

Adaptación de la tributación a los nuevos modelos de negocio en el comercio electrónico como parte de la Economía Digital

Ms. Luis José Samayoa Rodríguez

Resumen

El Comercio Electrónico (*E-commerce*), en los últimos años ha tenido un crecimiento global exhaustivo con implicaciones jurídicas tales como seguridad en la red y las transacciones, protección de los derechos de propiedad intelectual y material con copyright en el entorno digital, gestión de los sistemas de pago, legalidad de los contratos electrónicos y diferentes aspectos de la jurisdicción en el ciberespacio, permitiendo que surjan leyes para regular el Comercio Electrónico a nivel mundial. Este nuevo modelo de negocio constituye en la actualidad una realidad innegable, un fenómeno emergente y en constante evolución cuya importancia y trascendencia, no parece tener límites, es algo que por su propia obviedad, ni siquiera resulta preciso tener que resaltar. Este modelo ya está entre nosotros como una nueva forma de hacer negocios, con todas sus indudables ventajas, pero también con sus notables defectos e inconvenientes.

En materia tributaria, este tema no ha sido la excepción debido a que es la nueva manera de generar actividades de carácter económico y por tanto enriquecimientos patrimoniales y comercio en general. Esta digitalización de la economía (transformación digital de actividades tradicionales) junto al surgimiento de nuevos modelos económicos digitales (la nueva economía digital) suponen, entre sus muchas consecuencias un reto para los mecanismos de tributación tradicional, en términos de adaptación conceptual y mecanismos de recaudación, así como la definición de nuevas alternativas de generación de ingresos y gravar los impuestos que acompañan a los nuevos modelos de negocios digitales.

Abogado, Master en Tributación Internacional y Asesoría Jurídica de Empresas, Jefe de Investigaciones de la Universidad Nueva San Salvador

El presente documento plantea algunos de los negocios virtuales más relevantes, así como los desafíos y mecanismos que algunos países miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) y países en desarrollo están buscando implementar para amoldar sus mecanismos de recaudación y tributación de tal forma que los nuevos modelos de negocio cumplan con las obligaciones formales y sustantivas a efectos fiscales.

La investigación es de carácter cualitativo bajo un enfoque procedimental de carácter inductivo en donde se describen diversas situaciones de alta relevancia en el tema de la tributación digital del comercio electrónico por medio de la exploración y un posterior análisis con perspectivas y recomendaciones al respecto.

Palabras clave

Comercio electrónico, tributos, economía digital, OCDE, BEPS

Introducción

La economía digital está comprendida por los mercados basados en tecnologías digitales que facilitan el intercambio de bienes y servicios a través del comercio electrónico. La Organización Mundial del Comercio (OMC) define el comercio electrónico como “*la compra venta de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas por métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos*”¹.

Sin duda, el siglo XXI es el siglo de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. Podemos observar una nueva manera de hacer negocios en donde las empresas y los empresarios se internacionalizan en la entrega de bienes y prestación de servicios,

¹ Programa de trabajo sobre comercio electrónico. Definición de comercio electrónico. Organización Mundial del Comercio (OMC). Consultado el 14/07/2020. Disponible: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm#:~:text=Definici%C3%B3n%20de%20comercio%20electr%C3%B3nico%3A%20en,comercializaci%C3%B3n%2C%20venta%20o%20entrega%20de

relacionándose día a día con los últimos avances tecnológicos, entre ellos redes informáticas e internet en general, facilitando el comercio con otros sujetos en el mundo globalizado en el que vivimos.

En el contexto actual de la tributación la economía digital es uno de los temas más desafiantes. El mundo se ha transformado. Las transacciones virtuales y las plataformas informáticas a través de las cuales éstas se llevan a cabo superan lo que hace no más de 50 años pudiera haber imaginado un académico o alguien especialista en la materia.

El comercio electrónico tomó por sorpresa a las distintas legislaciones, ya que éstas no ofrecían soluciones normativas a los diversos problemas que acarrea esta nueva realidad. El inconveniente principal es sin duda la disminución de la recaudación, debido fundamentalmente a la existencia del resto de problemas, como la calificación de las rentas obtenidas y la localización de las actividades comerciales en el entorno telemático, entre otros, que acompañan en la actualidad a los nuevos modelos de negocios. La reacción internacional a esa problemática, no obstante, ha sido relativamente rápida. Al poco tiempo —y paulatinamente— se han ido formulando distintas soluciones para encarar los problemas tributarios del comercio electrónico. Sin embargo, todavía se siguen tratando las diversas interrogantes que este tema genera.

Es así que tanto los países exportadores como los importadores de capital, desarrollados o en vías de desarrollo, deben repensar sus sistemas tributarios para encarar los tan mentados desafíos de la economía digital. Identificar los modelos de negocios que existen actualmente y adaptar las normativas del ordenamiento jurídico será trascendental para poder crear los mecanismos necesarios para lograr la tributación del comercio electrónico en general.

En las siguientes secciones del presente documento se incluyen los modelos de negocios que resultan del comercio electrónico, desafíos

de la tributación frente a la economía digital, adaptación del entorno a la nueva economía actual, propuestas internacionales para dar tratamiento al tema, el panorama en El Salvador con respecto a la tributación digital y algunas perspectivas y recomendaciones a considerar con respecto a un tema que se encuentra en constante dinamismo y de alto grado de importancia para los Estados y su desarrollo en los próximos años.

Metodología

La investigación se realizó bajo un enfoque cualitativo, en donde por medio de una investigación documental se logran identificar los principales negocios que existen en el comercio electrónico y su impacto en el ámbito tributario, bajo la perspectiva de emitir recomendaciones para adaptar el derecho tributario-fiscal a los nuevos modelos de negocio.

Enfoques y técnicas

Para lograr los objetivos de esta investigación se partió de un enfoque cualitativo que permite profundizar el análisis y percepciones a través de muestras conceptuales de información que abordan el estudio en cuestión, los cuales son de gran valor por sus aportes objetivos y subjetivos.

La literatura consultada y relacionada en el presente documento es muy amplia en la parte conceptual y proviene de fuentes en constante actualización con respecto al tema objeto de la presente investigación.

Tipos de negocios más relevantes en la economía digital

Si bien es cierto, la investigación se focaliza en el comercio electrónico, es importante conocer otros modelos de negocio que de una forma u otra pueden llegar a relacionarse en un momento determinado con el modelo de negocio en cuestión.

Algunos de los modelos de negocio que tenemos actualmente son:

- ✓ *Comercio electrónico:* Compraventa de bienes y servicios a través de medios informáticos.
- ✓ *Servicios de pago:* Plataformas de confianza para compartir datos bancarios para el pago de una transacción.
- ✓ *Tiendas de aplicaciones:* Plataformas centrales de venta minorista, accesibles desde el dispositivo del consumidor.
- ✓ *Publicidad en línea:* Plataformas o sitios de internet de gran popularidad, en donde realizan anuncios de productos y servicios.
- ✓ *Computación en la nube:*² Servicios informáticos en línea para el procesamiento, almacenamiento, software (SaaS) y gestión de datos.
- ✓ *Negociación de alta frecuencia:* Ejecución de órdenes a gran velocidad gracias a tecnología y algoritmos complejos.³

² “El software como servicio (SaaS) permite a los usuarios conectarse a aplicaciones basadas en la nube a través de Internet y usarlas. Algunos ejemplos comunes son el correo electrónico, los calendarios y las herramientas ofimáticas (como Microsoft Office 365).

SaaS ofrece una solución de software integral que se adquiere de un proveedor de servicios en la nube mediante un modelo de pago por uso. Usted alquila el uso de una aplicación para su organización y los usuarios se conectan a ella a través de Internet, normalmente con un explorador web. Toda la infraestructura subyacente, el middleware, el software y los datos de las aplicaciones se encuentran en el centro de datos del proveedor. El proveedor de servicios administra el hardware y el software y, con el contrato de servicio adecuado, garantizará también la disponibilidad y la seguridad de la aplicación y de sus datos. SaaS permite que una organización se ponga en marcha y pueda ejecutar aplicaciones con un costo inicial mínimo” Consultado el 15/07/2020. Disponible en: <https://azure.microsoft.com/es-es/overview/what-is-saas/>

³ “El comercio de alta frecuencia (HFT-High frequency trading, por sus siglas en inglés) es una plataforma de negociación automatizada utilizada por grandes bancos de inversión, fondos de cobertura e inversores institucionales que utiliza potentes computadoras para realizar transacciones en una gran cantidad de pedidos a velocidades extremadamente altas. Estas plataformas de negociación de alta frecuencia permiten a los operadores ejecutar millones de pedidos y escanear múltiples mercados e intercambios en cuestión de segundos, lo que les brinda a las instituciones que usan las plataformas una gran ventaja en el mercado abierto. Los sistemas usan algoritmos complejos para analizar los mercados y son capaces de detectar las tendencias emergentes en una fracción de segundo. Al ser capaces de reconocer los

- ✓ *Plataformas participativas en red*: Intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos generados por el usuario.

Modelos de negocios en el comercio electrónico

Dentro de los rasgos que resaltan en el comercio electrónico y los derivados del mismo, encontramos actividades de carácter indirecto, las cuales comprenden de manera específica operaciones con productos tangibles cuya adquisición, si bien es realizada a través de internet, es materializada al momento que los bienes físicos se introducen al país donde se ubica el adquirente.

Por otra parte, el comercio electrónico directo es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen en línea (on line). Estas operaciones permiten la ejecución de transacciones electrónicas (de extremo a extremo) (end-to-end) sin obstáculos a través de fronteras geográficas y aprovechan todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

Si bien el comercio electrónico abarca un amplio rango de negocios, la OCDE provee una ilustración de algunos de los tipos más prominentes, los cuales incluimos en los apartados siguientes⁴:

cambios en el mercado, los sistemas de comercio envían cientos de cestas de acciones al mercado en los diferenciales de oferta y demanda que son ventajosos para los operadores. Al esencialmente anticipar y superar las tendencias en el mercado, las instituciones que implementan el comercio de alta frecuencia pueden obtener beneficios favorables de los intercambios que realizan por esencia de su margen de compra y venta, lo que resulta en ganancias significativas.” Consultado el 15/07/2020. Disponible en: <https://www.rankia.mx/blog/como-comenzar-invertir-bolsa/3994011-que-conoce-como-comercio-alta-frecuencia>.

4 Cra. Raquel Balsa. Cra. Pierina De León Dr. Mario Ferrari. Cra. Eliana Sartori (2016). Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital. Centro de Estudios Fiscales de Uruguay. Consultado el 15/07/2020. Disponible en: <https://cef.org.uy/wp-content/uploads/2016/12/Desafios-para-los-regimenes-tributarios-y-la-tecnica-tributaria-de-la-economia-digital-1.pdf>

➤ **Modelos de comercio electrónico entre empresas (*business to business*) (B2B)**

La OCDE menciona que la mayoría de transacciones de comercio electrónico son aquellas en las que una empresa vende bienes o servicios a otra empresa. El B2B puede incluir versiones online de transacciones tradicionales en donde un distribuidor mayorista adquiere los bienes en línea (virtualmente), quien luego los vende a consumidores en los puntos de venta. También puede incluir la provisión de bienes o servicios para apoyar a otros negocios, incluyendo (entre otros): servicios logísticos como el transporte, almacenamiento y distribución; soluciones de subasta en línea (virtualmente) para la operación y el mantenimiento de subastas en tiempo real por medio de internet; servicios de gestión de contenido de los sitios web; y facilitadores del comercio electrónico que proporcionan capacidades de compras en línea.

➤ **Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor (*business to consumer*) (B2C)**

Menciona la OCDE, que los modelos de empresa a consumidor consisten en ventas de bienes y servicios a particulares que actúan en un contexto ajeno a su profesión.

Los bienes o servicios vendidos bajo este modelo de negocios pueden ser tangibles (por ejemplo, un CD de música) o intangibles (recibidos por el consumidor mediante un formato electrónico). Por medio de la digitalización de información, que incluye texto, sonido e imágenes visuales, un número cada vez mayor de bienes y servicios puede ser entregado digitalmente a los clientes, quienes se encuentran cada vez más alejados de la ubicación de los vendedores. Este modelo de comercio electrónico puede acortar en muchos casos dramáticamente las cadenas de suministro por eliminación de distribuidores mayoristas, minoristas y otros intermediarios. En parte y debido a esta desintermediación, las empresas B2C por lo general

realizan altas inversiones en publicidad y atención al cliente, así como en logística. B2C reduce las barreras de entrada al mercado, pues el costo de mantenimiento de una página web es mucho más bajo que instalar un negocio tradicional de ladrillos al por menor.

➤ ***Modelos de comercio electrónico entre consumidores (consumer to consumer) (C2C)***

La OCDE establece que los intercambios entre consumidores se están volviendo cada vez más frecuentes. Las empresas que participan en este tipo de comercio electrónico lo hacen como mediadores, asistiendo a los individuos a vender o alquilar sus bienes (tales como propiedades, automóviles, motocicletas, etc.), publicando la información en la web y facilitando las transacciones. Dependiendo del modelo de ingresos de las empresas, estas pueden o no cobrar a los consumidores por los servicios prestados.

➤ ***Modelos de comercio electrónico entre consumidores y administradores (consumers to administrations) (C2A)***

En este modelo de negocio los ciudadanos pueden interactuar con las Administraciones Tributarias u organismos públicos, a efectos de realizar la presentación de las declaraciones juradas y/o el pago de los tributos, obtener asistencia informativa y otros servicios.

➤ ***Modelos de comercio electrónico entre empresas y administradores (business to administrations) (B2A)***

En este segmento las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo, pero en este caso, relacionándose con las empresas, las cuales pueden presentar declaraciones de impuestos, solicitar asistencia informativa, participar en licitaciones, entre otros.

El encaje tributario en el comercio electrónico

Dentro del marco de la tributación se han desarrollado procedimientos y reglas cuya efectividad se ve desafiada por las características propias de la digitalización de la economía y la nueva Economía Digital, en algunos casos acentuando retos ya existentes y, en otros, creando desafíos nuevos. Las principales problemáticas que se presentan para gravar el comercio electrónico son las siguientes: en primer lugar, si nos remontamos a los inicios de la historia de la tributación las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado como, por ejemplo, el lugar de suministro de bienes o servicios, o el lugar de residencia del contribuyente, o el lugar de utilización de un bien o servicio. En el caso del comercio electrónico, no es imprescindible la existencia de un lugar físico, es dificultoso para las administraciones tributarias y para los Estados establecer una jurisdicción determinada a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio, lo que en los tributos al consumo, por ejemplo, puede generar doble imposición o simplemente que la operación no sea sujeta a gravamen.

Sumado a lo anterior, problemas tales como la tendencia a la localización de un intangible en una jurisdicción de baja o nula tributación, o el de la inadecuación de las actuales definiciones de establecimiento permanente a los retos que plantea la economía digital, son absolutamente cruciales.

Por otra parte, la disponibilidad, fiabilidad o seguridad de los registros comerciales o contables generados por el comercio electrónico, incluyendo aquellos registros generados por pagos utilizando la vía electrónica, son materia de preocupación para las autoridades tributarias en general, en cuanto a establecer si la tributación y las cifras registradas son las correctas.

Otro punto son las diversas formas de tributación y gravámenes que se aplican sobre bienes físicos. La habilidad, en el comercio electrónico para crear sustitutos electrónicos, como, por ejemplo, libros

electrónicos, genera problemas y nuevos retos para la cobranza de determinados tributos, de acuerdo a la clase de bienes físicos que correspondan. La habilidad, mediante el uso de diversos canales de distribución, para evitar alguno o todos los mecanismos clásicos de control entre productor y consumidor acarrea serios problemas a efectos de cobrar los tributos debidos, especialmente la cobranza de tributos utilizando el sistema de retención.

Por otra parte, existen diversos Estados que aún no han realizado una actualización y modificación sustancial en sus normativas tributarias. Conceptos como el establecimiento permanente, prestación de servicios, hecho generador, principio de territorialidad, por hacer mención de algunos vocablos técnicos en materia tributaria, no han sido actualizados, quedando en desfase total, lo cual complica aún más el tipificar y establecer gravámenes a los modelos de negocio de la Economía Digital, reflejando sistemas tributarios que han sido superados por la nueva realidad de la economía.

Adaptación de la tributación al entorno digital

Actualmente, existen diversas propuestas sobre cómo se sugiere dar tratamiento al tema. Desde alternativas unilaterales hasta opciones de carácter multilateral. A continuación, haremos mención en el presente estudio sobre algunas propuestas que se tienen respecto al tema.

➤ ***Gravar los ingresos por las ventas de bienes y servicios digitales por proveedores extranjeros que no tienen establecimiento permanente bajo las reglas actuales***

Es decir que, si existen ingresos generados de forma constante en un Estado, que el indicador más claro de la existencia de presencia económica significativa sea enfocado en las relaciones que se tengan con un número de clientes o usuarios durante un periodo de tiempo determinado, acompañado de una cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente.

En el caso de la venta de bienes y servicios esto debe implicar una cercanía con los destinatarios de dichas operaciones como, por ejemplo: un sitio web en el idioma local, un servicio de entrega por parte de los proveedores ubicados en la jurisdicción, servicios bancarios y otros varios, ofrecidos por los proveedores, o *suministro de bienes o servicios procedentes de proveedores ubicados en dicho país*, el suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión.

En resumen, lo que dará pauta para establecer un tipo de gravamen será la “presencia digital significativa a través de la cual se lleva a cabo el negocio total o parcialmente”.

➤ ***La retención de impuestos en ciertos tipos de operaciones digitales (Impuesto a los Servicios Digitales)***

Esta propuesta conlleva a la creación de un impuesto especial para operaciones de carácter digital. Este modelo ha sido planteado sobre la mesa por parte de los países miembros de la Unión Europea.

El mecanismo de gravamen opera en aquellos supuestos como, por ejemplo: Ingresos por la colocación de publicidad en una interfaz digital (software⁵, sitio web o aplicación móvil) dirigida a los usuarios de esa interfaz digital⁶. Ingresos al poner a disposición de los usuarios una interfaz digital multiusuario que les permita encontrar a otros

5 Según la Real Academia Española, RAE, el software es un conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas que permiten ejecutar distintas tareas en una computadora. Consultado el 15/07/2020. Disponible en: <https://definicion.de/software/>

6 Entiéndase por interfaz digital: “cuando se habla de Sitios Web, se denomina interfaz al conjunto de elementos de la pantalla que permiten al usuario realizar acciones sobre el Sitio Web que está visitando. Por lo mismo, se considera parte de la interfaz a sus elementos de identificación, de navegación, de contenidos y de acción”. Consultado el 15/07/2020. Disponible en: <http://www.guiadigital.gob.cl/articulo/que-es-una-interfaz.html#:~:text=Inicio,%C2%BFQu%C3%A9%20es%20una%20Interfaz%3F,de%20contenidos%20y%20de%20acci%C3%B3n.>

usuarios para interactuar con ellos o facilitar el intercambio de bienes o la prestación de servicios entre ellos. Ingresos por proveer información acerca de los usuarios de una interfaz digital cuando esa información se genere por las actividades que realicen los mismos usuarios en dicha interfaz.

En este tipo de operativa se establecen ciertos requisitos o parámetros a cumplir por parte del sujeto pasivo, así también un tipo fijo de gravamen y el lugar fijo de imposición, es decir el establecimiento permanente, se determinará con base en la dirección de IP (protocolo de internet) ⁷ del dispositivo (o algún otro medio de geolocalización más preciso), independientemente si esos usuarios contribuyeron a los ingresos o no.

➤ **Plan de acciones BEPS (OCDE). Acción uno⁸**

Dentro de los trabajos que ha venido realizando la OCDE con sus países miembros, aún no se ha emitido un documento oficial con respecto a la tributación de la economía digital, pero ya se tienen algunas medidas que serán de ayuda para afrontar los desafíos que la economía digital presenta.

El informe emitido por la OCDE titulado “Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe provisional 2018” incluye un análisis exhaustivo de las principales características o rasgos distintivos

⁷ Dirección IP (Internet Protocol) es el sistema estándar mediante el cual funciona el internet, por medio de un proceso de envío y recepción de información a un dispositivo inteligente determinado (computadora, Tablet, teléfono inteligente, etc.). Consultado 15/07/2020. Disponible en: <https://www.hostgator.mx/blog/que-es-una-direccion-ip/>

⁸ BEPS (Base erosion and profit shifting/erosión de bases y traslado de utilidades) El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades. El proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo las de las empresas multinacionales. Consultado el 15/07/2020. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

observados frecuentemente en ciertos modelos económicos altamente digitalizados e inherentes a la creación de valor en la nueva era digital, que alude a sus posibles efectos en el marco fiscal internacional vigente y describe, asimismo, las dificultades y problemas que plantean las cuestiones aquí tratadas, las posturas que adoptan los diferentes países en relación con dichos rasgos distintivos y sus efectos que condicionan sus respectivos enfoques sobre las eventuales soluciones.

Algunas medidas se mencionan a continuación:

1. *Prevención del abuso de los tratados (Convenios para Evitar la Doble Imposición)*. Es decir, aplicación estándar de dichos instrumentos internacionales.
2. *Prevención de la exclusión artificial del concepto de establecimiento permanente*. Con el objetivo y fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio e introducción de un nuevo criterio anti fragmentación con fines anti elusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de Establecimiento Permanente mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo empresarial.
3. *Directrices sobre Precios de Transferencia*⁹. Establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan

⁹ El término «Precios de Transferencia» es utilizado para referirse al análisis y asignación de valores a las operaciones entre partes relacionadas. Dichas operaciones son el intercambio de bienes tangibles e intangibles o la prestación de servicios entre las compañías pertenecientes a un mismo grupo empresarial. Consultado el 16/07/2020. Disponible en: <https://www.estrategiaaduanera.mx/precios-de-transferencia-que-son-y-para-que-sirven/>

la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes.

Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

4. *Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.*

La OCDE cierra sus resultados preliminares sobre el tema manifestando que a medida siga avanzando la economía digital y evolucionen los problemas BEPS que se adviertan y los desafíos que para la fiscalidad presenta la economía digital, sería deseable que los Estados llegasen a un acuerdo por el que se estableciese un estándar para la modificación de la noción de Establecimiento Permanente considerando la realidad consistente en la posibilidad de una entidad no residente de operar en otro Estado sin presencia física, disponiendo de una significativa presencia digital.

Además, la OCDE advierte de que los Estados podrían adoptar cualquiera de las recomendaciones sobre la acción uno de BEPS, pone de manifiesto que la ausencia de acuerdo permite la adopción de varias medidas unilaterales que pueden crear nuevos conflictos de doble imposición, o la adopción de estrategias con la finalidad de conseguir supuestos de doble no imposición.

Por lo tanto, se vuelve necesario examinar el proceso de trabajo post-BEPS posterior a la adopción de la Acción 1 (tributación de la economía digital), que debería profundizar en la necesidad de modificar la noción de establecimiento permanente, esperando que el informe previsto para 2020 contenga mayores avances que permitan luchar contra los desafíos que presenta la economía digital para la fiscalidad nacional e internacional.

Conclusiones

El comercio electrónico, como parte de las nuevas formas de realizar negocios, se ha incorporado a nuestra realidad de forma acelerada y en constante crecimiento. Esto ha traído consigo diversos principios que disciplinan su aplicación y, al mismo tiempo, la aparición de múltiples problemas en los sistemas fiscales, tanto por lo que se refiere a sus normas reguladoras, como en su ejecución por parte de las Administraciones Tributarias.

Lo anterior ha llevado a los diversos países a realizarse preguntas como las siguientes: ¿Qué tipo de instrumentos legales se necesitan diseñar para una efectiva tributación de la economía digital? ¿Conviene a los intereses de los Estados esperar un consenso internacional? ¿Deberían los Estados actuar de forma independiente para gravar los rendimientos económicos del comercio electrónico?

Tomará algún tiempo aproximar posiciones, diseñar e implementar una solución mundial consensuada, de ahí que, en algunos países, se exhorte a los gobiernos a emprender acciones inmediatas y adoptar medidas urgentes, a corto y largo plazo, que permitan abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización

Si bien es cierto, existen algunos consensos por diversos Estados sobre la necesidad de adoptar medidas provisionales, algunos otros países se oponen a dichas medidas por considerar que generarán riesgos y efectos adversos como repercusiones negativas en la inversión, la innovación y el crecimiento; una posible sobreimposición; efectos

distorsionadores de la producción; el aumento de la carga fiscal soportada por consumidores y empresas; y unos costes de cumplimiento y gastos administrativos más elevados, entre otros.

Los países que se plantean la adopción de medidas provisionales consideran que urge actuar tanto en el plano fiscal como en el político, a la espera de una solución mundial que llevará algún tiempo diseñar, consensuar e implementar, basándose en la existencia de una sólida base teórica de la que a partir a la hora de adoptar una medida provisional en virtud de la cual someter a gravamen el valor generado en sus respectivas jurisdicciones que, de lo contrario, quedaría exento de impuestos, poniendo así en entredicho la equidad, sostenibilidad y aceptación pública del sistema; por otra, consideran necesario ponderar los desafíos fiscales frente a los desafíos políticos derivados de no actuar hasta adoptarse dicha medida y creen que es posible mitigar, al menos, algunas de las eventuales consecuencias adversas mediante el diseño específico de la medida.

Por otra parte, la OCDE, como entidad internacional impulsora que trabaja en brindar insumos técnicos y científicos sobre el tema, ha emitido un informe provisional que reproduce el marco conceptual de referencia al que apuntan aquellos países que están a favor de adoptar medidas provisionales y al que habrán de remitirse a la hora de plantearse adoptar tales medidas. Dicho marco de referencia tiene en cuenta algunas restricciones o limitaciones, entre ellas las que establecen que tales medidas deben estar en línea con las obligaciones internacionales vigentes; que deben ser provisionales, abordar cuestiones específicas y ser proporcionales; que deben minimizar el riesgo de sobreimposición y que han de estar diseñadas para limitar los costes de cumplimiento y no para obstaculizar la innovación. De igual modo, el Informe considera, como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales efectuada bajo su jurisdicción que se aplicaría al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales.

La digitalización no solo brinda nuevas oportunidades, sino que también entraña algunos desafíos en materia de política y administración tributaria-fiscal, al margen del sistema tributario internacional, entre los que se incluyen el crecimiento de la economía colaborativa (sharing economy) y economía por encargo (gig economy), así como sus efectos en el cumplimiento y recaudación tributarios como resultado del trabajo no regulado.

Ya se están desarrollando algunos trabajos para comprender mejor y abordar de la forma más idónea estos acontecimientos, aunque será necesario seguir trabajando para asegurarse de que los gobiernos puedan aprovechar al máximo las oportunidades que les brindan estos cambios, garantizando al mismo tiempo la eficacia generalizada del sistema tributario.

Por otra parte, habrá que prestar atención a otros problemas derivados de la novedad de los retos digitales en el ámbito tributario: las dificultades en la redacción de la legislación derivados de la falta de estandarización de los conceptos, la confusión entre los diferentes modelos de negocio o las interferencias entre los problemas clásicos de la tributación y la competencia fiscal internacional con los nuevos retos estrictamente derivados de la digitalización.

Se vuelve necesario que cada uno de los países realice un estudio minucioso en los modelos de negocio que se desarrollan en sus jurisdicciones y su alcance a nivel nacional e internacional de tal manera que, independientemente elijan actuar de manera independiente o consensuada con otros estados, logren adecuar el ordenamiento jurídico que les rige para poder diseñar los mecanismos más pertinentes para lograr gravar de la mejor manera los rendimientos económicos generados por la nueva era digital. Al mismo tiempo, la actualización periódica, vía reformas y creación de nuevas normativas en las áreas jurídicas involucradas, será un aporte primordial para no quedarse atrás con instrumentos legales desfasados y arcaicos.

Bibliografía

Antonio Morales Martín (Tribunal Económico-Administrativo Central). La economía digital en el ámbito de las acciones BEPS-OCDE. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21_16.pdf

Balsa, De León, Ferrari, Sartori. Diciembre 2016. Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital. Disponible en: <https://cef.org.uy/wp-content/uploads/2016/12/Desafios-para-los-regimenes-tributarios-y-la-tecnica-tributaria-de-la-economia-digital-1.pdf>

Cesar Galdámez Rodríguez. Mayo 2020. Tendencias de fiscalización de la economía digital. Diapositivas. 63 diapositivas.

Defensoría de Protección al Consumidor (2015) El Comercio Electrónico en El Salvador. Gobierno de El Salvador. Disponible en: https://www.defensoria.gob.sv/wp-content/uploads/2015/04/comercio_electronico.pdf

Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Noviembre 2018. Seminario seis: tributación de la economía digital. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Disponible en: http://www.iladt.org/frontend/docs/seminario_6.pdf

Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. 2006. Los tributos que gravan el comercio electrónico: el caso de México. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1795/7.pdf>

Organización para el Desarrollo Económico y Social (OCDE). 2014. Como abordar los desafíos digitales de la Economía Digital. Acción uno; objetivo de 2014. Versión preliminar. Disponible en:

<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

Organización para el Desarrollo Económico y Social (OCDE). 2018. Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

Santiago Díaz de Sarralde Miguez. Octubre 2018. Tributación, digitalización de la Economía y Economía Digital. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_06_2018_sarralde.pdf