

Implicaciones del Comercio “on-line” en la Tributación: Desafíos e Iniciativas de Cooperación a Nivel Internacional

Erwin Dotzauer Strampfer

Bolivia

Abstract

Los sistemas de la economía digital son y serán objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y de tratar de vislumbrar los posibles alcances evolutivos de esta nueva forma de hacer negocios. Como muy bien resume y explica María Jesús Ibáñez, el gran desafío de la tributación de la economía digital radica en el hecho de poder precisar un criterio de atribución y de reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones, al tiempo de ser capaces de instaurar también un criterio para establecer dónde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y, principalmente, el poder determinar dónde se genera el valor de estas actividades¹.

El potencial cada vez mayor de las tecnologías digitales y la escasa necesidad, en muchos casos, de contar con una presencia física para realizar actividades comerciales en una determinada jurisdicción, generan dudas acerca de si el criterio de la presencia física no estaría acaso un tanto obsoleto hoy en día.

En las siguientes secciones de este documento, incluimos una descripción de los nuevos modelos de negocios digitales y los desafíos que plantean en el marco de la tributación internacional, seguidamente, contextualizamos el tema y analizamos qué soluciones se discuten internacionalmente, específicamente a nivel de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico junto al G-20, quienes desde el año 2013 vienen trabajando en el denominado Plan de Acción contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, cuya conclusión - en principio - está prevista para el año 2020.

Finalmente, explicamos una serie de alternativas para el gravamen de la economía digital y exponemos las conclusiones generales.

¹ IBÁÑEZ, María Jesús, “BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías”, Anuario de Derecho Tributario, N° 7, Diciembre de 2015, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, pg.17.

1. Introducción

La revolución tecnológica, protagonista incuestionable del actual mundo de economía digital y el proceso de creación de intangibles, ha generado efectos transformadores contundentes en distintos ámbitos del quehacer económico y social, pero también ha provocado impactos colaterales relevantes que han propiciado cuantiosos interrogantes. Entre ellos se encuentra la necesidad de discurrir sobre el modelo de imposición apropiado a esta nueva realidad que trasciende fronteras y gobiernos, tanto de países desarrollados como de aquellos en vías de desarrollo.

El crecimiento exponencial de las operaciones económicas virtuales a través de plataformas informáticas que, en gran medida, desvanecen los límites territoriales ha llevado a un nuevo estadio del proceso de globalización surgido ya hace unos cuantos años. La multiplicación del flujo de bienes y servicios más la internacionalización del capital humano y financiero han sido características de un paradigma cada vez más global, pero el desarrollo de la tecnología y el manejo de la información se han erigido en los factores críticos de esta nueva dimensión.

Precisamente la economía digital, determinante de una forma diferente de entablar relaciones comerciales, es el ámbito en el que se instala el dilema de discernir si los principios tradicionales que han gobernado la tributación local e internacional por décadas resultan aún válidos para comprender y tratar este fenómeno de características particulares.

Los desafíos que plantea esta temática difícilmente puedan ser minimizados, más aún si se conjugan con los apetitos recaudatorios crecientes de las naciones y la vocación manifiesta de combatir las maniobras de planificación fiscal agresiva.

Los efectos de la economía abierta probablemente sean irrefrenables y, por ello, corresponde que las medidas sean arbitradas diligentemente. En este escenario, la doble imposición internacional no será el único fenómeno a atender; la competencia fiscal internacional (y en particular la nociva) que puede desembocar en la deslocalización, tanto de actividades como de bases imponibles, constituye otro punto de alta significación.

Más aún, esto último da lugar al otro aspecto central a considerar en esta oportunidad. Resulta que no sólo la intangibilidad propia de la economía digital dispara una serie de situaciones que deben ser abordadas en el contexto tributario sino que, asimismo, la movilidad intrínseca de esta modalidad operacional puede facilitar el empleo de medidas elusivas que conlleven a trasladar beneficios a países de baja o nula imposición.

Conscientes de la problemática descrita y a petición del G-20,² la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó en 2013 un Plan de Acción contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (*Plan de Acción BEPS, por su sigla en inglés, Base Erosion and Profit Shifting*) que identifica 15 estrategias y/o recomendaciones (denominadas “acciones”) para abordar esta problemática de manera integral. La Acción N° 1 “*Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital*” del Plan de acción BEPS, apunta precisamente a diseñar un plan de trabajo global conducente a abordar los crecientes y complejos desafíos tributarios que plantea la economía digital.

Tanto los países miembros como otros no miembros que integran foros y comités de discusión, participaron y participan hoy (con mayor o menor intensidad) de este proceso. En la problemática de BEPS, se identificó que se aprovechan lagunas e inconsistencias en los distintos sistemas tributarios y en las normas de fiscalidad internacional, para mover los beneficios a países o territorios de baja o nula tributación, donde existe poca o ninguna actividad económica.

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características relevantes desde el punto de vista tributario, como su movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y su volatilidad. De las 15 acciones del denominado Plan BEPS, no es casualidad que la que recibe el número 1 sea la referida a Economía Digital, puesto que atraviesa de manera transversal todas las demás.

Porque el comercio electrónico y el tráfico virtual de datos han transformado sustancialmente la cadena de valor, y por consiguiente, la forma en que este valor se aloca entre los distintos países, se discute la efectiva implementación de medidas que garanticen que los beneficios se graven donde se realizan las actividades económicas que los generan y donde se crea valor.

En este contexto, se ha analizado la opción de modificar las excepciones previstas para considerar la existencia de un Establecimiento Permanente (EP) para asegurarse que las excepciones sean sólo aplicadas a aquellas actividades que puedan ser consideradas como preparatorias. Asimismo, en materia de imposición indirecta, se plantean problemas fundamentales en negocios del tipo *Business to Consumer* (B2C), en los cuales se provean tanto servicios como bienes intangibles.

El grupo de trabajo involucrado en la economía digital en el seno de OCDE ha recomendado seguir los lineamientos de dicho Organismo en materia de IVA y de impuestos sobre las ventas. Si bien se sugieren diferentes modelos de recaudación,

2 El Grupo de los 20 (G-20) es un foro de 19 países, más la Unión Europea, donde se reúnen regularmente, desde 1999, jefes de Estado (o Gobierno), gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas. Está constituido por ocho de los países más industrializados - Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Reino Unido, Rusia - más once países recientemente industrializados de todas las regiones del mundo, y la Unión Europea como bloque económico.

aún no se recomienda la aplicación de un modelo específico. Las soluciones en materia de imposición directa, aun respetando los Convenios suscritos (Acción 6 del Plan BEPS), tampoco son tan claras.

De hecho, el trabajo del grupo en el seno del G-20 continuará esperando se terminen otras iniciativas del Proyecto BEPS. Ese trabajo en el futuro se hará consultando un amplio rango de *stakeholders* (interesados), lo que se espera sea completado a fines de 2017. El informe que refleje el producto de este trabajo continuado relativo a la economía digital se tiene previsto esté terminado para el año 2020.

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.

2. Retos de la economía digital para la imposición

En los sucesivos informes de la OCDE/G-20 se refiere que dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN), que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para aminorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación, en los que realizan poca o ninguna actividad económica.

En respuesta a esta preocupación como se tiene adelantado la OCDE/G-20 proyectaron el Plan de Acción BEPS, de manera que luego de publicado el Plan en septiembre del año 2013 se crea el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), entidad a la cual se le encarga la misión de elaborar un informe en el que se determinasen los problemas planteados por la masificación de la economía digital, proponiendo soluciones concretas para abordarlos.

El GEFED realizó un procedimiento de consulta de amplio espectro donde consultó a empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen de la materialización práctica de los modelos de tributación a proponerse en este ámbito.

Como resultado de este trabajo el 16 de septiembre del año 2014, la OCDE emitió su reporte inicial sobre los retos fiscales que significa la economía digital como nueva tendencia en el comercio transfronterizo. El documento titulado: "Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital, Acción 1- 2014" (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2014*), concluye que los mencionados riesgos de prácticas potencialmente elusivas constituyen precisamente el objeto del Proyecto BEPS, concebido para alinear el modelo de tributación de los beneficios

con las actividades económicas y, principalmente con la asignación de la tributación al concepto de la “creación de valor”.

El GEFED prosiguió con sus labores de consulta y revisión durante todo el siguiente año hasta emitir su informe final publicado en Octubre de 2015: “Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital, Acción 1- 2015 Reporte Final” (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project).

Entre los aspectos más relevantes del mencionado informe, se indica que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad.

Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

La economía digital no es más que el resultado de una serie de procesos de transformación de la economía, desencadenados por la apremiante necesidad de cumplir con las exigencias generadas por el incipiente mercado de las tecnologías de la información. Dada la constante movilidad de la economía digital el intentar aislarla como un sector independiente de la economía exigiría, inevitablemente, el tener que trazar límites arbitrarios para determinar qué es digital y qué no lo es.

Así, aunque muchos modelos de negocio de la economía digital presentan paralelismos con los modelos de negocio tradicionales, los últimos avances de las tecnologías de información han hecho posible el llevar a cabo negocios a una escala considerablemente mayor y abarcando distancias más amplias de lo que antes era siquiera imaginable.

De manera que la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes para determinar las consecuencias tributarias de cada una de estas actividades, como se afirma en el Plan de acción BEPS, *“la economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor”*.³

Como consecuencia, hay una serie de características que permitirían, al menos preliminarmente, diferenciar el mercado de la economía digital del de las actividades mercantiles generales que comprenden el mercado tradicional, estas son:

- I. El desarrollo y la explotación de activos intangibles es un aspecto clave de la economía digital. La inversión en este tipo de activos y su desarrollo desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas de la economía digital.
- II. Los avances tecnológicos permiten cada vez más a las empresas desarrollar una actividad económica con una planilla mínima, sino inexistente, de personal.
- III. La mayor capacidad de acceder a mercados remotos ha incrementado considerablemente la posibilidad de suministrar bienes y de prestar servicios más allá de las fronteras.
- IV. La creación de valor en el contexto de la economía digital está entregada en gran medida al manejo y procesamiento de grandes volúmenes de datos. Por ejemplo, la utilización de un producto o servicio por parte de un usuario puede aportar información concerniente al usuario que tiene un valor intrínseco para la empresa, ya sea como dato de referencia que le permite mejorar los productos o servicios que ya ofrece, o bien para suministrar productos o servicios a otros clientes.

De lo anterior es dable concluir que la economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios.

3. Estrategias para abordar los problemas BEPS en la economía digital

El grupo de trabajo de la Acción 1 del Plan BEPS explica en sus informes que si

3 OCDE, “Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital, Acción 1 Versión Preliminar - 2014”, OCDE/G20 Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, pg.29.

bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito.

Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS fueron pertinentemente identificados, de manera que los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de Acción BEPS partieron necesariamente de las conclusiones y hallazgos que al respecto existían sobre la temática, con objeto de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital.

En consecuencia el grupo de trabajo acordó acometer los siguientes cambios:

3.1. Modificación de la definición de establecimiento permanente (EP)

En primer lugar se propone la modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa.

Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.

3.2. Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP)

Por otro lado se sugiere la modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) contenidas en el Art. 5.4.- del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE,⁴ a 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 antifragmentación* con fines anti elusivos, que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo.

Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en

4 El "Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio" de la OCDE posee como objeto principal ofrecer los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Fue publicado por primera vez en 1992 en un formato de hojas cambiabiles, documento que se actualizada periódicamente desde entonces.

línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados, utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.

3.3. Revisión de las Directrices sobre Precios de Transferencia

Tras la revisión de las *Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE*⁵ por parte del grupo de trabajo de la Acción 1 del Plan BEPS, éstos arribaron a la conclusión que las referidas directrices 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 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 (ARC).

3.4. Diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC)

Finalmente el grupo de trabajo sugiere incluir una serie de recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC, que contienen 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.

Los representantes de la OCDE/G20 esperan que la implementación coordinada de esta batería de medidas junto a aquellas otras incardinadas en el Proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales o *treaty shopping*; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia

5 Las "Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias" publicado inicialmente en 1995 y con su versión final del año 2010, ofrecen pautas para la aplicación del "principio de plena competencia" que constituye el consenso internacional sobre los precios de transferencia, es decir, sobre la valoración, a efectos fiscales, de las operaciones internacionales entre empresas asociadas.

de un «nexo») resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto ulteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las «rentas apátridas».

4. Desafíos que plantea la economía digital en materia de política fiscal

Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un *nexo* (también denominado *punto de conexión* o *criterio de sujeción*), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, a menudo están interrelacionados. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero.

El GEFED sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, al tiempo que también analizó su respectivo impacto económico, alcanzando las siguientes conclusiones:

4.1. Modificar las excepciones al estatus de EP

La decisión de modificar las excepciones al estatus de EP, asegurándose de que tan sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar, que se adoptó como resultado de las acciones incardinadas en la Acción 7 “*Prevenir la elusión artificial del estatuto de Establecimiento Permanente*” del Plan de Acción BEPS, en toda la red de convenios fiscales existente de forma sincronizada y eficaz mediante la firma del acuerdo multilateral, en virtud del que se modifican los convenios fiscales bilaterales en el marco de la Acción 15 “*Desarrollar instrumentos multilaterales*”.

4.2. Recaudación del IVA-IBS aplicable a los suministros transfronterizos

La recaudación del IVA - IBS (*Impuesto sobre Bienes y Servicios*) aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. A este respecto, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las *Directrices Internacionales sobre IVA - IBS* de la OCDE y a plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas⁶.

6 El 6 de noviembre de 2015, la OCDE publicó las Directrices sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e impuestos análogos, como el Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST, por sus siglas en inglés: Goods and Services Tax). Teniendo en cuenta el enorme crecimiento del comercio transfronterizo en las últimas décadas, estas Directrices, a las que el propio documento se refiere como Directrices del IVA, establecen los estándares internacionales del tratamiento a efectos del IVA / GST del comercio internacional (principalmente de servicios e intangibles) con el objetivo de evitar supuestos de doble imposición o des-imposición no deseada. Consideradas como una actuación complementaria del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), las Directrices no son un “modelo normativo” al estilo del Modelo de Convenio Fiscal de

4.3. No inclusión de otras soluciones propuestas y analizadas por el GEFED

Cabe destacar que en esta fase de desarrollo del Plan BEPS, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente:

- a) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa;
- b) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente;
- y
- c) un impuesto progresivo.

Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas anti elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.

4.4. Excepciones contempladas como ulterior garantía en la lucha contra BEPS

No obstante la recomendación de la OCDE/G20 en sentido de no adoptar ninguna de las precedentes tres soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, los países afectados podrán introducir cualquiera de ellas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales.

La adopción de dichas medidas si se tratase en forma de disposiciones normativas internas, exigirá un ulterior análisis de las distintas opciones con el fin de arrojar luz sobre los detalles y garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales.

4.5. Las etapas futuras del Plan BEPS hacia el año 2020

Habida cuenta de que estas conclusiones pueden verse alteradas como fruto de la constante evolución de la economía digital, los responsables del Plan BEPS manifiestan su intención de seguir trabajando para dar respuesta a estos problemas,

la OCDE, sino que, de manera similar a como lo hacen las directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE, contienen una serie de principios generales, identifican objetivos y sugieren medios para alcanzarlos, invitando a los gobiernos a implementarlas de la manera que mejor se adapte a sus sistemas fiscales. La decisión de redactar unas Directrices de la OCDE en materia de IVA responde, muy en particular, a la creciente preocupación de los gobiernos de todo el mundo sobre el volumen de servicios electrónicos y descargas on-line que en muchos casos escapan a la tributación, especialmente cuando este tipo de productos son adquiridos por consumidores finales a proveedores establecidos en una jurisdicción distinta.

supervisando en todo momento los avances registrados con el paso del tiempo en el ámbito que nos ocupa.

A tal fin, proseguirán sus labores una vez finalizada la labor de seguimiento de los resultados del Proyecto BEPS. Los futuros trabajos, que involucrarán activamente a un amplio abanico de partes interesadas acometiendo las pertinentes consultas, se vienen desarrollando a lo largo de 2016 y 2017, atendiendo al mandato efectuado para el diseño de un proceso integrador de seguimiento con posterioridad al mencionado proyecto.

En consecuencia, está previsto elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital de aquí al año 2020, cuyos alcances aguardaremos con especial interés académico y profesional.

5. Conclusiones

- a) Las nuevas tecnologías de la información tienen en nuestra sociedad actual un papel protagónico como herramientas indispensables para el desarrollo de nuestras actividades cotidianas, tanto personales como profesionales.
- b) La comercialización electrónica de bienes y servicios ha supuesto la aparición de nuevos factores de conexión fiscales que eran, cuando menos, inimaginables a la luz de los principios de tributación internacional tradicionales.
- c) La desmaterialización de bienes y servicios junto con la eliminación muchas veces de intermediarios en este tipo de operaciones, ha contribuido a la tendencia a la deslocalización de estas actividades económicas y a la creación de un mercado global, lo cual demuestra que cualquier intento unilateral que un Estado pueda adoptar basándose en criterios de territorialidad o soberanía se hace insuficiente a luz de esta nueva forma de hacer negocios.
- d) Así, considerando el crecimiento exponencial de la economía digital y la creciente tendencia hacia la desmaterialización absoluta de la misma (*cloud computing*), poseer la capacidad de localizar y calificar estas operaciones se ha transformado en una de las principales preocupaciones de las autoridades fiscales a nivel global.
- e) Como resultado de lo anterior, y con miras en poder minimizar los abusos que se producen por la estructuración de estas operaciones de espectro global, es que las autoridades fiscales, entre ellas la OCDE, han identificado la inminente necesidad de ajustar los estándares de calificación jurídica ya existentes para poder dar un marco conceptual suficiente para gravar este tipo de operaciones. El grupo de trabajo explica al respecto que el problema radica en que muchas veces los ajustes susceptibles de realizarse a los factores de conexión que estamos acostumbrados a utilizar, resultan ser insuficientes o poco idóneos para calificar transacciones con un alto componente de desmaterialización y abstracción.
- f) El ejercicio de tratar de hacer uso de principios y conceptos ya obsoletos solo resulta en la incertidumbre jurídica de no tener una herramienta única para

asignar potestades fiscales a las jurisdicciones en particular. Así, muchas veces la aplicación de los conceptos tradicionales de derecho tributario internacional resultará, a contrario sensu de lo que se persigue, en situaciones de doble tributación o de no tributación de los ingresos relacionados con los mercados de la economía digital.

- g) El Plan de Acción BEPS promovido por el G-20 y la OCDE ha contribuido enormemente a identificar en que son dos los principios vectores en materia de la tributación de las operaciones de la economía digital: (i) el poder coincidir a nivel global en un principio de localización de estas operaciones que prescindan del ejercicio de tratar de localizar la ubicación de un determinado servidor o de una presencia física alternativa, y (ii) el poder llegar a un consenso global respecto a la naturaleza y calificación de estas rentas. Estos cambios ayudarán a minimizar las incertidumbres y distorsiones económicas que se crean cuando conceptos fiscales obsoletos se aplican a las nuevas tecnologías y formas de hacer negocios.
- h) El Informe Final de la Acción 1 - Abordar los retos de la economía digital para la imposición - del Plan de Acción BEPS concluye que: *“...no es posible delimitar con precisión la economía digital, dado que hoy en día ésta tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto. El informe analiza los riesgos BEPS que se ven exacerbados en la economía digital, y presenta el impacto esperado de las medidas desarrolladas a lo largo del proyecto BEPS. Se han elaborado normas y mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la recaudación del impuesto sobre valor añadido (IVA) en el país donde se encuentra el consumidor en los supuestos de transacciones transfronterizas de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés). Estas medidas tienen como objetivo garantizar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros, y facilitar una recaudación eficiente del IVA devengado en dichas transacciones. Se han descrito y analizado diversas opciones técnicas para tratar con los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital, como los relativos al nexo y a los datos. Tanto los desafíos como sus posibles soluciones tocan pilares fundamentales del actual régimen fiscal de actividades transfronterizas y además requieren un trabajo adicional que excede del alcance de BEPS, y es por ello que los países de la OCDE y del G20 han decidido hacer un seguimiento de los avances y revisar y analizar la información que, con el tiempo, vaya haciéndose pública. Sobre la base del futuro trabajo de seguimiento, se decidirá si es preciso seguir trabajando sobre las opciones discutidas y analizadas. Esta determinación se basará en una consideración amplia sobre la capacidad de los estándares internacionales vigentes para dar cuenta de los desafíos que plantean los desarrollos de la economía digital”*⁷.

7 OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE, pg. 15.

BIBLIOGRAFÍA

- ARIAS, Esteban, I.G., A. García, J. Godoy y W. Montero (2010); “Estudio Comparado Sobre la Situación Actual de las Legislaciones sobre Precios de Transferencia en Latinoamérica”, DT 01/2010, CIAT.
- AUERBACH, A.J., Devereux, M.P., Keen, M. & John Vella (2017); “Destination-Based Cash Flow Taxation”, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 17/01.
- CEPAL (2015); “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015. Dilemas y espacios de políticas”, LC/L.3961, Santiago de Chile.
- _____ (2016); “Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2016: La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo”, Colección Informes Anuales, LC/G.2684-P, Santiago de Chile, Naciones Unidas.
- GÓMEZ, Sabaíni, J.C., y D. Morán (2014); “Tax Policy in Latin America: Diagnosis and guidelines for a second generation of reforms”, *Macroeconomics of Development Series No. 133*, Santiago de Chile: ECLAC United Nations.
- GRINBERG, I. (2012); “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System”, *Georgetown Law Faculty Working Papers*, Paper 160.
- IBÁÑEZ, María Jesús, “BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías”, Anuario de Derecho Tributario, N° 7, Diciembre de 2015, Universidad Diego Portales, Santiago de Chile.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (1998); “La Competencia Fiscal Nociva”, Publicación de la OCDE, Paris.
- _____ (2005); “Enabling Effective Exchange of Information: Availability and Reliability Standard”, Joint Ad Hoc Group on Accounts (JAHGA), OECD Publishing.
- _____ (2013a), “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing.
- _____ (2013b), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing.
- _____ (2014a), “Part 1 of a Report to G-20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries”, OECD Publishing.
- _____ (2014b), “Part 2 of a Report to G-20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries”, OECD Publishing.
- _____ (2014c), “Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital, Acción 1 Versión Preliminar - 2014”, OCDE/G20 Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.
- _____ (2015a); “Measuring and Monitoring BEPS - ACTION 11: 2015 Final Report”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), OECD Publishing, Paris.
- _____ (2015b), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- _____ (2015c), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- _____ (2015d), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

- _____ (2015e), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE.

United Nations (2011), United Nations Double Tax Convention between Developed and Developing Countries, The United Nations, New York.

Abreviaturas

ARC	Acuerdos de reparto de costes
B2C	Bussines to Consumer.
BEPS	Plan de Acción contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.
CFC	Compañías foráneas controladas.
EMN	Empresas multinacionales.
EP	Establecimiento Permanente.
GEFED	Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital.
IBS	Impuesto sobre Bienes y Servicios.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
TIC	Tecnologías de la información y la comunicación.



Implicaciones del Comercio “on-line” en la Tributación: Desafíos e Iniciativas de Cooperación a Nivel Internacional

Erwin Dotzauer Strampfer

Bolivia

Doctor en Derecho Económico y de la Empresa, Magister en Derecho Constitucional, Diplomado y Especialista Superior en Derecho Tributario.

Se ha desempeñado laboralmente en instituciones públicas como privadas. Fue Supervisor de la División Legal Tributaria de la firma Berthín Amengual y Asociados; Consultor del Banco Interamericano de Desarrollo y del Banco Mundial; Director de Gestión y Reforma del Ministerio de Desarrollo Económico; Director Jurídico de la Empresa EMAVERDE; Director Jurídico de la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz; Director de la Facultad de Derecho en la Universidad Privada Franz Tamayo con sede en Santa Cruz, entre otras.

Docente de maestrías y diplomados en diversas universidades e instituciones de educación superior en Bolivia y en el extranjero; investigador en temas de Derecho Empresarial, Tributario y Derecho Informático.

Especialista y conferencista en Derecho de las Nuevas Tecnologías de Información y Comunicaciones. Senior Research Fellow - Global Cyber Security Capacity Centre & Department of Computer Science, Oxford University (Reino Unido); Research Associate - European Agency of Digital Trust (Madrid); Senior Judge - Price Media Law Moot Court Programme, Oxford University (Reino Unido); Senior Research Assistant - Saïd Business School, University of Oxford. Profesor asociado United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute UNICRI (Italia).

Co-autor del Proyecto de la “Ley de Comunicación Electrónica de Datos, Firmas Electrónicas y Comercio Electrónico” de la República de Bolivia, elaborada con el auspicio de la Vicepresidencia de la República y la Agencia para el Desarrollo de la Sociedad de la Información en Bolivia (ADSIB). Ganador del Premio Nacional de Investigación Jurídica 2008, otorgado por la Asociación de Amigos de la Biblioteca Jurídica Valenciana, con el trabajo titulado: “Bases para la regulación jurídica en Bolivia del Comercio, Firmas y Documentos Electrónicos - Estudio del Proyecto de Ley boliviano”.