



**Universidad Internacional de La Rioja**  
**Máster en Fiscalidad Internacional**

---

# Tributación sobre las transacciones electrónicas

---

Trabajo fin de máster presentado por:  
César Leonardo Escamilla Pérez  
Titulación: Master en fiscalidad internacional  
Área jurídica: Derecho  
Director/a: María Pilar Paz-Peñuelas

---

<b>1. Índice.....</b>	<b>2</b>
<b>2. Abreviaturas.....</b>	<b>3</b>
<b>3. Resumen.....</b>	<b>4</b>
<b>4. Introducción.....</b>	<b>6</b>
<b>5. Desarrollo.....</b>	<b>7</b>
I. Acercamiento a la economía digital.....	7
II. Impacto de la economía digital.....	9
III. Oportunidades de mejora en la tributación de la economía digital	11
a. Otros impuestos .....	12
b. Impuestos laborales.....	13
c. Impuesto a las ganancias.....	14
d. Actuales soluciones en materia tributaria .....	20
IV. Retos de la tributación sobre la economía digital .....	21
a. Hecho gravable .....	21
b. Sujeción pasiva .....	27
c. Potestad tributaria.....	28
V. Criterios de distribución de la potestad tributaria en la economía digital.....	29
VI. Precios de transferencia .....	36
VII. Transparencia fiscal internacional .....	37
<b>6. Conclusiones .....</b>	<b>38</b>
7. Lugar y fecha.....	43
8. Bibliografía .....	44

## 2. Abreviaturas

<b>BEPS</b>	– Erosión de la base gravable y traslado de beneficios
<b>CAN</b>	– Comunidad Andina de Naciones
<b>CDI</b>	– Convenios de doble tributación
<b>CEPAL</b>	– Comisión Económica Para América Latina y el Caribe
<b>EP</b>	– Establecimiento permanente
<b>I+D</b>	– Investigación y desarrollo
<b>OCDE</b>	– Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
<b>ONU</b>	– Organización de las Naciones Unidas
<b>TIC</b>	– Tecnologías de la información y las comunicaciones
<b>UE</b>	– Unión Europea

### 3. Resumen

El avance de la economía global y la aparición de nuevos paradigmas que sustentan el desarrollo de los mercados sin limitarse por las fronteras de cada estado, tiene capacidades y velocidades exponenciales que potencializan la generación de riqueza y evolucionan cada instante el que hacer empresarial con la finalidad de maximizar el valor de la inversión y la satisfacción de necesidades del consumidor universal.

De la mano con el crecimiento mencionado, la intervención estatal debe actualizarse para garantizar la estabilidad y satisfacción del interés público, sin embargo, parece que el actuar de los estados ha dejado de lado el fomento del bienestar común para centrarse en actividades y análisis estrictamente financieros sobre los cuales soportan un sistema tributario internacional caracterizado por la competencia desleal o mejor llamada economía de opción, a partir de la cual se genera una fuerte tensión internacional propicia para el establecimiento de lagunas legales idóneas para el deleite de empresarios ávidos de beneficios económicos soportados no solo en la operación de sus compañías, sino en planeaciones fiscales agresivas que terminan convirtiendo los tributos inmersos en la estructura de precios de cada bien o servicio, en mayor valor de la utilidad de los empresarios y, por ende, en menor recaudo tributario para los estados; dicho en otros términos, el actual sistema tributario internacional responde a una economía de opción en la cual los consumidores finales pagan los impuestos establecidos por cada estado, para incrementar la utilidad de los empresarios que deciden invertir en actividades de planeación fiscal mas no para financiar la acción de la hacienda pública.

Considerando lo anterior, es necesario analizar el estado actual de la nueva economía digital con la finalidad de restablecer el orden tributario del mundo, alineado al desarrollo económico y al fortalecimiento de la intervención estatal como motor de la economía internacional, pero no como barrera para el desarrollo empresarial y la satisfacción de necesidades, toda vez que la tributación como elemento idóneo de intervención, debe potencializar el desarrollo económico y social del mercado, avanzando sobre las mismas autopistas de información que se mueve la economía, aprovechando el valor de la información y usufructuando la banda ancha como infraestructura principal del nuevo orden mundial, útil para el establecimiento de

---

impuestos indirectos que mitiguen la desviación de tributos pagados por cada contribuyente efectivo, y por el contrario permitan optimizar el recaudo de forma instantánea y potencialicen el uso de la información, la cual constituye el principal activo de la economía digital.

**Conceptos clave:**

- Economía digital
- Impuesto a las ganancias
- Impuestos indirectos
- Impuesto a las transacciones electrónicas
- Contribuyente efectivo

## 4. Introducción

El presente documento contiene un análisis de la economía digital como nuevo paradigma del pensamiento económico, así como de los elementos que actualmente configuran la fuente principal de riqueza y su impacto en el recaudo tributario mundial y en la configuración del actual sistema tributario internacional.

A partir de allí, se realiza un análisis de los retos y oportunidades que, a juicio del autor, deben afrontar los estados y organismos supranacionales para reconfigurar la estructura tributaria mundial a la luz de la economía digital, dejando de lado competencia desleal entre los estados mediante la armonización internacional, y atacando la planeación fiscal agresiva no en sus efectos, sino desde su propia causa: la economía de opción que ha configurado a la tributación directa y el principio de residencia que han convertido a los estados en la víctima de los grupos empresariales, llevándolos a potencias mundiales a caer en la lucha por el centavo.

Así mismo, se analiza el impacto tributario y económico de las actividades empresariales a través de canales tecnológicos como en actividades de intermediación comercial y prestación de servicios, con la finalidad de identificar una opción viable de tributación sobre las transacciones efectuadas por canales electrónicos.

## 5. Desarrollo

### I. Acercamiento a la economía digital<sup>1</sup>

A lo largo de la historia, el pensamiento económico y su accionar ha evolucionado sustancialmente analizando paradigmas que permitan explicar la fuente de generación de la riqueza, con la finalidad de sustentar el desarrollo y avance de los sistemas económicos imperantes en el mundo; resultado de este proceso se han analizado diferentes pilares como fuentes de producción o riqueza, pasando por conceptos tales como la tierra y el trabajo, por parte de los fisiócratas<sup>2</sup>, lo cual complementa los factores productivos de trabajo y capital identificados por la escuela económica clásica<sup>3</sup>; luego se analizó el valor inmerso en los bienes y el concepto de plusvalía por parte de los marxistas<sup>4</sup>; los conceptos de oferta y demanda fue aporte principalmente de los neoclásicos<sup>5</sup>, para luego ahondar en cada uno de estos tópicos y atarlos al intervencionismo estatal sólido por parte de los Keynesianos<sup>6</sup> con la finalidad de redistribuir la riqueza, entre otros desarrollos teóricos igualmente importantes.

Hoy por hoy se puede afirmar que los paradigmas sobre los cuales se sustenta la generación de riqueza han evolucionado debido que fuentes reconocidas históricamente como la tierra, el trabajo y el capital están siendo desplazados sustancialmente por la banda ancha, la comunicación y la movilidad a través de dispositivos y aplicaciones móviles, dejando atrás el valor del trabajo inmerso en cada producto o servicio que defendía la escuela marxista para potencializar el valor de los bienes y servicios a partir de ofertas innumerables para una demanda global e ilimitada, actualmente incontrolable por parte de los estados dado el carácter inmaterial y aparentemente gratuito de dicha oferta para todos los usuarios y/o consumidores. Por lo anterior, y a pesar del avance tecnológico logrado a nivel mundial, los análisis globales de las transacciones electrónicas se sustentan en

---

<sup>1</sup>La economía digital “es un sector de la economía que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo y producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma crítica de las tecnologías digitales” ver: AGUILA OBRA, N; PADILLA MELENDEZ, A; SERAROLS TARRÉS, C; VENECIA VERGÉS, J. 2001.

<sup>2</sup> PERDICES DE BLAS, L. 2006. Págs. 24-25

<sup>3</sup> *Ibidem.* Pág. 36

<sup>4</sup> *Ibidem.* Pág. 52

<sup>5</sup> *Ibidem.* Pág. 65

<sup>6</sup> *Ibidem* Págs. 88-89.

estimaciones de diferentes analistas a partir del tráfico transfronterizo de pequeños paquetes y del número de pagos online, mas no en información oficial debido a que no goza de precisión<sup>7</sup>.

Consecuencia del cambio expuesto, al consultar las marcas más reconocidas y los más acaudalados billonarios del mundo actual se puede confirmar el cambio del orden económico mundial derivado del desarrollo de la economía Digital, que ha llevado a compañías como Apple, Google, Microsoft y Facebook a ser parte del “Top 5” de las marcas más valiosas del mundo<sup>8</sup>, y a sus accionistas como los principales billonarios a nivel global, en otros términos el desarrollo de la economía digital representado en la industria de las tecnologías de la información y las comunicaciones (En adelante TIC) cuenta actualmente con cuatro de las cinco compañías más valiosas del mundo actual.

Para la Comisión Económica Para América Latina y el Caribe (En adelante CEPAL), el ecosistema de la economía digital está compuesto por “la infraestructura de comunicaciones, la industria de las TIC (Software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por la internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos”<sup>9</sup> todos entrelazados y animados por las redes de banda ancha, las aplicaciones móviles y los usuarios finales.

Resultado de la dinámica de la economía digital, se ha potencializado el acceso a la información, convirtiéndola a su vez en uno de los activos más importantes del mercado en la medida que, a partir de algoritmos, permite identificar gustos e intereses del consumidor final con un alto porcentaje de veracidad y prácticamente de forma instantánea, así como oportunidades claras de emprendimiento empresarial. Desde el punto de vista empresarial y analizando específicamente la actividad comercial de intercambio de bienes o comercio off-line<sup>10</sup>, el análisis de datos masivos (Bigdata<sup>11</sup>)

---

<sup>7</sup> OMC. 2015. Pág. 31

<sup>8</sup>FORBES. 2016.

<sup>9</sup> CEPAL. 2012. Pág. 9.

<sup>10</sup> El análisis comparativo del comercio n-line y off-line permite identificar claramente estas clases de comercio, ver comparativo en el artículo CASAS, N. 2014.

<sup>11</sup> IBM. 2016.

brinda la oportunidad al proveedor de disminuir costos de almacenamiento, distribución y exhibición de forma considerable, en la medida que al efectuar las compras por internet cada consumidor asume directamente los costos de distribución, mientras el proveedor intercambia el costo de exhibición (arrendamiento de locales e infraestructura de exhibición) por los costos de disponibilidad en línea de su aplicación (costo cada vez menor por el desarrollo tecnológico), y centraliza por país o región el costo de almacenamiento en inmuebles de bajo valor (fuera de centros poblados, principalmente) debido que ya no requiere locales comerciales en superficies de alta demanda comercial.

## II. Impacto de la economía digital

Considerando las ventajas que ofrece el comercio electrónico relacionadas con la disminución de costos y el aumento del nivel de satisfacción del cliente, apoyado en el fortalecimiento de procesos de seguimiento post-venta, muchos empresarios han optado por formular y re-estructurar sus organizaciones a nivel mundial en la medida que potencializan esta plataforma comercial como el mercado principal para la generación de riqueza, esto se puede confirmar al analizar el crecimiento de las exportaciones mundiales de servicios comerciales en el lapso 1995-2014, donde se observa que los sectores de mayor crecimiento fueron Informática y servicios de la información (18%), Servicios financieros (11%), Otros servicios empresariales (10%), Regalías y derechos de licencia (9%) y servicios de comunicaciones (8%)<sup>12</sup>.

Como se puede observar, el desarrollo del sector de las TIC repunta notablemente en el comercio internacional, impulsando en segundo renglón a los servicios financieros como proceso derivado del mismo sector tecnológico en la medida que la economía digital ha originado el aumento en el nivel de bancarización en todos los países del mundo, esta masificación de las transacciones bancarias está adelantando además una transformación estructural en relación a los medios de pago como cuando el papel moneda desplazó a los metales preciosos, pero ahora para adoptar la masificación del dinero plástico, y en pocos años las monedas digitales (bit coins), otorgando al mercado una mayor capacidad de movilizar capitales a velocidades asombrosas alrededor del globo.

---

<sup>12</sup> OMC. 2015. Pág. 20

En relación con el tercer sector de mayor crecimiento, se encuentran las compañías de otros servicios empresariales, en las cuales el desarrollo de la tecnología y los canales de información han permitido que grandes firmas como las “Big four”<sup>13</sup> y los principales bufetes de abogados corporativos puedan brindar un mayor acompañamiento a sus clientes con los procesos de apoyo empresarial en cualquier rincón del mundo, sin necesidad de desplazarse hasta ellos; más aún cuando los procesos de formalización y cumplimiento exigidos por Estados subdesarrollados, inclusive, están migrando de sus esquemas tradicionales para implementar sistemas de información que permitan realizar los trámites legales, contables y fiscales a través de internet. Así las cosas, es normal encontrar como grandes multinacionales incursionan en nuevos países a través de las autopistas de información, pero sin hacer presencia física en ninguno de ellos, poniendo a disposición de los consumidores toda la experiencia en una actividad determinada (como empresarios) mientras los expertos se encargan de realizar los procesos empresariales de apoyo a nivel mundial y de forma remota (Back office<sup>14</sup> y asistencia legal).

Continuando con el ranking, se observa el fortalecimiento de las tecnologías y la investigación (I+D), como resultado del desarrollo y/o reconocimiento de software, algoritmos, cadenas mundiales de valor, marcas, logos, y en general intangibles, aunado a la existencia de jurisdicciones con reglas tributarias favorables a los empresarios, bien por su baja imposición o por políticas de fomento como el “Patent box”<sup>15</sup>, las cuales han impulsado el sector de las regalías y derechos de licencia como elemento esencial para canalizar parte importante de riqueza generada por los grupos empresariales a nivel mundial.

Finalizando el Top 5 de crecimiento por sectores está el sector de las comunicaciones, respecto al cual se puede observar el crecimiento como la respuesta a la necesidad creciente de información fiable de usuarios desde todas las partes del planeta y ya no

---

<sup>13</sup> Corresponde a las cuatro más grandes firmas de servicios contables a nivel internacional, PwC, Deloitte, EY y KPMG.

<sup>14</sup> Debe entenderse por “Back Office” a las actividades de soporte y gestión administrativa orientadas al mantenimiento de la empresa, pero que no tiene ningún contacto directo con clientes externos operacionales de la compañía.

<sup>15</sup> ARANCHA BUSTILLO. 2014.

de su entorno local exclusivamente; esto debido a la misma dinámica imparable del entorno que obliga a cada individuo a mantenerse actualizado en un mundo en el cual una eventualidad económica en los países asiáticos puede impactar directamente los mercados locales tanto de Suramérica como de Europa Occidental.

### III. Oportunidades de mejora en la tributación de la economía digital

Como se expuso, en los últimos 20 años la concepción del origen de la riqueza ha cambiado, y con ello ha evolucionado cada uno de los sectores que se han apoyado en la economía digital, no obstante, el intervencionismo estatal se ha rezagado en la medida que los Estados han pasado de obtener recursos a través de impuestos, entendidos como “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”<sup>16</sup>, para pasar a definir sus ingresos mediante decisiones fiscales anticipadas, más conocidas como “tax ruling”<sup>17</sup> a partir de las cuales los Estados se conforman con recibir lo que las grandes multinacionales decidan entregarles, so pena de no recibir nada, en otras palabras la potestad tributaria que otrora caracterizó a los estados actualmente está en tela de juicio por acuerdos como los realizados entre el Reino Unido y Google en febrero de 2016, a través del cual se estima que el gigante de la industria de las TIC logró una tasa efectiva de tributación del 3% cuando el Reino Unido mantenía una tasa nominal del 25%<sup>18</sup>.

Grandes son los interrogantes que surgen al analizar el impacto que el cambio de las fuentes de riqueza supone en los sistemas tributarios, pero ¿Es tan profunda la transformación? ¿Se debe abandonar la concepción de la tributación como un mecanismo de imponer una contribución (obligatoria), para entenderla ahora como un mecanismo a través del cual se acepta una colaboración (voluntaria)?

Según el informe *Paying Taxes 2016*, al analizar los sistemas tributarios de 189 economías se estableció una tasa efectiva de tributación promedio equivalente al 40,8% para el año 2014, lo cual representa una disminución superior a 1000 puntos

---

<sup>16</sup> España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria. Art. 2

<sup>17</sup> SUGARMAN, N. 1968.

<sup>18</sup> BBC. 2016.

básicos frente al promedio de 2004 que superaba el 50%<sup>19</sup>, Es decir, en los últimos 10 años la tasa efectiva de tributación a nivel mundial ha disminuido en un 20%<sup>20</sup>; según el informe mencionado el recaudo de 2014 estaba compuesto por el impuesto directo sobre las ganancias, que representa el 40% del recaudo total más una porción equiparable por impuestos laborales, mientras que los otros impuestos representan el restante 20% del recaudo tributario global.

### a. Otros impuestos

El impacto más importante durante los últimos años lo han sufrido los otros impuestos, incluidos en estos el IVA, impuestos a la propiedad e impuestos territoriales, experimentando una caída en su recaudo cercana al 50%, a la cual pueden atribuirse principalmente dos causas como son:

- La disminución de otros impuestos a cambio de aumentos en la tarifa de impuesto a las ganancias para simplificar los sistemas tributarios, sin embargo es una opción que no logra reflejar un el aumento del recaudo por impuesto a las ganancias
- Erosión de la base gravable por traslado de centros de beneficio económico a jurisdicciones de baja imposición a partir de las cuales se puede atender cualquier negocio enmarcado en la economía digital.

Con el argumento de fomentar la seguridad jurídica que requieren los inversionistas, organismos como la OCDE están promoviendo la simplificación de los sistemas tributarios (primera causa), sin tener clara aún la solución para la erosión de la base gravable (segundo causa), esto puede generar una caída en la tasa efectiva de tributación y el nivel de recaudo tributario debido a que los contribuyente dejaron de pagar otros impuestos para utilizar beneficios o estrategias con los cuales optimizar el pago del impuesto sobre la renta a través de actividades de planificación fiscal, generando una disminución en el recaudo efectivo que difícilmente se podrá

---

<sup>19</sup> PWC-WORLD BANK GROUP. 2016.

<sup>20</sup> Estimación propia realizada a partir de la variación de la tasa efectiva de tributación expuesta en el informe Paying taxes, tomando la variación de la tasa entre los años 2004 y 2014 y dividiéndolo por la tasa de 2004.

recuperar, no obstante es aparentemente temporal mientras los estados establecen los controles a la erosión de la base gravable.<sup>21</sup>

## b. Impuestos laborales

Por su parte, los impuestos laborales son los que han gozado de mayor estabilidad en los últimos 10 años, sin embargo, el futuro para los mismos es incierto tanto por simplificación de sistemas tributarios como por el reemplazo de la mano de obra por tecnología. Uno de los principales aspectos afectados es el equipo comercial de las compañías, toda vez que al reducir desplazamientos y potencializar el uso de información a través de algoritmos, la utilización de tecnología permite lograr mayores niveles de fidelización de los clientes existentes, aumentar las capacidades de captura de clientes nuevos y potencializa esplendidas oportunidades de mejorar procesos post-venta con un costo inferior de horas laboradas y viáticos por parte del personal.

En relación con los procesos operacionales, la instalación de redes y sistemas inteligentes ha propiciado el desplazamiento de la mano de obra operativa en las compañías a la vez que otorga mayores beneficios al empresario en la medida que permite analizar con mayor claridad cualquier proceso y, con ello, reducir sobrecostos tales como residuos, re-procesos, tiempos muertos por cambios de turno, desplazamientos y, principalmente, riesgos por accidentes laborales.

Adicionalmente es importante resaltar la disminución de personal administrativo derivado de la creciente opción de contratar con terceros el desarrollo de los procesos empresariales de apoyo a costos realmente bajos, así como de la tecnificación de procesos de cumplimiento legal, contable y tributario, soportando principalmente en la transformación de los procesos de facturación a plataformas electrónicas equiparables a nivel mundial con las cuales se reduce al mínimo la intervención operativa humana en los procesos administrativos<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Un ejemplo de esta simplificación se puede observar en Colombia como resultado de la eliminación del impuestos laborales (parafiscales), para crear un nuevo impuesto a las ganancias denominado CREE ver artículo: PORTAFOLIO. 2014.

<sup>22</sup> PWC. 2016.

En línea con lo expuesto, debemos considerar también el cambio generacional en la fuerza laboral, entendiendo las expectativas y retos de la denominada generación Y (Millennials) que constituye el motor de la economía digital<sup>23</sup>, ya que son personas en busca de desarrollar de sus habilidades y talentos personales antes que lograr estabilidad laboral, dando preferencia al tiempo sobre dinero, por tanto exigen replantear el concepto de jornada laboral y puesto de trabajo, en otras palabras es una fuerza laboral caracterizada por la libertad, la movilidad y la información, que trabaja por objetivos y exige reevaluar los preceptos de distribución de la potestad tributaria (Fuente o residencia), en la medida que una persona contratada para trabajar en Silicon Valley, puede prestar sus servicios desde cualquier parte del mundo, a través de un dispositivo móvil mientras desarrolla de forma alterna sus actividades de ocio. Esto sin considerar que la movilidad característica de los “millennials” puede ocasionar un aumento considerable de relaciones multiculturales y de población con doble o múltiple nacionalidad, sin residencia fija, y con patrimonio inexistente en la medida que lo importante es la liquidez más que la propiedad física, con lo cual, sería necesario replantear las reglas de desempate o “tiebreaker rules” pactadas en la mayoría de convenios para evitar la doble imposición.

### c. Impuesto a las ganancias

Respecto al impuesto a las ganancias la disminución de recaudo en relación con la tasa efectiva de tributación experimentada en la última década representa cerca del 10%, que como se expuso ha sido contrarrestada por aparentes aumentos derivados de la simplificación de sistemas tributarios pero que no reflejan un aumento real en el recaudo de este impuesto, por el contrario, demuestran que está perdiendo terreno en materia de recaudo a nivel mundial por diversas causas, resaltando entre ellas:

- Competencia desleal entre Estados
- Aceptación y aplicación de la planificación fiscal agresiva como una actividad lícita
- El creciente desarrollo de intangibles
- Uso limitado de información por parte de los Estados
- Aumento en la velocidad de movilidad de capitales, bienes y personas

---

<sup>23</sup> ACCENTURE. 2016. Pág. 4.

- 
- Valoración de servicios gratuitos
  - Regulación interna de los mercados

Debido a la importancia de cada una de estas causas es preciso hacer una aproximación de estas en las siguientes líneas.

### - Competencia desleal entre Estados

Históricamente, las principales potencias a nivel mundial han gozado de excedentes de capital propicios para la inversión y formación de nuevas compañías configurándose como exportadores de capital, por ende, los principales conglomerados económicos del mundo residían normalmente en países influyentes a pesar que desarrollaban sus actividades en otras jurisdicciones conocidas como subdesarrolladas, en desarrollo o del tercer mundo; con base en esta realidad, las economías más influyentes del planeta establecieron el principio de residencia del contribuyente como el principio de distribución de la potestad tributaria, generalmente aceptado a nivel mundial, al masificar el modelo de convenio de la OCDE como principal opción para la distribución de la potestad tributaria entre estados contratantes<sup>24</sup>. Así las cosas, como estrategia de las economías poderosas sobre pequeñas jurisdicciones, se logró establecer un mecanismo legal para trasladar desde el tercer mundo los beneficios económicos originados en rincones inhóspitos del globo en favor de los Estados más poderosos del planeta.

Posteriormente, siguiendo el ejemplo de las principales potencias mundiales, pequeñas jurisdicciones e incluso estados pertenecientes a las grandes potencias como Delaware en Estados Unidos e Islas Cayman en el Reino Unido, lograron atraer a grandes conglomerados económicos para trasladar su residencia fiscal a cambio de bajas tasas de tributación y restricciones al intercambio de información, ocasionando una optimización sustancial en la tasa efectiva de tributación de dichos conglomerados en la medida que se trasladó la base gravable a jurisdicciones de baja imposición, en adelante denominadas Paraísos fiscales, que no gozaron con la misma suerte de las grandes potencias mundiales cuando promovieron el traslado de beneficios mediante el principio de la residencia, debido a que los paraísos fiscales lograron el desprestigio

---

<sup>24</sup> GARCIA PRATS, F. 2009.

mundial de aparecer en una lista negra por fomentar la misma estrategia de trasladar beneficios.

Ahora, una vez se conoció el panorama al otro lado del camino, nuevamente las grandes potencias mundiales orientan la reestructuración del sistema tributario que crearon, utilizando como estrategia la introducción del concepto de Establecimiento permanente (En adelante EP), en constante revisión, con el cual se espera apaciguar los efectos originados en la aplicación del principio de la residencia para distribuir la potestad tributaria y exigir que las multinacionales tributen proporcionalmente en cada lugar fijo en la cual realmente desarrollan su actividad<sup>25</sup>.

#### - **Aceptación y aplicación de la planificación fiscal agresiva como una actividad lícita**

De la mano de la competencia desleal entre los Estados, las compañías multinacionales han conocido los límites y vacíos de los diferentes sistemas tributarios al punto de entrar en competencia con éstos a través de planificaciones fiscales agresivas resultantes del análisis detallado de los diferentes sistemas tributarios que permiten identificar vacíos y lagunas normativas, útiles para la definición de nuevas estructuras empresariales y novedosas estrategias para desarrollar una idea de negocio, e inclusive, innovadoras formas de remuneración que no exigen la utilización del sistema financiero, sino intercambios de información como metodología para remunerar cada actividad, lo anterior, con la precaución de no trasgredir expresamente un norma vigente o superar el delgado límite entre la legalidad y la ilegalidad.

#### - **El creciente desarrollo de intangibles**

De la mano con la información que configura en si misma uno de los activos más importantes del mercado, la economía digital ha desarrollado las marcas y patentes de innumerables productos y servicios tecnológicos con dos finalidades principalmente, primero, proteger la propiedad intelectual, segundo, asegurar un ingreso libre de impuestos para los creadores, desarrolladores o poseedores del

---

<sup>25</sup> OCDE. 2011. Págs. 24-25.

intangibles, el cumplimiento de éstas finalidades conlleva el establecimiento de intangibles en jurisdicciones de baja imposición, con avalúos difíciles de controvertir, ampliamente sustentados para efectos de precios de transferencia y finalmente, oponibles ante cualquier autoridad tributaria para garantizar de forma legal el traslado de beneficios económicos y la erosión de la base gravable en las jurisdicciones en que se desarrolla cada actividad empresarial.

#### - **Uso limitado de información por parte de los Estados**

El desarrollo empresarial se moviliza por las autopistas de la información analizando y manipulando millones de datos en tiempo real, buscando evitar cualquier tipo de frontera geográfica para acceder a la mayor cantidad de usuarios en la mayor cantidad de países a través de alianzas estratégicas que permiten a las empresas de las TIC acelerar el paso para el logro de sus objetivos, no obstante, los Estados no van al mismo ritmo, mientras las empresas buscan asociarse para crecer, ser más fuertes y competitivas, los Estados siguen luchando individualmente por sus fronteras y su territorialidad, no logran mejorar su capacidad de recolectar datos del mercado y, por ello, la información oficial de la economía digital es parcial e imprecisa. Atado a las limitaciones para recolectar información, los acuerdos de intercambio de información entre los Estados siguen siendo una expectativa, solo 96 países cuentan con estos acuerdos, pero aún no todos han comenzado su etapa de aplicación<sup>26</sup>.

#### - **Aumento en la velocidad de movilidad de capitales, bienes y personas**

El abandono gradual del papel moneda, el desarrollo de mercados financieros sustentados principalmente en una economía de mercado y las autopistas de información han permitido que capitales, bienes y personas se movilicen con mayor rapidez por el planeta dejando atrás las fronteras y la nacionalidad en la medida que cada vez existen menos compañías locales, en resumen, podemos decir que cada uno de los componentes mencionados se mueven de acuerdo a la necesidad de cada individuo, sin limitarse a lo que establezcan las leyes de cada jurisdicción. Un caso ejemplar es “Uber”, una plataforma de conexión entre oferentes y demandantes del servicio de transporte que ha traspasado la mayoría de las fronteras del mundo sin

---

<sup>26</sup> OCDE. 2015.c

consultar la normatividad requerida para prestar el servicio de transporte en cada país, simplemente se ha dedicado a atender una demanda insatisfecha de los ciudadanos del mundo mientras crea una oportunidad de negocio para gran parte de la población, esta aplicación se ha convertido en una excelente oportunidad de empleo para inmigrantes, debido a que la no aceptación de la plataforma en muchos países ha originado una economía subterránea de la cual no se tiene ningún control en relación a aspectos como inversión, empleos, ni rendimientos, entre otros, incluso la misma compañía que provee la aplicación se ha negado a proveer información acerca de la composición de su fuerza laboral y hasta a burlarse del sistema judicial<sup>27</sup>. Si no se puede controlar quien trabaja con una aplicación como “UBER”, ¿cómo se puede controlar la base de tributación de cada uno de estos transportadores?

### - Valoración de servicios gratuitos

Muchas de las aplicaciones que circulan en el mercado se presentan a los usuarios de forma gratuita, por ejemplo “WhatsApp”, de tal forma que millones de usuarios descargan y aprovechan la aplicación sin tener ningún costo por tal servicio, ni recibir ningún tipo de publicidad mientras la usufructúan, adicionalmente, la compañía ha prometido mantener estas características de por vida, no obstante, la marca se cotiza cada vez mejor, la información de los usuarios es cada vez más amplia, la cobertura se multiplica cada día, los servicios mejoran minuto a minuto para lograr una mayor satisfacción del cliente, y en general, la compañía aparentemente no recibe ingresos, pero su patrimonio como su base de información incrementa exponencialmente, sin la menor posibilidad de ser objeto de gravamen en ninguna de las jurisdicciones en las cuales los usuarios están usufructuando la aplicación, este caso es la prueba clara que permite verificar el desarrollo de compañías de la economía digital sin dejar el menor rastro en materia impositiva, mientras los Estados sigan sin abordar el tema.

Casos como el expuesto son innumerables, en los cuales muchas compañías abandonan el concepto de negocio “B2C” (Business to customer<sup>28</sup>), en el cual debe pagar por el servicio el usuario final, para obtener ingresos a través del modelo “B2B” (Business to Business<sup>29</sup>) mediante el cual otras compañías deben pagar por la

---

<sup>27</sup> GONZALEZ, Carlos. 2014

<sup>28</sup> Traducción: “Del negocio al consumidor”

<sup>29</sup> Traducción: “Del negocio al Negocio”

información de los consumidores o la explotación de un canal de comunicación directa con los usuarios de determinada aplicación, desligándose de los efectos que conlleva estar limitado a un territorio donde se realiza la descarga de los contenidos para enmarcarse en una esfera global de usuarios disponibles.

### - Regulación interna de los mercados

Adicional a los aspectos expuestos, los diferentes estados cuentan con legislación interna que genera conflicto entre compañías que bajo todos los principios de legalidad prestan los mismos servicios pero de forma física o por intermedio de redes IP (Canales de información exclusivos), limitados a la cobertura geográfica de red, a licencias de funcionamiento y, con ello, a una territorialidad en materia tributaria prácticamente imposible de difuminar; frente a empresas que no gozan de la misma legalidad en la medida que prestan servicios a través de aplicaciones configuradas para navegar universalmente y sin restricciones por una red de banda ancha bajo el protocolo de internet HTML, conocidas como OTT (Over the top)<sup>30</sup>, las cuales no están limitadas geográficamente y por ende operan sin limitaciones, ni licencias desde cualquier lugar del mundo y contribuyen solo en su residencia fiscal, generalmente a una tasa reducida o nula de tributación. El conflicto mencionado se ejemplifica en la lucha existente entre “UBER” y los “blackcab”<sup>31</sup> de Londres o cualquier otra empresa de transporte de pasajeros a nivel mundial, pero principalmente se materializa en desigualdades como las de “Netflix” y los operadores de televisión por cable de cada país o “Skype” y los operadores de telefonía celular; casos en los cuales las OTT operan con total autoritarismo y libertad mientras los demás prestadores de servicio cumplen a cabalidad todas las exigencias de cada Gobierno, quien aparentemente garantiza la calidad del servicio a los usuarios en calidad de regulador, pero generando un sobre costo desproporcionado a cada servicio.

El principal inconveniente para definir la potestad tributaria sobre la operación de las OTT radica en la imposibilidad legal que tiene cada estado de imponer tributos sobre actividades que se consideran al margen de la legalidad, pero que aun así atienden parte importante de la demanda del mercado, sin embargo de ser posible exigir un

---

<sup>30</sup> OCDE. 2015.a. Pág. 16

<sup>31</sup> Servicio de taxi en Londres, Reino Unido.

impuesto sobre actividades que no necesariamente se catalogan como legales ¿cómo debe cada estado resarcir a los prestadores de servicio que actúan legalmente?, y ¿Cómo se logra la equidad que se supone debe caracterizar a la intervención estatal como mecanismo idóneo de la economía para redistribuir las rentas en un mercado con estas condiciones?

#### d. Actuales soluciones en materia tributaria

En aras de incrementar su presencia a nivel mundial y mejorar la tasa efectiva de tributación, las compañías prestadoras de servicios a través de aplicaciones vienen realizando planeación tributaria a partir de estructuraciones empresariales bastante sólidas y útiles para aprovechar los convenios de doble tributación (CDI) y trasladar sus beneficios económicos por las diferentes jurisdicciones del mundo manteniendo tasas bajas de tributación, esta actividad conocida como “treaty shopping” ha sido difícil de contrarrestar eficientemente por parte de los Estados a punto de verse en la necesidad de aplicar decisiones fiscales anticipadas<sup>32</sup> con varios contribuyentes en diferentes jurisdicciones, con lo cual se complica la situación de los estados toda vez ponen en tela de juicio la solidez del sistema tributario, la capacidad de fiscalización y recaudo, la capacidad de defensa jurídica, dejando en entredicho su potestad tributaria.

Como parte del proyecto BEPS<sup>33</sup> la OCDE ha analizado posibles estrategias a utilizar para evitar la erosión de la base gravable y/o el traslado de las bases fiscales mediante el plan No.1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, concluyendo que la economía digital no puede delimitarse con precisión como un tipo de economía, no permite establecer nexos de territorialidad de forma clara y excede el alcance del proyecto BEPS en la medida que requiere modificar los pilares fundamentales de la tributación, por tanto requiere la acción de otros actores para realizar mayor seguimiento y plantear soluciones a futuro<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> MARQUEZ LAMPREAVE, P. 2009. Pág. 3.

<sup>33</sup> BEPS por sus siglas en inglés (Base Erosion and Profits Shifting)

<sup>34</sup> OCDE. 2015.b. Pág. 15

#### IV. Retos de la tributación sobre la economía digital

Una vez analizadas las características de la economía digital entendida no como una parte de la economía sino como la economía en sí misma, fundamentada en la información y las autopistas de datos como nuevas fuentes de riqueza, así como la actualidad de la tributación en relación con esta, es necesario plantear el análisis de los retos de la tributación desde la propia concepción de tributo e impuesto, así como de sus elementos básicos.

Observando detalladamente la definición de tributo<sup>35</sup> se identifican los elementos básicos del mismo entendiendo que el tributo es el ingreso de la administración pública (Sujeto activo) originado en la realización de un hecho al que vincula la ley con el deber de contribuir (hecho gravable) por parte del Contribuyente que es generalmente quien realiza el hecho gravado (Sujeto pasivo), adicionalmente el concepto reconoce que este es un mecanismo de intervención estatal en la economía.

##### a. Hecho gravable

Continuando con la desagregación del concepto de tributo y puntualmente del hecho gravable como uno de sus elementos principales, se pueden catalogar como hechos gravables las transacciones que evidencien capacidad contributiva, bien como elemento originador en el caso de los vendedores o prestadores de servicios, o como identificador en el caso de los compradores, por ello debemos analizar la mejor opción para definir el hecho económico a partir de los tres modelos de monetización de negocio más utilizados en la economía digital como son B2B, B2C y las aplicaciones gratuitas, entendiendo que las tres alternativas permiten obtener ingresos en alguna etapa de operación y por ello son los mismos modelos que deberían aplicarse para efectos de imposición.

---

<sup>35</sup> España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria. Art. 2

“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

Dependiendo de las proyecciones de cada aplicación u oferente, la monetización de una actividad por vías electrónicas puede presentarse desde el lanzamiento de la plataforma o app, o desde una etapa posterior previa consolidación de una base robusta de información, esta decisión generalmente está influenciada por las operaciones a realizar entre las cuales se destacan principalmente tres actividades genéricas como son la intermediación comercial de bienes o servicios (Comercio offline), la oferta de contenidos digitales (Comercio online) y la publicidad; adicional a las operaciones inter-compañías que en sí mismas configuran un hecho generador diferente.

### - Comercio Off-line

Tomando ejemplos claros de la intermediación comercial podemos identificar plataformas como *e-bay*<sup>36</sup> y *alibaba*<sup>37</sup> en lo referente a venta de bienes, así como *booking*<sup>38</sup> y *airbnb*<sup>39</sup> en materia de prestación de servicios, las cuales actúan como centro de interrelación comercial al que convergen oferentes y demandantes para programar transacciones económicas fuera de internet tales como venta de bienes (exportaciones e importaciones), servicios de hospedaje o restaurantes, transporte, entre otros, y se caracterizan por contar con gran número de usuarios a nivel mundial y percibir ingresos por comisión de parte de los oferentes que logran materializar alguna venta por intermedio de estas, pero sin cobrar directamente a los usuarios que participan en calidad de compradores; estas plataformas de intermediación comercial son el claro ejemplo de monetización a través del modelo B2B en el cual los usuarios (demandantes) tienen acceso total a los contenidos y servicios de la aplicación de forma libre con el patrocinio de empresas (oferentes) que normalmente no están en la misma jurisdicción del comprador.

Así las cosas, si bien en los procesos de intermediación comercial la residencia fiscal de los involucrados (Comprador, vendedor e intermediario) esta normalmente en diferentes jurisdicciones, es posible:

---

<sup>36</sup> Ver página principal de la aplicación en: <http://www.ebay.com/>

<sup>37</sup> Ver página principal de la aplicación en: <http://spanish.alibaba.com/>

<sup>38</sup> Ver página principal de la aplicación en: <http://www.booking.com/>

<sup>39</sup> Ver página principal de la aplicación en: <https://es.airbnb.com/>

- Mantener modelos de tributación directa como el impuesto a las ganancias en cabeza de la app (Contribuyente) debido a que siempre existe una operación comercial material y/o tangible fuera de internet que puede ser utilizada como referente para determinar la territorialidad del impuesto aplicando el concepto de establecimiento permanente para determinar la potestad tributaria al estado en el cual se materialice la transferencia de dominio del bien (de acuerdo a Incoterms) o la prestación del servicio aludiendo la absoluta necesidad de dicho hecho económico como requisito para la monetización de la app<sup>40</sup>.
  
- Aprovechando la condición de empresa que tiene el pagador del servicio de intermediación, establecer un mecanismo de tributación indirecta a título de “impuesto sobre transacciones electrónicas” que permita a los estados recaudar el tributo en la fuente, so pena de condicionar la deducción de costos y gastos al patrocinador de la app al momento de liquidar su impuesto a las ganancias respectivo.

#### - Comercio On-line

Por su parte, plataformas como *Netflix* o *iTunes* que han optado por usar el modelo B2C se encargan de ofrecer directamente a los usuarios contenidos digitales (e-books, revistas, películas, música, entre otros) que se encuentran a disposición para descarga o reproducción en cualquier parte del mundo y a través de las redes de banda ancha, a cambio de una membresía periódica pre-pagada; en otras palabras se ha configurado una prestación de servicios remoto de forma directa al usuario desde servidores ubicados en diferentes jurisdicciones que no necesariamente corresponden a la residencia fiscal de la app que ofrece el servicio, por tanto ha generado diferencias al definir la potestad tributaria para efectos del impuesto a las ganancias; sin embargo, en línea con el tratamiento que mantiene la Unión Europea para el IVA<sup>41</sup> (impuesto indirecto), a lo largo del mundo se está generalizando la

---

<sup>40</sup> La importancia de gravar las operaciones económicas por transacciones electrónicas ha logrado avances en tributación directa como el “impuesto google” que se puede profundizar en el siguiente artículo: ABREGU, D. 2015.

<sup>41</sup> España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Ley del Impuesto sobre el valor añadido.

concepción de territorialidad para los servicios prestados por vía electrónica con base en el lugar de descarga de los contenidos o en el estado miembro de consumo<sup>42</sup>.

Adicional a la limitación de territorialidad, las aplicaciones de descarga y reproducción de contenidos han evidenciado las debilidades de los estados para controlar el ejercicio de estas poniendo en tela de juicio las bondades de la intervención estatal, toda vez que al comparar estructuras de precios de los oferentes por OTT frente a los oferentes tradicionales, se refleja una diferencia sustancial que evidencia el sobre costo de licenciamiento y contribución por conceptos de control y regulación estatal, adicional al cargo por impuestos directos e indirectos como el impuesto a las ganancias e IVA respectivamente, sin que se logre demostrar una mejora sustancial en el servicio que recibe el usuario al analizar por ejemplo dos ofertas de contenidos de video así:

<b>Descarga reproducción de video (OTT)</b>	<b>Televisión por cable o satelital (Servicio por IP)</b>
<b>Disponibilidad del servicio (Tiempo)</b>	
24 horas al día 7 días a la semana	24 horas al día 7 días a la semana
<b>Disponibilidad del servicio (Espacio)</b>	
En el lugar que el usuario desee reproducir el contenido, limitado a una conexión de internet banda ancha	Limitado al lugar de conexión contratado
<b>Calidad del servicio</b>	
Limitado al ancho de banda y la disponibilidad de internet. El usuario tiene la autonomía para mejorar su servicio.	Garantizado por entes de regulación estatal mediante actividades de vigilancia, control y licenciamiento de operación. Las fallencias del servicio son atendidas por el operador.
<b>Contenidos invasivos o intrusivos</b>	
Ninguno	Publicidad interrumpida que logra abarcar tiempos iguales o superiores al término del contenido ofrecido.
<b>Variedad de contenidos</b>	
Oferta variada de contenidos y recomendada de acuerdo a los gustos de los usuarios, habilitada para reproducción en cualquier momento de acuerdo a la disponibilidad o gusto del usuario	Oferta variada de contenidos que busca satisfacer los gustos del usuario, no obstante los contenidos y horarios de reproducción son escogidos por el oferente del servicio, no por el usuario.
<b>Accesibilidad al servicio</b>	
El usuario puede acceder al servicio con una inscripción simple desde su dispositivo móvil y tiene acceso de forma instantánea a los contenidos.	El usuario debe diligenciar solicitud de disponibilidad del servicio adjuntando copia de documentos de identidad, y pagando por dispositivos adicionales para recepción de señal (Antenas o decodificadores). Posteriormente, aprobada la solicitud de servicio debe esperar el proceso de instalación.

\*Tabla de elaboración propia

<sup>42</sup> Unión Europea. Directiva 2008/8/CE, Art. 2.

Analizadas las diferencias del servicio, se observa que el usuario cuenta con mayores beneficios al acceder a contenidos mediante una OTT a cambio de un menor costo asumido por cada usuario que se puede verificar en cada mercado, mientras que con los operadores tradicionales tienen un mayor costo para el usuario adicional a la financiación derivada del ingreso que el operador reciben por publicidad, con los cuales aún no logran ofrecer diferencias competitivas ni siquiera en calidad que es uno de los aspectos que cada estado asegura con su intervención.

Así las cosas, adicional a las limitaciones por territorialidad los estados se enfrentan a la liberalización total del mercado a través de servicios ofertados que se masifican rápidamente y compiten de forma directa con oferentes de segmentos regulados que se ven obligados a cambiar su estrategia empresarial, so pena de salir del mercado. Esta liberalización del mercado coadyuva con la disminución del recaudo tributario de los estados sin enfrentarse aun de forma directa a los efectos de planeaciones fiscales agresivas, debido a que se pierde control sobre los mercados y con ello sobre la información necesaria para adelantar procesos de fiscalización de forma adecuada; sin embargo, es importante resaltar que la diferencia identificada permite evidenciar la capacidad contributiva de los demandantes del servicio en la medida que previo a la llegada de las OTT, los consumidores convivían con pagos superiores para acceder a servicios suplementarios de estos, lo cual permite pensar que los estados pueden cambiar los costos de regulación e imposición directa, por impuestos indirectos específicos con tasas mayores a las desarrolladas por el IVA.

### - Servicios publicitarios

Es importante analizar las aplicaciones que monetizan su actividad a través de avisos publicitarios visuales o auditivos al interior de las aplicaciones, que en esencia operan bajo el modelo B2B pero cuyo ingreso no está condicionado a la realización de una operación fuera de las vías electrónicas, sino que se limita a cumplir con la publicación de *banners*<sup>43</sup> durante un lapso determinado a usuarios de una jurisdicción específica según se pacte entre las partes, con lo que se limitan parcialmente los problemas de territorialidad que puedan generarse para efectos del impuesto a las ganancias como mecanismo de tributación directa, no obstante cuando la publicidad se pacta para

---

<sup>43</sup> Traducción en español: Anuncio publicitario

reproducir en toda el área de influencia de una aplicación se suscita la dificultad para determinar el lugar de prestación del servicio en la medida que no hay descargas por parte del usuario y el origen de los avisos es un servidor remoto que generalmente no concuerda con el lugar de residencia de ninguno de los involucrados.

### - Servicios inter-compañías

Dejando a un lado la relación comercial y analizando la estructuración empresarial propia de los prestadores de servicios por vía electrónica, es indispensable mencionar la formación y explotación de intangibles a nivel internacional, así como los servicios de *hosting*<sup>44</sup> y dominio que soportan el almacenamiento y tráfico de datos en la red, a través de operaciones intra-grupo que cumplen con diferentes funciones como mitigar el riesgo legal a través de diferentes entidades que limitan su responsabilidad hasta la concurrencia del capital, así como la de distribuir rentas en diferentes jurisdicciones para reducir la tasa efectiva de tributación de cada grupo.

La formación y explotación de intangibles se sustenta en desarrollos tecnológicos, marcas y bases de datos, las cuales son objeto de registro legal como propiedad intelectual en cabeza de una entidad creada en jurisdicciones de baja imposición principalmente, con la finalidad exclusiva de realizar la explotación del intangible mediante contratos de cesión de uso otorgados a las demás compañías del grupo, es decir estructurando una operación económica susceptible de gravamen en relación con el impuesto a las ganancias, pero no necesariamente del IVA por tratarse de operaciones de intangibles; la consecución de este hecho generador ha derivado análisis legales importantes<sup>45</sup> atadas a los estudios de precios de transferencia mediante los cuales se trata de levantar cualquier velo diseñado con la única finalidad de reducir impuestos.

Por su parte el servicio de *hosting*, así como el dominio se estructuran en diferentes centros de datos a nivel mundial buscando asegurar siempre la continuidad de servicios de energía y tráfico de datos por canales de banda ancha, indispensables para garantizar una disponibilidad del servicio de cada aplicación en todo momento

---

<sup>44</sup> Traducción en español: Alojamiento Web de datos

<sup>45</sup> GRANIZO LABRANDERO, N; MURILLO RUIZ, D; TRIGO PORTELA, A. 2007. Pp. 111-133.

toda vez que no se puede poner en riesgo la confiabilidad del servicio a los usuarios; por esto los centros de datos se entrelazan como centros de respaldo recíprocos que, entre otras cosas, impiden identificar de forma clara el centro que atiende un jurisdicción específica. Este tipo de servicio se remunera con base en la capacidad de almacenamiento y el ancho de banda disponible, es decir proporcional al número de usuarios del servicio e incluye los costos de remuneración de los activos o equipos utilizados más los cargos por administración, operación y mantenimiento de los mismos, configurando así el hecho generador tanto para impuesto sobre la renta como para el IVA pero con grandes dificultades a la hora de distribuir la potestad tributaria de cada jurisdicción, principalmente cuando se contratan como parte de una nube virtual<sup>46</sup> imposible de localizar.

En resumen, una vez las aplicaciones se consolidan en el mercado y logran definir su estructuración empresarial, los principales costos de operación corresponden a operaciones intra-grupo sometidas a precios de transferencia, más costos de marketing utilizados para expansión y penetración de nuevos mercados pero no para una simple operación, por tanto es importante pensar en la estructuración de la tributación internacional mediante impuestos monofásicos que graven definitivamente la realización de una actividad, mas no en modelos pluri-fasicos que gravan cada entidad involucrada como eslabón de una cadena productiva.

### **b. Sujeción pasiva**

Como mecanismo de tributación directa el impuesto a las ganancias se ha configurado a lo largo de la historia como una de las principales fuentes de recursos tributarios para cada estado, gravando la obtención de rentas en cabeza de la persona física o jurídica que ejecuta una actividad económica y recibe una compensación por ello, con lo cual se presume que toda persona que logre obtener un incremento patrimonial debe tributar en calidad de contribuyente (Sujeto pasivo).

Por otra parte, el IVA<sup>47</sup> como principal exponente de la tributación indirecta considera como sujeto pasivo a los consumidores finales de determinados bienes o servicios

---

<sup>46</sup> Corresponde a servicios de almacenamiento en la red de internet, pero sin tener un alojamiento físico o geográfico identificable.

<sup>47</sup> IVA: Impuesto al valor agregado o impuesto sobre las ventas

sobre los cuales cada estado ha decidido cobrar un porcentaje adicional al costo de los mismos como tributo.

Debido a que el impuesto sobre las ganancias y el IVA no son excluyentes y generalmente son aplicados de forma conjunta, configuran una estrategia excepcional de los estados para lograr que tanto oferentes como demandantes sean sujetos pasivos de una obligación tributaria sobre una misma operación; sin embargo, como se observó al analizar el hecho gravable, el contribuyente efectivo de los dos tributos es el consumidor final toda vez que el impuesto sobre la renta que paga el prestador del servicio es un costo recuperable que afecta notablemente el precio de venta de cada bien o servicio, es decir, que el impuesto a las ganancias que deberá pagar el oferente incrementa el precio de venta del bien o servicio y con ello la base gravable del IVA que finalmente también asumirá el consumidor final.

Con base en lo expuesto se puede inferir que el impuesto a las ganancias y el IVA no necesariamente son la mejor opción para obtener recursos tributarios de parte de las actividades económicas efectuadas por medios electrónicos, sin embargo es claro que el sujeto pasivo o contribuyente efectivo del impuesto pagado siempre es el consumidor final, independiente de la destinación final del tributo como ingreso de un sujeto activo cuando efectivamente se materializa la contribución o como mayor utilidad del prestador del servicio por efecto de una planificación fiscal.

### **c. Potestad tributaria**

El sujeto activo como elemento básico del tributo debe analizarse con base en la potestad tributaria<sup>48</sup> que ostenta, es decir en la capacidad de exigir la obligación y sus correspondientes limitaciones; resaltando las siguientes restricciones con base en lo hasta ahora analizado:

- La territorialidad, como principal impedimento a la hora de exigir una obligación en operaciones internacionales propias de la economía digital.

---

<sup>48</sup> España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria. Art. 4

- La falta de información como elemento diferenciador entre este sujeto y los contribuyentes, los estados a nivel global aún no cuentan con buenas herramientas de recolección, análisis y cruce de información mientras que para los contribuyentes la información es un activo estratégico.

Con el pasar de los días la información incrementa el poder de quien la controla tanto por las posibilidades de aprovecharla en su beneficio propio como por las desventajas que caracteriza a aquellos que no la tienen<sup>49</sup>, los estados como sujetos activos hacen parte del grupo que aún no logra consolidar estrategias apropiadas para acceder a la información de las transacciones económicas en tiempo real, debido a que el establecimiento de mecanismos de recolección como la factura electrónica o acuerdos de intercambio de información aún no logran masificarse y consolidarse a nivel mundial; sin embargo, en el caso que se logrará obtener toda la información relacionada con las transacciones objeto de gravamen por parte de los estados, sería realmente complicado someter a imposición transacciones inmateriales que no pueden enmarcarse en una jurisdicción, ni pueden asignarse de forma idónea aplicando los actuales criterios de fuente ni residencia.

## V. Criterios de distribución de la potestad tributaria en la economía digital

Principalmente con el proceso de globalización, la determinación del sujeto activo del impuesto a las ganancias fue complicándose debido al incremento sustancial de operaciones internacionales que dificultaban la distribución de la potestad tributaria, originando el deterioro de las condiciones económicas de los contribuyentes que cumplían con requisitos para ser sujetos pasivos de una misma obligación en diferentes jurisdicciones debido a lo cual incurrían en gastos por doble imposición.

Con la finalidad de corregir la posición desfavorable de los contribuyentes y distribuir la potestad tributaria entre los estados, se ha desarrollado la tributación internacional a través de mecanismos que buscan mitigar los casos de doble imposición mediante convenios bilaterales utilizando los modelos de convenio emitidos por la OCDE y la ONU principalmente, así como normas de derecho comunitario entre las cuales sobresalen el de la Unión Europea (UE) y el de la Comunidad Andina de Naciones

---

<sup>49</sup> PARADA, M. 2012.

(CAN), todos ellos orientados a definir un criterio de distribución de rentas idóneo para atender las necesidades de cada sujeto (Activo y pasivo).

El impuesto a las ganancias ha sido el tributo de mayor profundización para definir los criterios de distribución, analizando especialmente los principios de fuente de rentas y residencia fiscal como los criterios de distribución más apropiados, sin embargo no se ha logrado obtener una solución integral y por ello permanece en proceso constante de revisión que, de cierta forma, conlleva una convergencia entre los mismos.

#### - Principio de la fuente

Se entiende por el principio de la fuente, que la potestad tributaria de una operación económica corresponde a la jurisdicción en la cual se realizó o ejecutó efectivamente dicha actividad independiente del lugar de residencia o domicilio del prestador o receptor del servicio<sup>50</sup>, por lo cual puede entenderse como un criterio absolutamente “Objetivo” toda vez que no consulta las condiciones ni características de las personas o entidades involucradas en la operación, sino al lugar de origen real de la capacidad económica del contribuyente, es decir en cada estado en el que se consuman los contenidos o servicios digitales.

#### - Principio de la residencia

La distribución de la potestad tributaria con base en la residencia fiscal del oferente o prestador del servicio corresponde a un criterio contrario al de la fuente y totalmente subjetivo, toda vez que otorga la potestad dependiendo de las condiciones del receptor de la renta sin consultar el estado que la originó, es decir que independiente de donde se preste el servicio la potestad tributaria será para el estado donde reside fiscalmente el oferente, lo cual llevaría a consolidar la tributación de servicios prestados en diferentes jurisdicciones en un solo estado.

Variadas han sido las interpretaciones y aplicaciones de estos principios dependiendo de las condiciones de los participantes en los análisis así:

---

<sup>50</sup> FERNANDEZ ORIGGI, I. 2003. Pág. 119

---

## - Modelo de convenio OCDE

Representando las economías más poderosas del mundo y luego de casi dos décadas estudio, se publicó en 1975 la primera versión del modelo de convenio OCDE a partir del cual las principales potencias formularon la aplicación del principio de residencia para efectos de mitigar los casos de doble imposición a los cuales estaban sujetos los contribuyentes del mundo; para entonces, el desarrollo de la computación y la era digital daba sus primeros pasos sólidos y lograba materializar la idea de tener un computador personal<sup>51</sup> (de escritorio) para el desarrollo de actividades lógicas rutinarias, mientras se veían los primeros intentos de conexiones entre computadoras pero aún no se vislumbraba su utilización como plataforma o eje comercial.

Desde el primer modelo de convenio, la OCDE ha continuado realizando el análisis de sus argumentos para fortalecer el marco conceptual y las cláusulas de distribución de rentas relativas a las actividades que pueden poner en riesgo el recaudo tributario, así mismo ha aprovechado la posición dominante de sus integrantes en el mercado para masificar la utilización de su modelo a nivel internacional no solo en los acuerdos realizados por los estados miembro de la organización, sino en todos aquellos en que participan estados que han seguido su doctrina bien por convencimiento o simplemente por adhesión; sin embargo una vez se han experimentado los impactos negativos que ocasiona la aplicación estricta del principio de la residencia como la experimentada por el Reino Unido en el caso Google, la OCDE se ha visto en la obligación de evaluar opciones para mitigar la utilización de dichas cláusulas en contra de los intereses de sus propios integrantes como consecuencia de cambios de sistema económico incluyendo conceptos renovados constantemente como son los de EP y beneficiario efectivo, que en gran medida ponen en duda el legítimo interés de este organismo entre distribuir o acaparar las rentas tributarias.

Para los años 70 las compañías que lograban trascender fronteras se domiciliaban en países con suficiencia de recursos que permitieran sustentar el desarrollo económico de sus entidades, con el tiempo y la experiencia de los inversionistas el desarrollo financiero viene cobrando mayor relevancia, exigiendo tomar decisiones más precisas

---

<sup>51</sup> MORA BUENDIA, C; CASTRO GIL, M; YEVES GUTIERREZ, F; PEIRE ARROBA, J; MUR PEREZ, F, PEREZ MOLINA, C; LÓPEZ-REY GARCIA-ROJAS, A; MIGUEZ CAMIÑA, J; FERNANDEZ, R. 2013. Pp. 23-24

que han conllevado el fortalecimiento de la tributación internacional al punto de soportar en aspectos principalmente tributarios la estructuración de cada entidad o grupo económico y con ello la definición de su residencia fiscal<sup>52</sup>; resultado de esta transformación y con apoyo en el principio de distribución de la potestad tributaria establecido por la OCDE, se fomentó el tráfico internacional de capitales y se fortalecieron las jurisdicciones de baja imposición en la medida que los inversionistas vieron los potenciales beneficios de separar los vehículos de inversión de las unidades operativas en su estructuración empresarial, originando la erosión de la base fiscal en los estados que se desarrolla la operación empresarial y con ello la necesidad de crear el concepto de EP como mecanismo de excepción al principio de residencia para gravar las rentas en un “lugar fijo de negocios en el cual se realiza todo o parte de la actividad”<sup>53</sup>, con lo cual se realiza un acercamiento importante entre el principio de residencia y el principio de la fuente.

En línea con lo anterior y como mecanismo para evitar el abuso de los convenios por parte de los contribuyentes, la OCDE estableció el concepto de beneficiario efectivo a través del cual pretende mitigar el impacto de utilizar sociedades interpuestas en jurisdicciones de menor imposición cuando los inversionistas que realmente se benefician de las rentas están en jurisdicciones diferentes a aquellas en las que reside la entidad que aparentemente obtiene el beneficio como renta pasiva; este concepto es un aspecto que no puede pasarse por alto al momento de realizar una estructuración empresarial, sin embargo presenta dificultades para aplicación en la economía digital en la medida que el carácter inmaterial de los servicios por vías electrónicas logra complicar la identificación de sociedades que carecen de sustancia económica y operativa.

Frente a las rentas derivadas de la prestación de servicios por medios electrónicos, el modelo de la OCDE no cuenta con una cláusula específica que distribuya la potestad tributaria, por lo cual los estados contratantes se ven abocados a aplicar el artículo 7 de beneficios empresariales que se sustenta en el artículo 5 de establecimiento permanente, sin embargo considerando las características de operación de las

---

<sup>52</sup> Prueba de ello se evidencia incluso en pequeños comerciantes como sucedió en Crickhowell, UK. Ver artículo GRENN, Chris. 2015.

<sup>53</sup> OCDE. 2011. Págs. 24-25.

empresas de servicios por vía electrónica, no es posible identificar con certeza la existencia de un lugar fijo de negocios que permita distribuir la potestad tributaria como lo sugiere el modelo, toda vez que los servicios electrónicos están disponibles a nivel mundial y la descarga o utilización de los mismos en una nueva jurisdicción no depende del oferente, sino exclusivamente del demandante, así las cosas tal como se plantea en los comentarios del artículo 5 solo podría entenderse como lugar fijo de negocios un servidor que sea de propiedad del prestador de servicios electrónicos, ya que si fuese de un tercero solo se trataría del servicio de alojamiento de un intangible que no configura un “lugar fijo” para la entidad propietaria de la información; así mismo, se dificulta la identificación de actividades principales de las preparatorias o auxiliares impidiendo la distribución de rentas de forma idónea, lo que conlleva que en todos los casos el art.7 otorgue la potestad tributaria al estado de la residencia del prestador de servicios electrónicos.

En lo relativo a intangibles, el artículo 12 establece los parámetros de análisis de distribución para rentas derivadas de regalías otorgando la potestad tributaria al estado de residencia fiscal del oferente, previo análisis de aplicación del artículo 7 de beneficios empresariales cuando el intangible se encuentre vinculado directamente con las rentas obtenidas por el establecimiento permanente que realiza la actividad en el otro estado contratante; así las cosas, los artículos previstos para distribuir la potestad tributaria en operaciones de comercio electrónico se limitan siempre al concepto de establecimiento permanente, el cual no logra aplicarse de forma plena en la economía digital por su carácter inmaterial.

No obstante los anterior, a nivel de comentarios los países participantes han acordado que las reglas de distribución del convenio no serán aplicables para actividades de comercio electrónico cuando por efecto de cualquiera de las cláusulas del mismo se origine un régimen fiscal preferencial con el cual las rentas sean sujetas a nula o baja imposición y además exista un régimen de confidencialidad que impida el intercambio de información<sup>54</sup>, lo cual hace prácticamente inaplicable el modelo de convenio.

---

<sup>54</sup> OCDE. 2011. Págs. 74.

---

### - Modelo de convenio ONU

A través de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) como representante de economías emergentes y en desarrollo, se publicó en 1980 un modelo de convenio soportado en el principio de la fuente con el cual las pequeñas economías buscaban proteger su potestad tributaria sobre operaciones realizadas en su territorio por empresas foráneas, este modelo ha tratado de proteger la sostenibilidad de estados importadores de capital a pesar que incluye aspectos favorables a los estados exportadores de capital en algunas de sus cláusulas; al igual que el modelo de la OCDE la potestad tributaria en relación a los beneficios empresariales se debe distribuir aplicando el concepto de establecimiento permanente, no obstante para estos efectos cambia la metodología de distribución de la potestad tributaria al estado del establecimiento permanente en la medida que limita expresamente los costos inter-compañías atribuibles, con lo cual se pretende proteger la base de tributación en el estado de la fuente.

Como parte de la limitación de costos aplicable a un establecimiento permanente, se limitan los costos por “honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos”<sup>55</sup>, mientras que al analizar los pagos por cánones y regalías de forma independiente el artículo 12 otorga la potestad tributaria de forma compartida acorde a la legislación del estado de la fuente y hasta el límite que establezcan entre los estados firmantes.

Pese a las diferencias con el modelo de la OCDE, la dificultad para determinar un establecimiento permanente en la economía digital crea el mismo inconveniente de aplicación que limita la utilización del modelo de convenio, toda vez que la primera opción de distribución en los dos modelos está sujeta a un elemento material y espacialmente identificable.

### - Derecho de la Unión Europea

Es importante resaltar que la armonización tributaria no es uno de los objetivos fundamentales del Unión Europea, por tal razón no se cuenta con un modelo armónico

---

<sup>55</sup> NACIONES UNIDAS. 2011. Art. 7 Pág. 12.

que evite los casos de doble imposición en relación con los impuestos directos; así las cosas, podemos afirmar que los estados mantienen la potestad tributaria en relación al impuesto sobre la renta pero con limitaciones que garantizan el cumplimiento de los objetivos fundacionales de la unión como son la libertad de movilidad para personas, capitales, bienes y servicios, así como la libertad de establecimiento.

Debido a lo expuesto y soportados en el modelo de convenio OCDE, los estados miembros de la UE han establecido entre si convenios de doble imposición distribuyendo la potestad tributaria, en relación al impuesto a las ganancias, con base en el principio de la residencia y la excepción de establecimiento permanente, que como se mencionó previamente tiene amplias dificultades de aplicación.

Como aspecto importante del derecho comunitario de la UE, resalta la armonización efectuada para efectos de tributación indirecta a través del IVA, impuesto mediante el cual se garantizó parte de los recursos propios de la Unión y se otorgó la potestad tributaria en operaciones efectuadas a través de canales electrónicos al estados de la fuente, en la medida que cualquier servicio electrónico está gravado en el lugar de descarga de los contenidos correspondientes<sup>56</sup>; esta característica del sistema tributario de la comunidad europea refleja una decisión ejemplar de armonización y gravamen en la economía digital, así como la dificultad de armonización en relación a la imposición directa.

#### - Comunidad andina de naciones

El acuerdo firmado por Colombia, Ecuador y Perú como integrantes de la CAN, formalizado mediante la decisión 578 y que constituye una decisión de derecho comunitario de países en desarrollo en occidente, distribuye la potestad tributaria de los beneficios empresariales en su área de influencia aplicando de forma plena el principio de la fuente a través del cual gravan las rentas de forma objetiva originando un ingreso fiscal en la jurisdicción que efectivamente se realizó la operación, sin importar la residencia fiscal de los involucrados ni la permanencia continua de estos en el estado en que se realizó el hecho gravable; este modelo de tributación ha sido

---

<sup>56</sup> Unión Europea. Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, Art. 2

utilizado por Brasil en relación a las rentas derivadas del comercio electrónico en lo concerniente al impuesto a las ganancias y concuerda con la lógica que sustenta los preceptos de IVA en la UE, toda vez que evita de forma estricta la erosión y el traslado de la base gravable.

En línea con el criterio utilizado para definir los beneficios empresariales, las rentas derivadas de cánones y regalías deben someterse a tributación en el estado en que realmente se exploten o en aquellos en los cuales se tiene el derecho de uso del intangible, resaltando una vez más la objetividad y respeto por la legalidad de explotación de los intangibles.

Los criterios de distribución de la potestad tributaria utilizados por la CAN presentan una opción aparentemente viable de tributación que responde a una realidad económica y no solo a una expectativa financiera que termina materializada a través de estrategias de planeación agresiva que pueden acarrear riesgos de reputación considerables tanto para estados como para contribuyentes.

## VI. Precios de transferencia

Complementario a los mecanismos de distribución de la potestad tributaria y como mecanismo de atribución de rentas en operaciones entre vinculados económicos, el estudio de precios de transferencia se ha desarrollado mediante la utilización de diversos métodos de comparación que permiten asegurar el cumplimiento del principio de *“arms length”*<sup>57</sup> y medir los supuestos de operación en transacciones entre vinculados; cada uno de los métodos de estudio de precios de transferencia se sustenta en la disponibilidad de información para analizar, sin embargo considerando que la información, así como los demás activos intangibles configuran los activos más importantes de los prestadores de servicios electrónicos, en la medida que se continúe sustentando un modelo de tributación directa es necesario definir parámetros generales de medición de intangibles soportados en estadísticas económicas globales que homologuen y establezcan parámetros de referencia homogéneos en los cuales sustentar la valoración del usufructo de un activo, lo cual conllevaría a un modelo de

---

<sup>57</sup> En español “Principio de empresa separada e independiente” aplicable para el análisis de precios de operaciones entre compañías vinculadas. Ver: CALDERON CARRERO, J. CARMONA FERNANDEZ, N. MARTIN JIMENEZ, A. TRAPÉ VILADOMAT, M. 2008. Pág. 167

deducción presunta que si bien no es lo ideal para los contribuyentes, sí evita el abuso de normas fiscales sustentadas en activos sobrevalorados pero legalmente bien estructurados y, por ende, soportables.

## VII. Transparencia fiscal internacional

Entendiendo la transparencia como la divulgación de información sin superar el límite de la intimidad<sup>58</sup>, se debe analizar el proceder de los estados para mejorar el acceso a la información sin poner en riesgo la integridad del activo que sustenta la generación de rentas por parte de las empresas y con ello del nuevo sistema económico conocido como la economía digital, en el cual la información es también la base fundamental del sistema tributario; así las cosas, de la misma forma que lo conciben las empresas inmersas en el nuevo modelo económico, los estados deben pensar en obtener y administrar información para su posterior monetización más no enfocarse simplemente recaudar por simple aplicación de una potestad tributaria.

Inexplicablemente los estados y organismos como la OCDE no guardan coherencia entre la consecución de información y el recaudo tributario debido a que pretenden masificar la utilización de un sistema de facturación electrónica para obtener la información aplicando el criterio de recolección en la fuente<sup>59</sup>, mientras que el recaudo tributario se ha establecido aplicando el principio de la residencia, a pesar que tanto el dinero como la información hoy en día pueden considerarse con el mismo valor económico.

Como aspecto de vital importancia para lograr la consolidación de un sistema tributario internacional armonizado se debe fomentar la masificación de acuerdos de intercambio de información entre estados coordinados y orientados como equipo para evitar cualquier traslado o erosión de la base gravable, pero no aplicando criterios de distribución que buscan trasladar la base gravable a estados exportadores de capital que finalmente se materializan mediante la erosión de la base gravable en beneficio de las entidades “contribuyentes”.

---

<sup>58</sup> Colombia. Corte constitucional (Sala civil). Sentencia Núm. T-022/1993 de enero 29.

<sup>59</sup> LEWIN, S. 2016.

## 6. Conclusiones

Como lo menciona la OCDE en las conclusiones del informe BEPS 2015, es necesario remover las bases y principios generales de la tributación, realizando los análisis a partir de una “tabula rasa” que permita identificar una solución acorde a los objetivos de la tributación buscando la eficiencia y equidad del sistema no solo en virtud de los contribuyentes sino también de los sujetos activos.

Tal como lo planteaba John Keynes<sup>60</sup>, la intervención estatal debe ser un motor que dinamice la economía como sucede con el sector de la construcción, a través del cual los gobiernos tienen la posibilidad de estimular todos los sectores económicos desde la base del sistema; así las cosas, los estados en general y no de forma individual deben procurar tomar decisiones que potencialicen el volumen y valor de las transacciones económicas, propiciando espacios no solo de inversión sino de interrelación comercial internacional de forma electrónica, útiles para aumentar la base gravable mediante el crecimiento exponencial de las operaciones económicas y no mediante supuestos legales que trasladen la base gravable a jurisdicciones diferentes al estado fuente de las rentas.

Este cambio en la concepción de intervención económica debe ser acompañado de una modificación en la definición de la obligación tributaria sustancial a la cual están sujetos actualmente los contribuyentes, el pago en dinero, toda vez que hoy por hoy la información constituye un recurso igual o más valioso que el dinero debido que tiene la potencialidad de satisfacer mayor número de necesidades que este, pues permite cumplir necesidades de análisis de presupuesto, fiscalización, regulación y control además de las grandes posibilidades de monetización derivadas del uso de ella inclusive para los estados.

Como se ha expuesto, la posibilidad de armonizar el sistema tributario internacional es baja considerando los intereses y diferentes puntos de vista de los involucrados, tanto a nivel de convenios como de derecho comunitario existen diferencias aparentemente irreconciliables que dificultan la relación entre los estados mientras los

---

<sup>60</sup> PERDICES DE BLAS, L. 2006. Págs. 88-89.

contribuyentes toman ventaja de las brechas existentes entre los sujetos activos potenciales, es por ello que uno de los pilares fundamentales que se debe cuestionar es la necesidad de mantener un mecanismo de imposición directa, toda vez que es el modelo de tributo que ha generado mayores análisis e inconvenientes en relación con la armonización tributaria y con la economía digital.

En relación con el impuesto a las ganancias, se pretende otorgar la potestad tributaria a un estado de residencia o permanencia con base en la identificación de un aspecto *tangible y estático* (Lugar fijo), aun cuando la obligación tributaria se sustenta en hechos gravables concebidos y ejecutados con base en una plataforma electrónica *intangible y dinámica*, dejando de lado la realidad económica imperante para establecer un sistema tributario independiente y contradictorio que difícilmente podrá cumplir las finalidades para las que se concibió, toda vez que la intervención estatal no puede orientarse exclusivamente en aspectos financieros como la disputa por el recaudo entre un estado u otro, por el contrario la intervención estatal debe ser un motor de la economía global mediante el fomento del crecimiento y la sostenibilidad económica de los estados, respetando la prevalencia del interés público armonizado a nivel global mas no favoreciendo exclusivamente a una parte de los involucrados.

La disparidad entre el principio de permanencia del sistema tributario y la movilidad propia de la economía, solo origina espacios propicios para la elusión en la medida que siempre existirá una brecha útil para plantear nuevas opciones de negocio que fomentan desigualdad entre oferentes y sobrecostos del servicio recibido por los demandantes, los cuales finalmente se materializaran como mayores utilidades líquidas para los empresarios que decidan invertir más en planeaciones fiscales agresivas que en la operación de sus compañías dado que la economía digital no requiere inversiones altas para operación.

La velocidad de movilización de capitales y su evidente aceleración a corto plazo mediante el uso de "*bit coins*"<sup>61</sup> es otro elemento crucial que permite evidenciar falencias estructurales en un proceso tributario sustentado en la *estabilidad y permanencia*, debido a que actualmente los inversionistas no esperan rentas pasivas,

---

<sup>61</sup> Las Bitcoin son monedas virtuales e intangibles que potencializan la evolución de los medios de pago, se sugiere ver el siguiente artículo: 20MINUTOS. 2014. /

por el contrario se caracterizan por tener una actividad constante que buscan anticiparse y asumir mayores riesgos para proteger o aumentar el patrimonio, esto puede confirmarse con la volatilidad de los mercados financieros experimentada a nivel mundial al cierre del primer semestre de 2016 con base en la incertidumbre por la salida del Reino Unido de la Unión Europea, más conocida como “Brexit”<sup>62</sup>; eventos de este tipo que movilizan un volumen importante de capitales en cuestión de horas y generan caos en una economía comunitaria y fuertes coletazos en el resto de la economía mundial, ponen en duda la existencia de verdaderos países que puedan ser denominados exportadores de capital, o si más que exportadores son en realidad estados con legislaciones propicias para tener sociedades interpuestas por efectos tributarios y/o comerciales.

Así las cosas, tomando como referencia que el contribuyente efectivo<sup>63</sup> de las transacciones del comercio electrónico es el consumidor final, y tras él es que navegará la economía aun cuando este o su proveedor pierda características exclusivas de nacionalidad, residencia o centro de intereses vitales por el mismo efecto de la economía, debe contemplarse la existencia de tributos especiales para las transacciones por vía electrónica de economía digital, soportados y armonizados en:

*Impuestos indirectos:* Instantáneos, monetarios y monofásicos, exigibles al consumidor final en el estado de descarga de los contenidos, mediante pago en dinero como obligación tributaria sustancial, recaudados por los prestadores de servicios o por entidades financieras en la medida que todos los pagos se realizan por medios electrónicos, los cuales deben tener además la condición de impuestos excluyentes y no deducibles del impuesto a las ganancias; es decir, un único impuesto indirecto sobre las transacciones electrónicas debe sustituir la sumatoria de los ingresos tributarios y no tributarios que en el sistema actual recogería el estado a través del impuestos a las ganancias, IVA, impuestos territoriales o federados, licencias de operación, contribuciones de regulación y control, impuesto

---

<sup>62</sup> BBC MUNDO. 2016.

<sup>63</sup> Entendiendo como contribuyente efectivo no al responsable del impuesto, sino al consumidor final que mediante el precio de compra asume el total de impuestos de la cadena productiva.

---

de registro, entre otros, liberando la estructura de precios de los servicios prestados de cualquier gravamen adicional

*Impuestos directos:* De período, cuyo sujeto pasivo sean los oferentes o empresarios de la economía digital que ejerzan actividades por vías electrónicas, exigiendo el suministro de información como obligación tributaria sustancial dirigida a todas las jurisdicciones de su área de influencia, pero sin gravámenes en dinero que limiten la movilidad de los servicios y fomenten la competencia desleal entre estados y el abuso de normas tributarias por parte de los empresarios.

Con esta propuesta se pretende forjar un ordenamiento tributario susceptible de evolucionar en línea con la economía digital y de potencializar el accionar de la hacienda pública para acelerar el desarrollo de los servicios electrónicos, las redes de banda ancha y la satisfacción de necesidades básicas a cargo del estado mediante la utilización de dichos servicios electrónicos optimizando la inversión en infraestructuras de educación, salud, regulación y control, registros públicos, entre otros; en otras palabras, la inversión y fortalecimiento que los estados propicien en la construcción de un ecosistema idóneo para el desarrollo de la economía digital, puede ser compensada con la reducción de infraestructura pública física requerida y su correspondiente optimización de costos en la satisfacción de derechos fundamentales como la salud, la educación y actividades conexas como el transporte, además del potencial aumento en recaudo de impuesto a las ganancias sobre actividades empresariales fuera del entorno digital, obtenido como resultado del análisis y utilización de la información recolectada como impuesto directo a las transacciones electrónicas

No obstante lo anterior, para el establecimiento de esta propuesta sería pertinente eliminar los cargos por contribuciones pagadas a organismos estatales por concepto de licencias de operación, actividades de regulación y control, entre otros; los cuales deberían subsidiarse con el valor del impuesto indirecto al que se sometan las transacciones electrónicas, permitiendo así la entrada en operación de cualquier oferente por decisión de un consumidor final que requiere satisfacer una necesidad mediante la utilización de nuevas alternativas que no pueden catalogarse como ilegales y que potencializan el recaudo tributario de cada estado.

---

En este orden de ideas, se mitigaría la competencia desleal entre estados y la planeaciones fiscales agresivas por parte de los empresarios materializadas a través de formalización de intangibles, operaciones inter-compañías y sociedades interpuestas que tengan fines elusivos exclusivamente; adicionalmente puede optimizarse los recursos administrativos de cumplimiento y fiscalización por parte de las administraciones tributarias, disminuir los costos administrativos de empresas oferentes en la medida que aumentan exponencialmente capacidad de realizar operaciones sujetas a imposición; es decir, se fomentaría el desarrollo empresarial en función de actividades que realmente generen valor a las compañías, a los usuarios y a la economía en general.

Por último, es importante resaltar que la armonización no incluiría la definición de una tarifa general del impuesto sobre las transacciones electrónicas, considerando que al ser un impuesto indirecto cada jurisdicción debería establecer una tarifa de acuerdo al nivel de penetración que espere de este tipo de operaciones en su economía, entendiendo que existe una relación inversamente proporcional entre el porcentaje de impuesto a cargo y el volumen de transacciones realizadas.

## 7. Lugar y fecha

Tunja, Colombia, 19 de julio de 2016

## 8. Bibliografía

### A) Legislación

#### – Legislación comunitaria

Directiva 2008/8/CE Art. 2 Unión Europea. Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la directiva 2006/12/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. Diario Oficial de la Unión Europea L 44, 20 de febrero de 2008, pp. 11-22.

Comunidad Andina de Naciones. Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de 4 de mayo de 2004. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Arts. 6 y 9 (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: [http://www.dian.gov.co/descargas/convocatorias/128\\_2009/DocumentosGuiaNo.2/Decision\\_CAN\\_578\\_04052005.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/convocatorias/128_2009/DocumentosGuiaNo.2/Decision_CAN_578_04052005.pdf)

#### – Legislación estatal

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria. [Internet] *Boletín Oficial de Estado*, 18 de diciembre de 2003, Núm. 302. [consulta:30 de mayo de 2016] Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Ley del Impuesto sobre el valor añadido. [Internet] *Boletín Oficial de Estado*, 29 de diciembre de 1992, Núm. 312 [consulta: 23 de junio de 2016] Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

### B) Jurisprudencia

#### –Tribunales colombianos

Colombia. Corte constitucional (Sala civil). Sentencia Núm. T-022/1993 de enero 29.

### C) Doctrina

#### - Libros

CALDERON CARRERO, J. CARMONA FERNANDEZ, N. MARTIN JIMENEZ, A. TRAPÉ VILADOMAT, M. 2008. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. CISS group Wolters Kluwer. Pág. 167

FERNANDEZ ORIGGI, I. 2003. *Régimen tributario del comercio electrónico: Perspectiva peruana*. FONDO EDITORIAL PUCP. Pág. 119

NACIONES UNIDAS. 2011. *Convención modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Art. 7 Beneficios de las empresas. Pág. 12.

OCDE. 2011. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Art. 5 Establecimiento permanente. Págs. 24-25. ISBN:978-92-64-08948-8

PERDICES DE BLAS, L. 2006. *Escuelas del pensamiento económico*. Fisiocracia. Págs. 24-25. Id Jean Baptiste Say. Pág. 36. Id Marxismo. Pág. 52. Id Síntesis Neoclásica. Pág. 65. Id John Maynard Keynes. Págs. 88-89.

#### - Libros electrónicos

ACCENTURE. 2016. El “Shock” de la cultura digital, Introducción. *Accenture technology vision 2016*. Pág. 4. [consulta:28 de mayo de 2016] Disponible en: <https://www.accenture.com/us-en/insight-business-technology-trends-report>

CEPAL. 2012. 1. A. La dinámica de la economía digital. *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. P. 9. LC/L.3602 [consulta:30 de mayo de 2016] Disponible en: [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186\\_es.pdf](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf)

GARCIA PRATS, F. 2009. Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición. *Crónica tributaria Num. 133/2009*. Págs. 102-103. [consulta:23 de mayo de 2016] Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/133\\_Garcia.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf)

MORA BUENDIA, C; CASTRO GIL, M; YEVES GUTIERREZ, F; PEIRE ARROBA, J; MUR PEREZ, F, PEREZ MOLINA, C; LÓPEZ-REY GARCIA-ROJAS, A; MIGUEZ CAMIÑA, J; FERNANDEZ, R. 2013. *Estructura y tecnología de computadores I (Gestión y sistemas)*. Madrid: Universidad nacional de educación a distancia;Pp. 23-24 (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Acceso en: <https://books.google.com.co/books?id=U6ZRAgAAQBAJ&pg=PA23&dq=APPLE+ii+primer+computador+personal&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwiS4dKu3IDOAHVJGx4KHWkrDPkQ6AEISDAJ#v=onepage&q=APPLE%20ii%20primer%20computador%20personal&f=false>

OCDE. 2015.a. Delivering television broadcast: multiple platforms. *TV and broadcasting 2013*. Pág. 16 [consulta:22 de mayo de 2016] Disponible en: <http://www.oecd.org/daf/competition/TV-and-broadcasting2013.pdf>

OCDE. 2015.b. Informes finales, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. *Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital*. Pág. 15 [consulta:28 de mayo de 2016] Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OMC. 2015. Comercio internacional y OMC: 1995-2014. 2015. *Estadísticas del comercio internacional 2015*. Aspectos generales. Pág. 31 [consulta:30 de mayo de 2016] Disponible en: [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/statis\\_s/its2015\\_s/its15\\_highlights\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/its2015_s/its15_highlights_s.pdf)

PWC-WORLD BANK GROUP. 2016. The global results. *Paying taxes 2016*. Págs. 25-28. [consulta:16 de mayo de 2016] Disponible en: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>

---

- **Artículos de revista**

ABREGU, D. 2015. *Se crea el “impuesto google” para el mercado digital. Que es?*. GENWORD. (Consulta en: 18 de Julio de 2016). Disponible en: <http://www.genwords.com/blog/que-es-el-impuesto-google/>

AGUILA OBRA, N; PADILLA MELENDEZ, A; SERAROLS TARRÉS, C; VENECIA VERGÉS, J. 2001. *La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España*. BICE. Pág. 8 (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: [http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE\\_2705\\_07-24\\_\\_0540D1E3A161DBFDD6A4B2982CC756BD.pdf](http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE_2705_07-24__0540D1E3A161DBFDD6A4B2982CC756BD.pdf)

ARANCHA BUSTILLO. 2014. *“Patent box”, un incentivo fiscal que premia tu innovación*. Expansion.com [consulta:18 de julio de 2016] Disponible en: <http://www.expansion.com/2014/01/23/emprendedores-empelo/emprendimiento/1390501814.html>

BBC. 2016. Google tax: David Cameron defends £130m UK tax deals. BBC.[consulta:5 de mayo de 2016] Disponible en: <http://www.bbc.com/news/business-35416812>

BBC MUNDO. 2016. *Que es el Brexit y cómo puede afectar a Reino Unido y a la Unión europea*. BBC. (Consultado en: 18 de julio de 2016). Disponible en: <http://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-36484790>

CASAS, N. 2014. *Infografía sobre el comercio online vrs. Offline*. (Consulta en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: <http://blog.epages.com/es/2014/02/03/e-news-infografia-sobre-el-comercio-online-vs-el-comercio-offline/>

FORBES. 2016. The World’s most valuable brands. *Forbes Media LLC*. [consulta:30 de mayo de 2016] Disponible en: <http://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank>

GONZALEZ, C. 2014. *“UBER se burla de la orden judicial actualizando su aplicación para evitar bloqueo”*. ADLSZONE (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: <http://www.adslzone.net/2014/12/26/uber-burla-la-orden-judicial-actualizando-su-aplicacion-para-evitar-su-bloqueo/>

GRANIZO LABRANDERO, N; MURILLO RUIZ, D; TRIGO PORTELA, A. 2007. El concepto del canon en la jurisprudencia española. IEF. Pp. 111-133. (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/03\\_2007/08\\_07.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/03_2007/08_07.pdf)

GRENN, C. 2015. *Crickhowell: “Offshore”welsh town unites in its anger to Britain’s corporate tax avoiders*. INDEPENDENT. (Consultado en: 18 de Julio de 2016). Disponible en: <http://www.independent.co.uk/news/uk/home-news/crickhowell-offshore-welsh-town-unites-in-its-anger-at-britains-corporate-tax-avoiders-a6732256.html>

IBM. 2016. ¿Qué es Big Data?. IBM. (Consultado en: 18 de julio de 2016) Disponible en: <https://www.ibm.com/developerworks/ssa/local/im/que-es-big-data/>

LEWIN, S. 2016. *Factura electrónica: arma contra la evasión*. PORTAFOLIO. (Consultado en: 18 de julio de 2016) Disponible en: <http://www.portafolio.co/negocios/empresas/factura-electronica-arma-evasion-493753>

MARQUEZ LAMPREAVE, P. 2009. *La competencia fiscal entre los estados*. ARANZADI INSTITUCIONES. Pág. 3. Publicación: Revista Aranzadi Unión Europea num.4/2009 XXXV parte Crónica

PARADA, M. 2012. *Compañías apuestan al marketing y al data digital*. LA REPUBLICA. (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: <http://www.independent.co.uk/news/uk/home-news/crickhowell-offshore-welsh-town-unites-in-its-anger-at-britains-corporate-tax-avoiders-a6732256.html>

PORTAFOLIO. 2014. *Aumenta la incertidumbre por el recaudo del impuesto CREE*, PORTAFOLIO. (Consulta en 18 de Julio de 2016) Disponible en: <http://www.portafolio.co/economia/finanzas/aumenta-incertidumbre-recaudo-impuesto-cree-49436>

PWC. 2016. *El ahorro de costes pierde importancia como único factor para las empresas a la hora de externalizar sus servicios*. [consulta:18 de Julio de 2016] Disponible en: <http://www.pwc.es/es/sala-prensa/notas-prensa/2011/outsourcing-offshoring-pwc.html>

SUGARMAN, N. 1968. *Tax Ruling Procedure Revisited*, 9 Wm. & Mary L. Rev. 1011.(Consultado en: 5 de mayo de 2016) Disponible en: <http://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol9/iss4/10>

20MINUTOS. 2014. *La moneda digital bitcoin tendrá sus primeros cajeros automáticos en Estados Unidos*.20Minutos. (Consultado en: 18 de Julio de 2016) Disponible en: <http://www.20minutos.es/noticia/2062543/0/estados-unidos/introducir-cajeros-automaticos/moneda-bitcoin/>

- Comunicaciones en congresos

OCDE. 2015.c. Declaración de resultados, *Foro Global sobre la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales Bridgetwon, Barbados, 29 y 30 de Octubre 2015*. Pág. 3. [consulta en:26 de mayo de 2016] Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>