

"Revolución Informática con Independencia del Individuo"

LA FISCALIDAD DEL E-COMMERCE

Ignacio Monge Dobles^{*}

El Derecho, como ciencia "realidad" en busca del fin esencial de justicia, actúa siempre como un elemento regulador de la realidad social y económica, y por tanto nuestra labor como abogados litigantes, jueces, juristas y legisladores es la capacidad de adaptarnos al entorno económico y adaptar además la normativa existente a los nuevos tiempos y dar una respuesta adecuada a la sociedad globalizada actual.

Asistimos en este nuevo siglo XXI a una verdadera revolución tecnológica y digital que modifica la sociedad, la industria, los servicios, los mercados, la economía, la política y por tanto también, el Derecho. Con ello, la informática ha adquirido una importancia decisiva en la vida cotidiana de los distintos países y los nuevos negocios electrónicos han de estar debidamente regulados desde una óptica comercial y tributaria.

El comercio electrónico va a cambiar el entorno en que las Administraciones Tributarias deben desarrollar su actividad impositiva. Los nuevos problemas a que se enfrentan las Administraciones van a requerir de una respuesta adecuada y fundada en normativa y principios tradicionales existentes, lo que a su vez demandará un proceso interpretativo del actual ordenamiento jurídico nacional e internacional.

Con ello, el carácter específico del "mercado electrónico sin fronteras" exige una clarificación o adaptación de los marcos legales y mecanismos que garantizan la efectiva aplicación del ordenamiento jurídico.

Nadie es ajeno a la revolución tecnológica y digital que vivimos hoy en día, donde las tecnologías suponen una intensa transformación e impacto en los distintos métodos del trabajo, de la organización empresarial, de la formación e inclusive de las relaciones interpersonales.

En este orden de ideas, y tomando en cuenta la importancia de las decisiones adoptadas por los agentes económicos y las Administraciones Tributarias, conviene estudiar el futuro de las relaciones tributarias en la era digital, atendiendo a los conceptos y principios tradicionales comerciales y tributarios.

En este contexto, es necesario que el jurista comercial y tributario considere, reflexione y analice los efectos e impactos jurídicos de las transacciones comerciales electrónicas entre sujetos generalmente distanciados entre sí, y sometidos a distintas soberanías y jurisdicciones estatales y tributarias.

El proceso lógico de surgimiento de las normas es que las personas comienzan a comportarse de una determinada manera y en un determinado momento y contexto social, y posteriormente el legislador establece ciertas reglas de conducta las cuales han de ser necesariamente obedecidas por la sociedad a quien representan. Esto sucede de manera similar en el comercio electrónico, pues primero surgen los inventos técnicos que hacen posible la interconexión de redes, posteriormente se forman distintas redes de computadoras aprovechando las tecnologías existentes, y finalmente varias de esas redes se integraron entre sí, abriéndose el ingreso a todos los que tuvieran el deseo de participar, con el único requisito de contar con alguna tecnología aplicable para realizar verdaderos negocios comerciales o de cualquier otra naturaleza en el nuevo "mundo virtual".

El efecto de Internet sobre el desarrollo del comercio nacional e internacional origina la creación de un derecho comercial con enorme influencia en el ámbito fiscal, haciendo surgir un "*new age fiscal*", atribuyéndose influencia en su creación a la sociología, la economía, la técnica digital y a la filosofía, como punto fundamental de innovación del presente siglo en materia impositiva.

^{*} Egresado del Doctorado en Derecho Comercial, Costa Rica.

"Revolución Informática con Independencia del Individuo"

No cabe duda que el impacto del E-Commerce en la civilización es realmente incalculable y por ello no puede dejar de reflejarse en la ciencia del Derecho. Y precisamente este impacto sobre el Derecho en general explica la necesidad de prestar al fenómeno tributario una mayor atención. El comercio electrónico permite hacer más eficientes las actividades empresariales, reduce las barreras de acceso a los mercados actuales, y amplía a los consumidores su capacidad de acceso prácticamente ilimitada a cualquier producto o servicio y lograr comparar las distintas ofertas para elegir la que más le convenga. Por lo anterior, resulta evidentemente necesario un entorno legal que permita resolver adecuadamente los distintos aspectos de seguridad y confianza comercial y tributaria.

Uno de los ámbitos jurídicos donde se ha iniciado con mayor rapidez y detalle el análisis teórico del fenómeno del comercio electrónico ha sido el derecho tributario, siempre preocupado, en primera instancia, por la necesidad de garantizar una recaudación adecuada a las necesidades financieras de las haciendas nacionales a las que da cobertura, así como por eludir tratamientos discriminatorios entre las diversas formas de realizar transacciones económicas en virtud de la autonomía de la voluntad o libertad contractual, y con vistas a evitar posibles distorsiones en la realización de toda actividad mercantil. Pero principalmente, y desde una perspectiva fiscal, el principal problema se resume en una disminución de la recaudación.

El comercio electrónico, cada vez más creciente a través de las fronteras internacionales, origina profundas dudas en la aplicación de criterios tradicionales de determinación de la renta, razón por la cual se pretende un reexamen de los principios internacionales aplicables y demás postulados tradicionales del derecho tributario nacional e internacional, pues el E-Commerce implica una nueva cultura y un verdadero cambio de paradigma con respecto a la denominación y determinación de conceptos tales como "producto", "servicio" e "intangibles".

Ahora bien, para comprender en toda su intensidad la problemática del comercio electrónico, se debe efectuar un análisis exhaustivo de los postulados y criterios básicos y relevantes del derecho tributario internacional. Si ya existían contradicciones en los sistemas tributarios actuales, ahora con el cibercomercio tales disyuntivas adquieren una mayor dimensión. El análisis del impacto sobre los sistemas fiscales del comercio electrónico pasa, en primer lugar, por el reexamen de algunos de los principios y postulados básicos del derecho fiscal internacional, para efectos de verificar en qué medida siguen siendo válidos y de aplicación real. Así las cosas, la llegada del comercio electrónico hace necesaria una verificación de los actuales principios de política fiscal internacional para constatar si dichos principios son suficientes, pues el comercio electrónico parece eliminar cualquier elemento físico o material que serviría para atribuir a una renta una determinada localización geográfica, dificultando enormemente la aplicación de criterios de sujeción en el derecho tributario internacional.

Por su parte, el concepto de establecimiento permanente, aunque fundado en premisas generales, responde a elementos variables evolutivos del derecho tributario internacional, logrado a través de la jurisprudencia, los desarrollos de tratados internacionales, y el propio devenir de las estructuras empresariales de carácter internacional. Ante ello surgen otros elementos nuevos, tales como, las nuevas necesidades fiscales de los Estados, procesos de integración económica, el adelanto tecnológico alcanzado con la World Wide Web y sobre todo, los mecanismos de contratación electrónica propia del E-Commerce. Con ello, la realidad indica que nos encontramos ante una figura sumamente cambiante al ritmo de los movimientos de la economía global y los avances tecnológicos que se suscitan día a día.

Ante el citado fenómeno de la deslocalización de las operaciones comerciales, y por ser quizás la figura tributaria del establecimiento permanente la que mayor presenta dificultad en su definición digital, es necesario su análisis y comprensión en torno a la nueva era tecnológica, incluyendo la evolución del establecimiento permanente en el Derecho Tributario Internacional, el concepto tradicional de establecimiento permanente, y su tratamiento fiscal en torno al Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el ámbito del nuevo E-Commerce.

El comercio electrónico constituye un nuevo soporte de negocios, pero sobre todo un nuevo mercado compuesto por relaciones jurídicas. La expresión del "E-Commerce", de uso hoy tan extendido, no es

"Revolución Informática con Independencia del Individuo"

unívoca, sino que bajo su manto se organizan verdaderas identidades, actividades y relaciones comerciales y contractuales susceptibles de un diverso tratamiento jurídico y tributario.

Ante el auge del derecho informático y del comercio electrónico, es necesario tomar en consideración la importancia de la fiscalidad en las decisiones adoptadas por los distintos agentes económicos y las Administraciones Tributarias, y además conviene preguntarse cuál será el futuro de las relaciones tributarias en la era digital globalizada, atendiendo a conceptos y principios tradicionales comerciales y tributarios.

En este contexto, es necesario que el jurista considere, reflexione y analice los efectos e impactos jurídicos de las transacciones comerciales efectuadas por vía electrónica, entre sujetos generalmente distanciados entre sí y sometidos a distintas soberanías y jurisdicciones tributarias. Lo anterior en consideración al impacto tributario de las nuevas relaciones jurídicas comerciales electrónicas "sin fronteras".

La ponencia pretende hacer un recorrido por la doctrina, la jurisprudencia, los principios, postulados y la legislación comparada aplicable al análisis de la fiscalidad del comercio electrónico, estudiando el impacto fiscal de las nuevas relaciones comerciales "on-line" que trae consigo la era digital globalizada actual.

Las normas del Derecho realidad surgen como una alternativa para resolver conflictos, pero debido a la enorme cantidad de transacciones internacionales digitales creciente día a día, se ve necesaria una regulación internacional tributaria simple, clara y transparente, que brinde una mayor seguridad jurídica para los comerciantes, contribuyentes y las Administraciones tributarias.

El desarrollo de las tecnologías será el factor clave que condicione el desarrollo económico en el futuro de los Estados. Se debe impulsar el desarrollo de nuevos servicios y tecnologías que representen una mejora para los ciudadanos y para el tejido productivo. Este proceso de desarrollo de las tecnologías de la información se presenta como un fenómeno histórico, que provocará profundas transformaciones sociales y que a su vez, será el motor del crecimiento económico de los próximos años del mundo.

Del mismo modo que el telégrafo y la máquina de vapor estrecharon el mundo del siglo XIX, la tecnología ha tomado hoy su relevo y una vez más se están reduciendo las distancias y derribando las barreras. Sin embargo, en la actualidad los efectos son más amplios, pues vincula virtualmente a todos los países y comunidades del mundo. Hoy en día, pueden verse las mismas imágenes en todos los rincones del planeta y la información es transmitida por distintos satélites en tiempo real, uniformando la concepción del mundo globalizado.

El mejor reflejo de esta globalización es sin duda la tecnología de la información que crea un mundo virtual que permite verdaderos encuentros comerciales instantáneos. Alan Greenspan, Presidente de la Reserva Federal de los Estados Unidos, declaró que "la revolución informática está teniendo un efecto decisivo sobre la duración y vigor del crecimiento económico de los países, al incrementar la productividad de los trabajadores y empujar hacia abajo los precios".

La creación de Internet permite la transmisión de información y la implementación con plena eficacia de negocios comerciales, para lo cual, el mundo de la fiscalidad no puede ni debe quedarse al margen de este fenómeno digital.

Los datos analizados son concluyentes y demuestran la necesidad de una regulación internacional que establezca reglas comerciales y fiscales claras. La realidad demuestra que los derechos tributarios no estaban adaptados a la globalización económica, lo que ha requerido, tarea inconclusa, que la legislación se viera obligada a dedicarse a considerar la internacionalización de la economía, y sobre todo el derecho tributario internacional. Dicha realidad, originada de una economía de Internet, no es de pertenencia exclusiva de nuestro país, sino que se trata de un fenómeno mundial, donde determinadas jurisdicciones políticas efectúan denodados esfuerzos en emparchar provisoriamente su derecho positivo, hasta que hallen una solución definitiva, cosa no inminente, en el intento de no perder materia imponible o de evitar fuga de contribuyentes.

"Revolución Informática con Independencia del Individuo"

La globalización económica, cuya causa es la revolución tecnológica que permite la integración de mercados, ha comportado una serie de damnificados, entre ellos, las estructuras fiscales, pues la revolución digital permite la eliminación de las fronteras y favorece la circulación instantánea de información, provocando la total libertad de movimientos de capitales y la inmediatez de reacción ante cualquier impulso de información, con los consiguientes impactos en los mercados financieros. Ante este fenómeno, será absolutamente necesario redefinir y adecuar de manera armónica y cautelosa las estructuras de los sistemas fiscales tradicionales en favor de una verdadera coordinación y eficacia. Ante ello, quizás los entes más óptimos para proponer soluciones para los problemas que surgen con el comercio electrónico son las organizaciones internacionales, pues el carácter transfronterizo de las operaciones *on-line* requiere de acciones en conjunto por parte de los Estados y las organizaciones especializadas.

Las propuestas deberán ser debatidas en distintos foros internacionales, y no deberán realizarse desde una mera perspectiva jurídica de la realización de los hechos imposables y sus consecuencias legales, sino que es además necesario acudir al derecho real y comprender el verdadero substrato económico, social, político y comercial que rige en las operaciones digitales cotidianas aplicadas al ámbito tributario. Resolver estas cuestiones exigirá planteamientos que trasciendan la esfera nacional, siendo necesaria la internacionalización de las Administraciones fiscales, basada en una cooperación clara, segura, transparente y eficaz.

Las normas del Derecho, como ciencia de utilidad, surgen como una alternativa momentánea para resolver conflictos comerciales y fiscales, pero debido a la enorme cantidad de transacciones internacionales creciente día a día se ve necesaria una regulación mucho más clara y transparente, que brinde una mayor seguridad jurídica para las partes contribuyentes y las distintas Administraciones.

Lo cierto es que gran parte de los beneficios e inversión directa e indirecta del E-Commerce se verán con mayor claridad conforme al avance sistemático de la normativa y la cultura tributaria, la cual más allá de configurarse como una cultura estática, deberá establecerse un sistema jurídico fiscal verdaderamente dinámico, ágil y flexible que se logre moldear a la entrada de las diversas tecnologías. Existe la convicción de que el desarrollo de las tecnologías de la información será el factor clave que condicione el desarrollo económico en el futuro. Se debe impulsar el desarrollo de nuevos servicios y tecnologías que representen una mejora para los ciudadanos y para el tejido productivo. Este proceso de desarrollo de las tecnologías de la información se presenta como un fenómeno histórico, que provocará profundas transformaciones sociales y que a su vez, será el motor del crecimiento económico de los próximos años.

Las tecnologías de información ofrecen grandes oportunidades para mejorar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Asimismo, los principios de imposición que rigen los sistemas fiscales para el comercio tradicional deben aplicarse igualmente al comercio electrónico en virtud del principio de equivalencia funcional y neutralidad tecnológica, a través de normas fiscales vigentes, sin perjuicio de eventuales adaptaciones del derecho tributario y comercial a la llegada de nuevas tecnologías. Se debe tomar conciencia además de la trascendencia de este proceso de cambio y adoptar todas las medidas e iniciativas necesarias para que nuestro país pueda aprovechar desde el primer momento esta gran oportunidad.

Los tratados internacionales, sin lugar a dudas, se han convertido en la solución bilateral más adecuada para la solución de la doble imposición internacional que puede traer el uso del comercio electrónico, al acordar con carácter supra legal, verdaderos mecanismos de compensación tributaria, basados en la cooperación, la reciprocidad e intercambio de información, la deducción, la exoneración total o parcial de impuestos directos o indirectos, la exención y el crédito de impuestos. No obstante, en la práctica resulta bastante difícil su implementación debido a las dificultades económicas y sobre todo, de índole político.

El comercio electrónico, sin lugar a dudas, es un medio eficaz para realizar transacciones comerciales y puede constituir un importante impulso al crecimiento económico y al desarrollo; por lo cual las políticas fiscales deben favorecer al E-Commerce y promover la cooperación entre las partes implicadas y compatibles entre ellas a escala mundial; donde los distintos gobiernos deberán promover un ambiente sano

"Revolución Informática con Independencia del Individuo"

a la competencia que permita la expansión del comercio electrónico, reducir obstáculos injustificados al intercambio, asegurar una protección objetiva y adecuada de los intereses públicos esenciales, limitar siempre su intervención salvo sea razonablemente necesario; y el sector privado deberá también continuar desempeñando un papel crucial en el desarrollo del comercio electrónico teniendo en cuenta los objetivos de desarrollo sobre un plano económico y social, sin entrar en conflicto con los intereses públicos, y trabajando estrechamente con las autoridades públicas y las partes interesadas.

El mundo de la fiscalidad no puede, ni debe, quedar al margen de este fenómeno digital que afecta a sus propias estructuras, poniendo en muchas ocasiones en "jaque" alguno de los conceptos sobre los cuales se han fundado los principios de imposición durante las últimas décadas.

En cualquier caso, y en atención a los principios de equivalencia funcional y neutralidad tecnológica, el punto de partida de la regulación fiscal que decida hacerse del comercio electrónico habrá de armonizar y compatibilizar necesariamente los conceptos jurídicos tradicionales con los propios del sistema que se pretende regular, respetando en todo momento la nueva "democracia cibernética" sin la cual no puede darse el desarrollo óptimo del E-Commerce dentro de los nuevos mercados.

Quizás los entes más óptimos para proponer soluciones para los problemas de índole fiscal que surgen con el comercio electrónico son las organizaciones internacionales, pues el carácter transfronterizo de las operaciones digitales comerciales requiere de acciones en conjunto por parte de los Estados y las organizaciones especializadas. Lo anterior hace reflexionar que la eventual creación de un organismo internacional competente y supervisor de la adecuada aplicación de los impuestos a nivel supranacional no es tan descabellado, ni deberá verse a corto o mediano plazo como una idea grotesca o apartada de la realidad globalizada actual.

Apenas se está dando los primeros pasos en los temas que involucran la fiscalidad internacional, y más aún en el comercio electrónico. Claro está, en materia tributaria y en el tema de la fiscalidad del E-Commerce debe privar la interpretación de las normas tributarias con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común, en relación con el contexto y con base en la nueva realidad social globalizada en que deben aplicarse, atendiendo a su esencia y finalidad, lo cual es propio del desarrollo y evolución constante tecnológica que vivimos día a día, en miras a aplicar el verdadero derecho realidad, flexible ante los nuevos retos culturales, económicos y jurídicos que plantea el mercado virtual. Aunque es de esperar que en un futuro no muy lejano

o, cuando se consolide la investigación nacional y mundial, hoy en curso intensamente, el legislador adapte la legislación impositiva interna, tanto directa como indirecta, a los usos que trae consigo el desarrollo del E-Commerce.

Efectivamente, la forma de hacer negocios ha cambiado con la era digital, pero la verdadera substancia del negocio en sí mismo no ha variado en nada. La vida económica y comercial tiende al cambio, y la simplicidad y flexibilidad del sistema jurídico tributario es la opción más idónea conforme al derecho realidad, y por ende, un derecho flexible y neutral ante las nuevas realidades y exigencias del ambiente de negocios virtuales. Ciertamente para muchos la llegada del comercio electrónico da la sensación de que desaparecen los comerciantes, los actos de comercio habituales, y los lugares desde los cuales se comercia, pero lo cierto es que todo sigue ahí y la informática es solamente un medio más para comerciar en sí mismo, lo cual no debería hacer imposible su control por parte de las Administraciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Fabrizio. El tratamiento discriminatorio en el modelo OCDE. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003.
- Andonnino, Pietro. El intercambio de información entre administraciones fiscales. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003.

"Revolución Informática con Independencia del Individuo"

- Arrieta Martínez de Pisón, Juan. Derecho Tributario e Informática. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- Asorey, Rubén. El impacto del comercio electrónico en los principios fiscales. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003.
- Assorey, Rubén. Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos. Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- Becker. Taxation of electronics business in a globalizing world. Ten demands for adaptation, Intertax, 26, 1998.
- Borrás, Alegría. La doble imposición. Problemas jurídicos internacionales, Madrid, 1974.
- Carbajo Vasco, Domingo. Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TIC y de la globalización. El Estado de la cuestión. Economía Industrial número 338, Madrid, 2001.
- Gildemeister, Alfredo. Derecho tributario internacional: Los establecimientos permanentes. Pontificia Universidad Católica de Perú, Fondo Editorial, Perú, 1995.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero y Tributario. Tomo I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.
- Jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica y del Tribunal Contencioso Administrativo costarricense.
- Ley Modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Desarrollo del Derecho Mercantil Internacional sobre Comercio Electrónico, tomada de la página web www.uncitral.org.
- Mateu de Ros, Rafael y Cendoya Méndez de Vigo, Juan Manuel. Derecho de Internet. Contratación Electrónica y Firma Digital. Editorial Aranzadi, Madrid, 2000.
- Monge Dobles, Ignacio. Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos Comentada. Editorial Investigaciones Jurídicas IJSA, San José, 2009.
- Obando Peralta, Juan José. El Régimen Jurídico de la Compraventa Nacional e Internacional en Internet. Tesis de Grado, Obra Inédita, Universidad de La Salle, San José, 2000.
- Oliver Cuello, Rafael. Tributación del Comercio Electrónico. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.
- Oscar Díaz, Vicente. El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001.
- Ramírez Gómez, Salvador. Nuevas tecnologías y fiscalidad: La tributación del comercio electrónico. Universidad de Huelva, España, 2000.
- Rosembuj, Tulio. Derecho Fiscal Internacional. El Fisco, Barcelona, 2001.
- Rubio Guerrero, Juan José. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional, España, 2000.
- Salto Van der Laat, Diego. La territorialidad del impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal. Obra inédita, San José, 2006.
- Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario: Parte General. Tomo I, Editorial Jurídica Continental, San José, 2009.
- Uckmar, Víctor. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003.
- Uckmar, Víctor. Los tratados internacionales en materia tributaria. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003.