



**Secretaría**

Distr. limitada  
14 de junio de 2001  
Español  
Original: inglés

---

**Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación  
Internacional en Cuestiones de Tributación**

**10º período de sesiones**

Ginebra, 10 a 14 de septiembre de 2001

**El comercio electrónico: temas de imposición internacional<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> Documento preparado por el profesor Stephen Crow, representante de la Asociación Internacional de Presidentes de Universidades y profesor de la Universidad del Estado de California, Sacramento, California, y consultor del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas. Las opiniones recogidas en este trabajo son las del autor y no corresponden forzosamente a las de las Naciones Unidas.

## 1. **Resumen**

2. La finalidad de este documento es ofrecer una compilación y una síntesis de una selección de observaciones y comentarios acerca de los problemas y los debates en torno a la imposición fiscal internacional del fenómeno denominado comercio electrónico. Tras demoradas consultas electrónicas y el empleo de técnicas de investigación más tradicionales, consideramos que las publicaciones recogidas en la bibliografía son representativas del tratamiento general del tema y obra de comentaristas tenidos, tanto general como selectivamente, por conocedores de la cuestión. La compilación abarca cuestiones que cabría considerar de carácter general, es decir, que representan las preocupaciones formuladas en general por prácticamente todos los comentaristas, y preocupaciones singulares dimanantes de perspectivas concretas de la cuestión, a fin de determinar la hondura y la amplitud de los debates en torno a la imposición del comercio electrónico. La síntesis es un intento del autor de analizar esos diversos temas de manera pertinente y sólida.

## 3. **Sección I. Introducción**

4. En las publicaciones existentes acerca de las cuestiones relativas a la imposición y el comercio electrónico apenas se ha dejado nada por tratar. Este documento tiene por objeto exponer las preocupaciones y perspectivas más difundidas, compartidas en general por la mayoría de los comentarios y, con un enfoque más selectivo, algunas de las preocupaciones e inquietudes singulares de comentaristas con perspectivas más circunscritas. Se compilan, editan y sintetizan para presentar un análisis de los temas generales y secundarios que ayude a definir la hondura y la amplitud del debate en torno al comercio electrónico. La síntesis fundamental del documento se recoge en un análisis de cuestiones que tienen por objeto responder a dos preguntas: ¿a quién corresponderá soportar la carga impositiva y del cumplimiento de las obligaciones fiscales y cómo se recaudarán los impuestos correspondientes? En ella se da una ojeada a innovaciones en los campos de las finanzas, la tecnología y la imposición fiscal que se avecinan y acaso representen una visión previa de la dinámica del comercio electrónico. Son la existencia y el carácter mismo de esta dinámica los que hacen que sea tan importante progresar a propósito de estas cuestiones y exigen una solución que no consista en un calibrado improvisado ni en una reorganización rígidamente estructurada, es decir, carente de la flexibilidad necesaria para hacer frente al carácter en constante cambio del comercio electrónico.

5. El documento se divide en seis secciones, comprendida la introducción. En ésta, se exponen hechos generales con objeto de dar una panorámica de los fenómenos del comercio electrónico. En la información se describe tanto su situación actual como proyecciones de su crecimiento. La sección II facilita información más concreta, con objeto de conformar de alguna manera los fenómenos a fin de reflejar la importancia de las cuestiones de imposición en términos cuantificables, en lugar de hipótesis intuitivas que no se prestan a definición. Las secciones III y IV contienen la compilación de los hechos y circunstancias recogidos en nuestro análisis de la bibliografía. La sección III del documento examina las consecuencias del comercio electrónico en la expansión y el cambio de la economía, las empresas y las estructuras fiscales y se exponen los argumentos a favor y en contra de la imposición del comercio electrónico. La sección IV presenta una enumeración y un análisis de temas concretos. Hemos limitado, por mor de su manejabilidad, las fuentes mencionadas en la lista compilada y en los análisis que acompañan a ésta. La sección V del documento presenta la síntesis de las conclusiones a que han llegado los distintos

comentaristas y una selección de hechos de carácter político, económico y tecnológico que servirán para dar una dimensión más plena a los temas, al tiempo que pongan de manifiesto su nivel de complejidad. La sección VI del documento recoge algunas breves observaciones finales. El apéndice A es un glosario de los términos empleados a lo largo del documento. Por lo general, las definiciones se ajustan al contexto en que los distintos comentaristas utilizan las palabras, pero las formulamos para estar seguros de que el autor y su público estén pensando en la misma cosa en todo momento.

6. Por lo general, las estadísticas llenan de pasmo. Según algunas estimaciones, el comercio electrónico moverá decenas de miles de millones de dólares dentro de pocos años y se calcula que su crecimiento será de hasta el 60% anual. Asimismo impresionantes son la gama de servicios y productos existentes y los procedimientos y procesos comerciales a los que afecta, por ejemplo, los controles de los inventarios. Las empresas pueden adquirir prácticamente cualquier producto gracias a enlaces de Internet y al comercio electrónico. Se han revolucionado las versiones anteriores de las técnicas de inventario justo a tiempo. Existen servicios financieros de bancos mayoristas y minoristas. Los clientes pueden adquirir pólizas de seguros, tanto para empresas como de carácter personal, en línea. Las transacciones de bienes y mercancías tangibles están limitadas únicamente por el número y la estructura de las empresas que forman parte del fenómeno del comercio electrónico. Uno de los aspectos más dinámicos de la difusión de este comercio, y acaso el que más perturbador resulta desde determinadas perspectivas fiscales, es el volumen y la variedad de bienes y servicios intangibles que se pueden transferir sin levantar los dedos de la computadora. El fenómeno se caracteriza por una hondura y una amplitud inimaginables, una movilidad y una flexibilidad sin precedentes y nuevos niveles de anonimato. Todas estas características hacen que la perspectiva de imponer fiscalmente el comercio electrónico sea una tarea formidable.

## 7. **Sección II: De qué se trata**

8. No carecemos de mediciones ni de estadísticas de la magnitud y el historial de crecimiento reciente del comercio electrónico. Hardesty (Hardesty, 1999) recoge varios ejemplos que son otros tantos indicios de la magnitud y el crecimiento enormes del comercio electrónico, desde el punto de vista histórico y el prospectivo. Un grupo de alumnos de la Universidad de Harvard (Universidad de Harvard, 2000) ha elaborado un análisis exhaustivo del comercio electrónico y de algunas cuestiones económicas que plantea. Su informe aborda tres tipos de argumentos económicos del debate sobre el comercio electrónico: el primero es el de las previsiones económicas del crecimiento del comercio electrónico y los bienes digitales, algunos de cuyos hechos expondremos a continuación. Otro aspecto es el de los argumentos económicos a favor y en contra de gravar el comercio electrónico y la comparación de los distintos mecanismos fiscales actualmente vigentes y que pueden adaptarse a la imposición del comercio electrónico. En las secciones III y IV de este documento examinaremos, respectivamente, estos dos aspectos del debate.

9. En el informe de Harvard se recogen estadísticas que describen la situación actual de los entornos de la tecnología de Internet y del comercio electrónico que describen las expectativas de crecimiento y cambio en ellos. Por ejemplo, tal como existe actualmente, el entorno de la tecnología de Internet consiste en unas 150.000 redes y 304 millones de usuarios en todo el mundo. Según las conclusiones de una encuesta efectuada por Roper Starch Worldwide entre 30.000 consumidores de 30

países, es en los Estados Unidos donde crece más rápidamente el número de usuarios de Internet y se da el porcentaje mayor de consumidores del comercio electrónico. En abril de 2000, el 44% de las empresas estadounidenses efectuaban ventas en línea y había un 36% más que prometían hacerlo el año siguiente. Además, como Internet es un medio muy dinámico, hay que revisar con frecuencia los cálculos de su crecimiento. En un caso, citado por el Grupo de Harvard, una fuente de proyecciones del crecimiento esperado de las ventas al por menor en línea esperaba que esas ventas ascendiesen en 2001 a 18.000 millones de dólares, cálculo que se ha revisado ya a más de 60.000 millones. Según otra fuente, el empleo en compañías que utilizan tecnología de Internet está creciendo mucho más rápidamente que en la economía general. Los puestos de trabajo específicos de Internet, en empresas de tecnología de Internet, aumentaron en un 29% entre el primer trimestre de 1999 y el del año 2000, frente a un crecimiento del 6,9% de los puestos de trabajo que no guardaban relación con Internet, aunque fuesen de empresas relacionadas con la tecnología de Internet. Se ha calculado que la economía de Internet generó 830.000 millones de dólares de ingresos el año 2000, con un aumento del 58% sobre el año anterior. Esos 830.000 millones de dólares de ingresos representaban un aumento del 156% con respecto a 1998, año en que Internet generó 323.000 millones de dólares de ingresos. Los ingresos de la tecnología de Internet están creciendo a una velocidad doble a la del empleo relacionado con la tecnología de Internet. Todo lo anterior nos indica lo que va a suceder en lo tocante al empleo y el crecimiento en el sector de la tecnología de Internet y en el comercio electrónico (The Internet Economy Indicators, 1999).

10. Annette Nellen (Nellen, 2000) ha seleccionado algunos interesantes factoides de distintas fuentes que también se refieren a la hondura y amplitud del comercio electrónico y el sector de la tecnología de Internet. Un indicador de crecimiento que sitúa ese sector en perspectiva es que le tomó cuatro años llegar a tener 50 millones de usuarios, frente a los 38 años que le llevó a la radio y a los 13 que necesitó la televisión. Además, ese sector se encuentra todavía en sus fases de formación. Esa información procede de observaciones del Secretario de Comercio de los Estados Unidos, William Daley, formuladas el 15 de febrero de 1999 (<http://204.193.243.2/public.nsf/commerce-ftc-online-shopping-briefing>).

11. El Departamento de Comercio de los Estados Unidos (Oficina de Análisis Económico del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, 1998) informó de que en el cuarto trimestre de ese año, las ventas en línea ascendieron sólo en los Estados Unidos a 5.300 millones de dólares, el 0,64% del total del mercado al por menor. Ahora bien esta cifra se refiere únicamente a la venta de bienes y mercancías tangibles, de manera que sólo recoge un porcentaje mínimo del mercado total de productos digitales y de su crecimiento en potencia. Para ponerla en perspectiva, Forrester Research (Forrester, 2000) informó de que se calculaba que el 50% de las ventas del comercio electrónico correspondían a programas informáticos y el 16% a ventas de libros (algunos de ellos en forma digital). Estas estadísticas no comprenden las ventas de productos de entretenimiento en formato digital. Aplicando esta información, las ventas estadounidenses dadas a conocer por el Departamento de Comercio a que nos hemos referido subestiman enormemente la magnitud del giro de negocios del comercio electrónico. Ahora bien, el informe del Departamento del Comercio contiene otras informaciones elocuentes que describen determinadas industrias clave cuyas actividades se prestan a ser ejercidas por conducto de Internet como indicadores del crecimiento del comercio electrónico y de la venta de productos digitales en los Estados Unidos.

12. Cada una de las industrias seleccionadas puede alcanzar enormes ahorros de costos gracias a la transferencia de bienes y servicios por Internet. En algunos casos, según datos internos, esas empresas prevén una disminución del nivel de los costos marginales de transacción de varios centavos por dólar. Los bancos, por ejemplo, calculan que pueden reducir el costo por transacción de 1,07 dólares en una sucursal a 0,01 dólares por Internet. Habida cuenta de que el sector de los servicios financieros (que, a los efectos de su informe, abarca las actividades bancarias minoristas y de inversión y los seguros) genera ingresos anuales de 1.600 billones de dólares, lo anterior podría significar beneficios de centenares de millones de dólares, sin aumento de la base de las transacciones. Con el aumento de las ventas de productos digitales, son casi inimaginables los aumentos que se producirán en los beneficios y en los márgenes de beneficio. En el cuadro que figura a continuación se muestran los sectores y los indicadores de crecimiento mencionados por el Departamento de Comercio en su informe.

13. Sector Indicadores clave de crecimiento

14. Productores de contenido (medios) 2.700 diarios realizan actividades comerciales en línea

1. 47 de las 50 revistas principales tienen presencia en la Red

2. Más de 800 emisoras de TV poseen sitios en la Red

a. El 90% de los usuarios de la Red obtienen noticias e información en línea

15. Servicios de viajes Crecimiento de 1.000 millones de dólares en 1997 a casi 8.000 millones de dólares entre 2000 y 2002.

16. Seguros Se espera que, en 2001, se generen en Internet 1.000 millones de dólares de pólizas, frente a 39,1 millones en 1997.

17. Bancos de inversiones En 1997 se generaron 614 millones de dólares en comisiones por intermediación (el 4% del total de las comisiones por intermediación al por menor).

18. Bancos minoristas 24 de los 100 bancos estadounidenses principales poseen “verdaderos bancos en Internet” (según Online Banking Report); en 1996, Booz Allen Hamilton informó de que el 80% de los bancos permitirían efectuar transacciones electrónicas en 1999.

19. A partir de estos hechos y estas proyecciones está claro que el sector de la tecnología de Internet, y concretamente el comercio electrónico, son factores importantes de la economía mundial y temas merecedores de los grandes debates que están teniendo lugar. Ahora bien, hay otras características de ese sector y del comercio electrónico que parecen indicar que distintos factores demográficos y de acceso pueden limitar la amplitud y la orientación del crecimiento de la tecnología de Internet y el comercio electrónico. El informe del Departamento de Comercio muestra también que, habiendo en el mundo casi 6.000 millones de personas, sólo el 2,9% de ellas, aproximadamente 170 millones, poseen conocimientos y capacidad de acceso a la tecnología de Internet. En los Estados Unidos, más del 60% de los hogares preparados para utilizar esa tecnología poseen rentas anuales superiores a 75.000 dólares. A efectos de comparación, si examinamos las estadísticas del Departamento de Tesoro relativas a las rentas de 1998, sólo en aproximadamente el 12% de las decla-

raciones de la renta se habían declarado rentas de 75.000 o más dólares. Así pues, partiendo del supuesto de que es en los Estados Unidos donde existe la mayor base de usuarios de la tecnología de Internet, y si conjugamos esta cifra con las anteriores, hallaremos que aproximadamente el 60% de los usuarios de tecnología de Internet están en sólo el 12% de los hogares. No está claro si cabe generalizar o no estas estadísticas a la población del mundo, pero existe un alto grado de probabilidad de que la población actual de usuarios de tecnología de Internet no esté menos concentrada en otros países. Puede haber cierto margen para comentarios en otro sentido respecto de esa generalización, pero la pauta es clara. Por último, en algunos casos los costos de acceso, por ejemplo, los cánones que se deben abonar a los proveedores de servicios de Internet, están multiplicándose por dos y tres veces. Esta situación está en parte en función de las nuevas tecnologías que hacen que los medios de comunicación tradicionales estén quedándose anticuados. ¿Cuántos usuarios rurales tienen acceso a los servicios de empresas de mensajería privadas o a comunicaciones de banda ancha?

20. Así pues, aunque la tecnología de Internet y el comercio electrónico han arrojado pautas de crecimiento sin precedentes hasta ahora, y los cálculos razonables parecen arrojar pautas de crecimiento similares en un futuro próximo, algunas características de esas pautas presagian limitaciones de ese crecimiento. El fantasma de esos factores de accesibilidad y demografía podría plantear algunos interrogantes. ¿Tendrá el comercio electrónico la penetración comercial amplísima que se ha proyectado? En caso de que así fuere, ¿cuánto tiempo tardará en lograrla? ¿Puede suceder sólo a la velocidad de la expansión de la tecnología en esos mismos mercados? En tal caso, pudiere ser que haya un mercado limitado o, si no limitado, al menos un mercado en el que los factores exógenos limiten su crecimiento. Volveremos a hablar de estos factores cuando analicemos las consecuencias de las propiedades de expansión y crecimiento del comercio electrónico.

### **21. Sección III: La imposición internacional: ¿Gravar o no?**

22. En la descripción anterior hemos visto la enorme magnitud del fenómeno del comercio electrónico. Aunque sólo sea por su enorme tamaño podemos estimar la magnitud y la forma de los problemas que el comercio electrónico conlleva en la actualidad. Aunque sólo sea por la magnitud de las proyecciones, podemos apreciar los problemas que planteará el horizonte económico del comercio electrónico mundializado. En esta sección, haremos primero una breve evaluación de los posibles riesgos de la imposición del comercio electrónico y a continuación analizaremos el debate acerca de si se debe gravar o no ese comercio.

23. En cualquier debate acerca de si se debe gravar o exonerar de imposición fiscal al comercio electrónico o acerca de otras cuestiones, conviene saber primero qué está en juego. Así pues, al principio de esta sección trataremos de responder a las dos preguntas siguientes: ¿Qué está en juego? ¿Representa el crecimiento del comercio electrónico un desplazamiento de las empresas “de ladrillo y cemento” al comercio electrónico, o bien una verdadera expansión económica o comercial?

24. ¿Qué está en juego? Muchos comentaristas han formulado proyecciones de la situación y las expectativas de crecimiento de los ingresos del comercio electrónico, pero apenas se ha escrito nada acerca de las estimaciones de los ingresos fiscales. Existe, empero, alguna información que podemos utilizar para ver en perspectiva qué está en juego en cuanto a la imposición fiscal. Así, por ejemplo, según la Oficina de Gestión y Presupuesto estadounidense (2000), los Estados Unidos recaudarán

el año 2001 aproximadamente 2 billones de dólares, de los que unos 200.000 millones corresponderán a impuestos sobre los beneficios de las empresas y algo menos de 1 billón a los impuestos sobre la renta de las personas, aproximadamente el 60%. Si, como consecuencia de una utilización inadecuada de las estructuras de la tecnología de Internet y el comercio electrónico, hubiese una grave sangría de ingresos fiscales, sus efectos se harán sentir muy probablemente en los totales del principal elemento generador de ingresos fiscales, los ingresos sobre la renta de las personas físicas.

25. En otro ejemplo, los impuestos sobre las ventas más los impuestos sobre la renta de las personas físicas representan el 89% de la base de ingresos normal de un Estado (Conferencia Nacional ..., 1999). Según un estudio de la Oficina de Contabilidad General (GAO, Sales Taxes, 2000), en conjunto sólo la pérdida de ingresos por concepto de impuesto sobre las ventas oscilaría entre 1.000 y 12.000 millones de dólares en el año 2003. En marzo de 1999, California (Senado de California, 1999) difundió un informe elaborado por la Junta de Igualación del Estado (B.O.E.), en el que se calculaba que la pérdida anual de ingresos por concepto de impuesto sobre las ventas e impuesto de uso a consecuencia del comercio electrónico en 1999 era de unos 18 millones de dólares. En una carta de Joe Fitz, principal economista de la B.O.E. al miembro del Consejo de ésta, Dean Andal, se calculaba la pérdida de los ingresos correspondiente a 1999 en más de 60 millones.

26. Evidentemente, la mayoría de estas proyecciones de pérdidas de ingresos se refieren a impuestos sobre las ventas, mas, por analogía, esas cifras son útiles para el debate en torno a la imposición de los ingresos, por los dos motivos siguientes: en primer lugar, aunque no cabe duda de que un impuesto sobre las ventas no grava directamente los ingresos, otros impuestos al consumo sí que lo hacen y cabe preguntarse si esas estimaciones de los impuestos sobre las ventas carecen de pertinencia si la imposición del comercio electrónico se basa en el consumo. En segundo lugar, la determinación del nexo nacional a los efectos de la imposición de los ingresos en la comunidad mundial influiría también probablemente en la determinación del nexo dentro de un país y sus asignaciones internas de los impuestos provinciales. Si extrapolamos estos hechos y cifras a una economía y unos ingresos mundiales, las posibilidades de pérdidas de ingresos son pasmosas.

27. El segundo interrogante es si las actividades del comercio electrónico constituyen un desplazamiento de las empresas tradicionales “de ladrillo y cemento” o corresponde al crecimiento económico. ¿Qué significa por lo que hace a evaluar los riesgos? Hay tres posibilidades: en primer lugar, los dólares en juego son “nuevos dólares fiscales” que procederán de la mera expansión económica gracias al crecimiento del comercio electrónico. En segundo lugar, se trata de un juego de suma cero en el que los dólares en juego proceden de un desplazamiento de las empresas tradicionales a modalidades correspondientes al comercio electrónico. Por último, podría tratarse de una combinación de ambas situaciones. Si se hacen realidad las posibilidades primera o tercera, el riesgo que entraña eximir de impuestos al comercio electrónico es una pérdida palmaria de ingresos fiscales, siendo así que los costos del Estado en general y los de la infraestructura estatal necesaria para satisfacer el entorno del comercio electrónico van en aumento. También sucedería que las autoridades habrían favorecido a un sector económico. Si se hacen realidad las posibilidades segunda o tercera, al menos con respecto al porcentaje “desplazado” de los ingresos de la posibilidad tercera, el juego de suma cero acarrea el que en todo el mundo no aumenten ni disminuyan los ingresos fiscales, sino que sean reasignados.

Así pues, el riesgo que conlleva al desplazamiento de los ingresos consiste en que, aunque no varía el total de los ingresos recaudados, se produce una reasignación de ellos y surge un conjunto equilibrado de perdedores y ganadores. Un riesgo que existe con independencia de que los ingresos se desplacen o aumenten es la evasión fiscal o el fraude fiscal. En tal caso, las características del comercio electrónico ofrecen la posibilidad y la existencia de preferencias fiscales que suscitan el incentivo necesario para evadir y evitar las obligaciones fiscales. En la medida en que así suceda, las inversiones consagradas a ese comportamiento y los ingresos achacables a él no generarán el porcentaje que debería corresponderles de los ingresos fiscales, constituyendo una pérdida neta para el sistema.

28. En cuanto al desplazamiento de las empresas tradicionales al comercio electrónico, por lo menos en uno de los documentos publicados se efectúa un cálculo según el cual las cifras en juego son muy importantes: las investigaciones efectuadas por Jupiter Communications, dadas a conocer por la Asociación Nacional de Gobernadores (National Governor's Association ...) calculaban que las ventas al por menor en línea en los Estados Unidos que representarán un desplazamiento del medio tradicional "de ladrillo y cemento" a las ventas por comercio electrónico ascenderían aproximadamente a 76.300 millones de dólares en 2002, cifra que, para situarla en una perspectiva justa, debe combinarse con el cálculo de que en el año 2002 las ventas al por menor en los Estados Unidos podrían oscilar entre 2.200 y 2.400 billones de dólares. Según estas cifras, el desplazamiento de las empresas tradicionales representa aproximadamente el 3% del total de las ventas y el 4,5% de las ventas de las empresas de "ladrillo y cemento". Si utilizamos las ventas al por menor de los Estados Unidos en 1997, antes de que el comercio electrónico se convirtiese en la importante fuerza que será en el 2002, el desplazamiento de 76 millones de dólares sigue correspondiendo aproximadamente al 5%, dato del que cabe extraer dos consecuencias: en primer lugar, respalda la afirmación de que el crecimiento del comercio electrónico representa una expansión comercial importantísima, que tiene bajísimos costos de transacción y elevadísimos márgenes de beneficios. En segundo lugar, estos menores márgenes de costos hacen que un porcentaje mayor de cada dólar de venta esté sometido a los impuestos sobre la renta, de manera que aumenta la magnitud de los ingresos fiscales en juego, fenómeno que puede repercutir en el tipo del régimen fiscal que se aplique a los ingresos del comercio electrónico. Por ejemplo, si se considera que el valor añadido es una base impositiva adecuada, ¿será el elemento de "valor añadido" de una transacción del comercio electrónico mayor a causa de los bajos costos de transacción (en comparación con una transacción idéntica de tipo tradicional) o se tratan los costos de la transacción como costos "fungibles" al igual que la asignación de los gastos por concepto de intereses a las transacciones multinacionales?

29. Hay importantes ingresos en juego procedentes de la imposición normal de los ingresos o las ventas y de las nuevas posibilidades de evasión fiscal y de fraude fiscal. Así pues, como cabría imaginar ante esos riesgos, se ha producido un animado debate en torno a la pregunta esencial de si se debe eximir o no al comercio electrónico de la imposición. Ahora bien, en la bibliografía especializada, los comentaristas han aducido argumentos convincentes en ambos sentidos, argumentos que compendiamos a continuación.

30. Por lo general, los argumentos a favor de la imposición se pueden agrupar en uno de los cuatro rubros siguientes: 1 – es menester gravar el comercio electrónico con arreglo a las obligaciones generales del Estado y a los objetivos y los principios



de la imposición fiscal; 2 – es necesario gravar el comercio electrónico para promover la igualdad de oportunidades en el plano económico entre las empresas de ámbito mundial; 3 – cabe considerar que la imposición del comercio electrónico mitiga la erosión de las actividades e instituciones comerciales secundarias; 4 – es necesario establecer un régimen fiscal del comercio electrónico para evitar la doble imposición y el fraude fiscal o la evasión fiscal.

31. Para nuestro análisis no son pertinentes todas las obligaciones generales del Estado, ni los objetivos y principios de la imposición recogidos por Nightingale y analizados en el apéndice A. Sacamos de este elemento concreto del debate las obligaciones del Estado de proporcionar bienes públicos y promover bienes de interés social (frente a desalentar los bienes socialmente indeseables). La primera constituye el núcleo del primero de los principios de imposición formulados por Nightingale, es decir, aumentar los ingresos, y de la tercera norma de Williams, según la cual toda sociedad regulada debe tener impuestos para sufragar los servicios recibidos del Estado. Se avecinan importantes ingresos fiscales mayores. La segunda de las dos obligaciones mencionadas, promover los bienes de interés social, es la premisa en que se basa el empleo de los impuestos para fijar precio a las externalidades o penalizarlas. La finalidad de esas penalizaciones es hacer que las empresas en falta internalicen esas externalidades, es decir, soporten los costos secundarios de los propios bienes socialmente indeseables. Por ejemplo, conforme a la legislación fiscal de los Estados Unidos, las normas en materia de asignación de gastos e intereses, conforme al Código Fiscal Reg. §1.861-8, constituye una manera eficaz de penalizar o valorar la externalidad (bien socialmente indeseable) de las estructuras comerciales y de inversión que permiten eludir los impuestos. Desafortunadamente, el comercio electrónico lleva aparejado el riesgo grandísimo de aumentar las posibilidades de aprovechar estructuras comerciales y de inversión inadecuadas, es decir, de promover los bienes “socialmente indeseables”, por ejemplo, la elusión de impuestos o la evasión fiscal.

32. Además, las obligaciones del Estado, según Nightingale, comprenden también la regulación, que, en un contexto, significa la regulación legislativa o económica y, en otro, el pertinente para este elemento de nuestro análisis, quiere decir proteccionismo. Es decir, en un sentido más general, que la imposición, y el grado en que contribuye a armonizar y establecer condiciones de igualdad en el plano económico, asegura la salud y el bienestar permanentes de la economía y una infraestructura sólida para las empresas, además de establecer la capacidad necesaria del Estado para adoptar medidas que protejan a los consumidores.

33. La segunda categoría de argumentos en pro de la imposición afirma que es necesaria para establecer normas equitativas para todos los que intervienen en el comercio mundial y para los Estados soberanos en los que se llevan a cabo las transacciones de las empresas de ámbito mundial. Uno de los objetivos de la imposición según Nightingale, es la armonización, y este autor afirma que la esencia de la armonización es promover una estructura fiscal exenta de distorsiones, es decir, que no tenga ningún efecto distorsionador en el modelo básico de decisiones comerciales. Una excepción de este objetivo es el caso de la fijación de los precios de las externalidades, pero, en el contexto de la protección de la institución del comercio mundial y de los Estados soberanos que mantienen las infraestructuras en que se realizan las transacciones, armonizar o promover una igualdad de condiciones es elemento esencial de una salud permanente del comercio electrónico. Para poner de manifiesto la eficacia de este principio de actuación, siendo así que quienes se opo-

nen a este argumento afirman que la imposición del comercio electrónico limitaría su crecimiento, se citó lo dicho por Andrew Grove (Nellen, 2000): “Como cuestión de política pura, no veo justificación alguna para [otorgar ventajas/subvenciones fiscales especiales a las ventas en línea]”. Se trata de una afirmación de importancia, ya que Andrew Grove es presidente de Intel Corporation, uno de los motores de la tecnología de Internet y del mundo del comercio electrónico.

34. Quienes apoyan la exención fiscal dirían que la imposición impedirá el desarrollo del comercio electrónico. Hay al parecer motivos que sustentan la hipótesis de que la inercia comercial superará los mayores costos de la imposición. En primer lugar, el empleo de la tecnología de Internet da lugar a un beneficio no correspondiente a los costos suficiente, consistente en la expansión del mercado, y a ahorros de costos no fiscales. En segundo lugar, si se grava todo el comercio electrónico (dejemos por ahora de lado la cuestión de la posibilidad de situar al comercio electrónico en entornos fiscales preferenciales), las presiones de la competencia obligarán a las empresas a adoptar y alimentar el comercio electrónico. Además, las proyecciones de su crecimiento, incluso las más cautelosas, arrojan cifras tan importantes que la expansión del comercio habrá desarrollado una inercia de movimiento que los impuestos serán incapaces de parar. Por último, a este respecto, Ecommerce Tax News realizó una encuesta, según la cual la opinión pública está dividida en dos partes iguales sobre la cuestión. El 46% de los encuestados consideraba adecuado eximir el comercio electrónico de la imposición y el 49% estaba a favor de que se gravara. No se han recogido pruebas que sean realmente claras y convincentes de que el mercado tema las consecuencias de la imposición del comercio electrónico. Hay que tener en cuenta además la salvedad propia de esta fase de la argumentación, esto es, que la magnitud de las consecuencias de la imposición como elemento limitador del crecimiento es una cuestión que no se podrá conocer hasta que no se haya sometido directa o indirectamente a prueba la hipótesis. No está claro si la imposición influirá en la manera en que utilizará el comercio electrónico la gente o si disuadirá de ingresar en ese ámbito a nuevos proveedores.

35. La armonización conlleva otros beneficios que hacen que sea un fruto deseado de la imposición del comercio electrónico, a menos tal como lo propugnan quienes defienden la posición favorable a que se grave. De hecho, la armonización promoverá el comercio electrónico. Mitigará las presiones iniciales negativas de los impuestos. En un modelo estadístico de un régimen de tratado bilateral de imposición, el Dr. Kent Meyer aplicó un complejo modelo econométrico para averiguar las consecuencias de los impuestos como factor de los costos en el modelo de decisiones comerciales respecto de los pagos por transferencia internacional y las transferencias de fondos, entre los Estados contratantes. Concretamente, el estudio analiza diversas modalidades de transferencias de capital (inversiones) entre empresas multinacionales en tres países: los Estados Unidos, Suecia y Alemania. Los impuestos fueron sólo una de las distintas variables de los costos evaluadas en la ecuación de la decisión acerca de las inversiones comerciales. Para definir la variable fiscal se utilizaron las normas fiscales de cada país y las consecuencias de los tratados fiscales bilaterales vigentes entre los países. Los resultados del estudio muestran que la variable del costo fiscal, en tales condiciones, apenas tenía importancia en la decisión sobre si efectuar o no inversiones, resultado que probablemente se deba al relativo grado de armonización y a las condiciones fijadas en los tratados. Al parecer, es improbable que se obtuviese ese mismo resultado si introdujésemos en la ecuación regímenes de preferencias fiscales y una movilidad elevada, así como transacciones

por acceso remoto. Se han empleado los mismos factores o variables para describir el comercio electrónico, con la consecuencia de que la armonización relativa es esencial para la salud del comercio electrónico y de sus instituciones y para la de los países que forman parte de la red del comercio electrónico mundial.

36. El hecho de que se hayan establecido condiciones igualitarias no parece haber desalentado a las empresas que están llevando a cabo actividades comerciales electrónicamente y abonando los impuestos correspondientes, aunque no de buen grado. En esos casos, no han frenado, ni mucho menos parado, el crecimiento del comercio electrónico, ni por lo que se refiere al aumento de los usuarios ni a la magnitud económica. Además, en el documento de Harvard se afirmaba que la no imposición de las transacciones del comercio electrónico tiene por consecuencia hacer que la imposición del sector de la economía formado por las empresas “de ladrillo y cemento” sea un impuesto penalizador y que, a causa de la demografía de esos empresarios y de los mayores costos de algunos sectores de la economía tradicional con respecto a la economía del comercio electrónico, se penaliza a las personas y empresas que menos pueden permitírsela. Es sumamente probable que se trate de empresarios que no están en la economía del comercio electrónico porque carecían de los recursos financieros necesarios para hacerlo, en primer lugar y, por consiguiente, no podrán pasar a ese medio. A fin de cuentas, en la hipótesis más negativa, son expulsados de la economía. Los resultados parecen claros: gravar el comercio electrónico no frenará el crecimiento de ese segmento de la comunidad comercial mundial, pero si no grava, el régimen fiscal estará sesgado en contra del segmento de la economía constituido por las empresas “de ladrillo y cemento”, lo cual no hace sino agravar sus problemas de competencia.

37. La tercera categoría de argumentos en favor de la imposición mira más allá de las consecuencias directas del comercio electrónico y pregunta cuáles son las consecuencias secundarias. Además de los argumentos anteriores, que hemos extraído de nuestro examen de la bibliografía pertinente, el autor propone que la exención fiscal tendría consecuencias secundarias que repercutirían en el bienestar económico de otros miembros de la comunidad comercial. Aunque preocupa mucho el que la imposición o la exención fiscal del comercio electrónico pueda producir distorsiones entre sectores dentro de las economías, o entre países por lo que se refiere a la carga fiscal y la distribución de los ingresos, es asimismo importante comprender que se producen consecuencias secundarias o de efectos de propagación que podrían agravar las posibles distorsiones. Por ejemplo, preocupa el empleo de la tecnología de Internet para promover el juego, preocupación que se debe en gran medida, aunque no sólo, a la cuestión de la evasión fiscal o el fraude fiscal, en función del anonimato de los consumidores, la falta de transparencia o la ambigüedad acerca de la ubicación y la promulgación de bienes socialmente indeseables, características todas ellas que son esenciales de esta forma del comercio electrónico. Es preciso resolver todas estas cuestiones, y, cuanto antes se haga, mejor será, hablando en términos generales. Ahora bien, aparte de ello, tolerar la exención fiscal y normativa de la industria del juego en Internet influye también negativamente en las empresas que prestan legalmente servicios de juegos o apuestas, que se someten voluntariamente a regulación y abonando impuestos. En la medida en que los consumidores de actividades de juego y apuestas por correo electrónico participan en la evasión fiscal o el fraude fiscal, y en que evitan la reglamentación, el segmento legítimo de la industria del juego se ve afectado negativamente y soporta un porcentaje considerable del costo económico. Recordemos que a una persona le resulta igual de fácil estar en

Venecia y participar en juegos y apuestas por Internet, en vez de recorrer la breve distancia que le separa del Lido, como a otra persona que esté en Las Vegas, que no tiene más que cruzar la calle para poder apostar. Además, y en la misma medida, el consumo a distancia de actividades de juego y apuestas influye en otros sectores conexos, por ejemplo, la hostelería y la restauración. Otro ejemplo nos viene de San Mateo, California, situado en el corazón mismo del Valle del Silicio, en California septentrional. Es una pequeña ciudad cuyos habitantes comparten el sentimiento de vivir en un pueblo, por así decirlo. En los últimos años, el crecimiento de las empresas del comercio electrónico en Internet ha hecho aumentar el precio de los locales comerciales, a consecuencia de lo cual los elevados precios pagados por locales comerciales para oficinas en las que alojar las nuevas empresas eran superiores a los que podían abonar las empresas “de ladrillo y cemento” por locales comerciales, habida cuenta de que sus márgenes de beneficio son menores, y esas empresas estaban siendo expulsadas del mercado. El ayuntamiento de San Mateo impuso una suspensión a la transformación de espacios comerciales en espacios de oficinas (McPartlin, 2000). Se trata de un ejemplo muy concreto, pero que podemos extrapolar. Una de las innovaciones a que están dando lugar las empresas de Internet y comercio electrónico es una nueva oleada de control de inventarios que lleva las técnicas de inventario justo a tiempo a nuevos límites, disminuyendo la necesidad de espacio para almacenes comerciales y, por consiguiente, la demanda de construcción o arrendamiento de esos locales. En la medida en que la exención fiscal influye en el desplazamiento al comercio electrónico de empresas tradicionales en todos los países y aumenta la capacidad de las empresas de reducir sus inventarios, se ven afectadas las empresas locales que dependen de las actividades de realización de inventarios. Esas consecuencias secundarias se hacen sentir en toda la comunidad mundial e influirán en la cuestión de la jurisdicción cuando se exija una presencia física de la empresa. Influirán también en los mercados remotos en los que los proveedores del comercio electrónico pueden utilizar las nuevas estructuras y técnicas comerciales para reducir las inversiones de capital u otros gastos conexos.

38. La cuarta categoría de argumentos a favor de la imposición procede de la finalidad general de la cooperación en asuntos fiscales internacionales: la imposición, y el establecimiento de una estructura fiscal efectiva y eficaz que abarque el comercio electrónico, es una medida fundamental para evitar no sólo la evasión fiscal y el fraude fiscal, sino también las posibilidades muy reales de doble imposición. Tal es el argumento central de este grupo, y el análisis del argumento está plagado de cuestiones difícilísimas y volátiles como la determinación de la fuente y/o la residencia de los ingresos y la noción general de nexo. Aunque en las secciones II y IV analizaremos éstas y otras cuestiones técnicas, diremos ahora que la orientación general del argumento es un apoyo convincente a la imposición.

39. También hay argumentos en contra de que se grave el comercio electrónico, algunos de los cuales hemos mencionado en el análisis de las posiciones a favor de la imposición. Los argumentos a favor que quedan encajan en una de las categorías siguientes: 1 – la exención promueve el desarrollo del comercio electrónico; 2 – la imposición del comercio electrónico no sirve más que para aumentar los ingresos del Estado y promover la propagación de la burocracia estatal; 3 – las cuestiones dimanantes de la índole de la propia regulación.

40. El primero de estos argumentos implica que la exención fiscal facilita el desarrollo del mundo del comercio electrónico y que la perturbación de esa situación sería perjudicial para la economía del comercio electrónico. Sería justo decir que añá-

dir un elemento de costo, por ejemplo impuestos, al modelo de decisión podría producir algunos resultados no buscados, por ejemplo, aumentos de precios. Ahora bien, la necesidad de captar los mayores ingresos para el Estado, de dar acceso a la economía del comercio electrónico al Estado para que cumpla sus obligaciones en materia de bienes públicos y fijación de precios a las externalidades y de protección del sector comercial “de ladrillos y cemento”, supera esa carga. Además, los argumentos en favor de la imposición que se refieren a las obligaciones y los objetivos de la imposición y al establecimiento de igualdad de condiciones parecerían contradecir este argumento en favor de la exención fiscal.

41. Podría ser posible apoyar una variante de este argumento desde una perspectiva económica si considerásemos una exención fiscal o un tratamiento fiscal preferencial como herramienta a emplear en el desarrollo económico de jurisdicciones concretas de la misma manera que las “moratorias fiscales” de otros diferentes tipos aplicadas en distintas ocasiones. Hay buen número de pruebas de que las economías emergentes y en transición, sobre todo, pero asimismo las economías desarrolladas, han recurrido históricamente a preferencias fiscales estructuradas cuidadosamente para estimular el crecimiento. Lo importante de lo que acabamos de decir son las palabras “cuidadosamente estructuradas”, lo cual quiere decir que, al igual que cualquier herramienta fiscal, deben tener un objetivo claro y haber sido meditadas cuidadosamente. No es lo mismo un bastón que una herramienta, aunque puedan tener elementos en común. Además, como ninguna economía o estructura fiscal carece de preferencias fiscales, debería ser aceptado un régimen adecuado de preferencias fiscales que ayudase realmente al desarrollo ordenado de una economía o un sector económico concreto, por ejemplo, el comercio electrónico, en una jurisdicción determinada, y a la salud y el bienestar del comercio electrónico mundial.

42. La segunda categoría de argumentos a favor de la exención fiscal se refiere a los efectos que quienes defienden esta posición creen que la imposición tendrá en el Estado. Al gravar con impuestos el comercio electrónico, quienes se oponen a ello preguntan si sería acertado establecer barreras a la capacidad del Estado de allegar ingresos y cumplir sus obligaciones, poniendo así en peligro la asignación correcta de los ingresos fiscales y la carga fiscal entre los miembros de la comunidad general para satisfacer el argumento no demostrado de que la generación de más ingresos fiscales para el Estado daría lugar sencillamente a un aumento de la burocracia. Sería una elección muy conservadora y profundamente errónea. Se trata de un argumento en que se comparan los costos con los beneficios. Quienes están a su favor afirman que el costo de los nuevos ingresos fiscales sería tener que nutrir una burocracia mayor y que siempre es deseable que haya menos Estado en lugar de más. Puede que este axioma tenga algo de cierto, pero en este caso no es particularmente convincente porque, en primer lugar, si consideramos los beneficios que puede aportar un régimen fiscal que se aplica a las transacciones del comercio electrónico, son mucho más fundamentales para salud y el bienestar de la comunidad mundial que la preocupación de que el aumento de los ingresos signifique automáticamente un aumento del Estado. En segundo lugar, no hay ninguna prueba clara de que un aumento de los ingresos fiscales signifique “automáticamente” un aumento del papel del Estado. Es muy probable que aumentase la burocracia, pero no se ha demostrado que de manera proporcional. Becker (Becker, 2000) afirma que ese supuesto es falso, pues las relaciones entre ingresos y gastos no son “estáticas”, sino dinámicas y, además, hay factores de comportamiento que influyen en lo que los Estados y las autoridades y las personas (en particular, las personas elegidas para desempeñar car-

gos oficiales) que los forman harán con los nuevos ingresos. Antes bien, en la medida en que esos nuevos ingresos financien bienes públicos y desalienten el comercio de bienes socialmente indeseables, los ciudadanos habrán soportado un costo considerable.

43. La tercera categoría general de argumentos en favor de la exención fiscal tiene un carácter más filosófico, pues se basan en la índole esencial de la regulación y la imposición. Son buen ejemplo de ellos el análisis de David Williams (Williams, 1996) en su artículo relativo al fraude fiscal. Como estructura fundamental para ese análisis, expone sus tres reglas de la dinámica fiscal: regla 1 – todos los impuestos son eludibles; regla 2 – la legislación fiscal siempre degenera del orden al caos; y regla 3 – la legislación fiscal es necesaria en cualquier sociedad regulada por el derecho. Williams denomina a la regla 3 la “Ley de Zeroth” y podríamos parafrasearla diciendo que las leyes fiscales son necesarias para cualquier sociedad regulada, dado que la regulación implica el gobierno, con los consiguientes beneficios y, sobre todo, costos. La regla 3 conlleva la necesidad de gravar el comercio electrónico para que el Estado pueda cumplir sus obligaciones. Aunque un argumento sería que la imposición crea un exceso de gravamen, pasa por alto los beneficios que reporta el ejercicio de la administración pública, por ejemplo, la fijación de precios a las externalidades (penalizando los bienes socialmente indeseables). Ahora bien, las reglas 1 y 2 forman parte del entorno regulatorio en igual medida que los propios reglamentos. Además, los posibles resultados de ese comportamiento son la razón de ser del proceso de negociación y concertación de tratados bilaterales. Como no se pueden ignorar, ¿qué consecuencias tienen y qué cabe hacer para impedir sus consecuencias aparentemente inevitables? En un entorno estático o fijo, la regulación puede ser relativamente estática; ahora bien, en el entorno del comercio electrónico, hay que cambiar el paradigma de intervención. El régimen de regulación debe ser tan flexible como dinámico sea el entorno. El desequilibrio entre la dinámica del sujeto de la regulación y el régimen regulatorio agrava los problemas que conllevan las reglas 1 y 2. Tal es claramente el problema que se plantea, y algunos comentaristas aducen que se encuentra más allá de la teoría y la aplicación de la regulación. Así pues, en lugar de hacer algo que no encaja adecuadamente, es mejor no hacer nada, habida cuenta de que algo como un efecto de propagación en la economía someterá los ingresos generados por el comercio electrónico a imposición, pero en un plano diferente, por ejemplo, los impuestos sobre la renta de la persona de los consumidores o los proveedores. La respuesta razonada a este argumento es que la solución adecuada se encuentra a medio camino entre una estructura jurídica rígida que pretenda definir estrictamente todos los aspectos del comercio electrónico y la exención fiscal. Después de todo, los impuestos son algo necesario, según la regla 3.

44. Si existe un motivo único que parezca respaldar la imposición del comercio electrónico y un diseño razonado de su régimen es la elevada probabilidad de que, de no adoptarse medidas concertadas, la mayoría de los países u organismos fiscales nacionales considerarán que los ingresos del comercio electrónico son una fuente gigantesca y no explotada de ingresos fiscales y se producirá una proliferación de programas fiscales no coordinados y, lo cual es más que probable, incompatibles, lo que hará que una situación difícil pase a ser imposible.

45. Hasta ese momento, en nuestro análisis, hemos descrito la magnitud y la índole del entorno de la tecnología de Internet y el comercio electrónico. Hemos formulado algunas evaluaciones generales de lo que está en juego y analizado a continuación los argumentos a favor y en contra de que se grave el comercio electrónico. A conti-

nuación, examinaremos cuáles son, a juicio de la mayoría de los comentaristas, las cuestiones prioritarias que plantea la imposición del comercio electrónico en un entorno mundial.

#### **46. Sección IV: Compilación: los problemas de la imposición internacional del comercio electrónico**

47. Dividiremos nuestra compilación en dos subsecciones: la subsección A examina los principios generales de la imposición y de la política fiscal. Analiza los atributos o características generales de un régimen fiscal sólido que aparecen en los análisis de los comentaristas cuando abordan los problemas que plantea la imposición del comercio electrónico. La subsección B examina los debates y comentarios sobre determinados problemas técnicos que conlleva la imposición del comercio electrónico.

48. Aunque es muy larga la lista de las personas y demás partes interesadas en el debate que han escrito y publicado sobre diversas cuestiones de la imposición del comercio electrónico, las referencias del análisis que viene a continuación han sido compiladas a partir de una muestra seleccionada de obras representativas del corpus general del saber sobre la cuestión. Al respecto, o bien efectúan un tratamiento muy exhaustivo de temas concretos muy importantes, o bien ofrecen un panorama general, pero exhaustivo asimismo, de diversos temas, y todas ellas han sido publicadas en diarios y publicaciones de excelente reputación. Se trata del informe de la OCDE sobre cuestiones relativas a la clasificación de los pagos en el marco de las convenciones (OCDE, 2001), de las obras del profesor Luc Hinnekens (Hinneken, 1999 y 2000), del informe del proyecto de la Universidad de Harvard (Harvard, 2000) y de la publicación de Annette Nellen (Nellen, 2000). Las cuestiones expuestas abarcan los temas y preocupaciones generales de que ha tratado la inmensa mayoría de los comentaristas y cuestiones presentadas por determinados comentaristas desde perspectivas más concretas. Con esta combinación, pretendemos ofrecer una perspectiva adecuada del debate sobre el diseño de un régimen de imposición del comercio electrónico y mejorar la percepción de la hondura y amplitud del abanico de problemas planteados.

#### **49. Subsección 1: Los atributos de los regímenes y la política fiscales**

50. Aunque puede haber quienes propugnen la exención fiscal, la mayoría de los comentaristas están de acuerdo en que el comercio electrónico no debe estar exento de imposición fiscal. Incluso la mayoría de quienes propugnan que no se grave el comercio electrónico defiende su aplazamiento, hasta que se resuelvan problemas fundamentales, no la exención general y por siempre. En el supuesto de que el comercio electrónico no debe estar eximido de gravámenes fiscales, en esta sección de nuestro estudio examinaremos cuestiones que son fundamentales para responder a dos interrogantes concretos, que utilizaremos para vertebrar las distintas cuestiones técnicas y sintetizar los análisis en la sección V. Los interrogantes son qué parte en la transacción del comercio electrónico debe soportar la obligación de la recaudación y el cumplimiento de la legislación fiscal y cómo hacer aplicar ese cumplimiento y esa recaudación.

51. En primer lugar, diremos que la mayoría de las principales cuestiones que han predominado en los debates pueden ser remitidas a las construcciones teóricas de Nightingale y a las reglas de dinámica fiscal de Williams. Recordemos que Nightingale planteaba un conjunto de tres niveles de elaboraciones teóricas que se utilizan

para describir los atributos de una política fiscal correcta: las obligaciones del Estado, comprendida la fijación de precios de las externalidades y el suministro de bienes públicos; los objetivos fiscales, comprendida la regulación y la armonización económicas; y los principios fiscales, esto es, la sencillez, la certidumbre, la eficiencia, la conveniencia, la neutralidad y la equidad. A continuación venían las tres reglas de la dinámica fiscal, según Williams, que describen las pautas que ayudan a explicar la evolución de la regulación. La regla general, la No. 3, afirma que toda sociedad regulada debe tener impuestos. Ese es el principio práctico que respalda a quienes proponen que se grave el comercio electrónico, como ya se ha dicho. Las pautas descritas en las reglas 1 y 2 describen en qué consiste la tarea de gravar el comercio electrónico y establecer una cooperación internacional para evitar la doble imposición y la evasión fiscal. La regla 1 dice que todos los impuestos son eludibles. La regla 2 afirma que todas las legislaciones fiscales degeneran del orden al caos. Como estos términos representan términos o pautas o conceptos utilizados en general por los distintos comentaristas, son un vehículo muy conveniente para enmarcar el análisis que efectuaremos a continuación. Conforme a ese marco, los comentarios se refieren por lo general a los atributos siguientes: eficiencia y eficacia, certidumbre, sencillez, neutralidad, justicia o equidad y flexibilidad. Aunque pueda haber alguna variación en lo que cada comentarista quiera decir cuando emplea estas palabras, por lo general, las utilizan de manera coherente en los textos que analizaremos a continuación.

52. Los regímenes fiscales deben ser eficaces y eficientes, términos que están relacionados. Al parecer, se utiliza con más frecuencia la palabra eficiencia, aunque no exclusivamente, en el contexto de la administración de la legislación fiscal. La eficiencia significa por lo general que los costos de administración no deben superar los beneficios. Los beneficios se pueden evaluar monetariamente, pero si se efectúa una valoración hay que tener en cuenta otras formas de beneficio. El costo de la administración tiene dos elementos: el primero son los costos para el organismo fiscal y el Estado; el segundo, el costo que la observancia supone para el contribuyente. El primero se suele afirmar explícitamente, en tanto que el segundo es la parte oculta o implícita de cualquier régimen fiscal. Aunque un elemento de ese efecto fiscal puede ser tolerable para las empresas, por lo que se refiere a su aceptación y observancia, si no se tiene en cuenta el costo del otro elemento de la ecuación se puede llegar a conclusiones erróneas acerca de la eficiencia de la legislación. Por ejemplo, un aumento de los costos de observancia podría producir con gran facilidad un desincentivo para que den el paso adelante las empresas marginales (es decir, aquellas cuyo análisis de costos y beneficios de su ingreso en el comercio electrónico arroja resultados casi parejos). Como veremos en la sección siguiente, los costos de observancia pueden ser muy elevados. Otro elemento de la eficacia y la eficiencia es la necesidad de que exista un elevado nivel de correlación y coordinación entre la legislación y los mecanismos de aplicación y represión del fraude, aunadas a la incorporación de la experiencia de la aplicación y la represión del fraude en las medidas legislativas. Se trata de un ingrediente necesario de la receta de la salud y el bienestar de cualquier régimen que se proponga de imposición del comercio electrónico.

53. A menudo se usan en una misma frase las palabras certidumbre y sencillez, ya que implican cosas muy semejantes. La certidumbre abarca criterios como claridad, previsibilidad y transparencia. La sencillez, tal como utilizan esta palabra nuestros comentaristas, conlleva certidumbre y conveniencia, es decir, que los contribuyentes puedan comprender la legislación y lo que significa para ellos, por ejemplo, cuánto



deben, cuándo lo deben y cómo deben cumplir sus obligaciones. Con independencia de la palabra que se utilice, hay un consenso claro entre los comentaristas de que estos atributos deben formar parte de un régimen o una política fiscales sólidos.

54. La neutralidad significa que el impuesto no distorsione las opciones económicas ni introduzca sesgos favorables o desfavorables para un segmento o sector económico. También se ha interpretado en el sentido de abarcar la posición de que la legislación fiscal no cree un nuevo gravamen. En este caso, la neutralidad se utiliza como parte de la posición en favor de la imposición. Es creencia claramente general que el comercio electrónico, por su propia índole, arroja ahorros de costos que no pueden alcanzar segmentos comerciales más tradicionales, las empresas “de ladrillos y cemento”. La exención fiscal se limita a agravar ese diferencial de costos en favor del comercio electrónico. Ahora bien, el régimen o la política fiscales deben reconocer además que determinados desequilibrios no sólo son aceptables sino también necesarios. Tomemos el caso en que la finalidad de la regulación, en general, y de la imposición, en particular, sea poner precio a las externalidades, en cuyo caso, la legislación está sesgada adrede. Otro ejemplo es el caso en que una economía desee fomentar un segmento particular, para lo cual se propondrán medidas legislativas que violen la neutralidad. Así pues, si bien la neutralidad, como atributo general, es un elemento conveniente del diseño correcto de un régimen fiscal, la adopción de medidas excepcionales no es nada nuevo, ni su aplicación se limita a determinadas jurisdicciones o regiones de la comunidad mundial.

55. La justicia y la equidad son dos palabras que tienen consecuencias idénticas en lo que se refiere a la legislación fiscal. Por lo general, se entiende que la equidad se refiere a cuestiones de equidad horizontal y vertical. La justicia implicaría lo mismo, pero también neutralidad. En general, las nociones de equidad y de justicia se refieren a cómo se comparte el gravamen fiscal. La equidad horizontal significa que los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares serán gravados de manera similar, es decir, que compartirán por igual el gravamen. Existen dos teorías generales de la distribución del gravamen. Hay quienes utilizan la teoría del beneficio, esto es, aquellas según las cuales quienes reciben el beneficio deben soportar el gravamen fiscal. En tal caso, ¿en qué consiste el beneficio, es decir, cómo se mide? Además, ¿quién recibe el beneficio: el usuario último (consumidor), el prestatario o el intermediario de la tecnología de Internet y las comunicaciones? Probablemente, no sea este último, ya que se podría interpretar como el servidor de la Red, y si interpretamos que son los prestatarios de servicios de Internet, recibirán o bien cánones por suscripción o bien derechos de transacción, que son la medida del beneficio que reciben, que puede estar o no relacionado con el nivel de los ingresos de las transacciones. El otro planteamiento de la manera de compartir el gravamen se basa en la capacidad de pagar, es decir, en la premisa de que la medida del beneficio que se recibe son los ingresos que se generan mediante la transacción, y como esos ingresos miden tanto el beneficio recibido como los medios para pagar, es lógico que el gravamen sea soportado por la parte que recibe los ingresos.

56. También preocupa a los conceptores la flexibilidad del régimen o de la política fiscales. La legislación fiscal, en particular por lo que se refiere a su aplicación al comercio electrónico, debe ser por lo menos tan flexible como dinámica sea la base fiscal, lo cual supone una mayor flexibilidad en este caso. Una definición que describa correctamente la situación de la tecnología de Internet y sus características en la actualidad no bastará el día de mañana, dado que las características utilizadas en las dos versiones de la definición serán totalmente diferentes. La tecnología de In-

ternet tiene una memoria cortísima. El plazo en que se produce el proceso de degeneración del orden al caos, como dice Williams, en el campo del comercio electrónico y de la tecnología de Internet es brevísimo y prácticamente no hay acumulación de memoria de una generación a la siguiente. Estas características hacen que sean mucho más importantes la flexibilidad y la adaptabilidad de la formulación de cualquier solución que se proponga. El diseño y las aplicaciones del régimen y la política fiscales deben ser tales que puedan ajustarse a las generaciones actuales y nuevas de tecnología de Internet y del comercio electrónico.

57. A continuación expondremos las preocupaciones manifestadas por distintos comentaristas, que representan perspectivas más concretas, para dar la necesaria amplitud a nuestro análisis.

58. Un comentarista afirma que está claro que la armonización de los tipos fiscales u otros factores no tiene por qué ser un elemento necesario de cualquier solución que se proponga. Nellen (Nellen, 2000) indica como analogía el régimen del impuesto sobre las ventas de los Estados Unidos. La analogía consiste en que se trata de un régimen impositivo que identifica y grava las transacciones que se producen entre distintas jurisdicciones fiscales. En ese régimen, existen aproximadamente 6.000 regímenes fiscales aplicables a las ventas y usos. La probabilidad de que una transacción se inicie y concluya en dos regímenes que tengan un mismo tipo impositivo es sumamente pequeña. De hecho, tres o cuatro regímenes fiscales pueden ser aplicables a una misma transacción y, ante ese complejo entorno, las empresas parecen haberse adaptado perfectamente.

59. El profesor Michael Dertouzos (Dertouzos, 2000) del Massachusetts Institute of Technology, siente inquietud ante lo que denomina el efecto de “democratización”. Aunque la democratización no tiene por qué ser una “cuestión” en el sentido convencional de la palabra, el análisis puede facilitar una perspectiva que ayude a explicar los problemas que a veces aparecen para llegar a un consenso de las partes sobre elementos concretos del diseño de un régimen fiscal del comercio electrónico. El profesor Dertouzos ha estado estudiando la tecnología de la información desde hace años en el Massachusetts Institute of Technology. En ese período, ha formado parte de un grupo especializado en “cablear el mundo”. Ha observado que cuando se mundializa la innovación, se da una tendencia a que las normas y las costumbres, no sólo los productos, del proveedor de la innovación se transmitan junto con la innovación y se impartan al consumidor. El profesor no formula ningún juicio de valor, pero señala que el dilema que se plantea puede ser atribuido, en parte, al hecho de que las dos partes tienen normas y costumbres que son incompatibles o incoherentes entre sí. Observaciones de este mismo tipo dieron lugar al estudio pionero de Hofstede para la IMB en el decenio de 1970. Esta empresa había descubierto que sus estrategias habituales de comercialización y penetración de mercado estaban dando muy malos resultados en mercados de productos mundializados. Hofstede realizó una encuesta entre aproximadamente 140.000 personas de todo el mundo, evaluando dónde se colocaba cada país o cultura en una escala de cuatro medidas de características culturales que se consideraban demografías adecuadas para la pesquisa de IBM. Sus conclusiones confirmaron lo que la mayoría de la gente pensaba intuitivamente, es decir, que los distintos países obtenían distintas calificaciones en los cuatro índices que este analista había medido, que determinadas regiones mostraban tendencias similares en las mediciones y que IBM tenía que adaptar a todo ello sus estrategias. Lo anterior parece refutar las preocupaciones del Sr. Dertouzos. En este caso, no se produjo la democratización y la empresa obtuvo malos resultados a con-

secuencia de ello. De ello se deduce que, por mucho éxito que una empresa o un sistema haya tenido en el entorno en que ha evolucionado, en un entorno distinto, el modelo de empresa o de sistema tendrá que evolucionar de modo distinto. De ahí el que, cuando se lleva un modelo de empresa o de sistema de un entorno a otro, lo inteligente será efectuar las adaptaciones necesarias que requiera esa transferencia.

60. Por último, aunque está implícito en lo que todos los analistas y comentaristas ven en cuanto a perspectivas de imposición del comercio electrónico, una cuestión primordial es la jurisdicción. En la subsección siguiente, relativa al análisis del establecimiento permanente, veremos una fase de las preocupaciones que suscita la jurisdicción. Ahora bien, hay algunos comentarios jurídicos generales que podemos exponer ahora. Aunque son muy pocos los asuntos que se han presentado a los tribunales en que se ha tratado de la jurisdicción aplicable a las transacciones mediante tecnología de Internet —véase Nellen, 2000—, existen y merece la pena que citemos aquí algunas por los pequeños vislumbres que pueden proporcionar acerca de lo sucedido anteriormente. En Nueva York se han planteado varias causas penales contra actividades de juego por Internet basadas en el extranjero, sobre todo en Antigua. Aunque no aborda todas las cuestiones posibles, es interesante la afirmación efectuada por el tribunal en el caso planteado contra World Gaming Corporation (Ramírez, 1999) de que el usuario se encontraba en un “casino virtual”, siendo así que había firmado y se encontraba ante la pantalla de su ordenador. Es interesante observar que el programa no permitía acceder a los juegos si el usuario decía que estaba firmando desde Nueva York, donde el juego es ilegal, pero sí si el usuario firmaba y afirmaba encontrarse en Nevada, donde el juego es legal. Si la jurisdicción y el nexo están correlacionados, ello nos daría una orientación acerca de la índole territorial de la conexión entre la tecnología de Internet y el nexo. También puede dar algunos motivos para aplicar estrategias de etiquetado o marcado y certificación, innovaciones tecnológicas que veremos en la subsección siguiente. En otro caso, se llevó ante los tribunales a una persona que había vendido un único producto a un particular, sito en otro estado. El tribunal dictaminó que el estado del consumidor tenía jurisdicción, afirmando que, allá donde la presencia se efectúa por conducto del ciberespacio, debe haber algo que oriente la actividad de manera sustancial a la jurisdicción en busca del lugar. En este caso, el hecho de que la comercialización del producto estuviese dirigida al posible comprador concreto, frente a una comercialización por correo en línea, constituía una “orientación” suficiente para sustentar la jurisdicción. En otro caso, el tribunal dijo, y esto distingue el caso general del ejemplo inmediatamente anterior, que el acceso por correo electrónico, los formularios de pedido imprimibles y los números telefónicos gratuitos asociados a la publicidad no constituyen una “orientación” suficiente para sustentar la jurisdicción. Otros comentaristas han utilizado una presencia “económica” para hallar esa orientación. De estos casos se desprenden dos criterios que podían ser útiles en el análisis de las relaciones entre el nexo y la jurisdicción: en primer lugar ¿cuál es la ubicación “virtual” del consumidor? En segundo lugar, ¿tiene la actividad suficiente “orientación” en lo tocante a la ubicación del consumidor?

61. Así pues, determinadas normas o directrices sobre consenso han evolucionado a partir de los comentarios. Una política fiscal sólida debe ser eficaz y eficiente, hacer que el costo de la administración y de la observancia sea mínimo ya que aquella mitiga la capacidad del estado de cumplir sus obligaciones en lo tocante a allegar ingresos y la segunda podría desencadenar decisiones indeseables en materia de observancia y comercio entre los contribuyentes. Debe poseer certidumbre y sencillez,

atributos que no dejan de guardar relación con las cuestiones relativas a la observancia, y por lo tanto también con los incentivos y desincentivos para una observancia y una recaudación de impuestos oportunas y exactas. Debería ser neutral en el sentido de que no tuviese por efecto sesgar las decisiones comerciales ni tratar a distintos segmentos de un mismo sector de manera sesgada. No es aceptable una situación de desequilibrio, es decir, una situación no neutral, pero el desequilibrio es el resultado buscado de poner precio a las externalidades o de penalizar un comportamiento comercial o de contribuyentes inadecuados. Es esencial distinguir entre ambas y proponer un régimen que tenga en cuenta ambas nociones. La justicia y la equidad son dos conceptos que intuitivamente forman parte de la tributación, ya que se refieren directamente a quién soporta el gravamen y cómo se reparte. Podrían desempeñar papeles de primer plano en este análisis porque la índole móvil y anónima del comercio electrónico complica enormemente la cuestión de quién soporta el gravamen. Debe ser flexible, requisito dimanante de la necesidad. A causa de la índole del comercio electrónico y de las partes que lo componen, el proceso de degeneración se puede producir rápidamente. Es, pues, importante mantener el equilibrio entre la capacidad de flexibilidad del régimen y la naturaleza dinámica de la base impositiva.

62. La mayoría de los comentaristas no plantearon la cuestión de la “democratización” ni la de las consecuencias del estudio de Hofstede al formular sus preocupaciones. Ahora bien, ambas cuestiones tienen graves repercusiones en el desarrollo y la aplicación de una teoría de la imposición del comercio electrónico que cumpla los criterios generales, en la que el régimen atraviesa fronteras culturales, políticas y normativas.

63. Subsección 2:

64. Esta subsección de la compilación se centra en las cuestiones técnicas concretas analizadas en los distintos comentarios. Mientras que el análisis de la subsección A ha descrito los atributos generales que a juicio de los comentaristas son estratégicos para una política fiscal sólida, en esta subsección nos ocuparemos de cuestiones tácticas que se deben resolver para que la aplicación y la ejecución sean coherentes con aquellas consideraciones de carácter estratégico.

65. A continuación figura una lista de los temas concretos que abordaremos:

66. Análisis de las partes en transacciones del comercio electrónico como probables contribuyentes

67. Caracterización de los pagos

68. Determinación del establecimiento permanente y posibles enfoques alternativos

69. Comparación entre distintos regímenes fiscales

70. La función o las funciones de la tecnología

71. El primero de estos temas se refiere a la cuestión del “quién”. El segundo y el tercero son esenciales para determinar quién soportará el gravamen, pero también se refiere a la cuestión del “cómo” se aplicará y se hará aplicar la observancia, de manera que existe un solapamiento patente. Los dos últimos se refieren asimismo a la cuestión del “cómo”. Es una ecuación simultánea. Como en todas estas cuestiones solapan en cierta medida el “quién” y el “cómo”, las conclusiones del análisis de una cuestión conformarán, en distintos grados, el análisis de las demás. Resolver las

cuestiones asociadas a un tema, o definir una variable de la ecuación, en la fase actual del diseño, exigirá probablemente reformular las otras variables de la ecuación.

72. La primera cuestión que debemos abordar es quién soportará el gravamen de la observancia y el pago de los impuestos que conlleven las transacciones del comercio electrónico. Hemos visto que es posible dividir esas responsabilidades, es decir, que las distintas partes pueden compartirlas. En los regímenes de impuestos sobre las ventas, el comprador soporta el gravamen económico; el vendedor el gravamen de la observancia.

73. El proyecto de Harvard examinó los tres posibles contribuyentes que participan en una transacción del comercio electrónico: 1) los proveedores, normalmente la empresa que vende el bien o el servicio, 2) el medio de información (tercero intermediario), que probablemente sería un alojador en la Red o prestatario de servicios de Internet independiente, y 2) el consumidor.

74. El medio: no se trata de un objetivo muy probable, ya que no hay motivo económico alguno para que esa parte soporte el gravamen impositivo, a menos que mantenga una relación con el proveedor que no sea la de meros anfitrión y albergado. Además, es probable que exija actividades reales de supervisión; así pues, es improbable que funcione la “autorregulación”.

75. El consumidor o usuario: objetivo probable, sobre todo por lo que se refiere a los impuestos sobre el consumo, pero la ambigüedad y el anonimato plantean un problema tanto por lo que hace a identificar a los consumidores como a supervisar las actividades de los proveedores del medio.

76. El proveedor: tres son las palabras que definen el problema: movilidad, ambigüedad y anonimato. También se han expresado algunas inquietudes acerca de la aplicación del impuesto sobre la renta. Ahora bien, y esto agrava el dilema, si se adoptase un régimen de impuestos sobre el consumo en lugar de uno sobre la renta, y fuese el proveedor el que recaudase ese impuesto (del mismo modo que un impuesto sobre las ventas), se plantean los costos de observancia y administración del nuevo régimen fiscal, comprendidas las necesidades tecnológicas para dirigir el sistema y facilitar la necesaria pista de verificación.

77. No existe ningún grupo objetivo claramente preferido. Cada parte en la transacción posee determinadas características que la hace ser objetivo deseable, mas, a fin de cuentas, el problema común es la aplicación de la ley ante una ambigüedad y un anonimato sin precedentes.

78. A fin de cuentas, se resolverá la cuestión del “quién” en función de que se solucionen los problemas que plantea la cuestión del “cómo”. Las siguientes cuestiones de caracterización del pago y establecimiento permanente influirán en ambas cuestiones.

79. El Grupo Asesor Técnico (TAG) sobre cuestiones relativas a la clasificación de los pagos en el marco de los convenios y convenciones dio a conocer un informe el 1º de febrero de 2001, que ha sido objeto de numerosos comentarios y resúmenes. Es importante determinar la índole de los pagos —por ejemplo, si se trata de regalías, pagos por servicios o pagos por conocimientos técnicos— a fin de determinar definitivamente qué país debe gravarlos y en qué circunstancias. Forma parte del proceso de determinación qué disposición de un convenio o una convención es aplicable y qué función desempeñarán el “establecimiento permanente” o la “residen-

cia” de las partes que efectúan y reciben pagos. Lo que viene a continuación ha sido tomado de los debates y conclusiones que se recogen en ese informe y comentarios, por ejemplo, Wright Schickli (abril de 2001). El tratamiento de las regalías se encuentra en el capítulo III, artículo 12. La definición de regalías se recoge en el párrafo 2, que dice que la palabra significa “... pagos de cualquier índole recibidos como contrapartida por la utilización, o el derecho a usar, de cualquier derecho de autor ... experiencia comercial o científica”. En virtud de la Convención para evitar la doble tributación de 1977, también se incluyen los pagos por equipo industrial, comercial o científico.

80. El informe del TAG es muy exhaustivo y aborda conceptos generales y unos 30 ejemplos. No vamos a reproducir aquí los pormenores de ese informe; antes bien, lo resumiremos (con mis excusas a la OCDE y al TAG por las desviaciones que pueda hacer respecto del análisis que ellos pretenden efectuar), a fin de aprehender lo esencial del análisis.

81. Una conclusión general era que el problema fundamental de la caracterización de los pagos radica en identificar el concepto por el que se efectúa el pago de que se trate. La mera localización del pagador o del receptor del pago, o la determinación del producto intangible por el que se paga, no bastará para el análisis. Se convino en que determinar el motivo del pago era un criterio de actuación importante y factible.

82. En general, se distinguen las regalías de los beneficios de las empresas (artículo 7) en virtud de la frase “... pagos por la utilización, o el derecho a usar ...” el bien intangible. Así pues, cuando el pago se efectúa por algún motivo que no sea la utilización o el derecho a disfrutar derechos sobre un bien intangible, no constituye una regalía. Por ejemplo, el pedido electrónico de productos digitales para uso y disfrute del cliente no constituye una regalía y el pago corresponde a lo dispuesto en el artículo 7, relativo a los beneficios de las empresas. El cliente está pagando por unos datos y aunque cabe interpretar que el acto de descargarlos sea una utilización del bien intangible, se trata de una actividad secundaria de la transacción. Ahora bien, el TAG llegó a la conclusión de que la descarga de productos digitales y la adquisición del derecho a efectuar copias no es un uso secundario y constituiría un pago por la utilización del bien intangible y sería, pues, una regalía. Los pagos por conocimientos especializados se distinguen de los beneficios de las empresas con arreglo a los siguientes criterios específicos: suministrar información técnica especial privilegiada (no divulgada o que no vaya a ser divulgada en el mercado general) y que la persona que facilita los conocimientos especializados no desempeñe ninguna función en la aplicación del conocimiento especial comunicado. Si el proveedor aplica sus conocimientos habituales para ejecutar la obra, el pago adopta el carácter de un pago por servicios y se le aplican las normas sobre beneficios de empresa del artículo 7. Por ejemplo, si, en el acto de prestar servicios, el proveedor intervino en la “aplicación” de los conocimientos técnicos y el resultado fue la “... creación, el desarrollo o la generación de un producto ...”, un producto que a su vez puede ser o no conocimientos técnicos, los pagos se caracterizarían como pagos por servicios. Este elemento de creación es la distinción crítica que diferencia “facilitar” (conocimientos técnicos especializados) de “aplicar” capacidades técnicas o conocimientos (servicios).

83. Lo que lo anterior implica en general nos lleva a analizar el tema siguiente. Si se caracteriza un pago como regalía, y se le aplica el artículo 12, está sujeto a retención en la fuente. Si se caracteriza como beneficio de empresa, y se le aplica el artículo 7, un estado tiene jurisdicción para gravar el pago si cumple los criterios relati-

vos al establecimiento permanente recogidos en el artículo 5 y, más concretamente, según afirman los comentaristas, si se aplican los párrafos 1) y 5) de ese artículo.

84. El establecimiento permanente y la noción jurídica conexa de jurisdicción son esenciales para determinar el nexo, el cual es a su vez fundamental para el proceso de tratado bilateral y el principio básico de la asignación adecuada del derecho a gravar. En general, cabe atribuir los elementos del debate acerca del nexo o la jurisdicción a una de las tres fuentes siguientes: la interpretación y aplicación del concepto de establecimiento permanente, tal como ha sido elaborado en el estudio e informe amplios de la OCDE. En segundo lugar, ¿qué información se halla en la jurisprudencia? En tercer lugar, ¿qué información se puede hallar en las opiniones expuestas en los distintos comentarios acerca del concepto de establecimiento permanente y el concepto más general de jurisdicción?

85. El análisis más amplio del establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico es el informe de la OCDE dado a conocer en diciembre de 2000 y que en el momento en que se redacta este trabajo se puede consultar y comentar en línea. Otras aportaciones son el amplio análisis de ese informe por el profesor Luc Hinnekens (Hinneken, 1999), Eric Tomsett (Tomsett, 2001) y Niv Tadmor (Tadmor, abril de 2001), obras de las que hemos extraído buena parte de los datos y comentarios que utilizamos en esta sección de la compilación.

86. En el artículo 5 (1) de la Convención modelo de la OCDE se define el establecimiento permanente como "... un local fijo de negocios en el que realizan a cabo total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa". El análisis examina el concepto de establecimiento permanente desde un punto de vista triple.

87. El primer elemento de este punto de vista es las consecuencias que tiene la expresión "... local de negocios ...". Además del párrafo 1 del artículo 5, el artículo da ejemplos de qué se debe abarcar y qué se debe excluir de la determinación y la definición de local de negocios. El párrafo 2 proporciona ejemplos que, en general, se puede interpretar que exigen una ubicación física, en tanto que el artículo 5 (2) (a) aduce el ejemplo de un local de negocios como "centro administrativo" que cabría considerar una excepción a la interpretación que exige una ubicación física. El informe de la OCDE señala la interpretación sostenida generalmente del concepto que comprende la necesidad de espacio físico a disposición de la empresa. La Convención modelo no emplea las palabras físico o tangible, pero el significado convencional u ordinario de la palabra indica que se trata de espacio físico. Es el significado convencional de la palabra el que es la "... herramienta de interpretación" (por referencia a la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969) a los efectos de cualquier tratado.

88. Otra posibilidad es considerar el local de negocios por lo que hace a su funcionalidad, uno de los planteamientos de la interpretación del local de negocios que se ha propuesto. Se afirma que la interpretación australiana tiene en cuenta la función, no la forma, en cuyo caso puede haber argumentos a favor de que la existencia de un "espacio no físico" satisface un requisito en materia de local de negocios. Como segunda alternativa, el profesor Hinnekens (1999) propuso que la noción de jurisdicción de "actividad dirigida" podría ser un concepto utilizable en la aplicación e interpretación de local de negocios. Tal es el elemento fundamental de los argumentos de la jurisprudencia existente en materia de daños jurídicos que los tribunales utilizaron para determinar la "jurisdicción", por lo que este enfoque cuenta con algunos precedentes. La consecuencia general de lo anterior, respecto al comercio electrónico

co, es que es improbable que un sitio en la Red constituya un establecimiento permanente.

89. El segundo elemento del punto de vista triple examina las consecuencias de la palabra "... fijo ..." empleada en la disposición de la Convención modelo. El análisis de la OCDE aplica los criterios de fijeza y permanencia. Hinnekens considera que los criterios descriptivos de "... igual punto geográfico ..." y "... durante un periodo suficiente ..." son factores. Se señala que la fijeza física se presta a interpretación en cuanto a "... ubicaciones temporales fijas ..." dentro de un área definida. Si bien un servidor de la Red puede cumplir los criterios de fijeza y permanencia, en cambio conforme a los criterios generales, no los cumpliría probablemente el despliegue de un archivo o sitio en la Red. Como se señala en el informe de la OCDE, el comentario relativo al artículo 5 (1) afirma que "... si no es de carácter meramente temporal ...", se puede satisfacer el criterio de permanencia, lo cual respalda el argumento de que las ubicaciones temporales fijas pueden constituir un establecimiento permanente y, como también se indica en el informe de la OCDE, la presencia en el sitio virtual, dentro y desplegada en el ordenador, puede bastar incluso si hay actividad suficiente de carácter especial, con respecto al sitio. Lo anterior comprendería el espacio no físico o planteamiento funcional abarcado por el criterio australiano de la presencia económica. Este elemento de actividad, como se da a entender en el informe de la OCDE y por otros comentaristas, podría ser tenido en cuenta en el debate acerca de la interpretación y la aplicación de los criterios de fijeza frente a temporalidad, pero daría lugar a incertidumbres y vaguedades de la ecuación, lo cual sería contraproducente para el proceso del tratado. La posición de Hinnekens apoya la noción de que aunque una norma como la norma relativa a la presencia económica puede dejar margen para su interpretación, lo cual siempre crea incertidumbre, una "interpretación mecanicista" de un concepto elástico como la ubicación del comercio electrónico ofrece posibilidades de comportamiento abusivo en materia fiscal. Una vez más, un concepto no elástico como la definición convencional del establecimiento permanente viola la norma según la cual la flexibilidad del sistema debe ser igual a la dinámica del sujeto, es decir, el comercio electrónico. Además, la designación de una "norma de interpretación" fomenta el compromiso esencial para resolver esta cuestión.

90. El tercer elemento del análisis que estamos exponiendo se refiere a la tercera condición para determinar si se trata de un establecimiento permanente, es decir, el nivel y el carácter de la actividad de la empresa en el medio de la tecnología de Internet. Concretamente, este elemento examina las consecuencias de las palabras "... en el que se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa". El comentario de la OCDE explica que estas palabras significan que la actividad concreta examinada no tiene por qué ser "... de carácter productivo". Antes bien, que la actividad concreta examinada no tiene por qué ser considerada "... de carácter productivo" si contribuye a la naturaleza productiva de todo el proceso, lo cual nos recuerda la norma de "una manzana podrida". No satisfacen nuestra condición las actividades preparatorias y auxiliares, pero éstas pueden formar incluso parte de la actividad comercial si están acompañadas en el sitio, comprendido el sitio en la Red, por una actividad predominante que consista en efectuar negocios. Por ejemplo, cuando se lleven a cabo todas las medidas conducentes a la conclusión de una transacción, aunque ésta no se lleve a cabo en ese sitio, y aunque algunas de las actividades se considerasen, por sí mismas, preparatorias o auxiliares. La cuestión esencial es si se aplican esas descripciones cuando no se da intervención humana al-



guna. El comentario del párrafo 10 del artículo 5 de la Convención de la OCDE dice que la operación puede ser efectuada mediante un equipo automático allá donde una intervención humana consiste únicamente en actividades de puesta en marcha, funcionamiento, control y mantenimiento por parte de personal de la empresa, lo cual cumpliría los criterios pertinentes. Ahora bien, si la empresa se limita a poner en marcha la operación y luego arrienda el equipo, no cumple los criterios, lo cual significa que, en las circunstancias adecuadas, un servidor en la Red podría cumplir esta tercera condición de establecimiento permanente.

91. ¿Qué consecuencias tienen en el comercio electrónico los distintos casos y comentarios y las conclusiones acerca de la situación del concepto de establecimiento permanente? La primera es que, a falta de un servidor en la Red, es probable que no haya establecimiento permanente, salvo que haya una infraestructura de tecnología de Internet suficiente o un objeto físico que establezca el vínculo entre los países de mercado y los de comercialización. Por lo general, no se requiere la intervención humana y aunque la ubicación del servidor en la Red en el país de mercado pueda dar lugar a un establecimiento permanente, si las únicas actividades que se llevan a cabo por conducto del servidor son de carácter preparatorio o auxiliar, por ejemplo, de publicidad, no se satisface el tercer requisito relativo al establecimiento permanente y, por lo tanto, en tal caso no se considera que exista un establecimiento permanente. En el informe se analizaron otras dos cuestiones relativas al establecimiento permanente, y el TAG llegó a la conclusión de que el medio, uno de los tres posibles contribuyentes, no constituye un agente. Además, el prestatario de servicios de Internet no constituye un establecimiento permanente por su actuación, salvo en circunstancias sumamente excepcionales. Lo anterior es importante también para quienes podrían afirmar que el prestatario de servicios de Internet o el proveedor del medio de información podría ser la parte de la transacción a la que correspondería hacer pagar o atribuir las responsabilidades en materia de observancia.

92. El TAG hizo revisiones importantes del comentario acerca de los artículos relativos a la caracterización de los pagos y el concepto de establecimiento permanente, pero no quedó resuelta la cuestión. Se trata de importantes pasos adelante. La acción de la OCDE al asumir el papel dirigente en este esfuerzo de aclaración mitigará seguramente la probabilidad de que se propaguen normas o interpretaciones en el mejor de los casos incoherentes y, en el peor, incompatibles. Ahora bien, aunque la aclaración ha mostrado el camino de un tratamiento excepcional en hipótesis rigurosamente definidas, a menos que el proceso siga adelante, la índole cambiante del entorno del comercio electrónico hará sin duda que aparezcan varias fisuras en la represa.

93. Recordemos que la segunda interrogante es cómo estructurar los regímenes de observancia y recaudación. Como los mundos del comercio electrónico y de la tecnología de Internet están plagados de ambigüedad y anonimato, el “cómo” de la imposición del comercio electrónico resulta complicado doblemente por la cuestión de cómo determinaremos el “quién”, aunque definamos quién es “quién”, para asegurar la observancia y la recaudación.

94. El cuarto de los temas enumerados es el análisis del tipo de régimen que habrá de usarse para formular el régimen fiscal del comercio electrónico.

95. Neubig y Poddar (200) opinan que se evolucionará hacia un régimen fiscal del comercio electrónico basado en el destino, y que disminuirá la dependencia del origen. Ahora bien, no dan ninguna otra explicación de qué forma podrían adoptar esos

impuestos basados en el destino, salvo que basarse en el destino parece ser la orientación adecuada. Además, proyectan que la solución dará lugar a movimientos de impuestos de base más amplia e impuestos de base más restringida para quitar importancia a los posibles efectos de la pérdida de ingresos fiscales correspondientes al comercio electrónico, lo cual podría tener por consecuencia desplazar los ingresos fiscales del país de mercado al país de comercialización.

96. Hinnekens (2001) informa acerca de la labor del Grupo Asesor Técnico sobre la clasificación de los pagos del comercio electrónico en el marco de convenios y convenciones (un grupo de la OCDE) y del Grupo de Trabajo del Comité de Asuntos Fiscales que formuló propuestas en materia de IVA relativas al nexo de las transacciones en que intervienen partes de la UE y otras que no son partes de la UE. Además, de llevar a cabo una labor en torno a la caracterización y el IVA, se encargó al Comité que llevase a cabo debates y análisis de las siguientes cuestiones: la atribución de los beneficios a los servidores, la determinación del “centro administrativo real” con miras a la determinación de la residencia y diversas cuestiones relativas a los impuestos sobre el consumo, en concreto, la recaudación basada en la tecnología y el fomento de la cooperación internacional para gravar el comercio electrónico. En su examen del debate del IVA, Hinnekens interpreta las propuestas al respecto y aborda un elemento práctico de los regímenes fiscales pertinente al respecto en la medida en que afecta al paradigma de diseño del régimen. Parece implicar —a nuestro juicio— que la observancia en materia de comercio entre empresas puede ser un programa de autoevaluación y que, en tanto que el comercio de empresas a consumidores también se basa fundamentalmente en la observancia por medio de la autoevaluación, para la aplicación del programa de autoevaluación personal harán falta sistemas de información basados en la tecnología que faciliten la necesaria pista de verificación que serían más amplios que los sistemas aplicados a las relaciones entre empresas. Lo anterior tiene consecuencias claras en el diseño del sistema y en la observancia y la eficiencia, es decir los costos, de su administración.

97. Un conjunto de comentaristas dice que el régimen debería incluir soluciones contractuales o negociadas de antemano. El proyecto de Neubig y Poddar utiliza un tipo de sistema de disposiciones en materia de precios en aduana a los fines del comercio electrónico. Todo esto se adecua a las distintas soluciones tecnológicas que requieren cierto nivel de identificación, certificación, registro o licencia. Hoagland (2001), de modo similar a Neubig y Poddar, busca una cláusula sobre “condiciones de uso” en las disposiciones en materia del comercio electrónico. Su referencia concreta procede de los debates en torno a la jurisdicción en los casos relativos a daños jurídicos, pero el concepto es nuevamente similar, en cuanto a sus resultados, a los planteamientos basados en las disposiciones en materia de precios en aduana y concesión de licencias.

98. El proyecto de Harvard facilita asimismo una recopilación adecuada de la mayoría de los debates relativos a las virtudes relativas de los posibles regímenes fiscales. La siguiente enumeración de los argumentos a favor y en contra es relativamente estándar y comprende los formulados por el proyecto de Harvard y otros comentaristas: aunque es grande el apoyo al empleo de una base impositiva sobre el consumo para gravar el comercio electrónico, alguno de los argumentos a su favor son menos convincentes que otros. El firme apoyo se basa en la probabilidad de que impuestos como el IVA constituyen en realidad un protocolo mejor en el sentido de que gravan las fases de producción en lugar de exclusivamente al proveedor o al consumidor. Ese impuesto también prevé incentivos por observancia porque se basa

gradualmente en verificar que el antecesor haya abonado su parte de los impuestos y obtenido una factura de crédito fiscal. Algunos comentaristas consideran preferible un impuesto sobre el consumo a un impuesto sobre los ingresos que cabría considerar que limita el crecimiento del comercio electrónico porque influye en la acumulación de capital del proveedor. Otros se expresan a favor de gravar el consumo por considerar que se trata de un impuesto según mercado final y permite repartir los ingresos fiscales entre las distintas jurisdicciones. Quedan empero, algunas cuestiones pendientes acerca de la eficacia de un impuesto al consumo. Una de ellas es que, en sí mismo, un impuesto al consumo no resuelve el problema de determinar la ubicación de los consumidores a lo largo de la operación. Otra es que el mantenimiento de los registros exige una tecnología importante. Mas hay algunas respuestas a estos problemas como se señalará a continuación. Un impuesto sobre los ingresos de las empresas plantea normalmente preocupaciones acerca de cómo conseguir que se aplique, pero esas preocupaciones, aunque con características propias, no son únicas de los impuestos sobre los ingresos o rentas. La otra preocupación la suscita la norma 1 de Williams sobre la dinámica fiscal, es decir, que todos los impuestos son eludibles y que allá donde un único contribuyente asume la responsabilidad de la observancia, frente a un IVA que conlleva una sarta de participantes en observancia con incentivos implícitos para la autoaplicación, es mayor la probabilidad de que se obtenga esa condición. Se han formulado argumentos, pero carecen de verdadera sustancia. Por ejemplo, se ha dicho que el impuesto sobre los ingresos o las rentas es más perjudicial para las ventas digitales, pues los costos son tan bajos que un mismo tipo de impuesto sobre el comercio electrónico genera más impuestos sobre los ingresos porque los ingresos netos son un porcentaje mucho mayor de los ingresos brutos. A propósito de esos argumentos, hay que tener presente que los impuestos son mayores únicamente en cantidades absolutas de dólares, pero que también lo son los beneficios que el proveedor obtiene. El proyecto de Harvard recogió la posibilidad de alternativas como desplazar el gravamen a impuestos sobre la persona para recuperar los ingresos fiscales perdidos por concepto del comercio electrónico, lo cual es similar a la proyección especiosa que efectuó N & P acerca de unas bases impositivas alternativas como impuestos compensatorios. Desplazar el gravamen a un impuesto sobre las ventas o a un impuesto sobre cada transacción en, por ejemplo, el nivel intermedio, es un impuesto sobre cada transacción, que no es un ingreso “neto”. Como hay costos que se deben tener en cuenta en el plano de la empresa, los ingresos por transacción son mayores que los ingresos netos de esas mismas transacciones, por lo que el impuesto resulta forzosamente exagerado.

99. Hinnekens (2001) apoya la propuesta de IVA de la Comisión Económica y Financiera de la Unión Europea de 26 y 27 de noviembre de 2000, la cual, resumiéndola al máximo, consiste en que se utilicen determinados protocolos para aplicar el IVA de la UE a los productos digitales: 1) si el proveedor es de la UE y el consumidor no lo es, la jurisdicción fiscal es un impuesto según mercado final; 2) si el proveedor no es de la UE y el consumidor sí lo es, se aplica el IVA de la UE. Este sistema simplifica el proceso y podría ser la respuesta a los problemas de autoevaluación (analizados anteriormente) y de reparto de derechos de gravamen entre los países de comercialización y de mercado.

100. Los argumentos a favor y en contra de cada tipo de sistemas son creíbles, pero, por encima de todo, el sistema debe ser capaz de hacer frente a la ambigüedad y al anonimato del entorno del comercio electrónico, al tiempo que cumple la meta general de la cooperación internacional consistente en distribuir adecuadamente los dere-

chos de gravamen, y por consiguiente los ingresos, entre los países de comercialización y de mercado.

101. El último de los cinco temas que trataremos en esta subsección de nuestro trabajo se refiere a la función de la tecnología en la concepción de un planteamiento de la imposición del comercio electrónico y aborda la cuestión de cómo se evaluarán y recaudarán los impuestos. Se produce claramente un solapamiento, dado que la cuestión del “cómo” también influye en cómo se resuelva el dilema del “quién”. Un conjunto de comentaristas dice que la manera de plantear la concepción del sistema deberá centrarse en soluciones tecnológicas y en los programas informáticos y la certificación necesarios para poder controlar los documentos de cada transacción.

102. Una función de la tecnología a propósito del dilema de cómo gravar el comercio electrónico es hallar el “quién” una vez que se haya determinado “quién soportará la carga” del impuesto. Como la tecnología de Internet es el medio de transmisión de las transacciones, parecería adecuado emplearla también para seguir la pista de las transacciones y de las partes en ellas. Se trata de un fenómeno de Internet conocido como aplicaciones informáticas para “etiquetar”. Dos ejemplos son el intercambio electrónico de datos y las compras públicas en Internet. En general, estas tecnologías de Internet utilizan un sistema de etiquetado junto con una certificación de la empresa o el consumidor para controlar las transacciones, determinar las partes que intervienen en ellas y almacenar y distribuir, si procede, los datos relativos a las ventas. Las tecnologías se pueden estructurar de manera que produzcan informes oficiales y las certificaciones necesarias para las transacciones en línea. Esta última puede ser una condición del pago electrónico (tarjeta de crédito) para los proveedores de medios de pago electrónico (las empresas emisoras de tarjetas de crédito), lo cual puede influir en la aplicación del proceso de evaluación y, en último término, abocar en un proceso de recaudaciones de impuestos basados en el consumo.

103. En la actualidad, Sales Tax Clearinghouse y Taxware International ([www.taxware.com](http://www.taxware.com)) son empresas de programas informáticos que proporcionan protocolos especiales a las empresas para efectuar los cálculos del impuesto y las asignaciones de los impuestos sobre las ventas y los impuestos internacionales. Como se ha dicho anteriormente, se trata de sistemas de etiquetado y prestación de servicios que distribuyen información. Son caros, pues sus costos pueden ser de hasta 200.000 dólares por programa, pero los protocolos pueden ser diseñados de manera tal que se ajusten a los distintos tratados, según los códigos nacionales de cada transacción. Así pues, aunque pueden ofrecer soluciones, aumentan considerablemente los costos de la observancia.

104. El comentario acerca del comercio electrónico y su imposición tiene tantas facetas como el propio entorno del comercio electrónico. Aunque parece ser opinión general, no todas las partes en el debate están de acuerdo en que se deba gravar el comercio electrónico, mas, incluso entre los especialistas, el problema no es tanto si hay que gravar el comercio electrónico, sino si hay que hacerlo ahora, antes de que entendamos adecuadamente el entorno que deseamos regular. Los problemas planteados van desde calibrar y aclarar los instrumentos fiscales existentes hasta propuestas de nuevo diseño y aplicación de regímenes totalmente nuevos. Incluso el medio que produjo el fenómeno del comercio electrónico puede ser de alguna ayuda para resolver la ecuación del adecuado diseño del gravamen. En la sección siguiente, trataremos de sintetizar estos comentarios y observaciones.

## 105. Sección V: Síntesis

106. Cada uno de los temas concretos que acabamos de analizar, y los atributos generales, tendrán algún efecto acumulado en cuanto a formular una respuesta mesurada a las dos interrogantes críticas de quién soportará la carga del pago del impuesto y la observancia y de cómo se aplicará y hará observar el régimen que se decida. Es una tarea ardua, pues hay varias características que aumentarán su complejidad. En primer lugar, en el momento presente, no está claro si podemos recalibrar el sistema existente o bien debemos buscar diseños y políticas nuevos. En segundo lugar, las respuestas a las preguntas son forzosamente interdependientes. En tercer y último lugar, la respuesta a ambas interrogantes debe aclarar el obstáculo que supone el criterio general de que el sistema debe prever el adecuado reparto de los derechos de imposición entre los países de mercado y de comercialización y debe evitar la evasión fiscal, el fraude fiscal y la doble imposición.

107. Como ya se ha dicho y respaldan muchos de los comentaristas, la manera más realista de hacer frente al dilema es formular una solución de compromiso, que tendrá elementos de calibrage y elementos de reformulación. Es decir, que debe conjugar las características de varias facetas del debate, porque el propio entorno del comercio electrónico es un entorno con múltiples facetas que escapa a una solución simplista. Hay varias modalidades posibles de actuación que las propuestas de solución podrían seguir. A partir de los comentarios antes expuestos, a nuestro juicio, una de esas alternativas podría consistir en lo siguiente.

108. En primer lugar, reconocer que la mayor probabilidad de éxito radica en crear un nuevo régimen fiscal, o un nuevo protocolo aplicable a un régimen ya existente. Por lo general, las posibilidades se basan en un impuesto al consumo o un impuesto sobre los ingresos o rentas. Los impuestos sobre los ingresos plantean todos los problemas tradicionales, comprendidos los de si el sistema de autoevaluación tradicional funcionará, cómo aplicaremos ese régimen y a quién corresponderá la jurisdicción. Los impuestos al consumo ofrecen alguna ayuda al respecto, pero plantean problemas propios. Si se aplica un régimen del tipo del IVA, hay un incentivo económico para cumplirlo aplicado en cada nivel de transferencia subsiguiente por el comprador para obtener la certificación de crédito fiscal del vendedor. Si no se puede proporcionar esa certificación, el comprador pierde el crédito y se ve obligado a soportar toda la carga económica del impuesto. El otro beneficio que puede arrojar el IVA ofrece una solución práctica a la distribución de los derechos fiscales entre el país de mercado y el de comercialización, pero mientras que el régimen de IVA puede funcionar bien con productos digitales en transacciones análogas, ¿cómo determinar el valor añadido a productos intangibles o productos digitales en transacciones no análogas y cuándo se producen esos aumentos? Otro problema que plantean el IVA o los impuestos basados en el consumo es que el margen de beneficios sobre las transacciones del comercio electrónico es considerablemente mayor que sobre las transacciones de las empresas “de ladrillo y cemento” por sus costos de transacción increíblemente bajos y la disminución de sus costos administrativos. ¿Cómo compensar esos desequilibrios? Una posible respuesta a esta pregunta radica en negociar los tipos. Otro factor que desempeñará un papel de importancia en esta determinación es el hecho de que, aunque algunos Estados miembros de la comunidad mundial han establecido regímenes de IVA o impuestos al consumo, muchos, entre ellos muchos grandes Estados, no lo han hecho. El costo de un nuevo régimen fiscal sería enorme, a pesar de lo cual, cada vez es mayor el apoyo a un régimen fiscal basado en el consumo.

109. El segundo elemento de este planteamiento se refiere a la selección del grupo de contribuyentes, es decir, cómo distribuir el gravamen. Aunque parecería inadecuado que fuese el medio, el intermediario, quien soportase la carga del impuesto correspondiente a los pagos efectuados al proveedor o por el consumidor, se puede utilizar el intermediario como parte del sistema, aplicando nuevas tecnologías, en una estructura de etiquetado, para facilitar la información necesaria sobre las transacciones del comercio electrónico. Ejemplo de esas tecnologías son el intercambio electrónico de datos y las compras abiertas en Internet. Hay otros ejemplos, pero nos bastará con estos dos para nuestro propósito. El valor de ambos a nuestros efectos se debe a su estructura de etiquetado. El intercambio electrónico de datos se utiliza en la actualidad respecto de las transacciones entre empresas. En este programa, la empresa consumidora posee un código de registro que se utiliza cuando se hace un contacto del comercio electrónico y tiene por consecuencia que el consumidor acepte la distribución electrónica de la información y transacción que el protocolo requiere. En este caso, la información se distribuye a los obligados destinos regulatorio e intermedio, sirviendo de fuente de aviso de información para actividades posteriores asociadas a la transacción, por ejemplo, el transporte o los servicios de posventa, y para facilitar información con miras a la observancia de los reglamentos, por ejemplo, información fiscal. Las ventas abiertas en Internet se efectúan actualmente en actividades entre empresas. Aunque también se trata de una estructura general de etiquetado, el protocolo es algo diferente. En este caso, se basa en la premisa de que el consumidor debe inscribirse y recibir un certificado de aceptación para efectuar negocios en el sitio de la Red. Como el código de registro, la certificación y el empleo del sitio en la Red aceptan implícitamente las condiciones del protocolo. El código de identificación de la certificación activa un programa de identificación de las partes que desplaza la responsabilidad de la comunicación de informaciones al consumidor, pero deja una pista de verificación gracias a la cual los organismos encargados de regular la transacción pueden determinar si se han asumido las responsabilidades correspondientes. Un sistema de etiquetado entraña transparencia, sobre todo si requiere un código de registro de consumidor o un certificado de actividades comerciales. A falta de alguno de ellos, según la tecnología concreta que se aplique, no se podrá completar la transacción. Se ha dicho que el certificado de licencia podría aplicarse en el punto de pago electrónico, lo que exigiría la participación de las sociedades de crédito y los bancos, lo cual podría ser un problema. Cuando se puede determinar el sitio en la Red de una parte de la transacción, y se aplica el protocolo adecuado, la información se comunica directamente o se pone a disposición de las autoridades fiscales y reguladoras. El aspecto positivo de esas tecnologías es que ayudan enormemente a evitar la evasión fiscal de los residentes del estado impositor. Su aspecto negativo es que son costosas y que su desarrollo se halla, en el mejor de los casos, en su fase de adolescencia.

110. Desde luego, con la aparición de la tecnología de Internet y el comercio electrónico, ha cambiado la estructura de los negocios, pero no su sustancia. Hay cierta renuencia a imponer normas que se apliquen al “uso de la infraestructura”, a la “presencia económica” o a la “presencia virtual” en aras de la claridad, la sencillez y la certidumbre. Ahora bien, la forma de la vida económica ha cambiado y sigue cambiando. La flexibilidad de la solución debe estar a la altura de la dinámica del entorno. Pudiera ser que algunos de estos tipos de conceptos se pudiesen incorporar en las disposiciones fiscales e interpretaciones de tratados sin cambios generales, limitándose a añadir unas directrices muy claras mediante comentarios y regulaciones que resolviesen las inquietudes relativas a la ambigüedad. El hecho es que hay que

negociar la cuestión, como dicen algunos comentaristas, de modo similar a los precios de transferencia, tal vez empresa a empresa a los fines de un país, pero desde luego tratado por tratado, a los fines internacionales.

111. De la síntesis de todos los comentarios que hemos recogido se desprende que la solución de esta difícil tarea dependerá de la innovación, la flexibilidad y de que se llegue a un compromiso.

#### 112. **Sección VI. Observación final**

113. La labor de la OCDE en lo tocante a interpretar y aclarar los términos y los problemas de los tratados ha sido seminal y centralizadora. No cabe duda de que, gracias a sus esfuerzos, las aguas están más claras, mas, como dice el profesor Hinekens en su artículo de 1999, y varios comentaristas más están de acuerdo con él, comprendida la OCDE, la tarea pendiente parece ser efectuar cambios, no aclaraciones. Pudiera ser que las palabras empleadas hace 100 años no sirvieran para el tema que nos ocupa, o que los regímenes fiscales tradicionales no fuesen compatibles con el nuevo medio. Pudiera ser que la respuesta a las cuestiones debatidas y los problemas analizados fuese un cambio del régimen aplicado al nuevo medio, un cambio de la redacción de los tratados que diese por resultado el adecuado reparto de los derechos de imposición, un nuevo conjunto de normas y tecnologías o, mas probablemente, una combinación de todos esos elementos. Si la posición favorable de la combinación es el planteamiento correcto, pudiera ser que la primera prioridad consistiera en responder a las interrogantes acerca de cómo diseñar de nuevo el régimen antes de abordar la cuestión de cómo modificar los reglamentos y las disposiciones de los tratados vigentes para aplicar esos reglamentos y distribuir los derechos de imposición. Como he dicho anteriormente, la cuestión de los impuestos sobre las ventas y el comercio electrónico suscitará gran cantidad de comentarios y observaciones. La mayoría de los reguladores desean evitar cualquier legislación al respecto. La justificación tradicional para esa demora es evitar perjudicar al comercio electrónico, esto es, una motivación fundada en el desarrollo económico. Ahora bien, parte de la traducción técnica ofrece una perspectiva algo diferente, pues los reguladores no saben cómo gravar las ventas del comercio electrónico y, digámoslo en favor suyo, concebir un entorno normativo antes de haber comprendido en qué consiste el entorno comercial y hacia dónde va, podría poner en peligro tanto el proceso como el entorno del comercio electrónico. Las situaciones para resolver la imposición del comercio electrónico en la comunidad mundial y la imposición de las ventas del comercio electrónico son análogas, al menos a este respecto.

114. Utilizaremos los comentarios de Neubig y Poddar (Neubig et al., 2001) para concluir esta parte del análisis con una nota muy enfática. Uno de los puntos de su resumen era que, ya se esté hablando del dilema acerca de la imposición de las ventas, que tanta importancia tiene para los representantes y senadores de los Estados Unidos y los funcionarios del fisco de los Estados, o bien de la cooperación internacional acerca de la imposición del comercio electrónico, tan importante para los funcionarios del fisco de la comunidad mundial, para resolver el problema habrá que recurrir a tratados fiscales bilaterales y multilaterales que sean claros y viables.

## Bibliografía

“Background information Note of Commission of 28 august 2000 with respect to the June 2000 proposal of the Commission concerning VAT arrangements for electronic commerce\*”, *ec-Tax Review*, 2001/1.

Becker, Gary S., “The Hidden Impact of Not Taxing E-Commerce” (modificación más reciente, 28 de febrero de 2000), <http://nrstglp.djnr.com>.

*Business Week*, “The Pros and Cons of Tax-Free E-Commerce”, pág. 18, 20 de marzo de 2000, <http://nrstglp.djnr.com>.

Departamento de Comercio de los Estados Unidos, *The Emerging Digital Economy* (modificación más reciente, abril de 1998), <http://www.ecommerce.gov/emerging.htm>.

Fitz, Joe, 10 de mayo de 2000, Memorandum to California State Board of Equalization Board member, Dean Andal, 2000.

Goolsbee, Austan y Jonathan Zittrain, “Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce”, 52 *Natl. Tax J.* 413 (1999).

Government Accounting Office, “Sales Taxes - Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue losses are Uncertain”, GAO/GGD/OCE-00-165, junio de 2000.

Hardesty, David E., “Electronic Commerce: Taxation and Planning”, Warren, Gorham, and Lamont, 1999.

Hinneken, Luc, “The Uneasy Application of the Current Concepts of Permanent Establishment and Corporate Residence to Cross-Border Electronic Commerce”, *Tax Planning International: e-commerce*, vol. 1, No. 6, junio de 1999.

Hofstede, Gert, “Cultures Consequences”, Sage Publications, The International Professional Publishers, EE.UU., Reino Unido y la India, 1984.

McPartlin, Martha, “San Mateo Halts Influx of Dot-coms”, *San Mateo County Times*, 7 de septiembre de 2000.

Meyer, K., “A Model for Use in Evaluating the Effect of Tax Factors on the Maneuvering of Liquid Assets Between Members of a Multinational Enterprise as Illustrated by Evaluation of a Bilateral Tax Treaty Network”, disertación inédita, Universidad de Texas, Austin, 1980.

National Governors Association: <http://www.nga.org/Internet/SalesShifts.asp>

Nellen, Annette, “Overview to E-Commerce Taxation-Guide to Understanding the Current Discussions and Debates”, San Jose State University, diciembre de 2000, [http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen\\_a](http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a)

Neubig, T. y Poddar, S., “Blurred Tax Boundaries: The New Economy's Implications for Tax Policy”, Ernst & Young, Economic Consulting and Quantitative Analysis, *Tax Alert*, 28 de agosto de 2000, <http://eydomino.taxcast.com/apps/taxcalert.nsf>

Nightingale, K., “Taxation: Theory and Practice”, Pitman Publishing, Londres, Reino Unido, 1997.



OCDE, “Taxation Aspects of Electronic Commerce”, difusión pública del informe de la OCDE, [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/public\\_release.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm), 2001.

“OECD Progresses towards Achieving an International Consensus on the Tax Treatment of E-commerce”, difusión pública del informe de la OCDE <http://www.oecd.org/media/release/nw01-15a.htm> 2001.

Office of Management and Budget, “Budget of the United States Government for Fiscal Year 2001”, <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/guide/02.html>

Ramirez, A., “Judge Rules Internet Gambling Is Not Beyond Reach of State Authorities”, *New York Times Cybertimes*, 27 de julio de 1999; véase también: [http://www.oag.state.ny.us/press/1999/jul/jul126a\\_99.html](http://www.oag.state.ny.us/press/1999/jul/jul126a_99.html)

Schickli, Wright, “Characterization of E-Commerce Revenue – The Final OECD Report Revealed”, *Tax Notes International*, 2 de abril de 2001.

Senado de California, “E-Commerce - Taxing Internet Sales and Access”, Publication # 99-1, septiembre de 1999.

Stellin, Susan: “Michael Dertouzos, Predicting How Technology Will Connect The Globe”, Interactive Week, *The Internet Newspaper*, vol. 7, No. 48, 7 de noviembre de 2000.

Tadmore, Niv, “Clicks vs. Bricks: The Interaction Between the OECD PE Concept and Web Sites”, *Tax Notes International*, 9 de abril de 2001.

Tax Planning International: E-Commerce, “Treaty characterization Issues Arising from E-Commerce”, OCDE, vol. 3, No. 2, febrero de 2001.

The Internet Economy Indicators, 1999, <http://www.Internetindicators.com>

TNI-Special Reports, “OECD and the Concept of Permanent Establishment”, *Tax Notes International*, vol. 22, No. 15, 9 de abril de 2001.

Tomsett, Eric (Deloitte & Touche – Londres), “Commentary on OECD Definition of PE in E-Commerce”, *Tax Planning International: e-commerce*, vol. 3, No. 2, febrero de 2001.

Universidad de Harvard, “The Taxation of Digital Goods: Economic Analysis”, 2000, <http://www.ksg.harvard.edu/projectl> .

Williams, David, “Trends in Anti-Avoidance: Repent What's Past; Avoid What is to Come”, *Selected Issues in International Taxation Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, noviembre-diciembre de 1996.

## Apéndice A

### Definiciones

Es necesario definir algunas palabras, no para afirmar que el empleo de un significado es superior a otro, sino para que el público y el autor estén en un terreno común a los efectos de este trabajo.

Productos y servicios digitales: Estas palabras se refieren a las transacciones que no se manifiestan nunca fuera del ordenador. Por lo general, los productos digitales entrañan bienes intangibles. A los efectos de la imposición, se ha clasificado este tipo de productos en dos categorías diferentes: los que tienen un análogo físico o material y los que no lo tienen.

Transacciones análogas (AT): Las transacciones de productos intangibles que tienen un análogo físico o material. Esta categoría abarca “bienes de información” definidos ampliamente como “todo aquello que se pueda digitalizar, comprendidos los libros, las películas, los programas informáticos y extractos de diarios y publicaciones periódicas”. En estos ejemplos, los bienes tienen homólogos físicos y la transferencia de esos homólogos físicos está sujeta a impuesto en el mundo físico. De lo anterior se deduce que las ventas de estos bienes de información físicos pueden verse menoscabadas si los proveedores aprovechan la posibilidad de incrementos mínimos de los costos marginales de distribución y comercialización para la modalidad digital de esos productos.

Transacciones no análogas (NAT): Las transacciones de productos intangibles que no tienen un análogo físico o material. Este grupo de productos digitales son servicios no similares en el sentido de que no tienen ningún homólogo físico o material. Es especialmente difícil gravar estos tipos de productos digitales por la falta de una pista “en copia impresa” o flujo material, es decir, a causa del anonimato y la falta de transparencia. Estos productos intangibles, que desdibujan la línea que separa un servicio de un producto, comprende cosas como el juego y las apuestas en línea, los servicios de viajes, la intermediación financiera y la banca. Además, comprenden productos que se considera que no son de interés público, es decir, bienes de escaso interés social o socialmente indeseables (véase más adelante). La tecnología de Internet mejora la realización de estas transacciones, haciendo que sean más fáciles, gracias a las capacidades en línea y en tiempo real. Estos “productos” de transacciones no análogas requerirán que se usen en el constructo regulatorio definiciones adaptables a la tecnología de Internet.

Bienes públicos: Se trata de los bienes cuyo costo marginal de producción o la cobertura necesaria para aumentar el número de usuarios no aumentan proporcionalmente con el aumento de la cobertura y en caso de que sean facilitados por un miembro con derecho a hacerlo de la población pública, se aplican a esos miembros. Los ejemplos clásicos son la defensa nacional y las redes diarias.

Externalidades: La noción general de externalidad es una actividad de una persona que tiene consecuencias en otro miembro de la población, en este caso, una población definida concretamente, por ejemplo, un sector económico, que no refleja costos y beneficios secundarios. Los ejemplos clásicos son la distribución de productos que influyen en el comportamiento del consumidor de

manera tal que hace que los costos directos se imponen a otros miembros de la sociedad que no se abonan o no utilizan el producto, y los beneficios recaen en un sector de la sociedad de manera tal que se detraen de otro sector al que imponen costos. Se considera por lo general que las externalidades son actividades o productos nocivos y la finalidad de la reglamentación es internalizarlas, es decir, tratar de imponer la carga de los costos resultantes de su distribución al proveedor de los bienes o servicios y eximir a los sectores secundarios de la población de esa carga. Ejemplo de externalidad sería las apuestas no reguladas y sus consecuencias en el sector de la población general que no realizase apuestas.

“Ladrillos y cemento”: Expresión que se refiere por lo general a la clase de transacciones análogas y no análogas que también se realizan mediante una forma tradicional de negocio, por ejemplo, desde una ubicación física o mediante una intervención humana consistente en agentes.

Rentas y servicios: Palabras que se diferencian por su utilización en el contexto de los tratados. La clasificación de los pagos como rentas o servicios determina si, en principio, se tratarán como “regalías” o “beneficios de las empresas”. Los análisis más exhaustivos y recientes de estas palabras son los efectuados en el Informe de la OCDE (OCDE, 2001) y en el artículo relativo a “La caracterización de los tratados ...” en Tax Planning International (Tax Planning ..., febrero de 2001). El análisis y la caracterización de los tratados se refieren a las disposiciones de la Convención fiscal modelo de la OCDE sobre los ingresos, las rentas y el capital.

Autoridad fiscal, jurisdicción y nexo: Tal como utilizan esas palabras los comentaristas y los informes jurídicos, autoridad implica por lo general el derecho a “gravar”, que es una cuestión constitucional, en la mayoría de los casos. Por ejemplo, los estados soberanos tienen autoridad o facultad para gravar los ingresos. Tener jurisdicción para imponer gravámenes quiere decir que el organismo de que se trate está facultado para ello, condición imprescindible. Representa el poder jurídico de aplicar esa autoridad o facultad a un contribuyente o una transacción concretos. Se predica la posición de la jurisdicción sobre el nexo, es decir, la presencia suficiente de un contribuyente o una transacción en una soberanía concreta, para atribuir esa jurisdicción de soberanía.