

## 1. Aspectos Generales

Internet constituye un medio el cual facilita el intercambio de información, donde no se requiere de un establecimiento físico alguno y que permite la realización de operaciones comerciales de la más variada índole, incluyendo la transmisión digitalizada de bienes muebles que tradicionalmente se han transado como bienes corporales. En este esquema cabe preguntarse dónde podría intervenir un control fiscal que permita determinar la afectación tributaria correspondiente a dichas operaciones tomando en consideración que, al menos en apariencia, el vendedor carece de presencia física o nexo que lo vincule con jurisdicción alguna.

En este tema las opiniones de los especialistas se encuentran divididas en dos tendencias claramente diferenciadas. De una parte se encuentran quienes señalan que, el comercio electrónico no genera inconvenientes nuevos en materia fiscal a los que hayan generado otros avances cuyos procedimientos en algo se asemejan a la operatividad de Internet (p.e. ventas telefónicas). Otro sector de la doctrina considera que Internet supone un cambio estructural en materia de fiscalidad, dado lo cual deben ser dejados de lado los conceptos tributarios tradicionales, para pensar en nuevos esquemas y nuevas soluciones.

No obstante la existencia de las posiciones señaladas, no se ha adoptado ninguna como la solución a los inconvenientes que se presentan el día de hoy. En ese sentido, en la mayoría de los análisis practicados a la fecha se ha considerado que lo más conveniente es, como una primera etapa, delimitar los principios de política fiscal en base a los cuales enfrentar los retos que supone el comercio electrónico (en tanto se perfeccionan e instrumentan soluciones prácticas).

Así, tanto el área de Política Fiscal del Departamento del Tesoro Norteamericano como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, han establecido una serie de criterios, mediante los cuales se busca delimitar las pautas a observar con el objeto de determinar la afectación tributaria de las operaciones del comercio electrónico. Entre dichos principios, el de mayor importancia es sin duda el de neutralidad, el cual constituye materia del presente trabajo.

## 2. El Principio de Neutralidad

El principio de neutralidad consiste en que el sistema tributario debe tratar en forma económicamente equivalente los ingresos generados por operaciones análogas, lo que significa decir que un determinado tipo de operación, de compraventa por ejemplo, debe ser gravada en idéntica forma, tanto si es realizada a través de un canal de ventas tradicional, como puede ser una tienda minorista, como en el caso en que la transacción se realice a través de Internet. De este principio debe destacarse que la inserción fiscal a cargo del Estado en la economía debe ser tal que, no afecte la estructura y funcionamiento del mercado.

En tal sentido, el éxito o fracaso que un determinado producto o servicio pueda tener dentro de su mercado debe estar determinado en función a las características que le son inherentes y a las condiciones del propio mercado. Así, el tratamiento tributario de las operaciones comerciales debe ser el mismo para todos los casos (según el sector) de modo tal que, no ejerza influencia en el consumidor al momento en que decida cual bien adquirir dentro de una determinada especie. Por ejemplo, en el mercado de autos, la afectación tributaria debe ser tal que no influya en la elección del consumidor entre una marca y otra o la adquisición a través de un canal de ventas u otro, dicha elección debe sustentarse en las

prestaciones que ofrece cada tipo y marca de vehículo, pero no en su afectación impositiva. En suma, este principio nos dice que la afectación tributaria de un determinado bien o servicio, no debe ser un factor determinante al momento en que el consumidor elija que producto adquirir.

A este punto cabe mencionar el hecho que, como medida temporal y preventiva, el gobierno norteamericano ha aprobado la Internet Tax Freedom Act – en adelante ITFA, la cual constituye una norma tributaria que concede una exención temporánea o moratoria, sobre los tributos que pudieran afectar a Internet, considerando específicamente; (i) el servicio de acceso a Internet y (ii) los impuestos múltiples o que pudieran resultar discriminatorios respecto a las operaciones realizadas vía Internet. Respecto del concepto de impuesto múltiple se precisa que, por el mismo debe entenderse la imposición reiterada por distintas jurisdicciones tributarias de una misma operación comercial mientras que, por impuesto discriminatorio se entiende la imposición de dichas operaciones con gravámenes distintos a los que normalmente se aplican a operaciones realizadas fuera de Internet.

### 3. Impuestos Múltiples e Impuestos Discriminatorios

A nuestro criterio, uno de los objetivos principales de la ITFA ha sido la aplicación inmediata del principio de neutralidad en cuanto al comercio electrónico, en el territorio de los EE.UU. A este respecto debemos señalar que, dicho país presenta un problema álgido en cuanto a la afectación tributaria de las operaciones comerciales interestatales puesto que, cada estado mantiene diversas jurisdicciones fiscales las cuales en un momento dado podrían pretender la aplicación simultánea de los gravámenes, sobre todo a las ventas, vigentes dentro de cada una de ellas, a una misma operación de comercio electrónico, la cual pudiera mantener de alguna forma vinculación con varias de dichas jurisdicciones. El resultado sería totalmente negativo (técnica y económicamente). Tendríamos una sola operación comercial la cual sería incidida tributariamente en múltiples oportunidades, con tributos similares, por ejemplo impuestos al valor agregado, hecho que podría determinar la pérdida de toda rentabilidad por tales operaciones.

Es así que, la Corte Suprema de Justicia de EE.UU. ha declarado que tales impuestos (múltiples) resultan de aplicación tan complicada que su cobro representa un obstáculo no razonable para el comercio interestatal, y por lo tanto devienen en anticonstitucionales. De ésta suerte, los gobiernos estatales han sido privados de autoridad para cobrar impuestos a la mayor parte de las ventas interestatales.

No obstante, los representantes de estos gobiernos estatales hacen notar el hecho que el crecimiento del comercio electrónico muy probablemente reduzca el consumo de las economías locales, reduciendo a su vez las bases tributarias y por ende la recaudación. Esta afirmación no tiene porque ser cierta de forma definitiva pues, si el comercio electrónico crece dentro de los parámetros de un sistema tributario tradicional, este deberá generar una recaudación tributaria equivalente a la que habitualmente se obtiene. En cambio, sí aceptamos que se generaría una pérdida en términos de recaudación, en caso se decida exonerar de los tributos ya existentes a las operaciones del comercio electrónico (pretensión que es sustentada por varios sectores, incluso a nivel internacional y no sólo en EE.UU.).

Hasta ésta parte podemos concluir que, la imposición del comercio electrónico con impuestos múltiples a nivel estatal, como puede pasar dentro de la jurisdicción de países como los EE.UU. que mantienen un régimen federal, o a nivel internacional, respecto de operaciones que se vinculan en cierta medida con varios países, genera una distorsión en la manifestación económica de las operaciones incididas de ésta forma, influenciando además las decisiones de los agentes del mercado (sobre todo en cuanto a la fijación de precios), y finalmente, mediatizando la aplicación del principio de neutralidad.

De otra parte tenemos la incidencia de los impuestos discriminatorios. En primer término cabe precisar que, no sólo debe entenderse por impuestos discriminatorios a aquellos que se creen a partir de la fecha, es decir que establezcan nuevas formas para gravar el comercio electrónico, sino también a aquellos medios que se utilicen para incidir con una mayor tasa de los tributos ya existentes, las operaciones en el ámbito de Internet.

Sobre este punto cabe comentar que, recientemente la Comisión Europea ha anunciado la implementación de un impuesto sobre la venta de mercancías virtuales, respecto del cual no se han aclarado sus características.

Respecto de dicha decisión debemos señalar que, de primera intención, la misma atentaría contra los principios de neutralidad y de aplicación de formas y criterios fiscales vigentes al comercio electrónico. Sin embargo, cabe precisar que ésta última regla, la cual también es aceptada por la mayoría de la doctrina, puede ser inaplicada en situaciones extremas. En ese sentido, la justificación al gravamen cuya imposición se pretende, podría quedar fundamentada en el hecho que tales transmisiones digitalizadas están produciendo un perjuicio serio en la recaudación, es decir que se trataría de un caso extremo que amerita la aplicación de un nuevo gravamen. Asimismo, podríamos considerar que dicha medida se estaría aplicando en preservación del principio de neutralidad, es decir que ante la inacción de parte de los órganos reguladores se estaría produciendo una brecha tal que, el mercado por sí mismo ha violado la neutralidad y requiere de una intervención correctiva. No obstante, a la fecha no se cuenta con mayor información técnica respecto del gravamen que se pretendería establecer.

#### 4. Consideraciones Económicas en Orden a la Transgresión del Principio de Neutralidad

Se debe considerar que, el comercio electrónico importa la generación de un mayor valor para la economía global, introduciendo operaciones que agilizan y hacen más rentable el comercio, reduciendo sus costos, debiendo considerar adicionalmente que, Internet es un sector que está generando considerables fuentes de empleo. Si por cualquier motivo se decidiera gravar las operaciones del comercio electrónico con tributos discriminatorios o múltiples, según los conceptos desarrollados en el acápite precedente, se estaría claramente favoreciendo el sector de operaciones tradicionales, es decir las ventas en tienda (con presencia física de los agentes).

A este respecto se debe precisar que, la mejor forma de obtener neutralidad en cuanto al tema fiscal es, por el momento, establecer tributos equivalentes tanto para las operaciones realizadas en formas tradicionales como para las realizadas a través de Internet. Así, si se afectaran las operaciones realizadas en Internet con nuevos o múltiples tributos en violación del principio de neutralidad, el efecto directo de dichas medidas será el incremento de los precios y por lo tanto la contracción de la demanda respecto de los productos y servicios ofertados dentro de este mercado, los cuales suelen ser bienes de demanda elástica, es decir que cuentan con sucedáneos adecuados a los que los consumidores pueden recurrir ante el alza de precios.

Por otra parte, el efecto indirecto de este tipo de medidas resulta aun más grave dado que importa la imposición de trabas al desarrollo del comercio electrónico, con el consecuente decrecimiento del sector tecnológico, hecho que finalmente generaría una merma en el desarrollo futuro de la economía en general.

En consecuencia, antes de determinar y establecer la carga impositiva que debe aplicarse sobre las operaciones realizadas en el ámbito del comercio electrónico, debe estimarse y evaluarse el efecto que puede tener dicha inserción fiscal en el crecimiento del sector y por ende en la economía global. En este sentido, el estricto cumplimiento del principio de neutralidad debe constituir el principal criterio rector de la actividad regulatoria tributaria del comercio electrónico.

Italo Fernandez

## España: Los Impuestos del Ciberespacio.

Hace un año se reunían en Ginebra todos los países asociados a la Organización Mundial del Comercio para decidir, entre otras cosas, si se deben poner impuestos a las ventas por Internet.

Está en juego un mercado de intercambio de programas de ordenador, películas, música, publicaciones e, incluso, libros digitalizados que algunos analistas creen que alcanzará los 50 billones de pesetas dentro de apenas cuatro años y que probablemente se va a convertir en un auténtico duty free (zona sin impuestos).

Y es que la propuesta americana de eliminar cualquier arancel sobre el tráfico de estos productos por las redes de Internet no va a encontrar oposición; y no porque sea el Tío Sam el que lo diga sino porque es técnicamente imposible controlar todo lo que circula por la red.

Existe, eso sí, una tímida propuesta de un grupo de expertos reunido por la Comisión Europea en 1996 en favor de la creación de un impuesto sobre el bit, el bit tax. "Se trataría de poner una tasa sobre el número de bits que entran en un ordenador, tal y como se hace con la gasolina de los vehículos que circulan por las autopistas de asfalto", explica Luc Soete, el comandante de este grupo de expertos en su despacho de la Universidad de Maastricht.

El impuesto propuesto por Soete apenas supondría una peseta por una imagen de Pamela Anderson (la unidad de medida más en boga en Internet) pero, según el profesor holandés, permitiría recaudar muchos de los fondos que se van a perder si se crea un duty free electrónico.

Aunque la propuesta del impuesto sobre el bit fue rechazada el año pasado por EE.UU. y la Unión Europea, sus ideólogos creen que llegará un día en que no quedará más remedio que adoptarla. "A largo plazo, las empresas europeas se irán a otros países en los que puedan vender sin IVA a través de Internet y no quedará más remedio que eliminar el IVA", explica Soete, que se pregunta de dónde obtendrán los gobiernos sus recursos.

Sus compatriotas han sido, de hecho, los primeros en percatarse de lo que está sucediendo y en pedir la eliminación del IVA para todo lo que se venda por Internet, aunque luego se transporte por avión. Más cerca, la recién creada Asociación Española de Comercio Electrónico se ha marcado también como objetivo la supresión del IVA para las ventas electrónicas.

Y es que hoy en día, un español puede ahorrar comprando por Internet sus libros en el Reino Unido, donde el IVA es cero, y los suecos hacen lo propio con el tabaco ibérico, que tiene menores impuestos.

### EL CARIBE SE CONECTA

Al mismo tiempo que los ordenadores permiten transformar casi cualquier cosa en conjuntos de bits, las redes informáticas transportan datos con independencia de la distancia geográfica. "Las empresas han sido las primeras en darse cuenta de lo fácil que es desplazarse por el mundo en busca de los menores impuestos, como si se fueran de compras", reconoce Luc Soete.

El resultado es que las pequeñas islas del Caribe, Andorra y Gibraltar tienen ordenadores y conexiones a Internet mucho más rápidas de lo que su población debería permitir. Hay internautas que crean empresas y hasta bancos "virtuales" en ordenadores situados en lugares tan atractivos como la islas caribeñas de Anguila o Antigua.

Esas empresas actúan teóricamente en el paraíso fiscal y, por tanto, no pagan impuestos. Pero el auténtico peligro está por llegar, cuando sea un ciudadano cualquiera el que pueda utilizar estos ciberparaísos. Utilizando algunos modelos de monederos electrónicos que son teóricamente anónimos y una conexión a Internet, será posible enviar dinero a una cuenta bancaria situada en cualquier punto del mundo sin dejar ni rastro.

Las tarjetas de chip todavía no están muy extendidas, pero ya hay cinco entidades financieras en Alemania que sólo operan en Internet y el banco EuroFed de la isla de Antigua proporciona "total confidencialidad" por correo electrónico.

### LAS CINCO REGLAS DE LOS IMPUESTOS DEL CIBERESPACIO:

1. La competencia entre autoridades y legislaciones fiscales es mundial, lo que también exige que las regulaciones se establezcan a nivel internacional. Esta capacidad se ha delegado por ahora en la Organización Mundial del Comercio

2. El poder pasa de la Administración al ciudadano, que tiene la posibilidad de elegir el régimen fiscal que más le gusta.

3. Los impuestos no sólo afectan a la riqueza económica y no sólo se pagan en forma monetaria. Aparecerán tasas que gravan el tráfico en la Red y se abonarán en forma de tiempo de conexión.

4. Se terminará también lo de hacer la declaración anual y se abonarán los impuestos tal y como sucede con el IVA: de forma constante

5. Los nuevos impuestos permitirán también la aparición de nuevos recaudadores virtuales (por ejemplo, en forma de software)