

NUEVA ECONOMÍA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

FRANCISCO JAVIER NÚÑEZ AGUADO
Departamento de Economía Aplicada
Escuela Universitaria de Relaciones Laborales de Lugo
Universidad de Santiago de Compostela

Recibido: 14 de diciembre de 2003

Aceptado: 9 de noviembre de 2004

Resumen: El presente artículo trata de poner de manifiesto los principales cambios que los avances en los medios de comunicación y tratamiento de la información están generando tanto en el ámbito económico como en el administrativo. Este trabajo puede dividirse en dos partes claramente diferenciadas: una primera en la que se dibujan los aspectos más relevantes de los cambios introducidos por la difusión de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) e internet en el ámbito económico, con especial referencia al papel de la productividad y de la innovación en el quehacer empresarial y en la estructura de los mercados. La segunda parte está dedicada a glosar los principales retos que los cambios comentados presentan en el ámbito de la tributación internacional, diferenciándolos según afecten a la imposición directa o indirecta, así como los esfuerzos realizados por aclarar la actual situación desde los diversos organismos y foros internacionales.

Palabras clave: Internet / TIC / Productividad / Imposición directa / Imposición indirecta / Establecimiento permanente / Residencia / Costes de transacción / Precios de transferencia / IVA / Consumo / Bienes / Servicios.

NEW ECONOMY AND INTERNATIONAL TAXATION

Abstract: This article is about the main changes that advance in communication and information treatment is generating in the economic and administrative fields. The work is divided in two parts clearly different. The first one refers to the more relevant aspects of changes introduced in economy due to the spread of innovation in information and communication technologies, with especial reference to productivity and advances in business management and market structure. Second part is dedicated to relate the main challenges that previous changes are placing about international taxation, differentiating between direct and indirect taxation, and taking into account efforts made by international organizations to clarify this normative framework.

Keywords: Internet / ICT / Productivity / Direct tax / Indirect tax / Permanent establishment / Residence / Transaction costs / Transfer pricing / VAT / Consumption / Goods / Services.

1. INTRODUCCIÓN

La revolución de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) ha supuesto un cambio en las reglas del juego de la actividad económica como consecuencia de las alteraciones en la estructura de la empresa y de los mercados facilitados por los avances en la capacidad de computación y el abaratamiento y aumento de capacidad de las telecomunicaciones. Sus principales efectos son el aumento de dimensión de los mercados y las alteraciones en la estructura orgánica de la empresa en beneficio de una organización más flexible y descentralizada en la que conviven diferentes agrupaciones de diferentes dimensiones. La raíz de todos

estos cambios hay que situarla en la importancia adquirida por la información como recurso productivo y las mejoras que en su tratamiento ha significado la revolución de las TIC.

Estos cambios han introducido importantes mejoras en las cifras de productividad, pese a la dificultad de su observación en el nuevo entorno ante la falta de homogeneidad de la producción merced a los continuos avances tecnológicos. Esto es especialmente cierto con respecto a los servicios, un sector tradicionalmente refractario a los avances en la productividad y que, sin embargo, es uno de los principales beneficiarios de la revolución tecnológica que está teniendo lugar.

Este nuevo marco caracterizado por la globalidad, la interconexión y la inmediatez de las relaciones económicas supone para los estados un importante reto en la medida en que cuestiona la eficacia de las tradicionales demarcaciones territoriales para regulación y control efectivo de esta nueva realidad. Esto es especialmente cierto en el ámbito tributario en el que la soberanía nacional de los diferentes estados territoriales es defendida a ultranza, pese a los problemas con que en las economías abiertas se presenta su gestión.

La revolución de la tecnologías de la información y de la comunicación ha venido a complicar este proceso, generando una cierta alarma entre las administraciones tributarias de los distintos estados y organizaciones territoriales y creando comisiones y grupos de trabajo dedicados exclusivamente a analizar los efectos de esta nueva realidad sobre sus sistemas tributarios y proponer diferentes alternativas a ellos. Un estudio detallado de los resultados de dichos informes y trabajos, liderados en su mayor parte por la OCDE y por la Unión Europea, pone de manifiesto que, aunque a corto plazo es posible una aplicación de los principios vigentes del sistema tributario internacional a esta nueva realidad, con pequeñas adaptaciones de las normas o de la interpretación que se hace de ellas, a largo plazo se hace necesario una auténtica reforma del sistema en su conjunto para adaptarlo a una realidad que es cada vez más diferente de la que dio pie al sistema actualmente vigente.

Este artículo se divide en tres partes. Tras la introducción, se hace una descripción de lo que se entiende por nueva economía y los aspectos más relevantes de ésta, que permiten aventurar que nos encontramos ante una situación nueva que, aunque dando sus primeros pasos, su expansión es imparable. Su principal argumento son las mejoras implícitas en la productividad que lleva consigo, no siempre observables con los indicadores tradicionales, y su motor fundamental es la innovación tecnológica que ella misma comporta, en un proceso continuado de innovación y mejora de productos y procesos. El epígrafe tres está dedicado a glosar los principales retos que el nuevo entorno presenta a los sistemas tributarios internacionales y las modificaciones propuestas por los diferentes organismos para corregirlos, especialmente la OCDE y la Unión Europea.

Finalmente, se concluye comentando que aunque las modificaciones propuestas pueden suponer una mejora importante en el estado actual de expansión de la nue-

va economía, resultará insuficiente conforme los avances de las TIC se vayan difundiendo por todos los sectores y áreas de la economía.

2. LA NUEVA ECONOMÍA Y LA INFORMACIÓN

El intenso y sostenido período de crecimiento experimentado por la economía estadounidense en los años finales del siglo XX y principios del XXI, consecuencia de los importantes incrementos en las cifras de productividad permitidos por el desarrollo e inversión en computación y en modernas tecnologías de comunicación, ha llevado a gran parte de la doctrina científica a acuñar el término nueva economía para referirse al marco resultante de ese panorama de crecimiento sostenido caracterizado por el desarrollo de una nueva estructura económica centrada en las redes de información, desarrollada gracias a los avances e inversiones antes referidos y que ha llevado a la información a adquirir un mayor protagonismo como factor de producción¹.

La utilización de las redes y tecnologías comunes asociadas a la nueva economía permite interconectar los sistemas de información de los diferentes agentes desarrollando toda una infraestructura de comunicación con consecuencias diversas sobre distintos ámbitos de la actividad empresarial. Una de ellas es el desarrollo de patrones de comportamiento empresarial, como el comercio electrónico, susceptibles de introducir cambios permanentes en la forma de operar y de organizarse de las empresas². Terceiro sitúa en esa mayor capacidad de relación la clave de los cambios que se están produciendo no sólo en el ámbito empresarial sino en el conjunto de toda la sociedad. El desarrollo y expansión de las técnicas de digitalización ha permitido la previa unificación de los códigos en los que se basan los distintos sistemas de información, punto de partida necesario para progresar en los procesos de tratamiento y transporte de la información. Una vez logrado esto, la comunicación entre los distintos sistemas y tecnologías ha desatado toda una dinámica de convergencias entre sectores, organizaciones, empresas, consumidores, mercados, etc. (Terceiro, 2001, p. 63). En palabras de Juan Luis Cebrián, “*La convergencia creciente de las tecnologías impulsa la de sus poseedores*” (Cebrián, 1998, p. 122) en un proceso gradual compuesto por varias fases, la primera de las cuales hace referencia a la integración tecnológica.

¹ Algunos autores vinculan la nueva economía al protagonismo adquirido por la información como consecuencia del rápido desarrollo y expansión de las tecnologías de la información, que permiten “... clasificar, almacenar, analizar e intercambiar información de forma instantánea, en cualquier parte del mundo y a un coste mínimo” (Ávila *et al.*, 2001, p. 212). Otros sitúan su centro en “... la adquisición, procesamiento, transformación y distribución del conocimiento y de la información” (Argandoña, 2001, p. 191).

² Internet se constituye en algo más que un canal alternativo de comunicación, de bajo coste, para revolucionar todo el panorama empresarial, sin circunscribirlo a las empresas vinculadas a la “nueva economía” sino, sobre todo, a las empresas de la “vieja economía”, principal fuente de ingresos de la llamada “economía de Internet” (Ontiveros, 2001, p. 46).

El avance en la tecnología de la información, permitiendo la integración entre los diferentes tipos de redes, servicios y aplicaciones, desarrolla toda una infraestructura de red capaz de producir ulteriores convergencias en el ámbito social e institucional. La mayor capacidad de las aplicaciones y de los servicios da pie a la integración de los sectores audiovisual, comunicación y de servicios telemáticos, configurando como suma de los anteriores el nuevo sector multimedia, cuyo pleno desarrollo dará lugar previsiblemente a nuevas convergencias. Todo esto genera también una convergencia en el ámbito empresarial en el que cada vez con más insistencia las redes y las modernas tecnologías de la información y de la comunicación son utilizadas por las empresas para relacionarse, tanto interna como externamente, abriendo nuevos mercados y dando lugar a nuevos modelos de negocio y nuevas formas organizativas que constituyen el núcleo de la nueva economía, y cuyo origen se encuentra en la mayor capacidad de integración tecnológica y en la expansión de sus efectos por todos los órdenes de la sociedad³.

La existencia de esa nueva infraestructura, constituida por las modernas redes de comunicación y las tecnologías de la información, está impulsando una serie de cambios institucionales y organizativos que podemos asimilar al desarrollo de una nueva superestructura específica de las redes de información. La suma de ambas configura lo que se ha dado en llamar sociedad de la información, por el papel preponderante desarrollado por ésta. Desde la perspectiva económica podemos hablar de una nueva estructura, caracterizada por el paso de una economía centrada en la industria y los productos materiales a otra basada en los servicios y activos intangibles, motores del crecimiento económico actual, en la que se producen importantes cambios en las estrategias de generación y apropiación de valor. Asimismo, la convergencia tecnológica e institucional, impulsada y favorecida por el desarrollo de las redes de información, ha abierto las puertas a los procesos de internacionalización y globalización característicos de esta nueva estructura, con unas implicaciones que, desde el punto de vista tanto económico como social, todavía están en proceso de desarrollo pero que permiten albergar grandes expectativas.

2.1. EL PAPEL DE LA PRODUCTIVIDAD

La importante reducción en los costes de producción de las TIC y el sostenido proceso de avance tecnológico experimentado en las últimas décadas ha disparado su demanda por parte de las empresas en un proceso de sustitución de capital susceptible de cambiar radicalmente toda la estructura económica mundial⁴ y dando lugar a una de las consecuencias más características de los

³ Este proceso de convergencia sectorial da lugar a la aparición de nuevos sectores con dinámicas competitivas diferentes a la de la economía tradicional (Cassiman *et al.*, 2001, pp. 13-14).

⁴ Este cambio en los factores de producción altera, a su vez, la demanda del resto de factores productivos, que se exigen adaptados al nuevo entorno en un proceso circular con notables y virtuosas consecuencias sobre los niveles de crecimiento y eficiencia empresarial (Argandoña, 2001, p. 192).

cambios asociados a la nueva economía: los importantes incrementos de productividad que desde finales del siglo pasado se vienen produciendo en todos los sectores empresariales debido al importante proceso de inversión en tecnologías de la información y de la comunicación por parte de la mayoría de las empresas⁵. Este fenómeno se ha visto potenciado por los continuos procesos de innovación que se han ido generando en este campo, con una progresiva reducción en los precios de los equipos y un aumento de su capacidad de computación. Este importante esfuerzo inversor ha recogido sus frutos primero en las cifras de productividad del trabajo⁶ para posteriormente, con el desarrollo de las redes, afectar también al crecimiento de la productividad multifactorial cuyas consecuencias se aprecian con mucha más lentitud merced a la profundidad de los cambios que hay detrás de su crecimiento: cambios en las formas de comunicación y de organización de la empresa, cambios en la operativa, establecimiento de nuevos patrones de comportamiento comercial basados en la disponibilidad de la nueva infraestructura de red, cambios en los mercados, etc.⁷.

Es previsible que los efectos de las TIC sobre las cifras de productividad continúen esta tendencia, dado el carácter estructural de los cambios introducidos por la innovación y los avances tecnológicos, permitiendo incrementos en las cifras de productividad incluso en períodos recesivos de la coyuntura económica⁸. La influencia de las TIC sobre las cifras de productividad y el crecimiento económico se pueden concretar, según la OCDE, en tres grandes áreas. En primer lugar, la inversión en TIC aumenta la cantidad de capital disponible para los trabajadores, facilitando el aumento de la productividad del capital. Las estimaciones de la OCDE consideran que la inversión en TIC puede explicar entre 0,3 y 0,8 puntos porcentuales del crecimiento del PIB *per cápita* durante en periodo 1995-2001. De la inversión en TIC, una tercera parte está constituida por inversiones en programas

⁵ Los trabajos de la OCDE *A New Economy? The Changing Role of Innovation and Information Technology in Growth and ICT and Economic Growth: Evidence from OECD Countries, Industries and Firms*, acreditan la existencia de una relación directa entre tecnología e innovación con los incrementos en las cifras de la productividad multifactorial.

⁶ El retraso detectado en la evolución de las cifras de productividad del factor trabajo con respecto al esfuerzo inversor de las empresas puede explicarse por las especiales características del tipo de bien objeto de la inversión. Por una parte, los equipos de tratamiento de la información requieren un proceso previo de 'alfabetización informática' para aprovechar todas sus potencialidades. Por otra, la multiplicidad de procesos de innovación tecnológica lleva a una cierta confusión a la hora de determinar los objetivos de la inversión, generando errores y problemas de falta de coordinación.

⁷ Una vez consolidado el aumento en la productividad del trabajo como consecuencia del esfuerzo inversor en tecnologías de tratamiento de la información, las expectativas de crecimiento de la productividad en las transacciones electrónicas entre empresas se cifran en las eficiencias derivadas de la automatización de las transacciones, el potencial económico de los nuevos intermediarios de mercado, la consolidación de ofertas y demandas a través de mercados electrónicos organizados, y los cambios en el grado de integración vertical de las empresas (Lucking *et al.*, 2000, p. 2).

⁸ Así se recoge en un reciente trabajo de la OCDE, donde se pone de manifiesto como las economías de los EE.UU., de Australia y de Canadá, ejemplos representativos de crecimiento y mejoras de productividad inducidos por las TIC, han mostrado un vigoroso crecimiento de su productividad incluso durante la segunda mitad de los años noventa, cuando ya se empezaba a acusar una cierta tendencia a la baja en el crecimiento (OCDE, 2003, pp. 9-10).

informáticos. En segundo lugar, la existencia de un sector productivo de TIC en el país, aunque pequeño, desarrolla un importante papel en la expansión tecnológica, acelerando el progreso y asegurando una fuerte demanda de sus productos. Y, finalmente, el uso de las TIC a través de la cadena de valor contribuye a mejorar la forma de operar de las empresas aumentando la eficiencia en el uso conjunto del capital y el trabajo, a la vez que los efectos de red asociados a la expansión de las TIC reducen los costes de transacción y aceleran la innovación (OCDE, 2003, p. 11).

2.2. LOS SERVICIOS Y LA PARADOJA DE LA PRODUCTIVIDAD

Las cifras de productividad, pese a todo lo anterior, no reflejan la verdadera influencia de las TIC sobre la estructura económica. El hecho de que el importante esfuerzo inversor en TIC desarrollado en la economía estadounidense durante los años setenta y ochenta no se haya visto reflejado en las cifras de productividad del trabajo durante los años ochenta y primeros de los noventa dio lugar a la expresión “paradoja de la productividad”, atribuida al economista R. Solow, refiriéndose al hecho de que la presencia de los ordenadores, pese a ser evidente en los lugares de trabajo, no veía reflejados sus efectos en las cifras de productividad. Esta situación es especialmente cierta en el sector servicios, uno de los principales inversores en TIC y en el que menos representativas son las cifras referentes a los cambios en la productividad, debido a los problemas para reflejar estadísticamente sus cifras de producción⁹.

Esta insuficiencia de los métodos actuales de valoración de los avances en la productividad de los servicios dificulta el conocer con exactitud la verdadera dimensión de los cambios introducidos por las TIC. El hecho de que los servicios de la “vieja economía”, tales como los de transporte, financieros, servicios empresariales, etc., sean los principales inversores en TIC pone de manifiesto su importancia en el desarrollo de la nueva economía. Por otra parte, la penetración de las TIC ha mejorado la comercialización de los servicios, exponiéndolos a un mayor grado de competencia y, en consecuencia, incentivando una mayor innovación para mantener los niveles de competitividad¹⁰. Por todo ello, es necesario desarrollar nuevas

⁹ Algunas de las explicaciones de la paradoja de la productividad apuntaban al hecho de que las estadísticas no reflejaban los beneficios de TIC sobre los niveles de productividad; sin embargo, otras atribuían el retraso en la aparición de los beneficios asociados a la inversión en TIC a la lentitud en la difusión de las nuevas tecnologías y en la adaptación de las empresas a ellas. Por otra parte, hay que tener en cuenta que gran parte de las mejoras en las cifras de la productividad multifactorial están asociadas a la red creada por la difusión de las TIC, por lo que sería necesario un cierto tiempo para alcanzar una dimensión de red suficiente como para que tenga efectos sobre la economía.

¹⁰ La OCDE hace referencia al importante papel de los servicios a la hora de captar los beneficios atribuidos a la expansión de las TIC, destacando la importancia de internet como motor del crecimiento económico a través de las mejoras introducidas en los llamados servicios relacionales (venta, financiación, transporte, empaquetado, etc.) presente en todos los sectores de la vieja economía (OCDE, 2000a, p. 11).

formas de valorar la productividad de los servicios, capaces de reflejar las ganancias de tipo cualitativo, a fin de alcanzar un conocimiento más profundo de los cambios generados por las TIC, y promover los necesarios cambios institucionales que eliminen las barreras que todavía persisten en este sector a fin de fomentar la libre competencia y el crecimiento, permitiendo un mejor aprovechamiento de los beneficios asociados a la expansión de las TIC.

2.3. INTERNET COMO INNOVACIÓN EMPRESARIAL

El proceso de innovación desatado por la expansión de las TIC y el desarrollo de las redes de información cristaliza en el desarrollo de nuevos modelos de negocio y en formas organizativas inéditas hasta el momento. Entre los primeros nos encontramos con aquellos que ofrecen un producto radicalmente nuevo, surgido al amparo de los avances tecnológicos y de las nuevas formas de relación empresarial asociados a las TIC, como por ejemplo los servicios de telefonía móvil, que inauguran una nueva forma de desarrollo de la actividad empresarial. Entre los segundos, la innovación no se refleja tanto en el producto como en la organización y el funcionamiento interno de la empresa, reconfigurando totalmente la cadena de valor y adaptando las funciones tradicionales de aprovisionamiento, producción y comercialización a las nuevas posibilidades ofrecidas por las redes de información¹¹.

En el ámbito empresarial, las posibilidades de innovación introducidas por internet se concretan en cuatro fuentes: la relación de la empresa con la cadena de valor, la estructura de la empresa, el producto o servicio y los nuevos servicios sólo disponibles gracias a internet (Laso *et al.*, 2001, p. 72). Esto permite calificar internet y las TIC como una innovación de tipo estructural que modifica totalmente la forma de operar de las empresas de un sector, alterando los equilibrios de poder existentes hasta el momento. No obstante, la profundidad y radicalidad de los cambios formulados determinan un proceso lento, aunque irreversible, de adaptación y penetración, lastrado por dos importantes barreras de entrada: la desconfianza que genera en el usuario y la relativa complejidad de su uso. Por otra parte, internet encierra en su interior una serie de efectos que es preciso sopesar para una mejor comprensión de los riesgos y oportunidades asociados a su empleo como herramienta de gestión empresarial, como el efecto *lock-in*¹², los procesos

¹¹ Entre los casos de cambios organizativos que han dado lugar a innovadores modelos de negocio está el sistema de *lean manufacturing* desarrollado por Toyota, basado en una serie de principios clave: subcontratación de ciertas tareas clave en proveedores como la coordinación y gestión de “stocks” y la constitución de grupos de trabajo orientados a lograr “cero defectos” en la fabricación de un producto. Citado en Canals (2001, p. 39).

¹² De alguna manera, el enfrentamiento entre la comunidad de usuarios y programadores en Linux y la multinacional Microsoft puede interpretarse como un intento por parte de los primeros de romper el teórico efecto *lock-in* creado en el mercado de sistemas operativos por la masiva presencia del sistema operativo Windows, de Microsoft, en la mayoría de los equipos informáticos de carácter personal o corporativo.

de retroalimentación¹³, economías de alcance, etc. Además de estos efectos, específicos de internet como innovación, su propia naturaleza lo sitúa en la base de importantes decisiones estratégicas de la empresa: especialización o diversificación, ámbito geográfico que se desea para las operaciones de la empresa, definición de estrategias corporativas, gestión de grupos, etc., así como en la elección de qué tipo de ventaja competitiva se pretende desplegar en el mercado: bajo precio, diferenciación, ámbito, etc., por lo que su aparición y empleo generalizado obliga a todas las empresas a reformular su estrategia contando con este nuevo medio (Canals, 2001, pp. 47-48).

La influencia de internet y de las TIC sobre la estrategia competitiva de las empresas deriva de las consecuencias que sobre la oferta y la demanda tienen los cambios estructurales impulsados por internet y que podemos concretar en tres: reduce los costes de producción y distribución dando lugar a una mayor eficiencia; reduce los costes de búsqueda de los consumidores y favorece la diferenciación de productos, incrementando la disponibilidad de pago de los consumidores; y altera las políticas de precios posibilitando nuevos mecanismos de fijación de éstos. Sin embargo, el principal efecto de internet sobre la estructura de mercado puede resumirse en la reducción de los costes de transacción, a través de sus dos principales componentes: los costes de coordinación y los costes de motivación. Los primeros hacen referencia, entre otros aspectos, al coste de determinación de la política de precios, a la asignación de recursos y a la localización de compradores y vendedores, mientras que los costes de motivación hacen referencia a los pasos que hay que dar necesariamente para que comprador y vendedor estén dispuestos a realizar una transacción.

En este sentido, internet facilita una mayor disponibilidad de información sobre el producto, tanto respecto a sus características físicas y técnicas como a sus precios¹⁴. Por otra parte, internet también contribuye a la reducción de los costes de coordinación al abrir nuevas posibilidades para aplicar políticas de precios diferenciadas, nuevos mecanismos de descubrimiento del precio, y un más fácil acceso a compradores y vendedores. Esto, unido a la reducción de los costes de búsqueda implícitos en su utilización, favorece la aparición de nuevas formas de organiza-

¹³ Hacen referencia al hecho de que una empresa con una posición dominante en un mercado fácilmente tiende a hacerse más fuerte en ese mercado. Esto es especialmente cierto en internet por el papel que desarrollan los llamados costes hundidos (*sunk costs*) asociados al esfuerzo innovador implícito en el desarrollo de un *software* específico, o derivados de las intensas campañas publicitarias necesarias en la red para dar a conocer un sitio web o consolidar una marca, en combinación con unos rendimientos crecientes de escala aparentemente inagotables.

¹⁴ Según la recopilación de estudios y estadísticas de empresas líderes en el sector de la consultoría e investigación de mercados efectuada por la empresa eMarketer (www.emarketer.com) en su informe *E-Business in 2003: How the Internet is Transforming Companies, Industries and the Economy – A Review in Numbers*, para los consumidores y los responsables de compras en distintas empresas, internet es considerada de forma creciente como el mejor lugar para aprender o investigar sobre productos y servicios, con independencia de cómo se realice finalmente la compra. De acuerdo con la encuesta del Yankee Group, cuyos resultados se recogen en dicho informe, la principal razón por la que empresas internacionales elaboran sus sitios web es para proporcionar información (Ramsey, 2003, pp. 39 y ss.).

ción en la empresa y de realización del trabajo, permitiendo externalizar funciones que antes se venían realizando en el seno de la empresa o grupo, dentro de un modelo organizativo de integración vertical. En términos generales puede afirmarse que la reducción de los costes de coordinación y búsqueda propiciada por internet han dotado de una mayor eficiencia al funcionamiento tanto de los mercados como de las organizaciones, gracias a una mayor información y transparencia en los primeros y una mayor orientación de estas últimas hacia el mercado, reforzando y potenciando la comunicación y coordinación con clientes y proveedores (Cassiman *et al.*, 2001 p. 17)¹⁵.

La reducción de los costes de transacción facilitado por las modernas tecnologías de tratamiento y búsqueda de información está en la base del impulso que el proceso de externalización empresarial (*outsourcing*) está cobrando en los últimos años. Dependiendo su efecto sobre los distintos tipos de costes que integran los costes de transacción y de búsqueda –contractuales, de coordinación, etc.– las estrategias empresariales darán lugar a la formación de nuevas empresas mediante fragmentación o al aumento de dimensión de las ya existentes¹⁶.

Los mercados electrónicos revolucionan el concepto mismo de coste de transacción, afectando a sus diferentes componentes, como así lo acreditan diversos estudios realizados. En términos generales puede hablarse de que internet y el comercio electrónico reducen los costes de transacción, lo que provoca un cambio importantísimo en el papel de los agentes económicos vinculados a los mercados tradicionales, como los intermediarios, así como en las características del producto comercializado, ampliándolo y personalizándolo. No obstante, las consecuencias de los cambios que afectan a estos costes de transacción sobre la estructura de mercado es diferente según nos centremos en los mercados electrónicos entre empresas (*Business to Business – B2B*) o entre empresa y consumidor (*Business to Consumer – B2C*). Al igual que en el comercio tradicional, en los mercados electrónicos destaca también el primero de ellos en términos de volumen de transacciones y ritmo de crecimiento.

Los mercados electrónicos B2B, en sus diferentes modalidades, están cambiando la forma en que se desarrolla la competencia entre empresas, intensificando el proceso de *outsourcing* mediante una externalización de cada vez mayor número de funciones, algunas incluso de carácter crítico desde el punto de vista de la gestión

¹⁵Un ejemplo de esa transparencia informativa es el proyecto V-Chain ensayado en Ford en su planta valenciana, consistente en un sistema de control de proveedores en la cadena de montaje y cuyo objetivo es coordinar los hasta 508 proveedores de las piezas que conforman cada vehículo. Para ello se desarrolló una plataforma que conecta los proveedores con la cadena de montaje y que, a través de un programa informático, permite conocer en qué punto se encuentra la producción y cuáles son las previsiones de fabricación tanto en Ford como en los proveedores (Diario *Cinco Días*, (08-02-03)).

¹⁶Estos cambios en el panorama empresarial introducidos por internet y las modernas TIC son estudiados por Laso *et al.* (2002), refiriéndose a la nueva forma de relación entre empresas como mComercio o Comercio Colaborativo. Por su parte, Tapscott *et al.* (2001) estudian las distintas modalidades de redes empresariales que surgen gracias a esos cambios.

empresarial, para centrarse en la auténtica ventaja competitiva de la empresa en un proceso simultáneo de adelgazamiento y concentración de la estructura empresarial. Por una parte las empresas se deshacen de aquellas ramas de actividad o funciones en las que no son especialistas o que no les reportan una especial ventaja competitiva pero complican su gestión, subcontratándolas con terceros. Por otra, se centran en aquellas labores que constituyen el núcleo de su negocio y son fuente de riqueza y de ventajas competitivas, tratando de alcanzar en ellas las economías de escala y alcance necesarias para ocupar una sólida posición en el mercado. Se desarrolla de esta forma una red de alianzas y acuerdos de colaboración entre empresas dentro de una misma cadena de valor que permite hablar de redes de empresas, o de empresas extendidas, por oposición a las empresas tradicionales, más concentradas y jerarquizadas. Las TIC desarrollan un papel esencial en este proceso, facilitando la coordinación entre empresas, compartiendo la información sobre áreas de negocio consideradas críticas, como almacén, previsiones de demanda, diseño del producto, etc.

Por lo que se refiere a los mercados electrónicos B2C, internet está cambiando la concepción tradicional del producto y del papel desarrollado por los intermediarios, generando una competencia más intensa sobre los productos pero manteniendo la dispersión en cuanto a los precios. Al mismo tiempo, internet permite el contacto directo con el fabricante pero, a su vez, amplía el mercado de tal manera que la oferta se multiplica generando desconocimiento e incertidumbre en la demanda, que requiere de la presencia de intermediarios que vengán a corregir estas deficiencias, generando confianza en el consumidor y ofreciéndole importantes servicios de búsqueda en el mercado. Por lo que se refiere al producto, además de una mayor información sobre el producto, las empresas en los mercados electrónicos suelen enriquecerlos mediante la oferta de servicios complementarios al producto centrados en la información, a la vez que posibilitan un contacto más personal entre consumidor y fabricante que redundan en un mayor grado de personalización y diferenciación del producto.

En términos cuantitativos, y a pesar de que todavía nos encontramos en las primeras fases de su desarrollo, el comercio electrónico crece a ritmos superiores al comercio tradicional, incluso en fases del ciclo económico como la actual, caracterizadas por el estancamiento. Esto es especialmente cierto en el mercado B2B, donde el aumento en el número de transacciones no son más que la manifestación superficial de cambios mucho más profundos tanto en el modo de operar y organizarse de las empresas como en sus hábitos de compra, provocando una auténtica revolución económica. Es la conjunción de la revolución tecnológica con movimientos de índole social y político caracterizados por una mayor liberalización de transacciones y de movimientos de factores entre países lo que está provocando la actual internacionalización de la economía con un volumen cada vez mayor de transacciones en el nivel internacional, gran parte de ellas entre empresas del mismo grupo. Los mercados electrónicos son ahora mucho más amplios y no se ven

limitados por barreras geográficas ni por fronteras nacionales, lo que supone un importante acicate para las empresas pero puede constituir un riesgo importante para los estados nacionales que no se encuentren preparados para gestionar administrativamente un volumen creciente de intercambios internacionales.

3. TRIBUTACIÓN EN LA NUEVA ECONOMÍA

Son muchos los aspectos del comercio electrónico objeto de estudio por parte de las administraciones públicas, como la forma de conjugar la libertad e inmediatez de un medio como internet con la seguridad jurídica de los contratos y transacciones celebrados a través de él; el desarrollo de medios de pago adaptados a internet, seguros y a la vez eficaces para el desarrollo de transacciones mediante internet; la identificación de las partes, la firma electrónica y la identificación digital; la protección de los consumidores y la aplicación de la normativa reguladora del comercio en internet; la mejora de las relaciones de la Administración con empresas y particulares mediante el uso de las nuevas tecnologías; etc. Sin embargo, uno de los aspectos que desde el inicio ha sido objeto de una mayor atención tanto de los organismos internacionales como de los gobiernos de los distintos países, ha sido cómo el comercio electrónico y los cambios en el modo de operar de empresas y consumidores podría afectar a la función tributaria y a la recaudación obtenida por sus administraciones. El cambio en la forma en que los agentes económicos interactúan y la desmaterialización de las transacciones, así como la dimensión decididamente internacional del nuevo marco económico, suponían en principio una seria amenaza para los sistemas tributarios nacionales y para la red de convenios fiscales internacionales, basados todos ellos en categorías y modos de operar que poco o nada tenían que ver con la nueva realidad prometida por la aplicación de internet y las TIC a la actividad económica y comercial.

Con independencia de los estudios individuales de las distintas administraciones tributarias, en el ámbito internacional las principales fuentes de estudio y análisis de las posibles repercusiones del comercio electrónico sobre el sistema tributario han sido tres: la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Unión Europea (UE) y los Estados Unidos. Entre las administraciones tributarias que han realizado estudios más o menos relevantes sobre esta cuestión destaca, además de los Estados Unidos, Australia, con dos estudios muy completos y sucesivos en el que se proponen nuevas soluciones para los problemas identificados y que es, quizás, la administración que más firmemente apuesta por el desarrollo de la nueva economía y la adaptación de la administración tributaria para regular esta actividad. En nuestro país el *Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española* vio la luz en octubre del año 2000, y en él, tras un estudio introductorio sobre la naturaleza del comercio

electrónico y sus aspecto jurídicos y analizar los principales trabajos desarrollados hasta la fecha por las administraciones de los principales países desarrollados y de las organizaciones internacionales, se aborda de forma sistemática la problemática fiscal del comercio electrónico, formulando recomendaciones que constituyen el núcleo de la postura que debe adoptar la Administración tributaria española frente a la fiscalidad del comercio electrónico.

El más temprano de los trabajos con referencias al comercio electrónico y a sus posibles consecuencias tributarias procede de la UE y data del año 1994, el *Informe Bangemann*¹⁷. Dos años más tarde, en junio del año 1996, Canadá, Australia y los Estados Unidos presentan en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el documento *Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration*, punto de partida de los trabajos de la OCDE sobre el tema, que lleva a la publicación unos meses más tarde, ya en enero del año 1997, del informe *The Emergence of Electronic Commerce. Overview of OECD's Work*, resumen de los trabajos desarrollados hasta esa fecha sobre el tema por los distintos grupos de trabajo creados en el seno del Comité de Asuntos Fiscales; unos meses más tarde, en ese mismo año de 1996, el Departamento del Tesoro estadounidense presenta el informe *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*, un estudio sobre las pautas que el sistema fiscal debería adoptar con respecto a la contratación electrónica.

Toda esta actividad culmina en la OCDE en noviembre del año 1998 con la conferencia ministerial celebrada en Ottawa (Canadá) en la que se presenta el documento *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, que, como su propio título pone de manifiesto, es un acuerdo adoptado en la conferencia ministerial sobre los principios que deberán gobernar el marco fiscal del comercio electrónico, en el que se establece la validez de los principios tributarios que guían la imposición en el comercio tradicional en su aplicación al comercio electrónico¹⁸, a la vez que reconoce de forma expresa la validez de la normativa fiscal en vigor para gravar la nueva realidad del comercio electrónico.

Previamente, en Estados Unidos, en septiembre del año 1998, tras su presentación y debate en el Congreso, se aprobaba la *Internet Freedom Act*, una iniciativa legislativa en la línea de favorecer el desarrollo de internet como un espacio libre de impuestos, a fin de fomentar su desarrollo y otorgando una moratoria de tres años en la tributación del comercio electrónico. En ella se prohíbe que los estados, o subdivisiones políticas inferiores dentro de ellos, establezcan nuevos tributos sobre el acceso a internet o sobre el comercio electrónico. Aunque esto no significaba la creación de un espacio libre de gravamen para el comercio electrónico, puesto

¹⁷ *Recommendations to the European Council. Europe and the Global Information Society.*

¹⁸ Tales principios, explícitamente reconocidos en dicho documento, son: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y equidad y flexibilidad.

que ya había estados en los que la configuración de sus *sales tax* permitía la tributación de las operaciones de comercio electrónico, sí suponía la apertura de un período de reflexión sobre la realidad de este comercio, a la espera de conocer su evolución, fomentar su crecimiento y llegar a algún tipo de acuerdo sobre la mejor manera de gravar esta actividad. Posteriormente, en el informe al Congreso de la Comisión Asesora en Comercio Electrónico se propone una ampliación de la moratoria inicial, que es finalmente aprobada.

Por su parte, la UE centraba sus esfuerzos en determinar la tributación del comercio electrónico en materia de imposición indirecta, preocupada por el riesgo cierto de erosión de su base tributaria del IVA, su principal fuente de ingresos, y por la posible pérdida de competitividad de las empresas europeas frente a las del resto del mundo dada la actual regulación. En su comunicación de junio de 1998, *Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*, la Comisión fija tres importantes directrices a seguir en el tratamiento de los impuestos indirectos sobre el comercio electrónico: 1) el IVA se aplicará a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al consumo dentro de la Unión Europea, independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial utilizada para efectuar la transacción; 2) la Comisión opta por considerar como prestación de servicios las operaciones sobre bienes y servicios que circulan por la red, a la vez que localiza el hecho imponible en el lugar del consumidor final; y 3) se garantiza la neutralidad fiscal entre los suministros comunitarios y los no comunitarios.

Junto a estas aportaciones, las más relevantes en el ámbito internacional, hay que situar también los estudios realizados sobre el tema por las administraciones tributarias de diferentes países. Aunque en su mayoría tienen como objetivo estudiar en qué medida el comercio electrónico puede afectar a su base impositiva y capacidad recaudatoria, la práctica totalidad de los informes coinciden también en afirmar que pese a los riesgos implícitos, dado el estado inicial de desarrollo en que se encuentra el comercio electrónico, no supone a corto plazo una seria amenaza para sus ingresos tributarios.

En cualquier caso, y puesto que el riesgo de erosión de la base tributaria es un problema derivado de la naturaleza abierta de las economías modernas, la dimensión internacional de gran parte del problema es innegable, por lo que todos ellos suelen defender la necesidad de coordinar en el ámbito internacional los trabajos sobre la fiscalidad del comercio electrónico, a fin de lograr un enfoque de consenso tanto del problema como de las posibles soluciones, y evitando iniciativas individuales de países aislados que puedan convertirse en un obstáculo para el posterior desarrollo del comercio electrónico. En su mayoría coinciden en reconocer el liderazgo que en este ámbito debe ejercer la OCDE, poniendo de manifiesto su voluntad de participar en ellos. A pesar de todo esto, las posturas en el debate que se avecina están muy influenciadas por la naturaleza importadora o exportadora del país de que se trate y del grado de desarrollo del comercio electrónico en su seno.

En última instancia, se trata de decidir si se opta por la tributación en el país de destino de los bienes o en el de origen, en el país de la fuente o en el de residencia, un viejo debate que cobra ahora nuevo protagonismo ante la inminencia de sus consecuencias.

En términos generales, los problemas concretos derivados de la proliferación del uso del comercio electrónico vienen derivados, como ya dijimos, de la falta de adaptación de las categorías fiscales actualmente existentes a las nuevas formas de relación económica posibilitadas por los avances en las tecnologías de la información y comunicación. A su estudio nos dedicaremos a continuación. Sin ánimo de ser exhaustivos, los principales problemas fiscales formulados se pueden agrupar en torno a tres grandes categorías en función de cual sea el aspecto tributario afectado: a) puntos de conexión, b) caracterización de las transacciones, y c) caracterización de las rentas derivadas de esas transacciones. A continuación efectuaremos un breve recorrido por cada uno de ellos tratando de sintetizar su problemática y las tendencias actuales con respecto a su solución. No obstante, para un análisis más preciso, efectuaremos ese recorrido tomando previamente en consideración la naturaleza directa o indirecta del tributo.

3.1. IMPOSICIÓN DIRECTA

Dentro de la imposición directa los distintos sistemas tributarios suelen pivotar en torno a dos grandes impuestos: el impuesto sobre las personas físicas y el impuesto sobre los beneficios de empresas o sociedades, además de las existencia de impuestos complementarios cuyo objetivo es, en algunos casos, gravar todas las manifestaciones de la riqueza (sucesiones y donaciones) o controlar la composición de los patrimonios. Los problemas afectan a tres aspectos concretos: puntos de conexión, caracterización de los rendimientos asociados a determinadas transacciones y precios de transferencia.

3.1.1. Puntos de conexión

Los puntos de conexión desarrollan un importante papel dentro de la fiscalidad directa internacional al determinar la sujeción fiscal de los contribuyentes a un determinado territorio, en un sistema en el que conviven de forma simultánea los principios de tributación en el país de origen de los rendimientos, por su importe, y en el país de residencia, por la renta universal obtenida por el sujeto pasivo, gozando el país de origen de los rendimientos de un derecho preferente de tributación respecto al país de residencia del preceptor de los rendimientos. Los puntos de conexión tributarios, como la residencia y el establecimiento permanente, determinan los derechos de un determinado territorio sobre los rendimientos obtenidos por el

sujeto pasivo. Su importancia es, por lo tanto, primordial y se hace necesario contar con unos criterios claros y comúnmente aceptados a fin de evitar supuestos no deseados de ausencia de obligación tributaria o doble imposición.

Los criterios consensuados a lo largo del siglo XX y recogidos en las legislaciones tributarias y convenios internacionales de la mayoría de los países configuraban un mapa bastante claro a la hora de determinar las obligaciones tributarias en los diferentes territorios, dejando apenas espacio para la planificación fiscal y evitando en la mayoría de los casos los supuestos de ausencia de imposición y doble imposición, o introduciendo mecanismos para su subsanación. La generalización del comercio electrónico y de las TIC en la gestión empresarial han venido a enturbiar este panorama al vaciar de contenido aparentemente algunas de esas categorías.

♦ *Residencia.* Así, el criterio del lugar de residencia es de aceptación generalizada por la mayoría de los países desarrollados a la hora de determinar el territorio con el que el contribuyente mantiene una relación económica más estrecha y en el que, por tanto, deberá tributar por su renta universal. El problema surge cuando el sujeto pasivo cuya residencia es objeto de análisis es una empresa, pues el término de residencia, definido en estos casos en el modelo de convenio fiscal de la OCDE como “*lugar de administración efectiva*”¹⁹, era aquél “*en el que las decisiones de gestión y comerciales clave, necesarias para la dirección de la empresa, son tomadas*”. Ese lugar era normalmente identificado con el lugar “*... donde la persona o grupo de personas más veteranas (por ejemplo el consejo de administración) toma dichas decisiones, el lugar donde las acciones a ser desarrolladas por la empresa en su conjunto son tomadas*”²⁰. Ahora bien, en un entorno económico como el actual, caracterizado por el uso generalizado de las modernas TIC, que posibilita la deslocalización de las tareas de dirección y de toma de decisiones, facilitando la comunicación entre partes situadas en lugares distantes del globo, el mantenimiento de dicho criterio, más sustancial que formal, implica abrir una puerta a los supuestos de doble imposición y de elusión fiscal (OCDE, 2001c, p. 8).

Esta falta de eficiencia del criterio del “lugar de dirección efectiva” a la hora de proporcionar una regla clara para fijar la residencia en un determinado país de las empresas ha llevado a la OCDE (2001c) a tratar de obtener un criterio válido en este nuevo entorno, barajándose diversas opciones: a) sustituir el concepto de dirección efectiva; b) refinar ese concepto, considerando factores adicionales a los hasta ahora considerados, como la localización de la casa matriz y las funciones desarrolladas, el lugar de constitución, etc.; c) establecer una ordenación jerárquica de los distintos criterios subsidiarios aplicables ante situaciones de conflicto; d) una combinación de todas las anteriores. Hasta la fecha, sin embargo, ninguna de ellas se ha

¹⁹ Artículo 4.3 del modelo de convenio fiscal de la OCDE a 29 de abril de 2000 (traducción propia).

²⁰ Párrafo 24º de los comentarios al artículo 4 del modelo de convenio fiscal de la OCDE (traducción propia).

considerado como definitiva, encontrándose pendiente de un mayor desarrollo del debate así como de que el comercio electrónico alcance una mayor expansión en el ámbito empresarial y que, por lo tanto, este tipo de prácticas se consoliden en torno a un estándar concreto.

♦ *Establecimiento permanente.* Otra categoría muy afectada por la práctica del comercio electrónico es el concepto de establecimiento permanente; en su existencia se basa la tributación de las empresas en el país de origen de los rendimientos en función de la necesaria existencia de una estructura física localizada en ese territorio, gracias a la cual la empresa extranjera desarrolla su actividad económica. La OCDE, en el artículo 5.1 de su modelo de convenio de doble imposición, define el establecimiento permanente a efectos de la imposición directa como “... lugar fijo de negocios a través del cual la actividad de la empresa se desarrolla total o parcialmente”²¹. Asimismo, en el párrafo 5 de ese artículo se establece que “... cuando una persona –distinta de un agente de carácter independiente...– actúa en beneficio de una empresa y posee, y ejerce con asiduidad, en uno de los estados contratantes, un poder para formalizar contratos en nombre de la empresa, esa empresa se considerará que cuenta con un establecimiento permanente en dicho estado respecto de las actividades asumidas por dicha persona para la empresa...”. Aunque no se recoge de forma explícita en la definición del artículo 5.1, el concepto de establecimiento permanente está vinculado a la existencia de un componente físico y al desarrollo de actividades de cierta entidad desde el punto de vista empresarial, que no tengan un carácter únicamente auxiliar²².

El comercio electrónico internacional lleva implícito el riesgo de desaparición del vínculo físico con el territorio en el que se efectúan las operaciones, suscitando serias dudas sobre la existencia de un establecimiento permanente en aquellos casos en los que la empresa extranjera vende sus productos en el país a través de internet, de forma automatizada, mediante un sitio web localizado en un servidor radicado en un tercer estado. Existe un acuerdo generalizado entre las autoridades fiscales, organismos internacionales y doctrina sobre la dificultad de aplicar a estos supuestos el concepto de establecimiento permanente tal y como se venía haciendo hasta ahora, desarrollándose diferentes propuestas y enfoques para tratar de prolongar la vigencia del concepto y adaptarlo a la nueva situación. La OCDE ha dado un paso adelante en este esfuerzo clarificador introduciendo modificaciones a los comentarios del artículo 5 del modelo de convenio de doble imposición, consistentes en considerar la existencia de un establecimiento permanente cuando el sitio web esté alojado en un servidor de su propiedad localizado en el territorio en el que opera la empresa (OCDE 2000b, p. 5). Queda pendiente de clarificar el resto de

²¹ Modelo de convenio fiscal de la OCDE redactado el 29 de abril de 2000 (traducción propia).

²² Así se matiza en los párrafos segundo a cuarto de dicho artículo y en los comentarios sobre él elaborados por la OCDE.

supuestos posibles, en los que el servidor, a pesar de estar localizado en el territorio en el que opera la empresa, no es de su propiedad. Hay que destacar a este respecto que estas modificaciones tienen un carácter parcial y que todavía se está debatiendo en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE la posibilidad de modificar la definición de establecimiento permanente aplicable al comercio electrónico.

A pesar de los esfuerzos realizados por aclarar la aplicación del concepto de establecimiento permanente a los nuevos supuestos derivados del comercio electrónico, la solución propuesta por la OCDE abre la puerta a las llamadas economías de opción, al hacer depender la existencia del establecimiento permanente de algo tan sencillo y con tan poca incidencia sobre la actividad en sí desarrollada como es la localización del servidor en uno o en otro territorio. Es necesario mencionar aquí las apuestas que algunos países, entre los que se encuentra España, y parte de la doctrina hacen a favor de una modificación del concepto de establecimiento permanente en su aplicación al comercio electrónico en el que se haga abstracción de la necesidad de un vínculo físico y se abogue por la existencia de una presencia económica permanente o continuada (Ministerio de Hacienda, 2000, p. 421).

3.1.2. Caracterización de los rendimientos

Uno de los problemas fiscales que suscita la generalización del uso del comercio electrónico es cómo caracterizar las transacciones desarrolladas a través de él, así como los pagos a ellas asociados. La desmaterialización implícita en la digitalización asociada a internet difumina los límites entre compra de bienes y prestación de servicios, ventas empresariales y cesión de derechos de autor. Esta confusión tiene importantes repercusiones fiscales, especialmente en el nivel internacional, pudiendo llegar a presentar serios problemas de doble imposición o de elusión fiscal (Rodríguez, 2001, p. 32), pues en muchos casos la tributación de las rentas generadas por las operaciones internacionales depende precisamente de cómo se califiquen esas operaciones: ventas de bienes, prestación de servicios o derechos de uso ("cánones"), consecuencia del carácter analítico del impuesto.

Es importante dentro de las transacciones *on-line* de comercio electrónico delimitar con precisión la frontera entre los distintos tipos de transacciones y alcanzar un cierto grado de coordinación impositiva, a fin de que no se produzcan confusiones que puedan dar lugar a supuestos de doble imposición o de ausencia total de ella. En este sentido, la OCDE (2001b) ha realizado de nuevo un importante esfuerzo clarificador sobre la caracterización de los pagos asociados a transacciones de *software*, bien en soporte tangible bien de forma digitalizada en transacciones *on-line*, dando lugar a importantes modificaciones en los comentarios al artículo 12 del modelo de convenio.

En función de las conclusiones alcanzadas con respecto a los pagos asociados a transacciones de *software*, el Grupo de Asesoramiento Técnico del Grupo de Trabajo nº 1 ha profundizado en el análisis de las transacciones más habituales asociadas al comercio electrónico, extrayendo de él una serie de recomendaciones bajo la forma de propuestas de modificación de los comentarios al artículo 12 del modelo de convenio fiscal de la OCDE, con las que se pretende adaptar la calificación de las rentas al ámbito del comercio electrónico. Las modificaciones propuestas proporcionan un criterio claro y consensuado sobre la caracterización de los pagos más frecuentes asociados a las transacciones del comercio electrónico; sin embargo, la determinación de éstos exige en muchos casos un análisis detallado de las circunstancias de cada caso concreto que dificulta la generalización y suscita dudas en aquellos casos que no encajen perfectamente en los supuestos formulados.

3.1.3. Precios de transferencia

El avance en las tecnologías de la información y de la comunicación, así como las mejoras habidas en los transportes y el proceso de liberalización y apertura comercial experimentado en el nivel internacional, generan un elevado grado de integración económica internacional en el que la empresa multinacional, como forma organizativa predominante, desarrolla un papel central en el tráfico internacional (Owens, 1997a, pp. 90 y ss.).

El uso generalizado de internet y del comercio electrónico dentro de la organización multinacional, en las transacciones con sus filiales localizadas en distintos lugares del globo, posibilita una mayor integración de funciones dentro de ella a pesar de la dispersión de sus centros administrativos. Este proceso de integración se desarrolla fundamentalmente a través de redes internas (intranets), que contribuyen a la “internalización” de tales funciones, dificultando su identificación por las administraciones tributarias y, por lo tanto, dificultando la atribución a las empresas participantes del correspondiente grado de participación en ellas, fundamental para conocer su grado de participación en beneficios. Por otra parte, la desmaterialización y especificidad de los productos y servicios objetos de transferencia electrónica complica aún más la aplicación del principio de *arm's length* al dificultar encontrar transacciones comparables (Oliver, 1999, p. 66). A todo ello hay que unir el acceso generalizado de la pyme al comercio internacional, facilitado por las nuevas tecnologías y las redes públicas de transmisión de datos y contando con unos procedimientos de información contable y económica menos desarrollados que las empresas multinacionales, lo que, a la vez que multiplica los supuestos de precios de transferencia, debilita el soporte documental de las operaciones vinculadas a ellos, cuya existencia es clave precisamente para poder investigar y determinar los precios de transferencia (Rodríguez *et al.*, 2001, pp. 325-326).

Todo esto no viene a suponer un nuevo problema a efectos de los precios de transferencia sino una mayor complejidad de los problemas tradicionales formulados en este ámbito, consecuencia del mayor nivel de integración y rapidez con que en el ámbito internacional se efectúan las transacciones entre sociedades vinculadas. Pero es esta dificultad la que supone la principal barrera a la hora de aplicar los métodos tradicionales seguidos por la OCDE para determinar los precios de transferencia que, sirviéndose del principio *arm's length* como guía, utiliza métodos basados en la comparabilidad de las transacciones y el análisis funcional de cada una de ellas, algo muy difícil de llevar a cabo cuando a duras penas se encuentran transacciones comparables y suficientemente desagregadas como para poder aplicar estos métodos con una cierta fiabilidad (Lamagrande, 1998, p. 70).

Muchos autores proponen como alternativa el método de reparto del beneficio, hasta ahora reconocido por la OCDE sólo con carácter residual. No obstante, su aplicación no está exenta de problemas, pues sería preciso establecer métodos homogéneos de determinación del beneficio del grupo empresarial, así como criterios uniformes de reparto de ese beneficio para su gravamen entre los integrantes de éste. Puestas así las cosas, las mejoras administrativas encaminadas a obtener un cumplimiento voluntario por parte del contribuyente cobran una gran importancia. Los acuerdos previos sobre precios de transferencia, los intercambios de información entre administraciones fiscales y las auditorías simultáneas por distintas administraciones fiscales se convierten en las líneas prioritarias de actuación, pudiendo afirmarse que, en la medida en que se respeten las obligaciones de información establecidas, la generalización del tráfico comercial internacional de internet a través de redes privadas puede relativizar el problema (OLIVER, 1999, p. 66; Rodríguez, 2001, p. 326).

3.2. IMPOSICIÓN INDIRECTA

La imposición indirecta está constituida fundamentalmente por la imposición al consumo, con los sistemas fiscales de los países occidentales basadas en impuestos de carácter multifásico, cuyo máximo exponente el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en vigor en la UE. En los EE.UU. la imposición indirecta es atribuida por la Constitución a los estados que lo integran que, a través de los llamados *sales tax* (impuestos sobre ventas), establecen un impuesto sobre la venta minorista, normalmente de recaudación única y con diferentes peculiaridades en cuando a operaciones objeto de gravamen y configuración dependiendo del estado de que se trate. En general, el sistema IVA tiene una mayor difusión y, dado que en los EE.UU. la moratoria sobre la imposición de las transacciones en internet abre un paréntesis en cuanto a la incidencia del comercio electrónico sobre este ámbito tributario, será en el que nos centraremos de forma un tanto genérica a la hora de analizar sus efectos.

Con independencia de determinados aspectos del comercio electrónico que por sí mismos suponen una amenaza a las posibilidades recaudatorias de las administraciones, como el anonimato en las transacciones y su poca trazabilidad, los principales problemas que presenta el comercio electrónico en el ámbito de la imposición indirecta vienen derivados, al igual que en la imposición directa, por la puesta en tela de juicio de los conceptos tradicionales que subyacen al sistema. Por una parte, se difumina, en el caso de los bienes digitalizables, la diferencia entre entrega de bienes y prestación de servicios, clave en la estructura del impuesto. La diferenciación tradicional entre una y otra transacción a efectos del impuesto se basa en que la primera cuenta con la existencia de un objeto físico y de un medio de transporte también físico mediante el que efectuar la entrega (Owens, 1997b, p. 141). Esos elementos definitorios desaparecen en las transacciones de bienes digitalizables realizadas a través de internet, con “descarga” directa del bien adquirido en el ordenador del cliente desde el servidor del vendedor. Este proceso es habitual en las adquisiciones de bienes tales como música, publicaciones, programas informáticos, etc., cuya calificación tributaria queda puesta en entredicho, sin que quede claro, en el estado actual de desarrollo de internet, de qué forma se podría aplicar un tratamiento coherente, lo que puede acabar dando pie a una reevaluación de la forma de clasificación tradicional de las transacciones²³.

Por otra parte, las posibilidades creadas por las modernas TIC permite derribar fronteras y distancias, lo que tiene importantes consecuencias para la prestación de servicios que antes requerían de un contacto directo entre el prestador y el receptor de ellos y que pueden ofrecerse y recibirse hoy desde lugares remotos gracias a internet. Esto abre una importante vía para la evasión fiscal en la imposición indirecta sobre la prestación de servicios, normalmente basada en la regla de tributación en el país donde se encuentre el prestador, lo que permitiría evitar el impuesto mediante la prestación desde un tercer estado no sometido al impuesto (Cazorla, 2001, p. 58).

La Comisión de la UE trata de dar una solución a este problema que, en última instancia, además de una pérdida importante de recaudación para las administraciones de los países integrantes, supone también un serio obstáculo a la competitividad de sus empresas, obligadas, al estar establecidas dentro de la UE, a aplicar el impuesto tanto en sus ventas interiores como en sus exportaciones. La solución propuesta para por dos importantes ajustes normativos. En primer lugar la homogeneización del problema, calificando todas las transacciones desarrolladas a través

²³ “El mayor problema se debe a que el mantenimiento de la actual distinción sobre la base del elemento físico puede conllevar importantes distorsiones vinculadas a los medios de distribución empleados” (Hortalà *et al.*, 2000, p. 127). En el mismo sentido se manifiesta Käbisich (2000, pp. 144-145) al afirmar respecto al suministro de programas informáticos: “Esta situación puede dar lugar a distorsiones de la competencia entre este tipo de servicios cuando son prestados desde dentro de la Comunidad o desde terceros países, lo que si tenemos en cuenta el reparto del mercado entre empresas productoras de software o de servicios electrónicos, no es una distorsión sin importancia”.

de internet como prestaciones de servicios. Y, en segundo lugar, su solución, alterando la norma de tributación en la sede del prestador por la de tributación en el lugar de su recepción²⁴.

De esta manera el problema de erosión impositiva y pérdida de competitividad queda solucionado, pero surgen otro tipo de inconvenientes. Uno de ellos es la falta de homogeneidad en los tipos aplicables a las transacciones que serán calificadas como entregas de bienes, con tipo reducido o superreducido cuando se proceda a la entrega física del bien, o como prestación de servicios cuando se proceda a su “descarga” a través de la red, sometido al tipo normal (García, 2001b, p. 17). Otro problema de tipo práctico es cómo proceder a la recaudación del impuesto en los casos en los que las transacciones sean realizadas con un prestador no establecido. En este caso la solución propuesta por la Comisión dependerá de la condición del receptor de ellos, empresario o particular. En el primer caso correspondería a éste la declaración de la operación y su ingreso, mediante la práctica administrativa que se ha dado en llamar “inversión del sujeto pasivo”. En el segundo caso el prestador del servicio, en el supuesto de que el volumen de transacciones realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto superase los 100.000 euros, estaría obligado a registrarse como sujeto pasivo del IVA en alguno de los estados miembros y a declarar oportunamente sus operaciones. Esta modificación propuesta por la Comisión ha sido entendida por la doctrina como una sustancial modificación de la categoría jurídica del establecimiento permanente en su aplicación a la imposición al consumo en los supuestos de comercio electrónico, separándose de anteriores interpretaciones de ella efectuadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Berkholz.

Estas modificaciones junto con otras encaminadas a establecer las posibilidades y requisitos de la facturación electrónica como forma de agilizar la gestión del impuesto y reducir los costes de cumplimiento, suponen importantes esfuerzos dirigidos a clarificar y dar seguridad jurídica al panorama de la tributación indirecta en el comercio electrónico. Sin embargo, el problema básico de ocultación de las transacciones en un medio como internet mediante el uso de criptografía y medios de pago electrónico permanece, por lo que se hace necesario articular procedimientos para buscar la colaboración en el control de las transacciones de las entidades emisoras de medios de pago electrónicos y de los proveedores de acceso a internet, salvaguardando el debido respeto a los derechos de los consumidores, especialmente aquellos referidos a la intimidad y confidencialidad de la información (Anthony, 2002, p. 13).

²⁴ La propuesta de directiva de 8 de junio de 2000 propone modificar la regla actual de tributación de los servicios, estableciendo la tributación en destino en los dos supuestos siguientes: servicios prestados por empresas comunitarias a particulares domiciliados en terceros países y servicios prestados por empresas de terceros países a particulares domiciliados en la Unión Europea.

4. CONCLUSIÓN

La expansión de internet y de las TIC ha provocado una revolución en la dinámica económica en los países desarrollados, lo que ha supuesto una radical alteración de las reglas del juego con unas consecuencias que aún se están empezando a hacer visibles ahora. Nuevos modelos de negocio, nuevas formas de articular y desarrollar la actividad empresarial, nuevos mercados imponen un nuevo concepto de empresa y de economía, basados en patrones de comportamiento radicalmente nuevos apoyados en nuevas infraestructuras de comunicación y emergentes instituciones sociales.

Este nuevo panorama afecta radicalmente a todos los órdenes de la actividad económica pero especialmente a aquellos basados en categorías y conceptos propios de la vieja economía tradicional o industrial. Las consecuencias de esta nueva forma de desarrollar la actividad económica sobre el ámbito tributario son de una gran relevancia dado el proceso de desmaterialización en que se apoya y el carácter marcadamente global de la nueva actividad económica. Esta nueva realidad abre grandes posibilidades a las prácticas elusivas de la fiscalidad, a la vez que acrecienta el riesgo de que se generalicen los supuestos de doble imposición internacional en el supuesto de que las administraciones fiscales pretendan reaccionar frente a él a través de iniciativas legislativas individuales sin coordinación entre sí.

Los esfuerzos desarrollados hasta la fecha por las distintas administraciones fiscales y organismos internacionales han defendido la vigencia de los principios tributarios de la fiscalidad internacional generalmente aceptados en su aplicación a esta nueva economía, realizándose valiosos esfuerzos para clarificar las interpretaciones que deberán efectuarse de la actual regulación tributaria internacional, recogida fundamentalmente en los modelos de convenio de doble imposición de la OCDE, a la hora de enfrentarse a situaciones propias de la nueva economía. No obstante, pese a su importancia en aras de la seguridad jurídica y de la claridad interpretativa, no se evita atribuir al sujeto pasivo una gran dosis de discrecionalidad a la hora de determinar el territorio y la cuantía de las bases tributarias que se van a someter a gravamen.

Esta situación es susceptible de agravarse conforme los efectos y prácticas asociados a la nueva economía, ahora aún en sus inicios, se extiendan de una forma generalizada por todo el tejido económico. La profundización en el desarrollo de la nueva economía, con sus nuevas operativas y tipos organizativos, deben de ser estudiados en profundidad a fin de perfilar una correcta adaptación de la estructura tributaria internacional a esta nueva realidad, lo que en algunos casos supondrá modificar sustancialmente viejos conceptos como el de establecimiento permanente o el de residencia, o abrirse a nuevos métodos como la determinación de los precios de transferencia mediante métodos basados en fórmulas. Por otra parte, la gran movilidad adquirida por las bases en este nuevo entorno hace imprescindible la lu-

cha contra los territorios de baja fiscalidad y la coordinación de las políticas fiscales bajo un organismo internacional multilateral.

BIBLIOGRAFÍA

- ANTHONY, R. (2002): "Update on the 'Place of Supply' Criteria", *Tax Planning International E-commerce*, vol. 4, núm. 1, pp. 12-14.
- ARGANDOÑA, A. (2001): "La nueva economía y el crecimiento económico", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1-2, pp.191-210.
- ÁVILA LIZARANZU, G.; PAMPILLON OLMEDO, R. (2001): "Nueva economía, tecnologías de la información y crecimiento económico", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1-2, pp. 211-251.
- CANALS MARGALEF, J. (2001): "Internet, innovación y estrategia de la empresa. Lecciones de un fracaso y oportunidades de futuro", *Economía Industrial*, vol. III, núm. 330, pp. 37-49.
- CASSIMAN, B.; SIEBER, S. (2001): "El impacto de Internet sobre la estructura de los mercados", *Economía Industrial*, vol. III, núm. 339, pp. 13-24.
- CAZORLA PRIETO, L.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (2001): *Los impuestos en el comercio electrónico*. Elcano: Aranzadi.
- CEBRIÁN, J.L. (1998): *La red*. Madrid: Grupo Santillana de Ediciones, S.A.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1997): *Comunicación (97) 157, de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre iniciativa europea de comercio electrónico*. Bruselas.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1998): *Comunicación (98) 374, de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, comercio electrónico y fiscalidad indirecta*. Bruselas.
- GARCIA NOVOA, C. (2001a): "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)", *Quincena Fiscal*, núm. 15, (setembro), pp. 9-25.
- GARCÍA NOVOA, C. (2001b): "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (II)", *Quincena Fiscal*, núm. 16, (setembro), pp. 9-21.
- HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F.; VALENTE, P. (2000): *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISSPRAXIS.
- KÄBISCH, V. (2000): "Tax Aspects of International Electronic Commerce", *Electric Commerce Legal Issues Platform (ECLIP)*. (Na páxina: <http://www.eclip.org/documentsII/research/tax.pdf>).
- LAMAGRANDE, A.L. (1998): "Los desafíos de la Administración Tributaria frente a la globalización", *Crónica Tributaria*, núm. 87.
- LASO, I.; IGLESIAS, M. (2002): *Internet, comercio colaborativo y mcomercio: nuevos modelos de negocio*. Madrid: Mundi-Prensa.
- LUCKING-REILEY, D.; SPULBER, D.F. (2001): "Business-to-Business Electronic Commerce", *Journal of Economics Perspectives*, vol. 15, pp. 55-68.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2000): *Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Madrid. (Na páxina: <http://www.min-hac.es/comfisc/informe.htm>).

- OCDE (1998a): *Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues*. Hull (Canadá): Comité de Asuntos Fiscales.
- OCDE (1998b): *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. Ottawa: Comité de Asuntos Fiscales. (Na páxina: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm#top_e_commerce).
- OCDE (2000a): *A New Economy? The Changing Role of Innovation and Information Technology in Growth*. París: OCDE.
- OCDE (2000b): *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*. Comité de Asuntos Fiscales. (Na páxina: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_1_PE_Eng.pdf).
- OCDE (2001a): *OECD Emerging Market Economy Forum on Electronic Commerce*. Dubai.
- OCDE (2001b): *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*. Comité de Asuntos Fiscales. (Na páxina: <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>).
- OCDE (2001c): *The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule*. Comité de Asuntos Fiscales. (Na páxina: <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015526.pdf>).
- OCDE (2003): *ICT and Economic Growth: Evidence from OECD Countries, Industries and Firms*. París: OCDE.
- OLIVER CUELLO, R. (1999): *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- ONTIVEROS BAEZA, E. (2001): *La economía en la red*. Madrid: Grupo Santillana de Editores, S.A.
- OWENS, J. (1997a): "Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional", *Hacienda Pública Española*, núm. 143, pp. 71-106.
- OWENS, J. (1997b): "The Tax Man Cometh to Cyberspace", *Tax Notes International*, (02-06-97). (Versión en castelán en *Hacienda Pública Española*, núm. 144, 1998, pp. 131-151).
- RAMSEY, G. (2003): "E-Business in 2003: How the Internet is Transforming Companies, Industries and the Economy – A Review in Numbers", *eMarketer*. (Na páxina: www.emarketer.com).
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (2001): *La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa*. (Papeles de Trabajo 6/01). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.; RUBIO GUERRERO, J.J. (2001): "Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y la información", *Papeles de Economía Española*, núm. 87, pp. 309-334.
- SCHMITZ, S.W.; SINT, P.P. (2003): *B2C eCommerce Strategy and Market Structure: The Survey Based Approach*. (Discussion Papers of DIW Berlin del DIW Berlin). Berlín: German Institute for Economic Research. (Na páxina: www.diw.de).
- TAPSCOTT, D.; TICOLL, D.; LOWY, A. (2001): *Capital digital*. Madrid: Grupo Santillana de Editores, S.A.
- TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. (2001): *Digitalismo, el nuevo horizonte sociocultural*. Madrid: Grupo Santillana de Editores, S.A.