



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

Décimo período de sesiones

Ginebra, 10 a 14 de septiembre de 2001

El comercio electrónico y el reto que supone para la administración tributaria*

Índice

	<i>Página</i>
I. Introducción	2
II. Antecedentes tecnológicos y comerciales	2
III. El comercio electrónico y la fiscalidad de los ingresos	6
A. Jurisdicción para imponer el gravamen	7
B. Caracterización de los impuestos	10
C. Observaciones finales sobre la fiscalidad basada en la residencia frente a la fiscalidad basada en la fuente de los ingresos en el contexto del comercio electrónico	12
IV. El comercio electrónico y la fiscalidad del consumo	14
A. Problemas relacionados con el IVA	15
B. Problemas relacionados con el impuesto sobre las ventas al por menor (IVM) a nivel subnacional en los Estados Unidos	18
V. Conclusión	21

* El presente documento ha sido preparado por Walter Hellerstein, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Georgia, consultor del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas. Las opiniones expresadas pertenecen al autor y no reflejan necesariamente las de las Naciones Unidas.

I. Introducción

La llegada de la Era de la Internet tiene profundas consecuencias para la administración tributaria, al igual que las tiene para casi todo lo demás. El crecimiento exponencial del comercio electrónico plantea un desafío de grandes proporciones para los planteamientos tradicionales de las autoridades tributarias en relación con los impuestos directos e indirectos. El espectro de un volumen masivo de actividad económica realizado mediante el comercio electrónico por prestadores de servicios distantes que realizan transacciones que no dejan huellas desde lugares que no pueden identificarse ha sembrado la preocupación entre las autoridades tributarias de todo el mundo. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea (UE) y los Gobiernos de Australia, el Canadá y los Estados Unidos de América, entre otros, han publicado informes en los que se exponen las cuestiones críticas que plantea la llegada del comercio electrónico por lo que se refiere a los regímenes tributarios de todo el mundo¹, y están desplegando esfuerzos para hacer frente a esos problemas.

En el presente documento se ofrece una reseña de los problemas que plantea la fiscalidad del comercio electrónico y de las iniciativas que se están emprendiendo actualmente para resolverlos. En la primera parte del documento se describen los antecedentes tecnológicos y comerciales de los que surgen esos problemas y las cuestiones básicas que esos acontecimientos plantean para la administración tributaria. En la segunda parte se examinan los principales desafíos que plantea el comercio electrónico para los regímenes de impuestos sobre los ingresos. En la tercera parte se examinan los principales retos que el comercio electrónico plantea para los regímenes de impuestos sobre el consumo.

II. Antecedentes tecnológicos y comerciales

Cualquier intento serio de examinar las cuestiones jurídicas y de política que plantea la fiscalidad del comercio electrónico ha de comenzar con un entendimiento de los antecedentes tecnológicos y comerciales de los que surgen. Esos antecedentes se han descrito de forma lúcida y en gran detalle en la bibliografía², y no es mi intención duplicar esos esfuerzos en el breve espacio de que dispongo. No obstante, conviene comenzar este análisis con algunas observaciones introductorias acerca de la naturaleza y el crecimiento del comercio electrónico, las transacciones comerciales a las que está dando lugar y los problemas fundamentales que esos

¹ Véase la publicación de la Oficina Tributaria de Australia, *Tax and the Internet* (1997) [en lo sucesivo el Libro Blanco de Australia], el documento de la Administración Tributaria del Canadá, *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration* (1998); el documento de la Comisión de las Comunidades Europeas, Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 388/77/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica (2000) [en lo sucesivo la propuesta de directiva sobre el comercio electrónico de la UE]; el documento del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues* (1998) [en lo sucesivo el documento de debate sobre el comercio electrónico de la OCDE]; el documento de la Oficina de Política Tributaria del Departamento del Tesoro de los EE.UU., *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* (1996) [en lo sucesivo el Libro Blanco del Tesoro].

² Véase, por ejemplo, Richard Doernberg y Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999); Karl Frieden, *Cybertaxation: The Taxation of E-Commerce* (2000).

acontecimientos plantean para la administración tributaria, a fin de situar en su contexto los problemas más técnicos de carácter tributario a los que se dedica la mayor parte del presente documento.

Se ha definido el “comercio electrónico” como “la capacidad de realizar transacciones que entrañan el intercambio de bienes o servicios entre dos o más partes mediante el uso de técnicas e instrumentos electrónicos”³. Una definición algo más descriptiva, y tal vez más útil, del comercio electrónico se refiere a “una amplia gama de actividades comerciales realizadas mediante el uso de computadoras, incluido el comercio en línea de bienes y servicios, las transferencias electrónicas de fondos, el comercio en línea de instrumentos financieros, el intercambio electrónico de datos entre empresas y el intercambio electrónico de datos dentro de una empresa”⁴. El comercio electrónico existe hoy en una variedad de formas y contextos, y es probable que ese comercio crezca espectacularmente en el futuro, si se asume que ha de producirse un incremento de la velocidad a la que las redes de comunicaciones pueden transferir datos y el desarrollo de mejores sistemas de pagos. Ciertamente, es difícil hablar del crecimiento de la Internet y del comercio electrónico sin recurrir a la hipérbole. Las proyecciones del aumento de los ingresos del comercio electrónico son simplemente impresionantes. La OCDE calcula que los ingresos totales del comercio electrónico podrían alcanzar los 330.000 millones de dólares para 2000-2001 y podrían llegar al billón de dólares para 2003-2005⁵.

El comercio electrónico abre nuevos caminos para la comercialización de bienes y servicios tradicionales directamente a los consumidores. Crea oportunidades similares para las transacciones directas de productos y servicios digitales y no digitales entre empresas. De hecho, en 1998 las empresas estadounidenses adquirieron unas de otras bienes y servicios a través de la Internet por un valor total de 43.000 millones de dólares, cinco veces más que la cifra total correspondiente a la venta al consumidor final⁶. Entre los ejemplos de comercio electrónico pueden citarse:

- Los sistemas de adquisiciones electrónicas, que entrañan transacciones entre empresas a través de la Internet, incluidas las “subastas inversas”, que facilitan el comercio en línea entre un único comprador y muchos vendedores, y los mercados digitales, que facilitan el comercio en línea entre múltiples compradores y vendedores;
- Catálogos en línea, en los que se ofrece una imagen de los artículos, que permiten a los usuarios de la Internet de todo el mundo elegir y comprar libros, vinos y otros productos;
- Programas informáticos, que pueden transferirse electrónicamente a la computadora del usuario;

³ Libro Blanco del Tesoro *supra* nota 1, en 8.

⁴ Doernberg y Hinnekens, *supra*, nota 2, en 3.

⁵ División de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Will There Be Uniform International Tax Rules for E-Commerce?* (1999).

⁶ *The Net's Real Business Happens.Com to.Com*, *N.Y. Times*, 19 de abril de 1999, en C1, cols. 3 a 5 y C6, cols. 3 a 6 (se citan estadísticas de *Forrester Research, Cambridge, Mass.*). En el mismo artículo se estimaba que las ventas entre empresas alcanzarán 1,3 billones de dólares, es decir, el 9,3% de las adquisiciones de las empresas estadounidenses, en un plazo de cuatro años.

- Fotografías, que pueden transferirse de forma digital y cuyo precio varía según el uso que el cliente pretende dar a la fotografía;
- Información en línea, como Lexis, Nexis y otras bases de datos electrónicas, que se ponen a disposición de los usuarios a través de la Internet y las redes de telecomunicaciones normalizadas;
- Servicios, como los de carácter jurídico, contable, médico y de otro tipo, a los que los suscriptores pueden acceder mediante el pago de una tarifa utilizando una clave electrónica para obtener acceso al sitio en la Internet del prestador del servicio;
- La videoconferencia, que utilizan en la actualidad principalmente las grandes empresas e instituciones que poseen el equipo de gran valor necesario para participar en una videoconferencia, pero que puede acabar por ser accesible a muchos más usuarios con la introducción de videocámaras asequibles que pueden conectarse a una computadora personal;
- Compraventa de valores bursátiles, que algunas empresas de intermediación ofrecen actualmente a través de sitios en la Internet que permiten a los clientes la compraventa de bonos, fondos, opciones, futuros y productos básicos;
- Servicios bancarios transnacionales, que ya se ofrecen en algunos sitios en la Internet, incluidos la constitución de sociedades, los servicios bancarios y los pagos mediante tarjetas de crédito.

¿Cuáles, pues, son los atributos del comercio electrónico que tienen consecuencias importantes para la fiscalidad? Jeffrey Owens, Jefe de Asuntos Fiscales de la OCDE, a quien se volverá a mencionar en el presente documento, ha determinado seis características de la Internet que influirán en el funcionamiento de los sistemas tributarios⁷.

1. La capacidad de establecer sistemas públicos y privados de comunicaciones de ámbito mundial cuyo funcionamiento es seguro y económico. Las oportunidades que ofrece para la aparición de nuevas formas de actividad comercial no se limitarán a las grandes empresas. Las empresas pequeñas y medianas encontrarán más fácil su participación en el comercio internacional. Los requisitos de capital inicial para entrar en la Internet son normalmente muy bajos. Ello, a su vez, conducirá a una rápida expansión de las actividades internacionales.

2. El proceso de “desintermediación” en virtud del cual la Internet eliminará o reducirá sustancialmente la necesidad de intermediarios en la venta y el suministro de bienes y servicios y en la facilitación de información. El comercio que utiliza la Internet requiere un número pequeño de intermediarios de distribución, representantes de ventas, intermediarios y otros profesionales. Ya es posible para un productor de programas informáticos vender y entregar sus productos directamente al consumidor final. Del mismo modo, una compañía aérea puede enviar billetes directamente a los pasajeros. Puede obtenerse información financiera y de otro tipo sin la intermediación de los bancos u otras instituciones financieras.

⁷ Jeffrey Owens, *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, documento presentado en el Simposio sobre Fiscalidad Multijurisdiccional y Comercio Electrónico del Programa Tributario Internacional de la Facultad de Derecho de Harvard, 5 de abril de 1997.

3. El desarrollo de sistemas de cifrado que protegen la confidencialidad de la información que se transmite por la Internet. Aunque es posible detectar un mensaje enviado por una persona a otra a través de la Internet, el cifrado impide generalmente conocer el contenido del mensaje.

4. Una expansión del ámbito para la integración de las funciones comerciales, por ejemplo, diseño y producción. Las redes de Intranet son ahora comunes en las empresas multinacionales. Las estimaciones de la OCDE indican que al menos dos tercios de las transacciones por la Internet adoptan esa forma. Ese desarrollo genera una integración más estrecha de las transacciones dentro de una empresa multinacional y hace que sea cada vez más difícil separar las funciones que desempeñan las empresas relacionadas. Esa integración puede llevar consigo también un importante efecto sinérgico, haciendo que el todo sea mucho mayor que la suma de las partes.

5. La Internet ofrece una mayor flexibilidad cuando se trata de seleccionar la forma de organización que una empresa adopta para llevar a cabo sus actividades internacionales.

6. La Internet ha conducido a una fragmentación de la actividad económica. La ubicación física de una actividad en lo que se refiere al proveedor, al prestador de servicios, al comprador de bienes o al usuario de los servicios, resulta menos importante y se hace más difícil determinar el lugar en donde se desempeña una actividad⁸.

Owens señala también que hay varios aspectos técnicos de los sistemas de Internet y de Intranet que es probable tengan efectos importantes en el funcionamiento de los sistemas tributarios, a saber, la falta de un control central; la falta de un registro central; la dificultad, cuando no imposibilidad, de seguir las huellas de las transacciones; y la débil relación entre el nombre de dominio de una computadora (es decir una dirección de Internet) y la realidad (es decir, la verdadera ubicación geográfica de la persona o del equipo informático utilizado para transmitir o recibir la información). Las observaciones de Owens siguen siendo tan ciertas hoy como lo eran cuando las formuló hace cuatro años, aunque el año 1997 parece pertenecer a la Antigüedad cuando se trata de la escala de tiempo en que se mueve la Internet.

No es necesario ser un experto en temas tributarios para percibir las amplias consecuencias de los acontecimientos mencionados para los regímenes tributarios de carácter territorial. En primer lugar, está la simple magnitud del aumento de las transacciones internacionales. Al reducir de forma importante los costos de transacción relacionados con la comunicación y la venta, sin importar cuáles sean las fronteras geográficas o el tamaño de las empresas, la Internet permite a las empresas que una vez estuvieron confinadas a los mercados locales vender bienes, servicios e información en el mercado internacional⁹. El aumento resultante de las transacciones transfronterizas en sí mismo supondrá una mayor carga para las administraciones tributarias, especialmente para las que ya tienen dificultades con el comercio local convencional.

En segundo lugar, la digitalización de la información: la conversión de texto, sonido, imágenes, vídeo y otros contenidos en una serie de unos y ceros que puede transmitirse electrónicamente, crea dificultades cuando se trata de definir la fuente,

⁸ *Ibíd.* en 7.

⁹ Tom Neubi y Satya Poddar, *Blurred Tax Boundaries: The Economy's Implications for Tax Policy*, Tax Notes, 28 de agosto de 2000, págs. 1153 y 1158.

el origen y el destino tanto de la producción como del consumo¹⁰. “La Internet es una tecnología sin fronteras”¹¹. Los servidores pueden ubicarse en cualquier lugar del mundo sin que ello afecte la sustancia de una transacción comercial basada en la Internet. Desde el punto de vista de la administración tributaria, el principal problema consiste en determinar la forma de aplicar unos sistemas tributarios geográficamente limitados en un entorno tecnológico que hace que las fronteras geográficas sean esencialmente irrelevantes.

En tercer lugar, las características técnicas de las transacciones a través de la Internet crean enormes problemas para las autoridades tributarias cuando se trata de establecer un seguimiento de auditoría, verificar cuáles son las partes en las transacciones, obtener documentación y establecer puntos de tributación apropiados¹². Al eliminar la necesidad de intermediarios, especialmente los intermediarios financieros de los que los gobiernos han venido dependiendo tradicionalmente para facilitar el cumplimiento de las normas fiscales mediante la obligación de presentar informes, la Internet agrava el peligro de que aumenten la evasión y el fraude fiscal.

Sin embargo, las consecuencias del crecimiento del comercio electrónico para la administración tributaria no son por completo negativas. Ya se sabe que el término en chino para designar una crisis combina los caracteres correspondientes a “peligro” y “oportunidad”¹³. Si la Internet y el comercio electrónico suponen una amenaza de crisis a nivel mundial para las administraciones tributarias por los peligros que plantean para los regímenes tributarios existentes, también es cierto que crean oportunidades. En concreto, las nuevas tecnologías generan más oportunidades para simplificar la administración tributaria mediante la sustitución de la documentación en papel por el intercambio electrónico de datos, lo que facilitaría la presentación de las declaraciones de ingresos de forma electrónica y la automatización de otros aspectos de la presentación de datos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ejemplo, tanto el Grupo Consultivo Técnico y Tecnológico de la OCDE como el Proyecto de simplificación del impuesto sobre las ventas de los Estados Unidos se centran actualmente en la forma de utilizar las nuevas tecnologías para mejorar el servicio y la eficacia en lo que se refiere al régimen tributario de las ventas transfronterizas a distancia¹⁴.

III. El comercio electrónico y la fiscalidad de los ingresos

Los problemas más importantes que la llegada del comercio electrónico plantea a los regímenes relativos a la fiscalidad de los ingresos son los que guardan relación con la jurisdicción para imponer los gravámenes y la caracterización de los ingresos¹⁵.

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ Doernberg y Hinnekens, *supra* nota 2, en 7.

¹² Owens, *supra* nota 7, en 10.

¹³ *LaShawn A. v. Kelly*, 887 F. Supp. 297, 317 (D.D.C. 1995); véase también www.renewlife.org/faqs/faq-10.htm.

¹⁴ Véase OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, aplicación de las condiciones del marco de tributación de Ottawa (junio de 2000); Proyecto de simplificación del impuesto sobre las ventas, www.geocities.com/streamlined2000/projectstatus.html.

¹⁵ También es probable que se agraven los problemas del establecimiento de precios de las transferencias, pero Jeffrey Owens se ocupará de esos temas y a él se los dejo.

A. Jurisdicción para imponer el gravamen

Los países generalmente ejercen la jurisdicción para imponer un gravamen sobre los ingresos en función de la residencia o la fuente de esos ingresos. Es probable que los dos conceptos se difuminen cada vez más en el contexto del comercio electrónico.

1. *Fiscalidad basada en la residencia*

La residencia de una persona o empresa sujeta al pago de un impuesto, defínase en términos de domicilio, lugar de constitución de la sociedad o sede de la gestión real, no guarda necesariamente relación con el comercio electrónico en el que esa persona o empresa participa. En consecuencia, en la medida en que la jurisdicción dependa del principio de la residencia como base para la imposición del gravamen, en el contexto del comercio electrónico los sujetos del impuesto tendrán más posibilidades de trasladar sus ingresos fuera de las jurisdicciones con altos impuestos hacia las jurisdicciones con impuestos bajos o sin impuestos, siempre que al sujeto del impuesto se le considere como residente en ese tipo de jurisdicción¹⁶. Aunque esas posibilidades existen de antiguo en lo que se refiere al comercio convencional, se magnifican aún más en un entorno en que los agentes humanos o jurídicos pueden verse en buena medida aislados de los aspectos electrónicos de las transacciones.

2. *Fiscalidad basada en la fuente*

Las dificultades relacionadas con la jurisdicción para imponer gravámenes a que se enfrentan las autoridades tributarias que dependen de la fiscalidad basada en la residencia en el contexto del comercio electrónico se ven igualadas, si no sobrepasadas, por los aspectos jurisdiccionales a que se enfrentan las autoridades tributarias que dependen de principios basados en la fuente de los ingresos para ejercer la jurisdicción para gravar los ingresos procedentes del comercio electrónico obtenidos por no residentes. Los Estados Unidos, por ejemplo, gravan habitualmente los ingresos obtenidos en ese país por personas no residentes y empresas extranjeras¹⁷. Sin embargo, por lo que se refiere a los ingresos generados por un comercio o empresa, los Estados Unidos generalmente ejercen jurisdicción sólo con respecto a “los ingresos gravables relacionados realmente con el desempeño de un oficio o actividad empresarial en los Estados Unidos”¹⁸. Además, en virtud de los tratados relativos a los impuestos sobre los ingresos que los Estados Unidos han concertado con 48 países, los Estados Unidos generalmente ejercen su derecho a gravar los ingresos de personas y empresas extranjeras procedentes del desempeño de un oficio o actividad comercial en los Estados Unidos únicamente cuando esos ingresos se atribuyen a un “establecimiento permanente” o a una “base fija” en los Estados Unidos¹⁹.

La aplicación al comercio electrónico de esos principios básicos de la fiscalidad de los ingresos en los Estados Unidos crea varios problemas. En primer lugar, la cuestión de si una persona extranjera que participa en el comercio electrónico está desempeñando un oficio o actividad comercial “en los Estados Unidos” es difícil de resolver mediante referencias a los criterios tradicionales para resolverla. El concepto de oficio o actividad comercial en los Estados Unidos evolucionó en el contexto del

¹⁶ Karl Frieden, *Cybertaxation: The Taxation of E-Commerce* 441 (2000).

¹⁷ Internal Revenue Code párrs. 871, 881 y 882.

¹⁸ Internal Revenue Code párrs. 871 y 882.

¹⁹ Libro Blanco del Tesoro *supra* nota 1 en 23.

comercio convencional, que se ha realizado habitualmente por conducto de ubicaciones físicas determinadas. Sin embargo, como se ha señalado más arriba, el comercio electrónico puede realizarse por medio de telecomunicaciones y vínculos informáticos que no tienen una conexión física con la jurisdicción en la que se desempeña la actividad generadora de ingresos. Además, “desde una determinada perspectiva, el comercio electrónico no parece tener lugar en ninguna ubicación física, sino que tiene lugar en el nebuloso mundo del ‘ciberespacio’”²⁰. En consecuencia, incluso aunque una persona extranjera participe en amplias transacciones con clientes de los Estados Unidos y participe, pues, claramente en un oficio o actividad comercial, no queda en ninguna medida claro que esa persona desempeñe un oficio o actividad comercial en los Estados Unidos, al menos de la forma en que ese concepto se ha entendido generalmente²¹.

En segundo lugar, incluso cuando la participación en el comercio electrónico de una persona extranjera con clientes de los Estados Unidos se considerase como el desempeño de un oficio o actividad comercial en los Estados Unidos, podría ser más problemático sugerir que esa persona tiene un “establecimiento permanente” en los Estados Unidos en los muchos casos que estarán regidos por los tratados en materia de impuestos concluidos por los Estados Unidos. Generalmente, un “establecimiento permanente” se define como “un lugar de negocio fijo a través del cual se llevan a cabo, total o parcialmente, las actividades de la empresa”²². Como el comercio electrónico puede realizarse (y a menudo se realizará) sin necesidad de disponer de un lugar de negocio fijo en los Estados Unidos, ingresos que podrían haber estado sujetos a gravamen en los Estados Unidos de haberse obtenido mediante el comercio más tradicional pueden escapar a la tributación en los Estados Unidos cuando se obtienen mediante el comercio electrónico.

Ciertamente, la OCDE ha estado tratando de aplicar la definición de establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico. En el proyecto de documento que el Grupo de Trabajo No. 1 sobre convenios fiscales y cuestiones conexas distribuyó para recabar observaciones sobre la aclaración propuesta del comentario de la OCDE sobre la definición de establecimiento permanente en el modelo de convenio fiscal de la OCDE²³, el Grupo de Trabajo concluyó que aunque el equipo automatizado fijo utilizado por una empresa y ubicado en un país pudiera constituir un establecimiento permanente, era necesario establecer una distinción entre el equipo de computación y los programas utilizados por dicho equipo. Así pues, un sitio en la Internet podría contemplarse como una combinación de programas y datos electrónicos almacenados en un servidor y gestionados por éste. El propio sitio en la Internet no constituiría un establecimiento permanente porque no entraña bienes personales tangibles y, por tanto, no puede constituir por sí mismo un lugar de negocio. Sin embargo, el propio servidor, que debe tener una ubicación física, podría constituir un lugar de negocio de ese tipo.

²⁰ *Ibíd.* en 26.

²¹ Véase *Piedras Negras Broadcasting Co. v. United States*, 43 B.T.A. 297 (1941), mismo, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942).

²² Modelo de convenio relativo a los impuestos sobre los ingresos de los Estados Unidos, de 20 de septiembre de 1996, párr. 1 del artículo 5.

²³ OCDE, *Aplicación de la definición de establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico: aclaración propuesta del comentario sobre el artículo 5 del modelo de convenio fiscal de la OCDE*, proyecto revisado distribuido para recabar observaciones, 3 de marzo de 2000.

Las conclusiones del Grupo de Trabajo de la OCDE pueden defenderse en relación con la definición anteriormente existente de un establecimiento permanente y, para ser justos con el Grupo de Trabajo de la OCDE, es necesario señalar que la premisa de las observaciones del proyecto de documento de la OCDE era que “los principios en que se basa el modelo de convenio fiscal de la OCDE pueden aplicarse al comercio electrónico²⁴. No obstante, cabe preguntarse si esa premisa tiene sentido en el contexto del comercio electrónico. En un plano fundamental, puede decirse que tiene poco sentido intentar ajustar una definición de establecimiento permanente, arraigada en conceptos de presencia física, a un universo de transacciones en que la presencia física es a menudo irrelevante. De hecho, la propia OCDE ha reconocido sus preocupaciones al encargar a su Grupo de Asistencia Técnica sobre la vigilancia de la aplicación de las normas existentes para la fiscalidad del comercio que examinara y formulara observaciones sobre las siguientes cuestiones:

a) Si el concepto de establecimiento permanente contiene un umbral apropiado para distribuir los ingresos fiscales entre los países de fuente y de residencia en relación con el uso de paraísos fiscales en el contexto del comercio electrónico;

b) Si existe la necesidad de elaborar normas especiales relativas al comercio electrónico y si esas normas constituirían una alternativa viable a las normas internacionales vigentes²⁵.

En definitiva, la principal consecuencia de definir un servidor como un establecimiento permanente podría ser, simplemente, conseguir que los servidores se ubicaran en jurisdicciones con bajos impuestos o sin impuestos. Como los servidores pueden ubicarse en cualquier lugar del mundo sin que ello afecte a la sustancia de una transacción basada en la Internet, un examen elemental de la planificación fiscal indicaría que es mejor situar los servidores en paraísos fiscales o en jurisdicciones que no consideren que la presencia de un servidor constituye un establecimiento permanente. Al menos una empresa tuvo recientemente una experiencia incómoda a ese respecto en el contexto de la tributación estatal (subnacional) en los Estados Unidos. La empresa ubicó su servidor en el centro de datos de una empresa dedicada a albergarlos en el estado de Nueva Jersey y descubrió que ese estado consideraba ese hecho como el establecimiento de una “presencia comercial” en él. Como consecuencia, Nueva Jersey exigió a la empresa que pagase el impuesto sobre los ingresos de las empresas en Nueva Jersey y que recaudara el impuesto sobre las ventas en las compras realizadas por los residentes de Nueva Jersey, se hubieran hecho o no a través del sitio de la empresa en la Internet²⁶. A ese respecto, merece la pena señalar que el Congreso de los Estados Unidos, al promulgar la Ley de libertad de impuestos de la Internet, prohibió expresamente a los Estados que se basaran en la presencia de un servidor de un vendedor de fuera del Estado para ejercer jurisdicción sobre ese vendedor y exigirle que recaudara impuestos sobre sus ventas a distancia²⁷.

²⁴ *Ibíd.*, en 2.

²⁵ *Ibíd.*

²⁶ Ed Foster, “Exodus into New Jersey Proves to Be Very Taxing for One Dot-Com Company”, *InfoWorld.com*, 25 de agosto de 2000, puede consultarse en www2.infoworld.com/articles.

²⁷ Véase Walter Hellerstein, *Internet Tax Freedom Act Limits States' Power to Tax Internet Access and Electronic Commerce*, 90 *J. Tax'n* 5 (1999).

B. Caracterización de los impuestos

El comercio electrónico plantea cuestiones espinosas no sólo con respecto a la jurisdicción para imponer al contribuyente un impuesto sobre sus ingresos, sino también con respecto a la caracterización de esos ingresos, una vez se haya determinado que el contribuyente está, de hecho, sujeto al pago de impuestos. La caracterización de los ingresos es importante por que las normas, tanto nacionales como internacionales, que regulan los impuestos sobre los ingresos asignan diferentes categorías de ingresos a distintas jurisdicciones. Por ejemplo, en el Internal Revenue Code (código tributario) de los Estados Unidos, se considera que los ingresos derivados de la prestación de servicios personales tienen generalmente su fuente en el país donde se prestan los servicios²⁸; la fuente de los ingresos procedentes de alquileres y regalías se asigna según la ubicación de la propiedad o, en el caso de determinados tipos de bienes intangibles, del lugar de donde se utilizan esos bienes²⁹; y generalmente se considera que la fuente de los ingresos procedentes de la venta de los inventarios es el país en el que tiene lugar la transferencia de la propiedad³⁰. De forma similar, en el marco del modelo de convenio fiscal de la OCDE³¹, y de muchos convenios bilaterales, existen disposiciones análogas por las que se asignan los ingresos a un Estado contratante según el carácter de esos ingresos.

La cuestión clave en relación con el comercio electrónico es cómo convertir las transacciones digitales en transacciones analógicas de comercio convencional que se contemplan en las disposiciones pertinentes de la legislación nacional y los tratados internacionales. Por ejemplo, puede decirse que el comprador de una imagen digitalizada está adquiriendo los servicios de la empresa que proporcionó la imagen a través de la Internet. Según esa caracterización, se consideraría normalmente que el ingreso tuvo su fuente en el país en que se realizaron los servicios³². También puede contemplarse la transacción como una licencia para utilizar un bien intangible, es decir, la imagen digitalizada que se transmite a través de la Internet. Según esa caracterización, normalmente se consideraría que la fuente del ingreso está en el país en que se realizó el derecho a utilizar ese bien intangible³³. Por último, puede percibirse la verdadera naturaleza de la transacción como la compra de una fotografía, idéntica desde el punto de vista económico a la compra de un artículo de inventario. Según esa caracterización, normalmente se consideraría que la fuente del ingreso está en el

²⁸ Internal Revenue Code párrs. 861 a) 3), 862 a) 3).

²⁹ Internal Revenue Code párrs. 861 a) 4), 862 a) 4).

³⁰ Internal Revenue Code párrs. 861 a) 6), 862 a) 6). El 2 de octubre de 1998, el Servicio de Impuestos Internos publicó un reglamento definitivo sobre la clasificación de los ingresos obtenidos mediante transacciones a través de programas informáticos. Véase Treas. Reg. párr. 1.861.18. Ese reglamento podría tener influencia en la elaboración de normas en los Estados Unidos para la caracterización de los ingresos procedentes del comercio electrónico.

³¹ Modelo de convenio fiscal relativo a los impuestos sobre los ingresos y el capital de la OCDE, 30 de junio de 1998 [en lo sucesivo el modelo de convenio fiscal de la OCDE].

³² Internal Revenue Code párrs. 861 a) 3), 862 a) 3). En el modelo de convenio fiscal de la OCDE, eso dependería en parte de si los servicios guardan realmente relación con un establecimiento permanente o se atribuyen a una base fija en el país en el que se realizan los servicios. Modelo de convenio fiscal de la OCDE, artículos 14 y 15.

³³ Internal Revenue Code párrs. 861 a) 4), 862 a) 4). En el modelo de convenio fiscal de la OCDE, eso dependería en parte de si las regalías guardan realmente relación con un establecimiento permanente o se atribuyen a una base fija en el país en el que surge el derecho a la percepción de regalías. Modelo de convenio fiscal de la OCDE, artículo 12.

país al que llegó la fotografía³⁴. Evidentemente, la correcta caracterización de una transacción dependerá de sus aspectos particulares. Se trata de afirmar simplemente que la caracterización de las transacciones de comercio electrónico, que entraña importantes consecuencias para el establecimiento de la fuente del ingreso, es una tarea rodeada de dificultades sobre la que acaba de comenzarse a pensar de una manera seria.

Esas dificultades quedan demostradas en los esfuerzos preliminares del Grupo Consultivo Técnico de la OCDE sobre la caracterización de los tratados por abordar cuestiones relativas a la caracterización de los tratados que surgen del comercio electrónico³⁵. Por ejemplo, el Grupo Consultivo Técnico sobre la caracterización de los tratados estableció una división sobre la caracterización correcta del pedido y la descarga electrónicos de productos digitales, donde el cliente selecciona un artículo de un catálogo en línea, encarga el producto electrónicamente a un proveedor comercial y descarga el producto digital al disco de su computadora. La mayoría de los miembros del Grupo Consultivo Técnico opinaba que la transacción debía caracterizarse entre las que dan lugar a un “beneficio comercial” según el artículo 7 del modelo de convenio de la OCDE sobre la base de que esa transacción era equivalente al encargo electrónico de productos tangibles y que la forma de entrega no debía entrañar un cambio de la clasificación de la transacción en el tratado. La minoría, sin embargo, opinaba que ese tipo de transacción constituía el pago de “regalías” y, por tanto, debía contemplarse en el marco del artículo 12 del modelo de convenio de la OCDE, sobre la base de que la sustancia de la transacción era el derecho a copiar el programa en el disco de la computadora del cliente.

El Grupo Consultivo Técnico sobre la caracterización de los tratados examinó 26 tipos de transacciones en su proyecto de documento, entre los que figuraban una variedad de transacciones sobre productos digitales (por ejemplo, actualizaciones y adiciones, programas de duración limitada y programas de un solo uso); acogida de aplicaciones (por medio de una licencia separada y como parte de un producto integrado); acogida de sitios en la Internet; mantenimiento de programas y otro tipo de apoyo a los clientes; almacenamiento y recuperación de datos; acceso electrónico a asesoramiento profesional; portales y subastas en línea destinados a las compras y muchos otros. Aunque hubo unanimidad en la caracterización de algunas de las transacciones entre las que dan lugar a un beneficio comercial, regalías o servicios con el significado que se les adscribe en las disposiciones pertinentes de los tratados, otras dieron lugar a opiniones divergentes. Mi objetivo al describir esas transacciones no es el de reunir una lista de normas, sino más bien subrayar la cuestión más fundamental de que el comercio electrónico está generando un sinnúmero de transacciones que plantean problemas de caracterización de los ingresos cuya resolución es incierta en el marco de las categorías de ingresos existentes.

³⁴ Internal Revenue Code párrs. 861 a) 6), 862 a) 6). En el modelo de convenio fiscal de la OCDE, eso dependería en parte de si el “beneficio comercial” de la venta puede “atribuirse” a un establecimiento permanente en el país en el que se transfiere la propiedad. Modelo de convenio fiscal de la OCDE, artículo 7.

³⁵ Grupo Consultivo Técnico de la OCDE sobre la caracterización de los tratados, Caracterización de los Pagos del Comercio Electrónico en el Marco de las Disposiciones de los Tratados Existentes, 24 de marzo de 2000.

C. Observaciones finales sobre la fiscalidad basada en la residencia frente a la fiscalidad basada en la fuente de los ingresos en el contexto del comercio electrónico

En su libro blanco titulado “Algunas consecuencias del comercio electrónico mundial para las políticas tributarias”³⁶, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos sugirió que la llegada del comercio electrónico “acelerará” una tendencia hacia la preferencia de la fiscalidad basada en la residencia frente a la basada en la fuente de los ingresos debido a la dificultad de poner en práctica en el mundo del ciberespacio un régimen basado en la fuente de los ingresos:

El crecimiento de las nuevas tecnologías de las comunicaciones y del comercio electrónico requerirá probablemente que los principios de la fiscalidad basada en la residencia adquieran una importancia cada vez mayor. En el mundo del ciberespacio es a menudo difícil, si no imposible, aplicar los conceptos tradicionales de la fuente de los ingresos para vincular un ingreso con una ubicación geográfica concreta. Así pues, el comercio electrónico podría hacer que la fiscalidad basada en la fuente perdiese su fundamento y quedara obsoleta. En contraste, casi todos los sujetos pasivos de los impuestos residen en alguna parte. En la política tributaria de los Estados Unidos ya se ha reconocido que, a medida que los principios tradicionales pierden su significado, la fiscalidad basada en la residencia puede empezar a tomar su lugar. Esa tendencia se verá acelerada por los acontecimientos en la esfera del comercio electrónico, donde los principios de la fiscalidad basada en la residencia desempeñarán también una función importante³⁷.

De ningún modo puede decirse que esa sugerencia esté libre de controversias, por una variedad de razones. En primer lugar, como ha señalado el Profesor Reuven Avi-Yonah, “la recomendación de gravar los ingresos procedentes del comercio electrónico principalmente o exclusivamente sobre la base de la residencia no es coherente con el consenso internacional generalmente aceptado que inspira los tratados fiscales y el régimen tributario internacional de los Estados Unidos de América”³⁸. Ese consenso está basado en el principio de que la jurisdicción de residencia tiene derecho prioritario a gravar los ingresos pasivos (inversión) mientras que la jurisdicción de las fuentes de los ingresos tiene derecho prioritario a gravar los ingresos activos (negocios)³⁹. Así pues, el abandono del principio de la fuente de los ingresos en favor del principio de la residencia en el contexto del comercio electrónico violaría las normas de política tributaria internacionalmente aceptadas.

En segundo lugar, no es de ningún modo evidente que la fiscalidad basada en la residencia suponga una panacea para las dificultades que entraña la asignación de los ingresos procedentes del comercio electrónico en función de su fuente. Si bien la tarea de administrar un régimen basado en la residencia puede ser algo menos complicada que la de administrar uno basado en la fuente por lo que respecta a los ingresos procedentes del comercio electrónico, “muchos profesionales de los impuestos a nivel internacional han tenido experiencias con casos mucho más complejos que

³⁶ Libro Blanco del Tesoro, *supra* nota 1.

³⁷ *Ibíd.* en 20.

³⁸ Reuven S. Avi-Yonah, *International Taxation of Electronic Commerce*, 52 tax L.Rev. 507, 525 (1997).

³⁹ *Ibíd.* en 520.

llevan a la conclusión de que la solución definitiva para el comercio electrónico no dependerá del principio de ‘residir en alguna parte’⁴⁰. Además, la “relativa falta de significado de la residencia empresarial”⁴¹, y la facilidad con la que una empresa basada en la Internet puede establecer una residencia empresarial separada de cualquiera de sus actividades “tangibles” sugiere que la adopción general de un régimen basado en la residencia para el comercio electrónico podría plantear tantos problemas como resuelve.

En tercer lugar, y esto reviste una especial importancia para los países en desarrollo y los países con economías en transición, una norma basada en la residencia plantea cuestiones problemáticas de igualdad en el trato fiscal internacional. Como ha observado Charles McLure, “un cambio hacia el gravamen basado en la residencia sería una ventaja para los Estados Unidos, el líder mundial en la producción de contenido electrónico”⁴². McLure continúa diciendo “sin embargo, resulta problemático para aquellos a quienes les preocupa la capacidad de los países que son fuente de los ingresos y de los países en que tiene lugar el consumo, *especialmente los países en desarrollo*, para gravar los ingresos y el consumo”⁴³.

David Tillinghast ha expresado preocupaciones similares:

Los cambios que ha traído la Internet ... que reduce drásticamente la necesidad de que un vendedor o un prestador de servicios tenga una presencia física en el país en que está ubicado su cliente, amenazan con alterar de forma fundamental esta división de los ingresos al modificar el equilibrio de la jurisdicción fiscal, y del ingreso, decididamente en favor del país de residencia. Como las corrientes de ingresos entre los países no están necesariamente equilibradas, y en el caso de las corrientes entre los países desarrollados y los países en desarrollo presentan a menudo un fuerte desequilibrio, ese cambio podría tener profundas consecuencias para los ingresos fiscales⁴⁴.

Para decirlo brevemente, distanciándonos de los dictados de una política tributaria sólida o de consideraciones prácticas acerca de la vigilancia de su cumplimiento, no podemos perder de vista el hecho de que la elección de principios fiscales podría muy bien crear ganadores y perdedores. En consecuencia, cuando se añaden a los cálculos las implicaciones relacionadas con la distribución, el enfoque de la fiscalidad del ingreso procedente del comercio electrónico sobre la base de la residencia puede no resultar especialmente atractivo.

Por supuesto, hay un enfoque alternativo del ingreso “según la fuente” con el que se evitarían algunas de las dificultades de las normas existentes sobre las fuentes de los ingresos sin adoptar de lleno un enfoque de la fiscalidad del comercio electrónico sobre la base de la residencia, a saber, el reparto formulario. Ese enfoque

⁴⁰ James D. Cigler, *International Taxation of Electronic Commerce: An Evolution Requiring Planning and Action* (documento sin publicar presentado en el Foro Internacional sobre la Reforma Fiscal, Grupo de Política Tributaria, Silicon Valley Joint Venture, 4 de diciembre de 1997), citado en Charles E. McLure, Jr. *Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws* 269, 419-20 (1997).

⁴¹ Avi-Yonah, *supra* nota 38, en 527.

⁴² McLure, *supra* nota 40, en 420.

⁴³ *Ibid.* (énfasis añadido).

⁴⁴ David R. Tillinghast, *The Impact of the Internet on the Taxation of Informational Transactions*, 50 Bull. Intl. Fisc. Doc. 524, 525 (1996). La Oficina Tributaria de Australia ha expresado opiniones similares. Véase el Libro Blanco de Australia, *supra* nota 1, en 7.

evitaría también recurrir a consultas complejas, prolijas y a menudo insatisfactorias sobre la transferencia de precios como antídoto contra la manipulación de precios entre empresas sometidas a un control común. Ni que decir tiene que, aunque la metodología del reparto formulario tiene una larga historia en los estados de los Estados Unidos de América⁴⁵, la perspectiva de aplicarla en el plano internacional es sumamente controvertida⁴⁶ y es contraria a las normas internacionales aceptadas por la OCDE⁴⁷ y por las autoridades fiscales *federales* de los Estados Unidos⁴⁸. Si se menciona no es para defender su adopción, o incluso su consideración formal, sino sólo para que todas las opciones estén “sobre la mesa”.

IV. El comercio electrónico y la fiscalidad del consumo

En muchos sentidos, los problemas más acuciantes de administración tributaria que plantea la fiscalidad del comercio electrónico son los que suscitan los impuestos sobre el consumo, más que los que suscitan los impuestos sobre los ingresos. A medida que crece cada día el número de consumidores con acceso a la Internet, y con la venta de un número cada vez mayor de productos —tangibles y digitales— a través de la Internet, los retos para las administraciones tributarias son inmediatos y reales, puesto que las transacciones en que participan consumidores individuales tienden a ser el eslabón más débil en la cadena de la administración tributaria. Así pues, la OCDE ha señalado que “generalmente se reconoce que los problemas relativos a la aplicación del impuesto sobre el consumo son más inmediatos que los problemas relacionados con la imposición directa”⁴⁹.

Al examinar el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad del consumo, debe distinguirse entre los impuestos sobre el consumo de carácter nacional y subnacional y, más especialmente, entre los impuestos sobre el valor añadido (IVA), como los adoptados por los miembros de la Unión Europea (UE), y los impuestos sobre las ventas al pormenor (IVM) que se utilizan en algunos estados de los Estados Unidos de América. Aunque ambos gravámenes son, en principio, impuestos sobre el consumo, y ambos se enfrentan a determinados problemas comunes planteados por el comercio electrónico, también hay importantes diferencias entre el IVA y el IVM utilizado en los Estados Unidos que pueden llevar a confusión y a una mala interpretación cuando se agrupan en una denominación amplia de impuestos sobre el “consumo”. Así pues, se examinarán primero los problemas que el comercio

⁴⁵ Véase Jerome R. Hellerstein & Walter Hellerstein, *State Taxation*, cap. 8 y 9 (3d. ed. 1998).

⁴⁶ Véase *Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Bd.*, 512 U.S. 298 (1994) (en que se sostiene la constitucionalidad del reparto formulario en California de los ingresos empresariales cuando se aplica a una empresa multinacional con sede en el extranjero y se describe la oposición internacional al reparto formulario).

⁴⁷ Modelo de convenio fiscal de la OCDE, art. 7, comentario, 4 (septiembre de 1992).

⁴⁸ Para el observador casual, podría parecer extraño que los estados de los Estados Unidos de América apliquen una política contraria a la aceptada por el Gobierno nacional. Sin embargo, está en la naturaleza del sistema federal de los Estados Unidos el permitir a los estados seguir su propio camino en asuntos fiscales en ausencia de una directiva *explícita* del Congreso en contrario. Véase Hellerstein & Hellerstein *supra* nota 45, en 8.16. No existe tal directiva explícita del Congreso que impida a los estados aplicar el reparto formulario a las empresas multinacionales, aunque los propios estados han adoptado generalmente en los últimos años legislación en virtud de la cual la aplicación del reparto formulario se circunscribe a los grupos unitarios. Id. en 8.17.

⁴⁹ Documento de debate sobre el comercio electrónico de la OCDE, *supra* nota 1 en 18.

electrónico plantea en relación con el IVA y después los problemas específicos relacionados con el IVM utilizado en los Estados Unidos.

A. Problemas relacionados con el IVA

Para poner las consecuencias del comercio electrónico sobre la fiscalidad del consumo en una perspectiva correcta es útil definir desde el principio cuatro categorías de transacciones que pueden realizarse a través del comercio electrónico: en primer lugar las transacciones de venta de una empresa a otra (B2B) de bienes tangibles realizada por medios electrónicos (por ejemplo, la compra a través de la Internet de una computadora por una empresa sujeta al pago de impuestos a un vendedor de computadoras ubicado en un lugar diferente); en segundo lugar, las transacciones de venta B2B de productos digitales (por ejemplo, la compra a través de la Internet de una base de datos electrónica por una empresa sujeta al pago de impuestos a un vendedor de bases de datos); en tercer lugar, las transacciones de venta de una empresa a un consumidor (B2C) de bienes tangibles realizada por medios electrónicos (por ejemplo, la compra por una persona a través de la Internet de vestidos a un vendedor ubicado en otro lugar); y cuarto, las transacciones de venta B2C de productos digitales (por ejemplo, la compra por una persona a través de la Internet de un vídeo que puede descargarse de la Internet a un vendedor ubicado en un lugar diferente). Esas cuatro categorías de transacciones pueden ilustrarse de la siguiente forma:

B2B Tangible	B2B Digital
B2C Tangible	B2C Digital

En realidad, no hay nada nuevo en cuanto a los problemas que plantean las transacciones de venta de bienes tangibles efectuadas por medios electrónicos, ya sean B2B o B2C. La venta a distancia existe desde hace muchos años y, en principio, no hay diferencia entre una transacción transfronteriza de bienes tangibles realizada por fax o por teléfono y una realizada con el teclado de una computadora. Además, como ha observado la OCDE, “los países miembros ... cuentan con sistemas para asegurar la fiscalidad de los bienes tangibles importados”⁵⁰. Aunque el comercio electrónico simplemente hace aumentar las posibilidades del comercio transfronterizo, y el aumento del volumen de esas transacciones aconseja que se preste atención a los procedimientos vigentes para velar por que se reflejen en una recaudación de impuestos eficaz, así como la pronta expedición de los bienes a su destino⁵¹, el comercio electrónico no plantea ningún problema fundamental nuevo en cuanto al funcionamiento del sistema del IVA por lo que se refiere a los bienes tangibles. Como la UE concluyó recientemente con respecto al probable aumento de las compras de bienes físicos por consumidores privados a través de redes electrónicas:

⁵⁰ Documento de debate sobre el comercio electrónico de la OCDE, *supra* nota 1, en 21.

⁵¹ La OCDE ha señalado que muchos países miembros tienen una norma *de minimis* para productos de bajo precio vendidos por vendedores distantes que les permite eludir por completo los impuestos. En el contexto de un mercado mundial en que los consumidores locales pueden adquirir más fácilmente esos productos de proveedores distantes, la OCDE ha sugerido que los países miembros tal vez deseen reevaluar el umbral *de minimis* para velar por que los proveedores locales no se vean afectados por la competencia libre de impuestos de vendedores distantes. *Ibíd.* en 22.

A efectos del IVA, esas compras se tratan de la misma forma que cualquier otra forma de venta a distancia (por catálogo, por teléfono, por correspondencia, etc.). El régimen fiscal aplicable a esas transacciones está claramente definido: las mercancías compradas en terceros países se gravan a la importación, las mercancías exportadas lo son a tipos cero y las ventas intracomunitarias de mercancías se gravan, en el marco de un régimen especial para las ventas a distancia, en el Estado miembro del vendedor o en el del comprador (dependiendo en gran medida, del volumen de transacciones realizadas por el vendedor)⁵².

En consecuencia, no son las ventas B2B o B2C de productos *tangibles* efectuadas a través de redes electrónicas las que plantean cuestiones nuevas y difíciles en relación con el IVA, sino las ventas B2B y B2C de productos *digitales*. En muchos aspectos, esas cuestiones son análogas a las que se encuentran en relación con la fiscalidad directa, es decir, cuestiones de jurisdicción y cuestiones de caracterización, aunque aparecen en un contexto diferente. En principio, desde luego, no hay ninguna cuestión de jurisdicción en cuanto a quién es en última instancia el sujeto del IVA, el consumidor, porque la autoridad tributaria siempre tendrá jurisdicción sobre el consumidor si el gravamen lo impone el país en que se realiza el consumo. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, a menos que la autoridad tributaria tenga jurisdicción sobre el vendedor, no podrá administrar de forma eficaz un gravamen sobre el consumo en relación con las transacciones digitales B2C.

La caracterización es también importante, porque la responsabilidad del IVA (al menos en la UE, sobre la que se basa el análisis que figura a continuación), depende del lugar donde se produce la entrega, y la determinación de si se trata de una entrega de bienes o servicios es de importancia esencial para determinar si se ha de pagar IVA y cuando, así como para establecer quién es el responsable de hacerlo efectivo a las autoridades tributarias⁵³. Mientras que la norma del IVA para el suministro de bienes es el principio del destino, la norma es más complicada cuando se trata de servicios. La norma básica es que el lugar donde se ha proporcionado un servicio es aquel en que el prestador del servicio ha establecido su negocio o tiene un establecimiento fijo desde el que se presta el servicio⁵⁴. Sin embargo, hay varias normas especiales para tipos concretos de servicios, por ejemplo, servicios relacionados con la tierra o con el transporte, servicios que entrañan su realización física y, lo que es más importante para nuestros fines, los servicios en los que aparecen intangibles, servicios de consultoría y telecomunicaciones⁵⁵. El lugar en que se considera que se han prestado esos servicios a clientes de fuera de la UE o a personas sujetas a impuestos dentro de la UE, pero no en el mismo país que el prestador, es el lugar donde el *cliente*, no el prestador del servicio, ha establecido su negocio⁵⁶. A ese respecto, el mecanismo de autoliquidación o repercusión se utiliza con frecuencia para recaudar el IVA en el caso de clientes de la UE⁵⁷ y, en el marco de una reciente Directiva sobre el IVA relativa a las telecomunicaciones, se exige a las entidades de

⁵² Propuesta de directiva sobre el Comercio electrónico de la UE, *supra* nota 1, Exposición de Motivos en 4.

⁵³ Frieden, *supra* nota 16, en 408.

⁵⁴ Sexta Directiva sobre el IVA de la Comunidad Europea, art. 9.1, Directiva del Consejo 77/388/CEE.

⁵⁵ *Ibid.* en 394-97.

⁵⁶ Sexta Directiva sobre el IVA de la Comunidad Europea, art. 9.2 (e) Directiva del Consejo 77/388/CEE.

⁵⁷ Frieden, *supra* nota 16, en 397-98.

fuera de la UE que se dediquen a prestar servicios de telecomunicaciones a personas que se registren en la UE y recauden el IVA⁵⁸.

Al abordar las cuestiones planteadas en la UE por el IVA y otros impuestos sobre el consumo en el contexto del comercio electrónico, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE adoptó las siguientes condiciones marco para ayudar a los países a acomodar sus impuestos sobre el consumo al comercio electrónico.

Las normas para la fiscalidad del consumo en relación con el comercio transfronterizo deben dar como resultado su tributación en la jurisdicción en que tiene lugar el consumo y debe tratar de buscarse el consenso internacional en torno a las circunstancias en que se haya de considerar que los bienes se consumen en una jurisdicción determinada.

A los efectos de la fiscalidad sobre el consumo, el suministro de productos digitalizados no debe tratarse de la misma forma que el suministro de bienes.

Cuando las empresas y otras organizaciones establecidas en un país adquieran servicios y bienes intangibles de proveedores de fuera de ese país, los países deberían examinar el uso de la repercusión, la autoliquidación u otros mecanismos equivalentes cuando ello suponga la protección inmediata de su base de ingresos y de la competitividad de los proveedores nacionales⁵⁹.

Las condiciones marco tienen consecuencias importantes para la aplicación de la fiscalidad del consumo al comercio electrónico. En primer lugar, al reafirmar el principio de “destino” de un impuesto sobre el consumo, es decir, que la tributación debe tener lugar donde se produzca el consumo, la OCDE ha permanecido fiel a los cimientos filosóficos del IVA. Al mismo tiempo, sin embargo, su postura suscita problemas para una administración tributaria eficaz, puesto que la determinación del lugar en que se ha producido el consumo y la recaudación del impuesto en ese lugar pueden resultar tareas ingentes cuando se trata del comercio digital. En segundo lugar, al caracterizar el suministro de productos digitales como suministro de servicios, más que de bienes, la OCDE ha tratado de introducir un mayor nivel de certidumbre en el tratamiento transfronterizo de los productos digitales en relación con el cual las autoridades tributarias podrán elaborar un conjunto discreto de normas. También trata de evitar la erosión de la base de recursos que podría producirse si los productos digitales se caracterizasen como bienes, pero no estuvieran sujetos a los mecanismos de recaudación (por ejemplo, el control aduanero), que resultan apropiados para la propiedad tangible pero no para servicios digitales o intangibles⁶⁰. En tercer lugar, al recomendar el uso del mecanismo de autoliquidación o de repercusión a las transacciones digitales B2B, la OCDE ha reconocido que es apropiado, cuando no necesario, elaborar para el comercio digital B2B mecanismos de recaudación distintos de los aplicables al comercio digital B2C.

La reciente propuesta de directiva de la UE⁶¹, en la que se recomiendan enmiendas a la Sexta Directiva de la UE, puede servir de ilustración de un esfuerzo por hacer frente a los problemas que el comercio electrónico plantea en relación con la fiscalidad del consumo en el contexto de las condiciones marco de la OCDE. En la

⁵⁸ *Ibíd.* en 404-407.

⁵⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comercio electrónico: condiciones marco de la fiscalidad 5 (1998).

⁶⁰ Documento de debate sobre el comercio electrónico de la OCDE, *supra*, nota 1, en 20.

⁶¹ Véase propuesta de directiva sobre el comercio electrónico de la UE, *supra*, nota 1.

propuesta se contemplaba el tratamiento de la provisión en línea de entregas digitales a los consumidores finales. Señalando que “el mecanismo de repercusión ... garantizará efectivamente la correcta imposición de la mayoría de las transacciones entre empresas”, en la exposición de motivos que acompaña a la propuesta de directiva, no obstante, se señala que “las disposiciones existentes no tienen suficientemente en cuenta toda la gama de servicios que se pueden prestar hoy día por vía electrónica”⁶². Por tanto, se propone mantener el sistema de repercusión para las transacciones B2B, pero imponer una obligación de registrarse en relación con proveedores que no sean de la Unión Europea que se dediquen a transacciones B2C. Al mismo tiempo, dejó claro que los proveedores de la Unión Europea que realicen transacciones con clientes fuera de la UE no estarán sujetos al IVA, lo que les sitúa en una posición de ventaja competitiva en relación con proveedores de fuera de la Unión Europea.

Mientras que en la propuesta directiva de la UE se afronta directamente el problema más difícil que plantea la aplicación del IVA al comercio electrónico, es decir su aplicación a transacciones B2C en las que participe un vendedor distante, está por ver si la UE (o cualquier otra autoridad gubernamental) podrá imponer de forma eficaz una responsabilidad recaudatoria a vendedores distantes de productos digitales a consumidores individuales. La Cámara de Comercio de los Estados Unidos reaccionó, como era previsible, al anuncio de la UE declarando que “cualquier iniciativa legislativa de la Comisión que trate de ampliar la jurisdicción de la UE sobre el IVA más allá de las fronteras de la UE es ... problemática”⁶³. Tal vez el aspecto más significativo, que recibió eco en la administración Clinton, es que cualesquiera que sean las propuestas que se planteen para hacer frente a los problemas derivados de la fiscalidad internacional del comercio electrónico deberían estudiarse bajo los auspicios de la OCDE, que está coordinando un esfuerzo amplio y concertado para hacer frente a esos problemas. Como declaró el Secretario Adjunto del Tesoro, Stuart Eisentstat:

Las propuestas unilaterales, aunque se pretenda que sean coherentes con las condiciones marco de la OCDE, suponen un aumento del riesgo de que se produzcan consecuencias no previstas. Pueden socavar el proceso de la OCDE y debilitar la resolución de los que han venido resistiéndose a adoptar medidas unilaterales a la espera de los resultados de ese proceso⁶⁴.

B. Problemas relacionados con el impuesto sobre las ventas al por menor (IVM) a nivel subnacional en los Estados Unidos

Se ha despertado un considerable interés a nivel nacional e internacional en las cuestiones que plantea la aplicación al comercio electrónico del impuesto sobre las ventas al por menor (IVM) que se aplica en los Estados Unidos. Sin embargo, ese interés está mal dirigido, al menos desde un punto de vista internacional. Como se revelará en el análisis que figura a continuación, los Estados Unidos no tienen mucho que enseñar al mundo en lo que se refiere a los impuestos sobre el consumo, y los problemas a los que se enfrentan en relación con la fiscalidad del comercio electrónico son en gran medida problemas que ellos mismos han generado, debido al

⁶² Propuesta de directiva sobre el comercio electrónico de la UE, *supra* nota 1, exposición de motivos en 8.

⁶³ BNA Daily Tax Report, 8 de junio de 2000, p. G-2.

⁶⁴ BNA Daily Tax Report, 9 de junio de 2000, G-3.

carácter poco armonizado de su sistema tributario estatal y local y la consiguiente incapacidad de los estados para exigir a vendedores distantes que recauden impuestos sobre las ventas a consumidores locales, tanto en el caso de los productos tangibles como en el de los digitales.

Para apreciar el “problema de los Estados Unidos” de la fiscalidad a nivel nacional (estatal y local) de las ventas al por menor realizadas mediante el comercio electrónico, debe entenderse en primer lugar la naturaleza del IVM de los Estados Unidos y los límites constitucionales que se imponen a su aplicación. Cuarenta y cinco Estados y el Distrito de Columbia, así como muchas de sus subdivisiones políticas, han adoptado el IVM⁶⁵. Probablemente la característica más importante de la legislación estatal sobre el IVM en la medida en que se aplica al comercio electrónico es que el IVM estatal se aplica por lo general únicamente a las ventas de bienes personales tangibles, y no a las ventas de servicios o de bienes intangibles. Aunque algunos estados gravan una amplia gama de servicios (incluidos los servicios de procesamiento de datos e información) y la mayoría de los estados gravan algunos servicios (por ejemplo, los servicios públicos y los servicios de hostelería), la mayor parte de los impuestos estatales sobre las ventas se limitan a las ventas de bienes personales tangibles. Esto hace del IVM estatal un impuesto sobre el consumo bastante imperfecto, puesto que no hay un motivo sólido para distinguir entre el consumo de bienes y servicios de los hogares a los efectos de gravar el consumo⁶⁶. Lo que es más importante a los fines que nos ocupan, hace también del IVM estatal un raro vehículo para la expresión de preocupaciones sobre la fiscalidad del comercio electrónico, puesto que las ventas de productos digitales, los únicos problemas nuevos que plantea el comercio electrónico para un impuesto sobre el consumo adecuadamente estructurado⁶⁷, quedan en buena medida excluidas de la base recaudatoria.

Cabe preguntarse por qué los Estados Unidos están tan preocupados por la aplicación del IVM al comercio electrónico. Para apreciar plenamente la respuesta algo extensa a esta cuestión, debemos comenzar por comprender la estructura constitucional que rige la autoridad de los estados para gravar las ventas interestatales. Para hacerlo así debemos comenzar con una explicación de un impuesto sobre el uso. Cuando los estados pusieron en práctica por vez primera el IVM durante la Depresión, se enfrentaron al problema de que perderían ingresos, y sus empresas perderían negocios, si los residentes compraban en estados vecinos que no tuvieran IVM (o en los que el tipo del IVM fuese más bajo). En el marco de las cláusulas referentes al comercio y al respeto de las garantías jurídicas de la Constitución de los Estados Unidos, siempre ha estado claro que un estado no puede gravar una venta que tiene lugar en otro estado. Para hacer frente a ese problema, los estados pusieron en práctica el impuesto sobre el uso.

El impuesto sobre el uso grava la utilización, almacenamiento o consumo de bienes personales tangibles y determinados servicios en un estado. Funcionalmente equivale a un impuesto sobre las ventas. Se impone sobre las mismas transacciones y con los mismos tipos que el impuesto sobre las ventas que se hubiera aplicado a la transacción si hubiera tenido lugar en la jurisdicción del estado que aplica

⁶⁵ 2 Hellerstein y Hellerstein, *supra* nota 45, en párr. 12.02. Los impuestos locales sobre las ventas son habitualmente, aunque no siempre, idénticos a los impuestos estatales sobre las ventas y se limitan a aumentar el porcentaje de impuestos en las ventas sujetas a ellos.

⁶⁶ Véase *ibíd.* en párr. 12.05. Los motivos para el alcance limitado del IVM aplicable en los Estados Unidos tienen su origen en gran medida en la historia y la política.

el impuesto. Sin embargo, como la utilización, almacenamiento o consumo de bienes y servicios en un estado están sujetos a la autoridad del estado de imponer un impuesto, no hay ninguna objeción constitucional a la aplicación de un impuesto de ese tipo⁶⁸, como la hubiera habido en relación con un impuesto sobre una venta fuera del estado.

En principio, pues, un consumidor dentro del estado no tiene nada que ganar haciendo una compra fuera del estado o interestatal libre de impuestos sobre la venta, puesto que en última instancia se le impondría un impuesto idéntico sobre el uso cuando utilice, almacene o consuma los bienes o servicios en su estado de residencia. Si, por ejemplo, un residente de Washington se traslada a Oregon para adquirir un automóvil, no pagaría impuestos en Oregon, que no aplica impuestos sobre las ventas, pero pagaría un impuesto sobre el uso en Washington en el momento de matricular su automóvil igual al impuesto sobre la venta que hubiera pagado si hubiese adquirido el automóvil en Washington. Cada uno de los 45 estados y el Distrito de Columbia que aplican impuestos sobre las ventas aplican también impuestos complementarios sobre el uso.

En teoría, el régimen básico del impuesto sobre las ventas o sobre el uso que se acaba de describir se aplica a las ventas a distancia de la misma forma que a las transacciones que entrañan la compra-venta de automóviles. Así pues, si se comprase un libro a través de Amazon.com y se enviase a Athens, en el estado de Georgia, no hay duda de que se deberá a Georgia un impuesto sobre el uso igual al impuesto sobre la venta que se hubiera tenido que pagar si se hubiera comprado el libro en una librería de Athens. Sin embargo, hay una importante diferencia entre la compra a través de Amazon.com y la compra del automóvil que se ha descrito antes. Con respecto a la compra del automóvil, el estado dispone de un medio práctico para exigir al comprador el pago del impuesto sobre el uso, que consiste en recaudarlo cuando se matricula el vehículo. Sin embargo, los estados no exigen a los consumidores que matriculen los libros que compran (y en principio no podrían hacerlo mientras exista la Primera Enmienda). En consecuencia, a menos que el consumidor envíe voluntariamente el impuesto sobre el uso correspondiente a la compra al vendedor de fuera del estado, cosa que los consumidores raramente hacen, a pesar de que tienen la obligación jurídica de hacerlo, el estado no dispone de ningún medio práctico para recaudar el impuesto sobre el uso a menos que exija al vendedor de fuera del estado que recaude ese impuesto de la misma forma en que depende del vendedor de dentro del estado para recaudar el impuesto sobre las ventas.

En este punto del análisis jurídico nos enfrentamos a la principal dificultad constitucional a que se enfrentan los estados en relación con las ventas a distancia, a saber, que a menos que el vendedor de fuera del estado tenga una conexión o “nexo” sustancial con el estado, los estados carecen de la autoridad constitucional para exigir al vendedor que recaude el impuesto sobre el uso que el consumidor debe abonar por el artículo adquirido. En *National Bellas Hess, Inc. v Department of Revenue*⁶⁹, fue hallado en 1967, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos sostuvo que las cláusulas sobre el comercio y el respeto de las garantías jurídicas de la Constitución Federal prohibían a un estado (Illinois) imponer la obligación de recaudar impuestos a un vendedor por correo que no tenía ninguna presencia física en el estado.

⁶⁷ Véase supra, notas 50 a 52 y texto que las acompaña.

⁶⁸ Véase *Henneford v. Silas Mason Co.*, 300 U.S. 577 (1937) (en la que se sostiene la constitucionalidad del mecanismo de los impuestos estatales sobre el uso).

⁶⁹ 386 U.S. 753 (1967).

Al sostener esa postura, el Tribunal hizo referencia expresa a la falta de armonización entre los IVM estatales y locales como base para precluir la imposición al vendedor a distancia de la obligación de recaudar:

Si se reconociera la autoridad de Illinois de imponer una carga relacionada con el impuesto sobre el uso a un ciudadano, los impedimentos resultantes para el libre ejercicio de su negocio a nivel interestatal no serían ni imaginarios ni remotos. Si Illinois pudiera imponer esas cargas, también podrían hacerlo los demás estados y, de hecho, cualquier ayuntamiento, distrito escolar y cualquier otra subdivisión política de toda la nación con autoridad para imponer impuestos sobre las ventas y sobre el uso. Las muchas diferencias en los tipos impositivos, en las exenciones y en los requisitos administrativos y contables haría de los negocios interestatales del ciudadano una virtual maraña de complicadas obligaciones para con algunas jurisdicciones locales que no tienen un derecho legítimo a imponer “una parte equitativa del costo del gobierno local”⁷⁰.

Veinticinco años más tarde, en 1992, el Tribunal en *Quill Corp v. North Dakota*⁷¹ reafirmó la esencia del caso *Bellas Hess*, es decir, que los estados no pueden exigir a un vendedor por correo que no tenga una presencia física en el estado que recaude el impuesto sobre el uso imponible a los bienes vendidos a compradores residentes en ese estado.

En resumen, el “problema de los Estados Unidos” en relación con la fiscalidad del consumo a través del comercio electrónico guarda poca relación con el comercio electrónico y mucha con las ventas a distancia. Y el problema es una herida que ellos mismos se han infligido. Si los estados de los Estados Unidos armonizaran sus sistemas tributarios estatales y locales, eliminando así la carga sobre el vendedor a distancia derivada de cumplir con unas normas tributarias incoherentes en 45 estados y miles de jurisdicciones tributarias locales, dejaría de existir la base por la que se prohíbe a los estados que exijan a un vendedor a distancia que recaude el impuesto. Entonces, los Estados Unidos podrían empezar a preocuparse por los problemas reales que plantea el comercio electrónico: la fiscalidad de los productos digitales. Sin embargo, tendrían que incluirlos primero en su base recaudatoria⁷².

V. Conclusión

Los desafíos que el comercio electrónico plantea para la administración tributaria no son en modo alguno desdeñables, incluso si se pudieran resolver los problemas técnicos que plantea el comercio digital, quedarían las cuestiones políticas, que en última instancia pueden ser incluso más inabordables. No obstante, sigo confiando en que los considerables esfuerzos de la OCDE y otras iniciativas gubernamentales y no gubernamentales (incluido el Proyecto de simplificación del impuesto sobre las ventas en los Estados Unidos) darán como resultado la adopción de regímenes tributarios que funcionarán de forma eficaz, aunque no sea perfecta, en un mundo de comercio electrónico.

⁷⁰ *Ibíd.*, en 1761-62 (se han omitido las notas de pie de página).

⁷¹ 504 U.S. 298 (1992).

⁷² Como ya se ha señalado, algunos estados gravan los productos digitales y los servicios, como los servicios de información, servicios de computadoras y bases de datos electrónicas, pero muchos estados no lo hacen.