op. cit. p. 85).

³⁰ Como una curiosidad, debemos mencionar el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF y publicado el 14.4.99, en el cual, pese a que la norma grava a las personas consideradas domiciliadas en el país por sus rentas de fuente mundial, el artículo 19 inciso e) exonera del impuesto a las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan.

Como indicáramos, el Modelo USA utiliza también el criterio de residencia con dos excepciones:

- La primera excepción radica en que el Modelo USA afecta a las personas físicas residentes en uno de los estados contratantes y que al mismo tiempo sea nacional del otro estado contratante (artículo 1, párrafo 4). Cabe mencionar que Estados Unidos hizo reserva al artículo 1 del Modelo OCDE. Puede haber doble imposición pero ello se evita con la aplicación del artículo 24.2 del Convenio. Es irónico que en virtud de un Convenio que busca evitar la doble imposición se caiga precisamente en doble imposición. Existe pues toda una falta de adaptación y flexibilidad del sistema fiscal de Estados Unidos al criterio de residencia universalmente admitido, lo cual complica pues la armonización de criterios de conexión y convenios en el mundo. El Modelo además sólo hace referencia al *Federal Income Tax* y no a otros tributos estatales que afecten las rentas. De otro lado, no se define el concepto de residencia sino que se deja a la legislación de cada Estado.
- La segunda excepción se encuentra referida a la limitación a las personas jurídicas (artículo 17). Se desea evitar el abuso del convenio a través de personas jurídicas con residencia en uno de los estados contratantes para aprovechar sus ventajas.

Por último, debemos también hacer mención que el Modelo USA instaura el denominado Impuesto sobre Sucursales o *branch tax* en su artículo 14. La razón esgrimida por Estados Unidos es que se desea evitar la desigualdad de trato y la discriminación entre las subsidiarias en E.E.U.U. que retienen 30% sobre los dividendos y los establecimientos permanentes (sucursales) en E.E.U.U. que no retenían tributo alguno sobre las remesas destinadas a sus casas centrales. Obviamente existen múltiples críticas al respecto. Acaso, desde el punto de vista jurídico, ¿es lo mismo una filial que una sucursal? ¿un establecimiento permanente distribuye dividendos a su sede central? En virtud del

branch tax, Estados Unidos grava con un 10% la cuantía equivalente al dividendo distribuido por el establecimiento permanente a su casa central.

b) Residencia y domicilio

Respecto a este criterio de conexión, debemos comenzar diciendo que el concepto de residencia nace en el ámbito civil, tratándose de una manifestación de la territorialidad. La doctrina discute si constituye un criterio de naturaleza personal o territorial. Así por ejemplo, Giannini considera importante la relación personal o la relación económica en que una persona se encuentra con el Estado. La residencia será un criterio personal.³² De otro lado, José Luis de Juan y Peñalosa y M. Cortés Domínguez consideran que la residencia es una cualidad personal de la persona física o jurídica (se es residente pero no se tiene una residencia).³³

Es nuestra opinión que el concepto de residencia no puede ser separado del de territorialidad. El criterio de residencia tiene importancia no sólo en la imposición directa (rentas mundiales y patrimonio universal) sino en la imposición indirecta, como sería el caso de los servicios prestados por no domiciliados a domiciliados y utilizados por éstos en la legislación del Impuesto General a las Ventas en el Perú.³⁴

El criterio de residencia dará lugar a que se exija el tributo considerando el lugar donde reside el sujeto pasivo. En este caso, el sujeto estará afecto por sus rentas de fuente mundial, independientemente del lugar en que éstas fueren obtenidas. Como bien indica Barnadas, "...el lugar de obtención de las rentas, responde a un principio de territorialidad, originando el nacimiento del tributo cuando la capacidad económica se genera dentro del territorio nacional. Aplicar este criterio en forma genérica a todos los sujetos del impuesto conlleva a no respetar los principios de equidad y justicia al no resultar gravados todos los obligados tributarios según su total capacidad económica sino estar sometidos sólo por las rentas dentro del territorio."³⁵

³¹ ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICOS: "Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio". Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1997. Debemos mencionar, sin embargo, que el Modelo OCDE cuando en su artículo 24 trata el principio de no discriminación, menciona a los "nacionales de un Estado contratante", cosa que ha originado muchas discusiones en la doctrina, tratándose de un Modelo basado fundamentalmente en el criterio de residencia y excepcionalmente en el de fuente.

³² GIANNINI, A.D.: "I concetti fondamentali del Diritto Tributario". UTET. Turin, 1956. p. 200 y 201.

³³ JUAN Y PEÑALOSA, Jose Luis: "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria". En: Crónica Tributaria. número 50, 1984. p.165; y CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario español". Segunda edición. Tecnos. Madrid, 1970.

³⁴ Sobre el criterio de residencia y la territorialidad véase: GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo: "Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes". Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. Lima, 1995. p. 32-36.

En cuanto al domicilio, nos encontramos de acuerdo con López Espadafor cuando señala que dicho criterio no se usa fundamentalmente como punto de conexión a efectos de determinar qué manifestaciones de riqueza grava el Estado, sino como criterio para la determinación de qué órgano administrativo es competente para la gestión de un determinado tributo en relación a un concreto sujeto pasivo, y para ver dónde éste debe presentar sus declaraciones y autoliquidaciones tributarias y dónde le deben ser notificados los actos administrativos tributarios.³⁶ De allí que opinemos que en la legislación peruana del Impuesto a la Renta, el término a ser utilizado debiera ser el de residente y de no residente, lo cual constituye la terminología apropiada y que es utilizada en la tributación universal así como en todos los Modelos y convenios para evitar la doble imposición, más no así el término de domiciliado y no domiciliado.³⁷

En cuanto al criterio de residencia en los modelos y convenios para evitar la doble imposición, debemos indicar que éste es el criterio utilizado en general, salvo las excepciones expresas en donde se utiliza un criterio de conexión fuente. El primer párrafo del artículo 4 del Modelo de OCDE establece como regla general la utilización de este criterio, remitiendo a la legislación de cada Estado a fin de establecer los alcances del mencionado criterio. Efectivamente, señala dicho primer párrafo que la expresión residente de un Estado contratante “significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo, por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga...”, agregando además dicho párrafo que “esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”.

Hasta aquí todo parece claro. Sin embargo, la cuestión se complica cuando aplicamos estas reglas al comercio electrónico. El segundo párrafo del referido artículo 4 se pone en el supuesto de una persona física residente de ambos Estados contratantes. Para este

caso particular, el modelo nos ofrece varias alternativas bajo un orden de prelación. Dichas alternativas en el fondo no son otra cosa que formas o modalidades del propio criterio de residencia, esto es, modalidades de territorialidad aplicadas a las personas físicas o naturales a fin de solucionar un problema, como es el hecho que resida en dos Estados. El modelo establece, pues que esta situación se resolverá de la siguiente manera:

- Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;
- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- Si fuera nacional de ambos Estados, o no fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Menudo problema el que se le presenta a una Administración Tributaria, ante una operación efectuada mediante el comercio electrónico, para aplicar el principio de territorialidad bajo la forma del criterio de residencia, a fin de determinar la jurisdicción con derecho a gravar la renta generada. En un mundo globalizado como el actual, muchas personas continuarán obviamente, manteniendo sus residencias fijas en determinados lugares. Sin embargo, también existirán personas naturales que efectuarán múltiples

³⁵ BARNADAS, Francesc: Op. cit. p. 69. Agrega este autor lo siguiente: “Sin embargo, aplicar el primer criterio, esto es configurar los hechos imponibles de los impuestos directos en base al principio de la residencia efectiva, conduce a gravar a los residentes de un estado por las rentas que obtienen en todo el mundo, quedando en el olvido tributario aquellos que no residen en un territorio pero obtienen rentas en el mismo, lo que induciría a tomar la residencia de aquellos territorios en que el impuesto fuera más económico. Todo esto obliga a desdoblarse la exigibilidad de los impuestos directos, configurando un doble concepto de sujeto pasivo. Uno, el residente, que deberá tributar por obligación personal de contribuir y bajo el principio de renta de fuente mundial y otro, el no residente, que quedará sujeto por obligación real de contribuir y únicamente por aquellas rentas que obtenga dentro del territorio de aplicación del impuesto”.

³⁶ LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: Op. cit. p. 95.

³⁷ Al respecto, es interesante la opinión de DOERNBERG, Richard L. y Luc HINNEKENS: Op. cit. p. 13, señalan lo siguiente: “*Domicile is a concept applied particularly in Anglo – Saxon countries. Whereas citizenship can be said to refer to the political ties between an individual and a state, and residence reflects an individual’s factual ties with a particular territory, a person’s domicile is where he has his permanent home to which he always intends to return*”.

operaciones por medios electrónicos como es el Internet, y en cuyo caso será muy difícil establecer cuál es su centro de intereses vitales en donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. ¿Cuáles son los alcances de estos conceptos? Los Comentarios del Modelo de OCDE al artículo 4 en cuestión no son, en nuestra opinión, muy claros al respecto, pues indican que lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, lo que significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que la motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos o escuelas, etc.).

Muchas personas en el mundo son propietarias de viviendas, las cuales se encuentran debidamente acondicionadas y disponibles en cualquier momento para ser habitadas, y en las cuales dichas personas residen días, meses o temporadas y desde las cuales vía Internet realizan operaciones muy lucrativas. Debemos recordar que el modelo remite a la legislación del Estado en donde supuestamente residiría la persona a fin de establecer la residencia en sí. De allí que muchas personas, conocedoras de las reglas existentes en los diversos países para determinar en qué casos se es o no residente, residan en ninguna parte y constantemente se encuentren viajando y realizando operaciones a través del Internet con el fin de que la renta obtenida no sea gravada en ninguna jurisdicción. Habría que recurrir a las otras alternativas establecidas por el modelo.

Los comentarios del modelo señalan que habrá que considerar los hechos para determinar con cual de los dos Estados se tiene relaciones personales y económicas más estrechas. Para ello se tomarán en consideración las relaciones familiares y sociales, las ocupaciones del sujeto, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su patrimonio, etc. La circunstancias deberán examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención especial. Cabe mencionar que toda esta información deberá ser proporcionada vía intercambio de información entre

las Administraciones Tributarias que correspondan, con lo cual el asunto es más dificultoso. Imagínese en el caso peruano, la difícil situación de la Administración Tributaria al no existir prácticamente convenio para evitar la doble imposición, en la cual se incluya la cláusula de intercambio de información ¿Cómo haría para obtener la información necesaria? El convenio de intercambio de información de 1991 con Estados Unidos no es suficiente.

Los demás criterios como el del Estado donde viva habitualmente, en donde habría que determinar los alcances del término habitualmente, y el de nacionalidad no son suficientes, sobre todo ante el fenómeno del comercio electrónico. Tan es así que el propio modelo recurre a la fórmula de remitir a las autoridades competentes de los Estados contratantes el resolver la problemática de común acuerdo. Eso siempre y cuando se trate de dos Estados y no de más, que es lo que, por lo general, suele suceder.³⁸

En cuanto a las personas jurídicas, dentro del principio de territorialidad, la doctrina ha establecido diversos criterios para determinar el lugar de residencia de una persona jurídica. Estos criterios son los siguientes:

- Residencia fiscal de los accionistas o administradores;
- Nacionalidad de los accionistas o administradores;
- Lugar de dirección efectiva de la actividad social;
- Lugar donde se desarrollan las actividades productivas de renta;
- Lugar donde la sociedad fue constituida y registrada.

Hay que tener siempre en cuenta que cuando se habla de la residencia de una sociedad, se hace partiendo de bases distintas de las que se encuentran bajo el concepto de residencia de las personas naturales. Por lo general, la doctrina recurre como criterios más utilizados para las personas jurídicas al de lugar de constitución (*incorporation*) y al del lugar de dirección efectiva (*effective managment*). El Modelo de OCDE en el ya referido artículo 4, establece que cuando una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se conside-

³⁸ Véanse las alternativas establecidas en el Texto Unico Ordenado del Código Tributario peruano, artículos 11 al 15, respecto a los criterios aplicables para la determinación del domicilio fiscal de las personas naturales y jurídicas, tanto de las domiciliadas en el Perú como de las domiciliadas en el extranjero. Como regla general se establece la de la residencia habitual de las personas naturales; el lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio tratándose de personas jurídicas; y el establecimiento permanente en el país, tratándose de personas domiciliadas en el extranjero. Asimismo, las presunciones establecidas por el Código para determinar el domicilio son, en nuestra opinión, insuficientes para enfrentar el comercio electrónico y la determinación de la residencia de los sujetos.

rá residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva. Este concepto es muy empleado en diversos artículos del modelo (caso por ejemplo del artículo 8 referente a los beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea). Los comentarios al modelo indican que este criterio se refiere a las sociedades y otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica.³⁹ En la realidad, puede que existan sociedades que queden sujetas a más de una jurisdicción. Este es el caso de un Estado que se rija por el criterio del lugar de registro y otro Estado que atienda a lugar de constitución. El modelo, en estos casos, le otorga prioridad al Estado desde donde la sociedad o entidad es dirigida efectivamente, es decir, el Estado en donde se encuentre la sede de dirección efectiva.⁴⁰

Al igual que en el caso de las personas naturales, en un mundo globalizado como el actual, muchas veces, las sociedades son dirigidas a través de medios electrónicos, como por ejemplo, las denominadas juntas no presenciales de accionistas en donde las decisiones y los acuerdos son tomados por la Junta General de Accionistas de una sociedad anónima a través de una video conferencia o en comunicación mediante *chat*, etc., y teniéndose en cuenta que en una sociedad anónima con un número bajo de accionistas, éstos pueden encontrarse en diferentes geografías y desde dichas geografías dirigir la sociedad, al margen que la sede física de la sociedad, si se le puede llamar así, se encuentre en otro Estado. Asimismo, el modelo contempla el caso de dos Estados contratantes pero puede darse el caso que una sociedad sea residente de más de un Estado dependiendo del criterio de conexión utilizado.

De otro lado, sólo queremos mencionar que existe también toda una problemática respecto a los criterios para determinar la residencia en los grupos de sociedades o grupos de empresas, según se le desee denominar. En estos casos la problemática es mayor aún, lo cual se agrava si tomamos en cuenta operaciones realizadas por medios electrónicos como el Internet.

López Espadafor observa lo siguiente: “También el fenómeno de los grupos de sociedad presenta la problemática consistente en que la titularidad de la propiedad del capital de una sociedad se encuentre en un Estado y su control en otro, además de situaciones intermedias en relación a ello. Y todo siempre sin olvidar la posibilidad de que una sociedad realice sus actividades productivas en una pluralidad de Estados”.⁴¹

2. Criterios de conexión objetivos

Simplemente queremos indicar que esta modalidad de criterios no se basan en una conexión con el sujeto pasivo ni con ninguna otra persona tomada en consideración por la norma tributaria. Se toma en consideración el objeto del gravamen o el elemento objetivo del hecho imponible.⁴² A modo de ejemplos podemos referirnos al lugar donde se realiza el hecho imponible, como es el caso del lugar de prestación o utilización de un servicio en el Impuesto General a las Ventas; o al lugar de ubicación de un bien transmitido, caso de la venta de un bien mueble en el país o la transferencia de un bien inmueble para efectos del Impuesto de Alcabala o del Impuesto General a las Ventas si fuese la primera venta que realiza el constructor del mismo; todo ello con independencia de dónde se realice el contrato, el lugar de realización del pago, etc.

Estos criterios de conexión se encuentran más conectados al denominado criterio de fuente, a contrario del criterio de residencia ya comentado. Ello debido a que bajo el criterio de fuente se toman en cuenta determinados tipos de rentas con una vinculación razonable con el territorio de un Estado determinado. Los ejemplos típicos pues incluyen toda la rentabilidad proveniente de bienes inmuebles y de actividades económicas vinculadas a un establecimiento o agencia determinado como lo serían las rentas vinculadas a un establecimiento permanente que una empresa residente en un Estado determinado posee en otro Estado y mediante el cual obtiene rentas provenientes de éste último Estado.

³⁹ El artículo 15 del Código Tributario peruano también se refiere a las entidades que carecen de personalidad jurídica a efectos de presumir su domicilio fiscal. El mencionado artículo establece lo siguiente: “Cuando las entidades que carecen de personalidad jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternatively, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes”.

⁴⁰ Doernberg y Hinnekens señalan acertadamente lo siguiente: “‘Place of management’ is, however, not a single concept. Under anglo-saxon tax law the notion of ‘central management and control’ as developed by the courts refers to highest level of management as provided by the board of directors. In other countries, where the criterion often refers to ‘effective’ or ‘real’ management, lower levels of management may also be taken into account in determining where a company resides” (DOERNBERG, Richard L. y Luc HINNEKENS: Op. cit. p. 14).

⁴¹ LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.: Op.cit. p. 94.

⁴² López Espadafor observa acertadamente en relación a los criterios de conexión objetivos lo siguiente: “Su diversidad depende de la distinta naturaleza de las manifestaciones de riqueza sometidas a tributación, debiendo el legislador buscar para cada tributo el punto de conexión más adaptado a los caracteres y a las finalidades del mismo. Normalmente se toma en consideración el lugar donde se realiza el hecho imponible, pero no siempre, y así se podría por ejemplo utilizar como punto de conexión la situación de un bien transmitido, con independencia de dónde se realiza el hecho imponible consistente en la transmisión o en la adquisición misma del bien” Ibid. p. 95.

III. MODO DE CONCLUSIONES

La primera conclusión podría consistir en afirmar que en cuanto al comercio electrónico aún no existen conclusiones. Aún tienen vigencia las preguntas y cuestionamientos que se hacía el profesor Kees van Raad el día 7 de octubre de 1998, en el Seminario que sobre Internet se realizó dentro del Cincuentos Congreso Anual de la International Fiscal Association, que tuvo lugar en la ciudad de Londres y en la que estuvimos presentes: ¿cuál es el criterio de fuente en el contexto del comercio electrónico? ¿puede un servidor constituir un establecimiento permanente?⁴³ ¿puede un determinado *software* constituirse en agente y por tanto en un establecimiento permanente? ¿cuál es la naturaleza jurídica de los pagos efectuados por concepto de servicios realizados a través de Internet? ¿constituyen pagos por concepto de ventas, servicios o por el alquiler de un bien?⁴⁴

De estas interrogantes podemos extraer a modo de síntesis que urge pues la revisión, para comenzar, de las siguientes cuestiones: la revisión del criterio de fuente, pues se encuentra vinculado a la realización de una actividad económica en una geografía o lugar determinado; la revisión del criterio de residencia, por las razones ya mencionadas en este trabajo; la revisión del concepto de establecimiento permanente; la determinación de la categoría o clase de renta cuando nos encontramos ante regalías o beneficios empresariales; la revisión del concepto de lugar fijo o el de servicios prestados o utilizados en el país para efectos de la tributación al consumo; la revisión de los conceptos de bienes, servicios, lugar de prestación y lugar de establecimiento; y analizar las implicancias del comercio electrónico para las Administraciones Tributarias.

Las respuestas poco a poco se irán descubriendo con el paso de los años y con el propio desarrollo del comercio electrónico. De allí que la moratoria establecida por el Congreso de los Estados Unidos hasta el 21 de octubre del año 2001 tiene sentido en nuestra opinión. No nos excedamos en nuestras apreciaciones

y en nuestras decisiones. La OCDE, la International Fiscal Association y los demás organismos internacionales pertinentes ya se encuentran estudiando las interrogantes que generan el comercio electrónico en el ámbito fiscal.⁴⁵

El objetivo del presente trabajo ha consistido simplemente en llamar la atención sobre el advenimiento de una grave crisis en los fundamentos de la tributación internacional y, porqué no decirlo, también local. Como se ha podido demostrar, la historia de la tributación nos muestra cómo en las culturas más desarrolladas y en las diferentes épocas de la historia, el hombre siempre recurrió a criterios de territorialidad a fin de establecer las reglas aplicables para determinar el nacimiento de la obligación tributaria así como la jurisdicción o Estado con derecho a cobrar el tributo.

De allí nuestra segunda y última conclusión. Podemos afirmar entonces, que sea sobre la base de una conexión de carácter subjetivo o sea sobre la base de una de carácter objetivo, los Estados, por regla general, gravan todas aquellas manifestaciones de riqueza que posean conexión con su territorio. En otras palabras, el principio de territorialidad en materia tributaria, vigente en los pueblos antiguos desde más allá del año 4,000 a.C., sigue gozando de plena vigencia en estos primeros años del siglo XXI y, guste o no, comienza a enfrentarse al fenómeno revolucionario del comercio electrónico, motivo por el cual empieza a entrar en crisis. De allí que, o se adapta a esta nueva forma de realizar negocios por medios digitales y *bits*, o simplemente habrá que idear nuevos criterios que se apliquen con total claridad y con el debido respeto a los diversos principios tributarios como el de neutralidad, eficiencia, certeza, simplicidad, efectividad, justicia (equidad) y flexibilidad, a fin de afectar las múltiples operaciones que cada vez más vienen siendo efectuadas vía Internet.⁴⁶ Como hace poco declarara el presidente de Microsoft, el señor Bill Gates, esto es sólo el comienzo de toda una increíble era digital. El Derecho Tributario debe estar preparado para ello y en eso estamos.

⁴³ Al respecto, recomendamos la lectura de la propuesta de clarificación del Comentario del artículo 5 del Modelo de la OCDE recientemente presentada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de fecha 3 de marzo de 2000. En: <http://www.oecd.org>.

⁴⁴ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: "Summary of Proceedings of the Seminar 'Internet/I.T. Communications issues'". Yearbook 1998. p.140-141.

⁴⁵ Véase al respecto nuestro artículo: Op. cit. p. 391 – 392. Debemos mencionar además, la próxima realización del cincuenta y cinco (55) Congreso Anual de la International Fiscal Association a realizarse en la ciudad de San Francisco (E.E.U.U.) a fines de setiembre del 2001, en donde uno de los dos temas a tratar será el del comercio electrónico en la tributación directa.

⁴⁶ Debemos mencionar que ya la doctrina correspondiente y los especialistas, ante la poca o ninguna efectividad para ciertas operaciones de los principios tradicionales, han comenzado a plantear alternativas de creación de nuevos tributos o de una nueva clase de tributos que afecten a las operaciones efectuadas en el comercio electrónico. Tal es el caso del denominado *bit tax*, el *transaction tax*, etc.