



**Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional
en Cuestiones de Tributación**
11º período de sesiones

Efectos del comercio electrónico en el reparto de los ingresos fiscales entre los países desarrollados y los países en desarrollo*

Resumen

El desarrollo de la tecnología digital incrementa la productividad y, en conjunto, supondrá un beneficio para el mundo. No obstante, los países más adelantados han sugerido que debe corresponderles una proporción mayor cuando se reparten entre varias jurisdicciones los ingresos fiscales por actividades digitales, justificando su postura con argumentos de neutralidad tributaria y jurisdicción en materia de residencia. En realidad, estas sugerencias son difíciles de justificar, ya que las premisas económicas y jurídicas en que se sustenta la normativa existente sobre el reparto interjurisdiccional de los ingresos no son válidas en una era digital. La neutralidad tributaria justificaría más bien un nuevo ordenamiento por el que se asignaran más ingresos a los países en desarrollo. Con mantener el ordenamiento internacional existente en materia fiscal e ir enmendándolo de forma improvisada no se alcanzará ese nuevo ordenamiento tributario internacional, porque la tecnología digital permite a los contribuyentes sortear cualquier arreglo de ese tipo.

La posibilidad de crear una normativa completamente nueva e imponerla a los países desarrollados parece fuera del alcance de los países en desarrollo, a juzgar por las experiencias anteriores de negociación entre los países desarrollados y los países en desarrollo: los segundos quizá no tengan más remedio que acceder a las propuestas de los primeros. A pesar de este panorama pesimista, las Naciones Unidas podrían considerar la posibilidad de revisar la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo en

* El presente documento fue preparado por el Profesor Chang Hee Lee, de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Seúl. Los puntos de vista y las opiniones que se expresan son los del autor, y no representan necesariamente los de las Naciones Unidas.



beneficio de los países en desarrollo, puesto que el objeto mismo de la Convención es que los países en desarrollo que negocien tratados en el mundo real dispongan de mayores recursos en la negociación. Las modificaciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas que se proponen son las siguientes:

a) Añadir un párrafo al artículo 7 (Beneficios de las empresas) por el que se permita que el país anfitrión imponga retenciones fiscales a todos los pagos, hechos a un proveedor electrónico no residente en general o, a elección del país anfitrión, al pago a un proveedor electrónico no residente de una empresa nacional que pueda deducir el pago.

b) Modificar el párrafo 4 del artículo 7 para permitir que el país anfitrión adopte una fórmula de reparto si un proveedor electrónico tiene un establecimiento permanente en el país anfitrión o si las ventas de un proveedor electrónico no residente exceden una suma determinada.

Índice

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
Introducción.	1–4	3
I. Los efectos de la tecnología digital en la normativa existente en materia de tributación internacional.	5–26	4
A. Reparto de los ingresos por los impuestos sobre la renta.	6–14	4
1. Fiscalidad basada en la fuente de los ingresos y fiscalidad basada en la residencia	7–8	4
2. Normas de los tratados para evitar la doble imposición	9	5
3. Base económica de los tratados fiscales	10–12	5
4. Clasificación y reparto	13–14	6
B. Reparto de los ingresos procedentes de los impuestos al consumo.	15–17	8
C. El comercio electrónico contradice las premisas en que se basan las normas existentes	18–26	9
II. Extrapolación de las normas tradicionales al comercio electrónico	27–35	11
III. Iniciativas desacertadas emprendidas hasta la fecha	36–51	14
A. Las enmiendas improvisadas son anacrónicas	37–40	14
B. Neutralidad impositiva	41–44	16
C. Impuesto sobre el consumo	45–51	17
IV. Perspectivas para un nuevo ordenamiento.	52–58	19

Introducción

1. Los efectos de la Internet y la tecnología digital han figurado desde hace varios años entre los temas favoritos de los debates sobre tributación internacional. Se ha hecho patente que la normativa existente en materia de tributación internacional ha sido afectada considerablemente por el desarrollo del comercio electrónico y la tecnología digital. Puesto que la cuestión tiene que ver con la innovación tecnológica de vanguardia, las propuestas para modificar el ordenamiento tributario internacional han sido presentadas en su mayor parte por los países adelantados y las organizaciones internacionales integradas o controladas por los mismos países económica y tecnológicamente avanzados. En esencia, esos países abogan por una política de *laissez-faire*, según la cual las normas existentes, concebidas en la era predigital, deberían permanecer intactas en la medida de lo posible.

2. En el presente documento se examinan los efectos de la Internet y la tecnología digital en el reparto de los ingresos fiscales entre los países, en particular entre los países desarrollados y los países en desarrollo. La tesis del estudio es triple: a) la tecnología digital trastorna completamente la base económica y jurídica de las normas existentes sobre tributación internacional, lo que entraña la necesidad de una reforma integral; b) si se extendieran las normas existentes a la era digital, como proponen los países desarrollados, aumentaría la proporción de ingresos de los países desarrollados en perjuicio de los países en desarrollo; y c) pese a ese resultado previsible, los países en desarrollo no tienen más remedio que resignarse. En términos de consecuencias prácticas en la política fiscal, en el presente estudio se señala que las soluciones improvisadas sin traspasar los límites de las normas existentes no ayudarán a los países en desarrollo. La solución correcta, desde la perspectiva de un país en desarrollo, consistiría en imponer gravámenes incluso cuando no haya un establecimiento permanente y adoptar una fórmula de reparto; sin embargo, modificar los tratados fiscales a ese fin parece algo fuera del alcance de los países en desarrollo.

3. La tesis se presenta en cuatro partes. En la primera parte se estudia el primer elemento de la tesis y se analizan las bases o premisas económicas en que se fundamentan las normas o los compromisos existentes respecto del reparto internacional de los ingresos, para demostrar a continuación que la tecnología digital contradice esas premisas. En la segunda parte se resume brevemente el segundo elemento de la tesis, más o menos conocido para el mundo, según el cual el mantenimiento de las normas existentes o su aplicación al entorno digital motivarían un desplazamiento de ingresos de los países en desarrollo a los países desarrollados. En la tercera parte se demuestra que las sugerencias de política formuladas hasta el momento por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la Unión Europea suponen un anacronismo mal encaminado. En la cuarta parte se procede a examinar la tercera tesis y se presenta la desalentadora predicción de que los países en desarrollo no tienen prácticamente más remedio que acceder a las propuestas interesadas de los países avanzados.

4. En el presente documento no se examinan las cuestiones de administración tributaria que plantea el comercio electrónico o, más en general, el progreso tecnológico que facilita el movimiento transfronterizo de bienes, servicios y capital. Como se

ha puesto de manifiesto en muchos estudios¹, las cuestiones de administración son más complejas y sutiles, e incluso es posible que sean más importantes que las cuestiones de derecho sustantivo. Por ejemplo, cuando el capital puede circular instantáneamente por todo el planeta con un costo de transacción insignificante, hasta los países desarrollados pueden tener que entrar en una competición tributaria para atraer capital. En la vertiente del derecho sustantivo, sin embargo, ese fenómeno no afecta a la jurisdicción en materia de residencia de los países exportadores de capital, que es aplicable a las rentas del capital percibidas por sus residentes independientemente de dónde se haya invertido ese capital. Podría aducirse fácilmente que existe una moratoria fiscal para las ganancias retenidas en una filial en el extranjero, pero un país exportador de capital puede solucionar el problema de forma unilateral recurriendo a medidas contra los abusos, tales como las normas de la subparte F del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos. Hacer efectiva una medida de este tipo es una ardua tarea y la dificultad administrativa que supondría seguir la pista de las corrientes de capital podría resultar abrumadora. Como se ha señalado, estas cuestiones administrativas sencillamente quedan fuera del ámbito del presente documento.

I. Los efectos de la tecnología digital en la normativa existente en materia de tributación internacional

5. La normativa existente en materia de tributación internacional encarna compromisos explícitos e implícitos entre las naciones para distribuir los ingresos fiscales provenientes del comercio y la inversión internacionales. Los conceptos jurídicos a que se refieren esos compromisos pueden reducirse en última instancia a la naturaleza económica de las rentas y la conexión territorial entre un país y unas actividades económicas. Esos conceptos no pueden sobrevivir en una época digital. Sólo pertenecen a ese mundo que los conceptos económicos y jurídicos tradicionales alcanzaban a representar.

A. Reparto de los ingresos por los impuestos sobre la renta

6. La esencia de la normativa existente en materia de tributación internacional es la clasificación y el reparto, es decir, las rentas se clasifican en una serie de categorías y se asignan a cada país competencias fiscales para cada categoría de rentas. Esta clasificación de las rentas se basa en las dicotomías entre bienes y servicios o entre capital y trabajo.

1. Fiscalidad basada en la fuente de los ingresos y fiscalidad basada en la residencia

7. En el mundo contemporáneo, el comercio y la inversión internacionales tienden cada vez más a la globalización, y la producción, el consumo, el ahorro y la inversión en cada país guardan una estrecha relación con los de otros países. Desde la perspectiva mundial, la eficiencia económica resultará más elevada cuando la carga

¹ Véase, por ejemplo, el documento titulado “El comercio electrónico y el reto que supone para la administración tributaria”, de 9 de mayo de 2001 (ST/SG/AC.8/2001/L.4), preparado por Walter Hellerstein para la 10ª reunión del Grupo Ad Hoc de Expertos; y OECD, “Tax Administration Aspect of Electronic Commerce” (informe presentado al Comité de Asuntos Fiscales por el Foro de Gestión Estratégica, febrero de 2001).

fiscal de una operación comercial o una inversión de carácter transfronterizo sea la misma que sería aplicable dentro de las fronteras y, por consiguiente, cuando los recursos estén repartidos de forma eficiente en el contexto internacional. El mundo en general saldría ganando si se evitara la doble imposición. Es por ello que la comunidad mundial se enfrenta a la tarea de repartir los ingresos de los impuestos sobre la renta evitando al mismo tiempo la doble imposición.

8. Las dos ideas en conflicto son la fiscalidad basada en la fuente de los ingresos y la fiscalidad basada en la residencia. El principio de la fiscalidad basada en la fuente o principio territorial se concentra en el lugar en que se originan las actividades que generan las rentas, lo que implica que el país en que tienen lugar las actividades tiene derecho a quedarse con los ingresos fiscales. El principio de residencia, en cambio, se concentra en el lugar en que vive la persona que obtiene las rentas, lo que implica que el país en que reside una persona tiene derecho a recaudar los ingresos por las rentas obtenidas por la persona.

2. Normas de los tratados para evitar la doble imposición

9. Según cualquiera de los dos criterios, se eliminaría la doble imposición sobre el comercio o la inversión internacionales en la medida en que todo el mundo siguiera la misma norma. Supóngase que el mundo consistiera en dos países, A y B, en condiciones idénticas, excepto que los ciudadanos o residentes del país A poseen todo el capital del mundo. A continuación, los capitalistas dividirían su capital a partes iguales entre los dos países. Entretanto, desde la perspectiva particular de un país, el país obtendría ganancias según el volumen de ingresos que recaudara. El conjunto del mundo, sin embargo, saldría perdiendo si esa aspiración resultara en una doble imposición. La controversia entre los países importadores de capital y los países exportadores de capital, o entre la fiscalidad basada en la fuente de los ingresos y la fiscalidad basada en la residencia, tiene su origen en ese conflicto. Como resultado de una trayectoria histórica, el mundo ha llegado a un acuerdo explícito e implícito sobre unas normas relativamente estables para repartir los ingresos fiscales entre las naciones. Esas normas pueden resumirse en tres enunciados básicos:

a) Todo país tiene derecho a gravar las rentas derivadas de una actividad que tenga lugar en su territorio;

b) Todo país tiene derecho a gravar las rentas percibidas por una persona que tenga su residencia física o jurídica en su territorio, independientemente del lugar de donde provengan las rentas;

c) Para evitar la doble imposición causada por la superposición entre la primera autoridad fiscal y la segunda, el país de la fuente reducirá sus impuestos, y el país de residencia reconocerá la primacía de los impuestos basados en la fuente de los ingresos en la medida en que hayan sido reducidos, sea declarando exentas las rentas gravadas en la fuente, sea reduciendo los propios impuestos en una cantidad equivalente a la cuantía de los impuestos aplicados en la fuente.

3. Base económica de los tratados fiscales

10. El principio rector del ordenamiento fiscal internacional, a saber, la primacía de la fiscalidad basada en la fuente de los ingresos dentro de los límites acordados, era una solución inevitable y eminentemente razonable para el problema de conseguir el máximo de ingresos fiscales para un país en particular y al mismo tiempo

evitar la doble imposición desde una perspectiva mundial. En primer lugar, el país de la fuente tiene la facultad física de recaudar en concepto de impuestos una parte de las rentas generadas en su territorio. En segundo lugar, el país de residencia también tiene la facultad física de recaudar impuestos de una persona que resida en el país o desee mantener un vínculo jurídico con el país. Habida cuenta de que el país de la fuente ya ha obtenido una parte de las rentas en concepto de impuestos, el país de residencia tiene cuatro posibilidades: a) declarar exentas las rentas; b) reintegrar los impuestos aplicados en la fuente; c) reconocer como gastos fiscalmente deducibles los impuestos aplicados en la fuente; o d) sencillamente no tener en cuenta los impuestos aplicados en la fuente. Es importante señalar que ni la primera ni la segunda posibilidades suponen una estrategia óptima desde la perspectiva particular del país de residencia. Teniendo en cuenta el gravamen impuesto por el país de la fuente sobre unas rentas de la inversión internacional, el beneficio para el país de residencia es la renta neta, es decir, una vez deducidos los impuestos aplicados en la fuente. En cambio, si el capital hubiera sido invertido dentro de las propias fronteras del país de residencia, revertiría a ese país el producto bruto en su totalidad, dividido entre la renta neta para el propietario del capital y los impuestos para el país. Por consiguiente, los intereses particulares del país de residencia resultan más beneficiados si las rentas de la inversión internacional se gravan, hasta cierta medida, con mayores impuestos que la inversión interna².

11. Sumando las consecuencias de los dos párrafos precedentes, resulta que la doble imposición parcial es un resultado inevitable del juego, de modo que esa fiscalidad distorsionada da lugar a un volumen de comercio e inversión internacionales que no alcanza los niveles óptimos, y así el conjunto del mundo sale perjudicado. Este desafortunado equilibrio puede modificarse mediante un arreglo entre los participantes. Si el país de la fuente reduce su gravamen y el país de residencia reconoce la primacía de la fiscalidad basada en la fuente de los ingresos dentro de los límites acordados, ambos pueden repartirse las ganancias resultantes de la eliminación de los impuestos que distorsionaban la fiscalidad y beneficiarse de la consiguiente mejora de la eficacia económica. Ese arreglo es la razón de ser de los tratados fiscales³.

12. En virtud de un tratado fiscal, el país de residencia reintegra los gravámenes impuestos por el país de la fuente o bien declara exenta la renta derivada del país de la fuente. Con la primera fórmula, el reintegro de los impuestos extranjeros, se logra la neutralidad en la exportación de capital y un reparto eficaz del capital. En cambio, con la segunda fórmula, consistente en declarar exenta la renta extranjera, se asegura la competencia o la neutralidad en la importación de capital y un reparto eficiente de los ahorros⁴.

4. Clasificación y reparto

13. En ambas fórmulas, lo fundamental del acuerdo es que el país de la fuente reduce sus impuestos al nivel acordado, y el país de residencia acepta la prioridad de

² En realidad, el régimen de deducción de los impuestos extranjeros es una estrategia óptima desde la perspectiva particular del país exportador de capital, o la llamada neutralidad nacional. Véase Gary C. Hufbauer, *US Taxation of International Income* (Washington, D.C., Instituto de Economía Internacional, 1992), pág. 56; M. Feldstein y D. Hartman, "The optimal taxation of foreign source income", *Quarterly Journal of Economics*, vol. 93 (1979), pág. 613.

³ En el razonamiento se parte del supuesto de que las corrientes de entrada y salida de comercio e inversión están en equilibrio.

⁴ OCDE, *Taxing Profits in a Global Economy* (París, 1991), pág. 45.

los impuestos aplicados en la fuente en la medida acordada y elimina la carga de la doble imposición. La cuestión fundamental, entonces, es el modo de definir el nivel o el límite de la fiscalidad preferente del país de la fuente. La directriz que recomendaban los redactores de los primeros tratados se basaba en la clasificación y el reparto, es decir, se trataba de clasificar las rentas de acuerdo con su índole económica y definir categoría por categoría el nivel preferente de los impuestos aplicados en la fuente. La clasificación se basaba fundamentalmente en la distinción de los economistas entre trabajo y capital, los dos factores de producción de la teoría económica clásica, que, a su vez, se traducían en la clasificación jurídica de renta por servicios por un lado y renta pasiva de la inversión y beneficios activos de la actividad comercial por el otro. Según esa clasificación, la jurisdicción tributaria quedó repartida de la manera siguiente:

a) La renta procedente de una compensación por un trabajo o servicio puede ser gravada en el país de la fuente en que se realizó el servicio o el trabajo;

b) De la renta del capital procedente de la inversión pasiva, los intereses⁵ y los dividendos⁶ pueden ser gravados en el país de la fuente (residencia del pagador) dentro de un límite acordado. Las regalías se asignan al país de residencia del beneficiario⁷, al lugar de utilización de la propiedad que genera las regalías⁸ o al lugar de pago⁹;

c) Los beneficios empresariales sólo pueden ser gravados por un país que no sea el de residencia cuando exista un establecimiento permanente dentro de sus fronteras¹⁰. En ausencia de un local comercial fijo, la existencia de un agente dependiente dentro de las fronteras también motiva la posibilidad de imponer gravámenes¹¹;

d) Dada la existencia de un establecimiento permanente en un país, la renta imponible en el país anfitrión es el hipotético beneficio según el precio normal del mercado que habría obtenido el establecimiento permanente si constituyera una empresa independiente¹²;

e) Los beneficios comerciales obtenidos por un grupo de empresas relacionadas se dividen entre los países de residencia en proporción con la hipotética renta según el precio normal del mercado que habría obtenido cada empresa si hubiera sido una entidad independiente.

14. La cuestión decisiva en relación con esas normas de reparto es el nexo que une la actividad económica, los bienes o la institución jurídica con el territorio de una nación. Lo que tiene lugar dentro de las fronteras de un país determina la proporción que corresponde a ese país de los ingresos fiscales procedentes de las actividades económicas transfronterizas.

⁵ Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, artículo 11.

⁶ *Ibid.*, artículo 10.

⁷ *Ibid.*, artículo 12.

⁸ *Internal Revenue Code*, artículo 861 a) 4).

⁹ Ley del impuesto sobre la renta de las empresas (República de Corea), artículo 93 9).

¹⁰ Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, artículo 7 1).

¹¹ *Ibid.*, artículo 5 5).

¹² *Ibid.*, artículo 7 2).

B. Reparto de los ingresos procedentes de los impuestos al consumo

15. La noción de “lugar” o nexo territorial también se toma como el principal marco de referencia en el reparto internacional de los ingresos procedentes de los impuestos al consumo. El impuesto sobre el valor añadido (IVA), la forma dominante de impuesto al consumo en el mundo contemporáneo, funciona con arreglo a un consenso internacional tácito en virtud del cual cada país divide los ingresos de conformidad con el principio de destino¹³. En pocas palabras, el impuesto al consumo significa que el contribuyente debe pagar al gobierno una parte de los bienes y servicios que se propone consumir. En una economía abierta, los bienes y servicios que se van a consumir pueden haber sido producidos perfectamente en otro país. Por ejemplo, supóngase que un importador japonés adquiere bienes de consumo de un proveedor británico por valor de 100 dólares de los EE.UU. y los revende a un consumidor japonés a 120 dólares de los EE.UU. ¿Cómo se repartirán los países los ingresos procedentes del consumo de 120 dólares? Según el principio de destino, recaudará los impuestos el país en que se consuman los bienes o servicios. Por consiguiente, el Reino Unido no recaudará ingreso alguno, y el Japón gravará los 120 dólares en su totalidad. El principio de destino se basa en la premisa de la tributación cero por las exportaciones. Cuando los bienes son exportados, los impuestos a los insumos se reintegran al exportador de conformidad con la tributación cero, de modo que los bienes exportados no suponen ninguna carga fiscal en el país de producción o de origen. En el país de importación, el consumo de los bienes está gravado de la misma forma que el de los bienes producidos dentro de las fronteras.

16. Casi siempre, la administración de aduanas (o quien se encargue de fiscalizar la frontera arancelaria o económica) recauda los impuestos del importador de los bienes. En realidad, ello no es una parte sustantiva del principio de destino, sino un mecanismo de recaudación para no perder ingresos en caso de que el importador sea un consumidor final o una entidad exenta. Si el importador es una persona sujeta al pago de impuestos (que tenga una obligación directa con el gobierno de pagar periódicamente el impuesto sobre el producto menos el impuesto sobre el insumo), el impuesto pagado por la importación es deducible del impuesto sobre el producto o sobre las ventas del contribuyente, de modo que la recaudación de impuestos arancelarios sólo parece complicar el sistema sin generar ingreso alguno. Sin embargo, si el importador es un consumidor final o una organización exenta, la administración de aduanas es la más indicada para recaudar el impuesto, a no ser que el país desee aplicar un impuesto directo al consumo recaudando ingresos directamente de cada consumidor. Dado que el organismo aduanero debe recaudar impuestos por lo menos de algunos de los importadores, si el organismo tuviera que distinguir entre importadores sujetos y no sujetos al pago de impuestos, la administración se volvería demasiado compleja. Sería más sencillo que el organismo de aduanas recaudara impuestos uniformemente de todos los importadores, y que el importador dedujera el impuesto si tiene una obligación de pago del IVA ante el Estado.

17. A diferencia de lo que ocurre con los bienes, el suministro transfronterizo de servicios no pasa por el organismo de aduanas. El suministro a una entidad sujeta al pago de impuestos no motiva ninguna pérdida de ingresos, porque de todas formas el valor del producto para el consumidor está sujeto a impuesto. Sin embargo, el suministro a un consumidor final o a una entidad exenta resulta en una pérdida de

¹³ La norma alternativa, la del principio de origen, se examinará en la sección III.C.

ingresos. El principio de destino exige que el valor de los servicios esté gravado en el país en que es consumido. Las dos posibilidades a este respecto son: a) recaudar el impuesto del proveedor del extranjero, o b) recaudar el impuesto de los consumidores y las entidades exentas¹⁴. La elección entre una u otra depende de cuál de ellas pueda ponerse en práctica con más eficacia. Aparentemente la segunda posibilidad (llamada “cobro revertido” en la jerga del IVA) tiene menos posibilidades de fracaso que la primera, por lo que el régimen tradicional del IVA ha seguido ese camino. Con todo, en el mundo real esa obligación del cobro revertido sólo se cumple en el caso de las organizaciones exentas que podrían ser fiscalizadas de todas formas en relación con el impuesto sobre la renta o las retenciones fiscales. En gran parte, la importación de servicios por los consumidores particulares ha quedado fuera de la administración efectiva del régimen del IVA, aunque eso no se ha considerado un problema preocupante porque esas transacciones son en verdad poco frecuentes.

C. El comercio electrónico contradice las premisas en que se basan las normas existentes

18. Las normas fiscales internacionales que existen actualmente están basadas en la dicotomía entre capital y trabajo, empleando la jerga económica, y entre bienes y servicios, en palabras de los juristas¹⁵. En algunos ordenamientos jurídicos el concepto de “bien” se ha ampliado hasta abarcar la electricidad y otros tipos de energía manejable, pero fundamentalmente significa un bien tangible que se puede ver y tocar. El concepto de bien guarda correspondencia con el trabajo corporal. Los bienes son cosas que creamos con nuestro organismo físico. Ese concepto de los bienes y de su importancia económica empezó a cambiar, sin embargo, a causa del trabajo intelectual o mental, que ha tenido una influencia cada vez más importante en lo que produce la humanidad y en el modo en que lo produce. En los últimos decenios, la llegada de la tecnología digital dio un impulso decisivo a la supremacía de la labor intelectual, al facilitar que el resultado de esa labor pudiera guardarse y utilizarse siempre que hiciera falta. La información, los programas informáticos y los demás medios de plasmación del trabajo intelectual que pueden transmitirse por hilos eléctricos o por el éter pasaron a ser tan importantes como los bienes tangibles.

19. En la normativa existente en materia de tributación internacional se clasifica la renta de acuerdo con la naturaleza de su carácter económico y se asignan unos ingresos fiscales a cada categoría de renta. La Internet y la tecnología digital quebrantan esa clasificación, como se ha sostenido en un informe del Tesoro de los Estados Unidos¹⁵ y en otros estudios. La clasificación existente está basada en la dicotomía entre capital y trabajo, bienes y servicios o rentas del capital y rentas de los servicios¹⁶. En microeconomía, el término “capital” significa el factor de producción creado por personas, es decir, la parte todavía por consumir de los productos corpóreos del trabajo humano. En un mundo digitalizado, la dicotomía empieza a resquebrajarse. Si el producto del trabajo humano puede ser guardado y utilizado,

¹⁴ Una tercera posibilidad es recaudar el impuesto de un intermediario financiero que participe en el pago de los servicios. Volverá a examinarse esta cuestión en la sección III.C.

¹⁵ Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, 3 de junio de 2003, párr. 7.3 (<http://www.ustreas.gov/taxpolicy/library/internet.html>).

¹⁶ El concepto de “bien”, que evidentemente incluye la tierra, es más amplio que el de “capital”. Para los fines del presente estudio, sin embargo, baste decir que el capital (en el sentido de capital físico, o factor de producción generado por el hombre) pertenece al concepto jurídico de bien.

ese producto responde exactamente a la definición de capital, con independencia de si es tangible o no. De ahí que la distinción entre renta del capital y renta de los servicios haya quedado fuera de lugar.

20. Supóngase que dos compañías de televisión, A y B, están interesadas en emitir una actuación de la superestrella estadounidense Michael Jackson. Si la compañía A paga al cantante por emitir la actuación en directo, y la B paga a la A para comprar la actuación grabada y emitirla un mes más tarde, la naturaleza económica de esos dos pagos parece diferente. Ahora bien, ¿son realmente diferentes? ¿Qué ocurre si la B emite la actuación al cabo de una hora? ¿Y al cabo de un minuto? ¿Y de un segundo? Las meras diferencias de modalidad jurídica no hacen que los dos pagos sean realmente diferentes en su sustancia económica. Sin embargo, en virtud de las normas existentes, la modalidad de derecho privado es decisiva: el pago de la A al cantante es considerado renta de servicios, y el pago de la B a la A, renta de regalías.

21. Para poner otro ejemplo, una empresa podría comprar a Microsoft 100.000 discos de la enciclopedia Encarta o podría adquirir un solo disco maestro más el derecho a hacer 100.000 copias. No puede hallarse ninguna diferencia económica entre las dos posibilidades. Sin embargo, según las normas existentes, se considerará que Microsoft recibe beneficios comerciales en el primer caso¹⁷ y regalías en el segundo¹⁸.

22. Las normas existentes atribuyen importancia al nexo territorial de una actividad comercial, un establecimiento físico o una institución jurídica. Eso ya no importa en la era digital. Por ejemplo, el concepto del establecimiento permanente se inventó antes de que existieran las redes de comunicaciones modernas. Tradicionalmente, no era posible vender productos a gran escala en otro país a no ser que un empleado o un intermediario tuvieran una participación efectiva en la actividad comercial en el país, para lo que hacía falta a su vez un local comercial controlado por el vendedor o el intermediario. Ese empleado, local comercial o intermediario se consideraba un establecimiento permanente, sujeto al gravamen del país de importación.

23. La norma de que los beneficios comerciales no son imponibles si no existe un establecimiento permanente suponía que cualquier venta a gran escala en otro país entrañaba necesariamente un establecimiento permanente y estaba sujeta a impuestos. Por consiguiente, ni siquiera era necesario incluir los almacenes en la definición de establecimiento permanente¹⁹. Sin una actividad de ventas dentro de las fronteras del país, el propietario de bienes no podía venderlos ni aunque poseyera un gran volumen de existencias dentro de las fronteras. Bastaba con prestar atención a la actividad de ventas.

24. Sin embargo, en la era digital, el comercio electrónico invalida esa premisa. Un proveedor extranjero, sin moverse de su oficina central, puede cerrar un contrato comercial con cualquier comprador en el país de importación y vender grandes cantidades de bienes a través del sistema postal o con otros medios logísticos, sin poner nunca el pie físicamente en el territorio del país importador. Si se aplican al comercio electrónico las normas existentes, el país importador no puede recaudar impuestos sobre la renta del proveedor, ni siquiera en el caso de que el proveedor venda un

¹⁷ Reglamento Departamento del Tesoro de los Estados Unidos 1.861-18 h), ejemplo 9.

¹⁸ Reglamento Departamento del Tesoro de los Estados Unidos 1.861-18 c).

¹⁹ Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, artículo 5 4) a) y b).

volumen masivo de productos de las existencias que mantiene dentro de las fronteras, con tal de que el proveedor efectúe todas las actividades de ventas fuera del país.

25. Los efectos del comercio electrónico en las rentas de los servicios son todavía mayores. De acuerdo con la normativa existente, las rentas de los servicios son imponibles básicamente en el país en que se prestan los servicios. Esa norma estaba basada en la idea de que el servicio personal exigía un contacto físico entre las partes del contrato. El reparto de los ingresos fiscales entre países proporcionalmente con el contacto con sus territorios era una solución de avenencia bastante razonable. Por ejemplo, un médico no podía hacer el diagnóstico a un paciente sin recibirlo en su consultorio o ir a visitarlo a su casa. Un arquitecto no podía trazar un plano sin examinar realmente el lugar de la obra. Una vez más, la tecnología digital es incompatible con esa premisa. Un doctor puede examinar a un paciente desde el otro lado del planeta, y un arquitecto puede examinar el emplazamiento de un edificio sin pisar nunca el lugar de la obra. Así, el contacto geográfico o territorial deja de tener importancia en el reparto de los ingresos entre las naciones.

26. El impuesto al consumo no resulta menos afectado. El principio de destino actúa según la premisa de que la prestación transfronteriza de un servicio es insignificante. Esta premisa no se sostiene en la era digital. La tecnología digital hace posible conservar todo lo que pueda ser digitalizado, y además permite transmitirlo a través de un hilo eléctrico o por el éter, sin que pase nunca por el control de aduanas. El país de importación tiene el derecho sustantivo a recaudar el impuesto, pero no tiene medios para ejercer ese derecho. Así, el principio de destino pierde su validez. El mismo problema existe con los impuestos aduaneros. Lo que antes se importaba en forma de bienes corpóreos, ahora puede transferirse a través de la Red directamente al consumidor. Las normas existentes no sirven en la era digital.

II. Extrapolación de las normas tradicionales al comercio electrónico

27. El debate sobre la tecnología digital ha estado dirigido por los Estados Unidos y la OCDE. Ninguno de los dos ha presentado una posición clara sobre todas las cuestiones que se han planteado hasta ahora. A riesgo de simplificar demasiado, podría decirse que los países desarrollados se han puesto de acuerdo sobre cuatro principios²⁰:

- a) Hacer hincapié en la cooperación internacional;
- b) Mantener las normas y conceptos existentes, en la medida de lo posible;
- c) No discriminar entre los impuestos al comercio tradicional y el electrónico; y
- d) Abstenerse de imponer un nuevo impuesto.

28. Resumiendo, la perspectiva de los países avanzados es que la tecnología digital es un desafío para la administración, y no para el derecho sustantivo. La tecnología hace más difícil recaudar impuestos, pero las normas sustantivas vigentes se pueden y deben aplicar al comercio electrónico. No es sorprendente que las sugerencias de

²⁰ Para más detalles, véase Chang Hee Lee, "Impact of e-commerce on allocation of tax revenue between developed and developing countries", *Tax Notes International*, vol. 18 (1999), pág. 2569.

los países desarrollados redunden en beneficio de sus propios intereses, ya que son los que exportan bienes, servicios y capital.

29. Los Estados Unidos de América ya han propuesto que el comercio electrónico quede libre de gravámenes, y muchos otros países están más o menos dispuestos a aceptar el concepto. El Canadá incluso ha sugerido que no se grave todo lo que se pueda transmitir por la Red, aunque pase por las aduanas en forma de medio físico²¹. Como han demostrado los economistas, el mundo en su conjunto se beneficiaría si se eliminaran o redujeran los aranceles, ya que a nivel mundial las exportaciones y las importaciones se equilibran. Sin embargo, si se eliminaran los aranceles del comercio electrónico pero se mantuvieran los del comercio tradicional, los beneficios derivados de la reducción arancelaria se acumularían en su mayoría en el país que tuviera una ventajosa posición en el comercio electrónico, es decir, principalmente en los Estados Unidos. Aparentemente, este es el motivo por el que incluso entre los países desarrollados, muchos están examinando positivamente la propuesta estadounidense, pero en realidad todavía no parecen muy entusiasmados. Por lo que respecta a la distribución internacional de los ingresos obtenidos por los impuestos sobre el consumo, los países avanzados siguen apoyando la norma existente del principio de destino, aunque la práctica administrativa interna del Mercado Común de la Unión Europea se acerca más al principio de origen. Se ha producido un acontecimiento digno de mención en la aplicación del principio de destino: a partir del 1º de julio de 2003, la Unión Europea, en lugar de intentar en vano gravar a los consumidores finales de productos digitales importados, obliga a los proveedores de países que no sean miembros de la Unión Europea a registrarse y pagar el IVA si suministran productos digitales a consumidores y organizaciones exentas de IVA de la Unión Europea²².

30. La sugerencia relativa al impuesto sobre la renta también refleja el interés de los países avanzados como exportadores de bienes, servicios y capital. La OCDE no ha modificado una sola oración Modelo de Convenio, y se ha limitado a añadir algunas observaciones sobre la manera de aplicar el texto existente al comercio electrónico²³. Como se indica en el comentario, esto redundará en beneficio de los países avanzados. Gracias al comercio electrónico, un proveedor estadounidense puede vender tantos productos a China como los que vendería con una oficina de ventas en China con el comercio tradicional, pero China no podrá gravar sus ingresos ya que el proveedor carece de un establecimiento permanente. “Un sitio en la Web ... no constituye propiedad tangible. En consecuencia, no tiene un lugar que pueda constituir un ‘establecimiento’”²⁴, “aunque la empresa haya podido determinar que su sitio en la Web debería estar alojado en un servidor en un lugar concreto”²⁵. En principio, un “proveedor de servicios de Internet no constituye un agente de las empresas a las que pertenecen los sitios en la Web”, y un sitio en la Web no es una

²¹ Revenue Canada, *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration: A report to the Minister of National Revenue* (Ottawa, 1998), párr. 4.4.2 recomendación 48.

²² Directiva del Consejo 2002/38/CE de 7 de mayo de 2002, por la que se enmienda la directiva 77/388/CEE.

²³ Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, comentario, párrs. 42.1 a 42.10 sobre el artículo 5, párrs. 11.2 a 11.6 sobre el artículo 12 y párrs. 17.1 a 17.4 sobre el artículo 12.

²⁴ *Ibid.*, párr. 42.2 sobre el artículo 5.

²⁵ *Ibid.*, párr. 42.3 sobre el artículo 5.

“persona”²⁶ tal como se usa el término para definir a un agente que depende de un establecimiento permanente²⁷.

31. Gracias a la tecnología digital, un médico estadounidense puede proporcionar a un paciente chino, en forma virtual, el mismo servicio que en una consulta real, pero China no podrá gravar los ingresos del médico, ya que su origen está fuera de China de conformidad con la antigua cláusula de servicios independientes²⁸, o esos ingresos se clasifican como beneficios comerciales²⁹ sin establecimiento permanente.

32. Aunque se pueda determinar el establecimiento permanente de un proveedor de comercio electrónico, los beneficios atribuibles al establecimiento son insignificantes, “ya sea en relación con el valor de las transacciones procesadas a través del establecimiento permanente o con el costo que supone el uso del equipo y los programas informáticos necesarios para garantizar que el servidor pueda funcionar continuamente sin intervención humana”³⁰.

33. Al no existir un establecimiento permanente, el país importador puede recaudar impuestos si los ingresos se consideran regalías. En muchos tratados reales concertados entre un país desarrollado y un país en desarrollo, el origen de las regalías es el país de residencia del pagador o el lugar en el que se utiliza la propiedad que genera regalías, y el país importador puede gravar los pagos de las regalías. Sin embargo, esta posibilidad no existe en el comercio electrónico, ya que normalmente los ingresos se consideran beneficios empresariales. Los pedidos electrónicos o el procesamiento de productos tangibles producirán claramente beneficios empresariales³¹. Los pagos a un proveedor de servicios de Internet o a un almacén de datos también se considerarán beneficios empresariales³². Incluso cuando se trate de productos digitales y derechos de autor, la mayoría de los ingresos del comercio electrónico se considerarán beneficios empresariales, no imponibles en el país importador. El pago por un programa informático constituirá regalías “sólo cuando se realice para adquirir información constituyente en ideas y principios subyacentes al programa, como principios lógicos, algoritmos o lenguajes o técnicas de programación, cuando esta información se suministre a condición de que el cliente no la divulgue sin autorización y de que esté sometida a cualquier protección existente del secreto comercial”³³.

34. De hecho, de las 28 formas plausibles de comercio electrónico, sólo tres pueden generar regalías, como comunicó un grupo técnico asesor de la OCDE³⁴. En el comentario revisado sobre el Modelo de Convenio de la OCDE se afirma que “[cuando] ... el uso del derecho de autor se limite a los derechos necesarios para

²⁶ Ibid., párr. 42.10 sobre el artículo 5.

²⁷ Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, apartado 6 del artículo 5: “otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad”.

²⁸ Ibid., artículo 14 suprimido.

²⁹ OCDE, “Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce” (1º de febrero de 2001), anexo II, categoría 18.

³⁰ OCDE, “Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions”, párr. 105 (febrero de 2001).

³¹ “Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce”, anexo II, categoría 1.

³² Ibid., párrs. 30 y 31.

³³ Ibid., párr. 23. Sin embargo, el comentario sobre el Modelo de Convenio de la OCDE no incluye esta afirmación.

³⁴ Ibid., anexo II.

permitir la descarga, el almacenamiento y el funcionamiento en la computadora, la red u otro dispositivo de almacenamiento del cliente, [o] un dispositivo de reproducción o presentación, ese uso de los derechos de autor no se considerará en el análisis del carácter del pago a efectos de la aplicación del término ‘regalías’³⁵. Esta afirmación es válida incluso si de conformidad con la ley de derechos de autor del país, “las transacciones que permitan al cliente descargar electrónicamente productos digitales den lugar al uso del derecho de autor por el cliente”³⁶. Sin duda, se trata de una conclusión sabia y práctica. Desde la perspectiva empresarial, incluso si “el acto de copiar la señal digital al disco duro del cliente ... constituye el uso del derecho de autor en virtud del derecho pertinente ... se trata meramente de una parte incidental del proceso”. Sin embargo, esto revela algo más que la mera aplicación de los conceptos existentes. El precio del “uso del derecho de autor en virtud del derecho pertinente” no se considera “cantidades de cualquier clase pagados por el uso, o la concesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas”³⁷.

35. En suma, la idea de mantener las normas y los conceptos existentes beneficiará a los países que exporten bienes, servicios y capital. A nivel más fundamental, los Estados Unidos sugirieron cautamente que se suprimiera la tributación en origen y que la asignación de los ingresos se basara exclusivamente en el lugar de residencia³⁸. En la era del comercio electrónico, es difícil averiguar dónde se realiza una actividad económica, pero está claro dónde vive o reside una persona. Sin embargo, en un mundo en el que las corrientes transfronterizas de capitales son en su mayoría unidireccionales, esta sugerencia producirá un aumento de los ingresos para los países que exportan capital en detrimento de los países que lo importan.

III. Iniciativas desacertadas emprendidas hasta la fecha

36. Los progresos en la tecnología digital aumentan la productividad, y el mundo en su conjunto puede producir más. Sin embargo, si no hacen nada al respecto, los países en desarrollo no podrán recaudar los ingresos a que habrían tenido derecho en la era predigital. Sería tentador enmendar las normas existentes para proteger los intereses de esos países. Sin embargo, esas enmiendas improvisadas son anacrónicas y no sirven.

A. Las enmiendas improvisadas son anacrónicas

37. Las normas existentes no protegen los intereses de los países en desarrollo en materia de comercio electrónico. Ante esta situación, esos países podrían pensar en ampliar o alterar los conceptos existentes relativos a las normas impositivas para aumentar su parte de los ingresos. Por ejemplo, lo que solía considerarse un bien en el comercio tradicional podría seguir considerándose como tal a efectos de aduanas, aunque se entregara a través de hilos eléctricos o por el éter. La distinción entre

³⁵ Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, comentario, párr. 17.2 sobre el artículo 12.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ Apartado 2) del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

³⁸ Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, “Selected Tax Policy-Implications of Global Electronic Commerce”, párr. 7.1.5.

beneficios empresariales e ingresos devengados por inversiones podría redefinirse para ampliar la fiscalidad basada en el origen. El concepto de establecimiento permanente podría ampliarse para que incluyera a un servidor de un proveedor extranjero³⁹. Se podría considerar que un suministrador de redes es un agente dependiente⁴⁰.

38. Lamentablemente, esas sugerencias no son compatibles con el progreso de la tecnología digital. La tecnología digital puede evadir cualquier suplemento improvisado de las normas existentes a menos que se adopten medidas imposibles de ejecutar o de costo prohibitivo.

39. Es un anacronismo intentar mantener la dicotomía servicio/bien o su clasificación corolaria de los ingresos. La distinción se basaba en diferencias físicas entre los servicios y los bienes. Mientras algo se pueda digitalizar y procesar físicamente de la misma manera, es absurdo intentar clasificar ese “algo” como bien o servicio. No es probable que ampliar los conceptos de ingresos por inversiones o ingresos por regalías y reducir el de beneficios empresariales ayude a los países en desarrollo, ya que la tecnología digital se puede aplicar de nuevo para cambiar el carácter de los ingresos y eludir los impuestos basados en el origen. Además, aun suponiendo que el mundo esté de acuerdo en considerar bien en el comercio electrónico lo que se considera bien en el comercio tradicional, la aplicación de esta norma requerirá que el Estado tenga pleno acceso a lo que una persona obtiene por la Internet. Obligar a cada consumidor a retener impuestos basados en montos brutos del pago a los proveedores electrónicos no residentes plantea el mismo problema: no es factible desde el punto de vista técnico y administrativo y, además, hasta ahora la humanidad ha considerado que esta perspectiva orwelliana es aborrecible.

40. Las tentativas de redefinir el significado jurídico de un lugar también están condenadas al fracaso. Preguntar dónde existe un bien o dónde se presta un servicio es un mero anacronismo. Por ejemplo, si se considera que un servidor es un establecimiento permanente, el proveedor simplemente puede trasladar su página de presentación a otro servidor fuera del país de compra, quizá a una jurisdicción con bajos impuestos o sin impuestos⁴¹. La información digital no existe en un lugar determinado. Supongamos que un residente en los Estados Unidos y un residente en el Japón elaboran un nuevo programa informático colaborando a través de la Internet y lo suministran a un residente en China. ¿Dónde existe este programa informático? ¿Dónde se elabora? ¿Dónde se utiliza? Los programas informáticos no son tangibles. Sólo existen en la Internet y no en un lugar físico. Evidentemente, en alguna parte del mundo hay un soporte en el que se almacenan. Sin embargo, el lugar donde esté situado el soporte no tiene ningún significado técnico o económico. En cambio, los lugares de producción parecen ser los Estados Unidos, y el Japón sin lugar a dudas. Ahora bien, el resultado del trabajo sólo existe en la Internet; los Estados Unidos y el Japón son meramente los lugares donde residen quienes lo hicieron. En última instancia, los únicos hechos significativos son que alguien vive o está en alguna parte.

³⁹ Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, comentario 42.6 sobre el artículo 5.

⁴⁰ *Ibid.*, en principio, el comentario 42.10, lo niega.

⁴¹ Véase ST/SG/AC.8/2001/L.4, pág. 9.

B. Neutralidad impositiva

41. La premisa de que el único lugar que podría tener significado jurídico es el lugar donde se vive o reside conduce necesariamente a la fiscalidad basada en la residencia como base única para repartir los ingresos tributarios internacionales. Si el lugar de producción pierde su significado, la fiscalidad basada en el origen no puede sobrevivir. Si se aplica únicamente la norma de la jurisdicción basada en el lugar de residencia, es evidente que los países desarrollados o que exporten capital obtendrán beneficios a expensas de los países en desarrollo o que importen capital.

42. ¿Es este un resultado inevitable de la neutralidad impositiva? Los países desarrollados basan el mantenimiento de las normas existentes en el concepto de neutralidad impositiva entre las formas tradicionales y electrónicas de comercio. Se argumentó que la neutralidad requería las mismas normas y conceptos⁴² y, por tanto, que el mantenimiento de las normas existentes era un resultado inevitable de la neutralidad y la eficiencia económica. De hecho, las referencias a la neutralidad parecen ser mera retórica o ideología. La neutralidad significa que los impuestos no deben influir en las decisiones económicas. Mientras el impuesto total permanezca inalterado, el reparto de ingresos entre las naciones no afecta a las decisiones empresariales. Comparemos tres casos en los que a) un proveedor japonés tiene una oficina de ventas en China y vende muchos bienes a China, b) un proveedor japonés no tiene una oficina de ventas en China y vende una pequeña cantidad de bienes esporádicamente y c) un proveedor japonés vende muchos bienes a China mediante el comercio electrónico. Estos tres casos no son idénticos. No puede aplicarse un concepto mecánico de neutralidad imponiendo al tercer caso la misma carga impositiva que al segundo. La cuestión es cuál de los dos primeros casos se aproxima más al tercero. Los dos factores pertinentes son el gran número de ventas recurrentes y la existencia de una oficina de ventas. Para muchos, el primer factor parece más importante que el segundo. La neutralidad impositiva no es más que una retórica bien adornada para justificar con argumentos morales los intereses de los países desarrollados.

43. La norma del establecimiento permanente no es un principio sacrosanto. Se deriva de la dificultad administrativa que supone gravar a los no residentes sobre la base de los ingresos netos. El concepto se inventó para permitir una tributación basada en ingresos brutos o hacer una exención cuando las actividades locales de los no residentes no fueran lo suficientemente importantes para justificar el cálculo de sus ingresos netos. Si admitimos que la distinción entre la tributación por establecimiento permanente y la tributación por ingresos brutos se deriva de esta consideración administrativa, las dificultades administrativas que plantea el comercio electrónico deberían ser suficientes para eliminar la distinción y el concepto existente de establecimiento permanente como nexo impositivo. De hecho, las recientes novedades en materia de impuestos sobre el consumo en los países avanzados son testimonio de que el comercio electrónico exige redefinir un nexo impositivo. La función del establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta es esencialmente la misma que la del lugar de suministro (que en principio es el lugar de negocio o el establecimiento fijo del proveedor⁴³) en el IVA, o el “nexo sustancial” del impuesto sobre las ventas en los Estados Unidos⁴⁴. Todos estos conceptos definen el umbral

⁴² Departamento del Tesoro de los Estados Unidos “Selected tax policy implications of global electronic commerce”, párr. 6.2.

⁴³ Directiva del Consejo 77/388/CEE, artículo 9 1).

⁴⁴ *Complete Auto Transit, Inc. contra Brady*, 430 US 274 (1977), etc.

para obligar a un no residente a pagar impuestos directamente al Estado del país importador. En la actualidad, la Unión Europea obliga a las empresas extranjeras a pagar impuestos aunque no tengan un establecimiento local. En cuanto al impuesto sobre las ventas en los Estados Unidos, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos dictaminó que el Estado importador podría encontrar un nexo sustancial entre el Estado y un proveedor no residente, incluso sin presencia física⁴⁵.

44. Existe otra contradicción en el argumento favorable a la jurisdicción de residencia aplicada a las empresas. A menudo se afirma que la jurisdicción de origen basada en el lugar de producción no puede sobrevivir al comercio electrónico y que, en consecuencia, la jurisdicción de residencia debe convertirse en la única norma para distribuir los ingresos entre las naciones. Por tanto, el entorno electrónico parece justificar las reivindicaciones morales de los países avanzados sobre los ingresos, ya que normalmente un proveedor digital suele ser una empresa que reside en un país avanzado. Se trata de un argumento superficial y de hecho engañoso. Al decir que el lugar de residencia es el único concepto estable en un entorno digital, se hace referencia al lugar donde se encuentra el cuerpo físico de un ser humano. El entorno digital invalida el concepto de lugar de residencia de una empresa⁴⁶. Una empresa no “vive”, y mucho menos vive en un “lugar”.

C. Impuesto sobre el consumo

45. Sin que se haya llegado a un acuerdo explícito, las normas existentes asignan los ingresos obtenidos por los impuestos sobre el consumo de conformidad con el principio de destino. Cabe suponer que el principio no es resultado de ninguna decisión política astuta de la comunidad internacional, sino meramente el subproducto del auge histórico del IVA. Si se dejara a criterio de cada país, lo más natural sería una tasa cero, ya que así se evitarían los gravámenes a la exportación. A su vez, los países importadores están dispuestos a gravar los bienes extranjeros, ya que como mínimo deberían tener la misma fiscalidad que los bienes de producción nacional.

46. El problema principal con el principio de destino es su ineficacia económica en comparación con la norma alternativa de repartir los ingresos basándose en el principio de origen. El primero asigna los ingresos por impuestos sobre el consumo al país de consumo, y el segundo asigna los ingresos basándose en el valor añadido en cada país. En el ejemplo anterior, en el que un exportador del Reino Unido vende un producto a un importador japonés por 100 dólares y éste lo vende a un consumidor japonés por 120 dólares, el principio de destino asignaría los ingresos únicamente al Japón. En cambio, el principio de origen permite que el Reino Unido recaude impuestos por valor de 100 dólares y el Japón por valor de 20 dólares, el valor añadido respectivo en sus territorios.

⁴⁵ *Quill Corporation contra North Dakota*, 504 US 298, 308. Aunque la decisión confirmó que era necesario contar con una presencia física para que el Estado importador pudiera imponer cargas, se basó en la cláusula de comercio interestatal de la Constitución de los Estados Unidos. Dejando de lado el autoinfligido “problema estadounidense”, ya no habría una base para prohibir a los Estados que exijan a un vendedor a distancia que recaude impuestos (ST/SG/AC.8/2001/L.4, pág. 21).

⁴⁶ ST/SG/AC.8/2001/L.4, pág. 12; y Avi-Yonah, “International taxation of electronic commerce”, *Tax L. Rev.*, vol. 52, pág. 527.

47. De conformidad con el principio de destino, la comunidad internacional debe mantener una aduana o frontera económica para ajustar los impuestos. El Gobierno del Reino Unido debe devolver el IVA al exportador, y el Japón debe gravar al importador. Esto requiere tiempo y esfuerzo y obstaculiza el comercio internacional. En cambio, con el principio de origen no existen ajustes impositivos fronterizos. Suponiendo que las tasas sean del 10% en ambos países, el proveedor del Reino Unido recibirá 10 dólares del importador japonés, igual que con las ventas nacionales, y los remitirá al Gobierno del Reino Unido, mientras que el importador japonés acreditará 10 dólares de los 12 dólares por concepto de IVA recaudados del consumidor final. No se pierde tiempo ni esfuerzo en la frontera. Por este motivo la Comisión Neumark⁴⁷ recomendó el principio de origen en 1963, y la Unión Europea tiene previsto avanzar en esa dirección a largo plazo⁴⁸. Al no existir aranceles para las transacciones que se realicen dentro del mercado común de la Unión Europea, es inevitable pasar del principio de destino al principio de origen.

48. Sin embargo, aparentemente la Unión Europea no está muy interesada en ampliar el principio de origen a la comunidad mundial. Tras aplicar el IVA a los servicios de devolución de llamadas, la Unión Europea ha extendido la obligación de pagar ese impuesto a los proveedores electrónicos de países no miembros. La medida entraña el principio de destino de que “las normas que sujetan a impuestos sobre el consumo al comercio transfronterizo deben dar lugar a impuestos en la jurisdicción en la que se realiza el consumo”⁴⁹. De hecho, se aplica correctamente el IVA existente, ya que la medida subsana la dificultad administrativa de no gravar las exportaciones y gravar la importación de servicios, problema que se agudiza con el comercio electrónico.

49. Sin embargo, la medida es otro anacronismo improvisado. Obligar a los proveedores extranjeros a pagar el impuesto en lugar de los consumidores nacionales se basa en el simple hecho de que el número de proveedores es muy inferior al de consumidores nacionales; en consecuencia, podría ser más fácil imponer el impuesto a las empresas extranjeras. Sin embargo, esto supone que las empresas extranjeras no residentes, y en última instancia los gobiernos extranjeros que las controlan, cooperarán con el país que pretende recaudar el impuesto. Si se niegan a cooperar, el país volverá a fojas cero y se verá obligado a recaudar el impuesto de cada consumidor dentro de sus fronteras.

50. Una alternativa tentadora para evitar semejante complicación es utilizar a un intermediario financiero u otra tercera parte que participe en el proceso de pago y recaude el impuesto de la corriente monetaria pagada a un proveedor electrónico⁵⁰. Además de la oposición de los intermediarios financieros⁵¹, esta sugerencia plantea la dificultad de que el intermediario debe distinguir entre pagos imposables y no imposables, con lo que el intermediario, y en última instancia el Estado, debe tener

⁴⁷ Informe del Comité Fiscal y Financiero sobre Armonización Impositiva en el Mercado Común, Common Market Reports, párr. 3459 (CCH 1963).

⁴⁸ Directiva del Consejo 77/388/CEE, artículo. 281.

⁴⁹ OCDE, Grupo de Trabajo No. 9, “Consumption tax aspects of electronic commerce”, párr. 5 (30 de abril de 2001).

⁵⁰ *Ibid.*, párr. 51.

⁵¹ Incluso en un informe de la OCDE se afirma que “la responsabilidad de la recaudación no se puede imponer a una tercera parte intermediaria o a un conjunto de intermediarios”, y a juicio de sus autores “la participación de esa parte debería ser voluntaria y basarse en una viabilidad comercial impulsada por el mercado y contar con incentivos apropiados”.

pleno acceso a información sobre el gasto de todos los contribuyentes. Esto contradice los principios de la libertad humana y la intimidad, que muchas personas, si no todas, consideran sacrosantos. Incluso la ocurrencia de elaborar programas informáticos a prueba de manipulaciones u otras soluciones tecnológicas están destinadas al fracaso. Tecnológicamente, quizá sea posible inventar un programa que “calcule automáticamente los impuestos de una transacción y remita el impuesto a la jurisdicción de destino”⁵². Sin embargo, esta posibilidad supone que los Estados cooperen para obligar a las empresas a utilizar el programa y castigar a las que no lo hagan. Podría ser una posibilidad para un Estado mundial orwelliano en un futuro muy lejano más, por el momento, no sería una opción aceptable para muchas personas, si no todas.

51. A corto plazo, no es probable que prosperen las tentativas de imponer el principio de origen. En un mundo que todavía ejerce un control fronterizo a efectos de derechos de aduana, el principio de origen es prematuro. El principio de origen también requiere armonizar las tasas impositivas, lo que a su vez, exige un acuerdo internacional. En el ejemplo anterior, si las tasas en el Reino Unido y el Japón son del 20% y el 10%, respectivamente, el Japón no desearía que la tasa del 20% del Reino Unido afectara a su tasa del 10% sobre los bienes producidos. Además, los Estados Unidos no tienen IVA federal, con lo que no pueden dirigir ningún debate sobre el reparto de los ingresos tributarios sobre el consumo entre las naciones. Todos estos motivos explican por qué la OCDE limitó su examen de los impuestos sobre el consumo únicamente a los impuestos nacionales⁵³.

IV. Perspectivas para un nuevo ordenamiento

52. Si los ajustes provisionales de las normas existentes no logran mantener la distribución relativa de ingresos tributarios entre los países desarrollados y los países en desarrollo, quizá el mundo necesite un régimen impositivo totalmente nuevo que permitan el progreso tecnológico y una distribución más equitativa de sus frutos. Como manifestaron los Jefes de Estado y de Gobierno en la Cumbre del Milenio, “la tarea fundamental a que nos enfrentamos hoy es conseguir que la mundialización se convierta en una fuerza positiva para todos los habitantes del mundo”⁵⁴ y velar por que “todos puedan aprovechar los beneficios de las nuevas tecnologías, en particular de las tecnologías de la información y de las comunicaciones”⁵⁵. Sin embargo, lamentablemente los países en desarrollo no pueden inventar nuevas normas e imponérselas al mundo, y quizá no tengan otra opción que lamentar su incapacidad para obtener la parte que les corresponde de los frutos del desarrollo tecnológico.

53. Los países desarrollados ya han dejado claro que no desean ningún nuevo impuesto, y los países en desarrollo probablemente no tengan poder de negociación para volver a elaborar e imponer un nuevo orden impositivo internacional a los países desarrollados. En una negociación individual entre un país desarrollado y un país en desarrollo, evidentemente este último no tiene mucho poder de negociación. El comercio y las inversiones bilaterales benefician a una economía grande relativamente menos que a una economía pequeña, y esto produce una diferencia absoluta en el

⁵² OCDE, “Consumption tax aspects of electronic commerce”, párr. 52.

⁵³ *Ibid.*, párr. 18.

⁵⁴ Declaración del Milenio (véase la resolución 55/2 de la Asamblea General), párr. 5.

⁵⁵ *Ibid.*, párr. 20.

poder de negociación. Quizá la única manera de que las economías pequeñas o los países en desarrollo puedan fortalecer su poder de negociación sea la acción colectiva con los países avanzados.

54. De hecho, el mundo ya ha probado la negociación colectiva en este sentido, mucho antes del advenimiento de la era digital, con la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo⁵⁶. Hasta cierto punto, los países en desarrollo podrían ajustar su posición al modelo, pero en esencia éste no es sino una extensión o variación del Modelo de Convenio de la OCDE, en el sentido de que se consideró que el tratado impositivo era un instrumento para reducir el impuesto en origen. Además, en el mundo real, el Modelo de Convenio de la OCDE ha ejercido más influencia que la Convención Modelo de las Naciones Unidas, como resultado inevitable de la naturaleza bilateral de un tratado en el mundo real. Este resultado se logró en un entorno en el que no se cuestionaba mucho la validez del impuesto en origen. Al estar en peor situación, es evidente que los países en desarrollo no pueden conformar el orden impositivo internacional a su favor.

55. A la larga, probablemente se acabe por incluir el IVA en los tratados impositivos bilaterales o multilaterales, pero esto tampoco ayudará a los países en desarrollo. Como se aclaró anteriormente, el principio de destino necesita de la cooperación internacional para que también se aplique a los servicios. Incluso la idea de un programa a prueba de manipulaciones necesitará un acuerdo internacional que “disponga la verificación por la autoridad impositiva de la jurisdicción ‘proveedora’ (en nombre de la jurisdicción ‘consumidora’) de la instalación y el funcionamiento de ese programa”⁵⁷. Una vez que el impuesto sobre el consumo esté incluido en un acuerdo internacional y haya progresado hasta un acuerdo multilateral o una red de acuerdos bilaterales que equivalga de hecho a un acuerdo multilateral, sería natural pasar a la norma más eficiente del principio de origen. Una vez más, los países en desarrollo, como importadores netos, serían los perdedores. En comparación con el principio de destino, un país exportador neto obtendrá ingresos a costa de los importadores netos.

56. Dado que la tecnología digital impide una extrapolación anacrónica de las normas existentes, los países en desarrollo pueden mantener el statu quo de los ingresos únicamente si se produce un cambio fundamental de las normas internacionales, como sería retener en origen el impuesto sobre los beneficios empresariales u otras categorías de ingresos⁵⁸. Sin embargo, no es probable que esto se consiga con un tratado bilateral. Quizá un país en desarrollo pueda tener más suerte con una fórmula de reparto de los beneficios empresariales. Sin duda, la fórmula de reparto, especialmente si se consolidan los beneficios de las empresas multinacionales como grupo para el reparto, no concuerda con la norma aceptada del principio de precio normal de mercado⁵⁹. Sin embargo, en el mundo esta norma “hereje” se ha extendido, en lugar de ir perdiendo vigencia. El método de división de beneficios, iniciado por los Estados Unidos y que hizo suyo la OCDE⁶⁰, consolida los beneficios de

⁵⁶ Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.01.XVI.2.

⁵⁷ OCDE “Consumption tax aspects of electronic commerce”, párr. 51.

⁵⁸ Avi-Yonah, loc. cit., pág. 527; Richard Doernberg y Luc Hinnekens, *Electronic commerce and international taxation* (La Haya, Kluwer Law International, 1999), pág. 320.

⁵⁹ Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, comentario 25 sobre el artículo 7 4).

⁶⁰ OCDE, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.

partes relacionadas y los reparte. En respuesta al fracaso del principio del precio normal de mercado en el comercio mundial, los Estados Unidos adoptaron una fórmula de reparto⁶¹. Lo que es más fundamental es que todo el problema de las superregalías de los Estados Unidos se debía a la frustración de los Estados Unidos con el principio del precio normal de mercado⁶². Todas estas circunstancias revelan que los países avanzados podrían aceptar una fórmula de reparto. Una vez que se aceptara, la manera en que se dividan los beneficios se basaría en factores arbitrarios, y un país en desarrollo quizá tuviera más suerte que con sus intentos fútiles de hacer cambios improvisados de los conceptos tradicionales.

57. En conclusión, el advenimiento de la tecnología digital aumenta la productividad, y en general, aumentará el bienestar del mundo. Sin embargo, los países avanzados han sugerido que se aumente su parte en el reparto interjurisdiccional de ingresos, justificando su posición con la retórica de la neutralidad impositiva y la jurisdicción de residencia. De hecho, esas sugerencias apenas se pueden justificar, ya que los fundamentos económicos y jurídicos en los que se basa la norma vigente de reparto interjurisdiccional de ingresos no son válidos en la era digital. Más bien, la neutralidad impositiva justificaría un nuevo orden que asignaría más ingresos a los países en desarrollo. Sin embargo, el mantenimiento del orden impositivo internacional existente y la adopción de cambios improvisados no conducirán a este nuevo orden impositivo internacional, ya que la tecnología digital permite al contribuyente eludir cualquier tentativa de este tipo.

58. Lamentablemente, la creación de una norma totalmente nueva y su imposición en los países desarrollados parece estar fuera del alcance de los países en desarrollo, a juzgar por las experiencias pasadas en las negociaciones entre los países desarrollados y en desarrollo. No obstante, a pesar de este pesimismo, las Naciones Unidas podrían considerar una modificación de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación en provecho de los países en desarrollo, ya que la función de la Convención Modelo es dar más influencia a los países en desarrollo en la negociación de un tratado real. Más concretamente, los cambios propuestos a la Convención Modelo son los siguientes:

a) **Añadir un párrafo al artículo 7 (Beneficios de las empresas) por el que se permita que el país anfitrión imponga retenciones fiscales a todos los pagos hechos a un proveedor electrónico no residente en general, o a elección del país anfitrión, al pago a un proveedor electrónico no residente de una empresa nacional que pueda deducir el pago;**

b) **Modificar el apartado 4) del artículo 7 para permitir que el país anfitrión adopte una fórmula de reparto si un proveedor electrónico tiene un establecimiento permanente en el país anfitrión o si las ventas de un proveedor electrónico no residente exceden una suma determinada.**

⁶¹ Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos. Notice 94-40, 1994-1 CB 351.

⁶² Chang Hee Lee, "A strategic tax approach for capital-importing countries under de arms's-length constraint", *Tax Notes Int'l*, vol. 18, parte I, pág. 677.