

Los desafíos fiscales de la economía digital

Tax challenges of the digital economy

Rodrigo Castro Salazar¹

Versión final, 18/08/19

Resumen

La velocidad en la expansión de la economía digital provoca fuertes retos regulatorios que el Derecho debe resolver, a fin de conciliar la realidad económica imperante con el ordenamiento jurídico. Entre los principales desafíos se encuentran los fiscales, que requieren ser abordados mediante normativas eficientes y flexibles, capaces de adaptarse a los nuevos modelos de negocio, cuyas características intrínsecas incrementan los riesgos de prácticas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios, que pueden impactar la recaudación de impuestos en las diferentes jurisdicciones.

Palabras clave

Economía digital, desafíos fiscales, IVA.

Abstract

The fast growth of the digital economy provokes strong regulatory challenges that must be solved, in order to reconcile the prevailing economic reality with the legal system. Among other challenges that must be faced there is taxation, which must be addressed through efficient and flexible regulations capable of adapting to the new business models, that due to their intrinsic characteristics increase the risks of base erosion and profit shifting that may impact the tax collection in different jurisdictions.

Key words

Digital economy, tax challenges, VAT.

¹ Bachiller en Derecho. Aspirante a la Licenciatura en Derecho en la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), San José, Costa Rica. Correo electrónico: rodcasal@icloud.com

Introducción

Según Kelsen (2009), la sociedad es un orden que regula la conducta de los hombres, y el derecho —como ciencia social normativa— procura brindar un orden jurídico a hechos o a situaciones cotidianas, que responden a una realidad imperante en un espacio y en un tiempo determinado; es decir, a una realidad histórica. En consecuencia, el derecho avanza como respuesta a las interacciones que emergen en la sociedad, producto de la evolución manifiesta en las disciplinas que componen el quehacer humano. Señala este autor que

una sociedad es un orden normativo (moral, religioso o jurídico) constituido por un conjunto de normas. Un individuo está sometido a un orden normativo en la medida en que su conducta está regulada por las normas de tal orden. Un orden normativo es eficaz cuando, de una manera general, los individuos a los cuales se dirige se conforman a sus normas (p. 25).

Esto resalta la necesidad de un marco normativo para la vida en sociedad, que debe adaptarse conforme esta evolucione. De ahí que la tecnología como elemento en constante evolución represente en la actualidad uno de los mayores retos normativos, que tal y como lo apunta Sanz (1997), al comentar que “la interacción entre el Derecho y la tecnología constituye un fenómeno cada vez más relevante en nuestra sociedad, que genera constantes cambios para el ordenamiento jurídico” (p. 499) y a mayor abundamiento manifiesta que,

el prodigioso avance de la informática y la masiva implantación de los ordenadores en todos los sectores de la sociedad ha abierto paso a una nueva etapa histórica con unas consecuencias todavía imprevisibles. En el campo del derecho el tratamiento científico sobre cuestiones informáticas está teniendo un extraordinario desarrollo, ya no limitado a cuestiones de carácter filosófico-jurídico (p. 501).

Consecuentemente, conforme la tecnología se ha instaurado en todos los ámbitos de la sociedad, el derecho no ha sido ajeno a esta transformación y actualmente alcanza un importante desarrollo que trasciende los aspectos teóricos de la problemática en estudio. Tal es el caso del rápido auge de la economía digital, que de conformidad con lo que señala la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)², ha impulsado la

² De acuerdo con la OCDE (s. f.), esta organización fundada en 1961, está conformada por 36 países miembros, cuya misión es promover políticas sociales y económicas, para mejorar el bienestar de la población. Actualmente está conformada por: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia, República Checa,

evolución de los sistemas tributarios a nivel mundial, que entre otras medidas han venido incorporando la aplicación de gravámenes al consumo, concepto comúnmente acotado como impuesto al valor agregado (IVA)³, lo que ha modificado paulatinamente la distribución de las cargas tributarias en las distintas jurisdicciones, conforme a lo que indica la OCDE (2019) con respecto a que

los principales contribuyentes al aumento de los ingresos tributarios en la región de ALC fueron los impuestos al valor agregado (IVA) y los impuestos sobre los ingresos y ganancias. Los ingresos por IVA como porcentaje del PIB en los países de ALC aumentaron 3.7 puntos porcentuales entre 1990 y 2017, tendiendo al nivel promedio de la OCDE (6.0% y 6.8% del PIB, respectivamente, en 2016). Desde 1990, nueve de los 25 países (especialmente los países del Caribe) introdujeron un IVA y se realizaron esfuerzos adicionales en la mayoría de los países para mejorar la movilización del ingreso del IVA (a través de un aumento de las tasas de IVA, la expansión de la base imponible y el fortalecimiento del sistema de recaudo). Los ingresos por impuestos sobre la renta y las ganancias aumentaron un 2.8% del PIB en el mismo período, principalmente debido al auge de los precios de los productos básicos (p. 2).

Bajo esa tesitura, se puede apreciar que los dos elementos que mayormente han incidido en el crecimiento de los ingresos tributarios en América Latina han sido el IVA y los impuestos sobre la renta y las ganancias, lo que refleja el esfuerzo de los países del área por fortalecer sus sistemas de recaudación, mediante la ampliación de la base imponible o el aumento en las tasas de IVA.

Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Letonia, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República de Eslovaquia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

³ De conformidad con la definición de Ferreiro, Martín y Rodríguez (2010), “el IVA es un impuesto indirecto, real y objetivo que grava las distintas fases por las que atraviesan los bienes desde su producción al consumo, tomando como base el aumento de valor producido en cada fase” (p. 230). Añaden los citados autores que el IVA se caracteriza por ser un impuesto proporcional y de declaración periódica, conformado por todos los hechos generadores realizados por un sujeto específico y comprendidos dentro de un plazo determinado.

Consideraciones tributarias

De acuerdo con Villegas (1994), los tributos se pueden definir como aquel instrumento jurídico de carácter unilateral, que establece el Estado mediante el ejercicio de su poder de imperio, para reclamar coercitivamente obligaciones dinerarias a sus administrados, con el fin de incrementar sus ingresos disponibles para satisfacer las necesidades colectivas o las suyas propias. Adicionalmente, considera este autor que

la caracterización jurídica del tributo en sí mismo e independientemente de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales), es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (p. 67).

Villegas (1994) también plantea que siendo las tres especies de un mismo género — impuestos, tasas y contribuciones especiales— solo se diferencian entre sí por el presupuesto de hecho que las origina, pero que independientemente del tipo o de la especie, su naturaleza jurídica tiene cuatro características esenciales: a) son prestaciones de dinero; b) exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio; c) se exigen mediante una ley; d) son para cubrir las necesidades colectivas o las propias. A continuación se detallan ampliamente:

- a) Prestaciones de dinero: comúnmente, los tributos se referirán a prestaciones dinerarias; sin embargo, no es un requisito indispensable en tanto contengan un valor pecuniario. Adicionalmente, deberán cumplir con los demás elementos de la estructura jurídica y encontrarse avaladas por la legislación correspondiente. Menciona el autor como ejemplo que tanto en México como en Brasil, los códigos tributarios admiten las prestaciones tributarias en especie.
- b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio: es facultad del Estado establecer los tributos de forma unilateral y compeler el pago de las prestaciones establecidas a los administrados. La coacción se manifiesta principalmente en que se prescinde de la voluntad del obligado en la génesis del tributo que le será exigible.
- c) En virtud de una ley: los tributos responden al principio de legalidad, lo que significa que necesariamente atienden a una ley previa que los establece y que en todos los casos emanarán de una circunstancia fáctica hipotética y condicionante, denominada como hecho imponible y cuya realización quedará sujeta al cálculo cuantitativo que la ley tributaria proporcione para cada uno de los casos.

- d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: en principio, el fin último del tributo debería ser fiscal —obtención de ingresos para cubrir las necesidades públicas—; sin embargo, el tributo también podría estar dirigido a fines extrafiscales, o no dirigidos a la obtención de ingresos para cubrir necesidades colectivas, sino como instrumentos limitativos o para desincentivar actividades económicas específicas, de ahí que Villegas (1994) apunta que

sin embargo, este objetivo extra fiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo (p. 68).

En consecuencia, se puede decir que los instrumentos extrafiscales podrán ser utilizados por el Estado para intervenir activamente determinados mercados, con el fin de desincentivar ciertas actividades económicas, mediante el establecimiento de gravámenes sobre aquellas actividades comerciales que no se consideran de interés nacional.

La economía digital

De acuerdo con la OCDE (2014), los servicios digitales son todos aquellos ofertados intra o extraterritorialmente, mediante la utilización de recursos provenientes de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) que están dirigidos a empresas, particulares, gobiernos u otras organizaciones públicas o privadas, y cuya entrega final del bien o servicio puede ser realizado mediante cualquier otro medio. De igual forma, señala este organismo que

la economía digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Si bien muchos de estos modelos tienen un modelo análogo en el comercio tradicional, los recientes avances de las TIC han hecho posible llevar a cabo diversos tipos de actividad con un alcance y salvando distancias considerablemente mayores de lo que antes era posible (p. 82).

Dicho de otra forma, los nuevos modelos de negocio de la economía digital potencian su alcance mediante la utilización de las TIC, que les revisten de características que les facilitan su rápida expansión e internacionalización; de ahí que Laudon y Guercio (2009) atribuyen a este tipo de servicios las siguientes características: a) la ubicuidad, referida a la posibilidad de alcanzar a los potenciales consumidores en cualquier tiempo y lugar; b) el alcance global, entendido como la ruptura de los límites geográficos para la comercialización de un determinado producto o servicio; c) los estándares universales a nivel tecnológico que

facilitan la interacción con diferentes latitudes; d) la incorporación del formato multimedia —texto, audio y video—; e) la interactividad entre proveedores y consumidores; f) la mayor densidad de la información actual a menores costos; g) la personalización de los servicios a grupos o individuos conforme a sus características o a sus gustos y preferencias; y h) las interacciones con las comunidades digitales, conforme al nuevo modelo social que impera en el mundo digital.

Con base en el criterio externado por la OCDE (2015), el desarrollo de las TIC se ha caracterizado por la vertiginosa evolución tecnológica, que ha traído aparejada una reducción en los costos de producción y de comercialización de los productos y servicios, lo cual les ha permitido a las empresas masificar su oferta mediante precios más bajos y competitivos, tal y como lo afirma en el citado informe:

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía (p. 5).

En efecto, conforme la economía digital se transforma gracias a la evolución de las TIC, se estandariza y se abarata el desarrollo de nuevas tecnologías, lo que a su vez impulsa una mayor innovación y disrupción en todos los sectores económicos, fortaleciendo así los procesos de comercialización de los productos y servicios ofertados en los mercados en competencia, tal cual es expuesto ampliamente por la OCDE (2014), que detalla que los principales componentes derivados de las TIC son los siguientes:

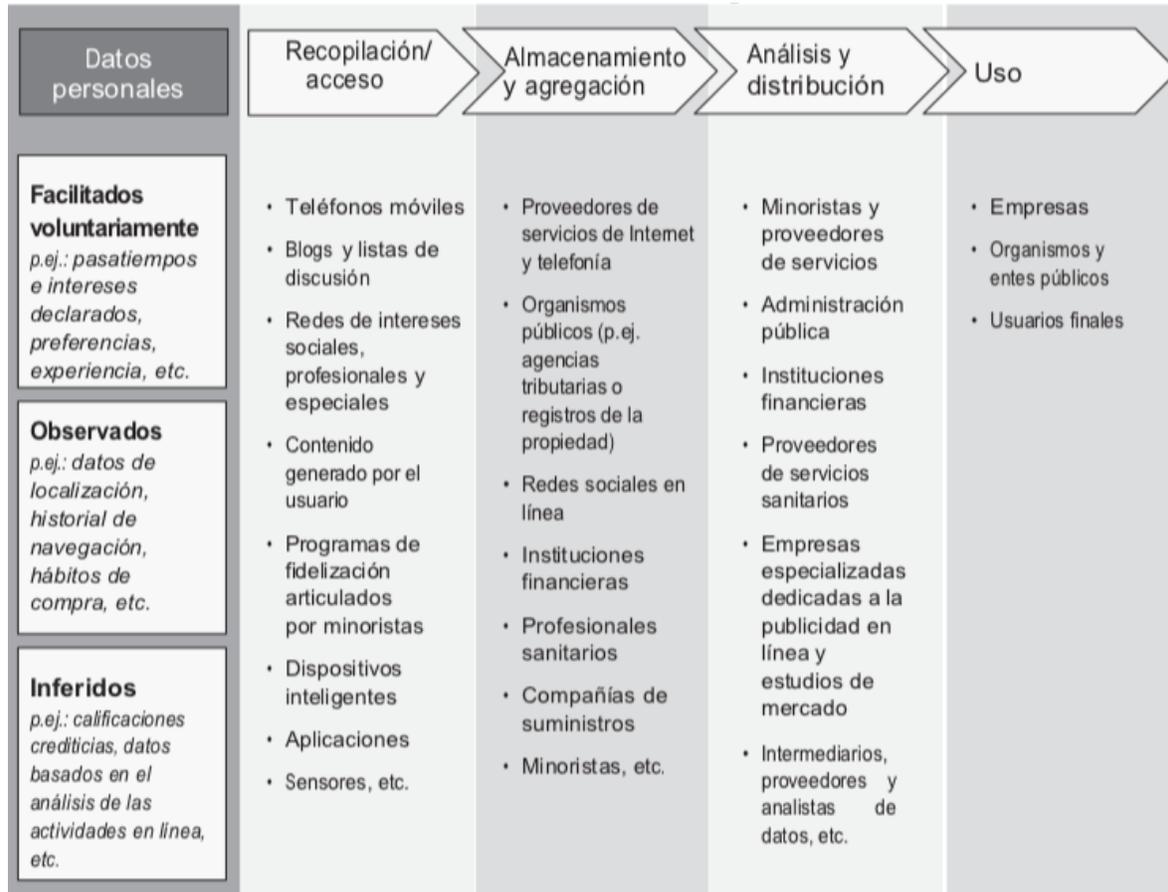
- a. Dispositivos informáticos personales: en este apartado incluye todos aquellos dispositivos de uso personal con acceso a la red, tales como los teléfonos inteligentes, las tabletas, los televisores y algunos otros aparatos que en su conjunto dan origen a una infraestructura interconectada, también conocida como el internet de las cosas, la cual permite a los fabricantes recabar información exhaustiva de los usuarios, que les permite modificar y personalizar su oferta con base en los gustos y preferencias manifiestas.
- b. Redes de telecomunicaciones: se refiere a la infraestructura articulada de las redes de telecomunicaciones que conforman internet, las cuales están integradas por los proveedores de componentes de red, las empresas intermediarias de infraestructura y equipamiento, los proveedores de servicios de internet y los proveedores de contenidos.
- c. Software: la red informática mundial (www, por sus siglas en inglés) ha impulsado la proliferación de diversas aplicaciones informáticas basadas en la red. Esto se ha logrado con base en la utilización de códigos abiertos de programación y de la definición de estándares en los protocolos de la red.

- d. Contenidos: los contenidos son todos aquellos materiales generados por profesionales, empresas o particulares, protegidos o no por derechos de autor, los cuales se encuentran debidamente indexados para que puedan ser encontrados fácilmente por los usuarios mediante la utilización de motores de búsqueda. Dice el estudio que los contenidos son el motor subyacente del sector publicitario y por ende es un elemento clave para atraer al público meta y monetizarlo.
- e. Tráfico y uso de datos: concepto conocido también como *Big Data*, que se refiere a la capacidad de recabar datos útiles en la red, la cual incrementa conforme más dispositivos se encuentren conectados, para lo que se desarrollan sofisticadas herramientas que les permiten a las empresas de todos los sectores, registrar la actividad y la información personal de los usuarios, con el fin de adaptar sus productos y servicios a las necesidades del mercado, tal y como se ilustra en la tabla 1. Estos datos pueden ser obtenidos mediante diversas formas: a) facilitados voluntariamente por los usuarios mediante suscripciones, b) observados mediante la actividad de navegación registrada en la red o c) inferidos mediante el análisis de las actividades en línea.
- f. Procesos basados en la nube: concepto conocido como *cloud computing* o como computación bajo demanda o computación ubicua, que se refiere al servicio provisto en la red mediante la virtualización de aplicaciones, a través de arquitecturas orientadas a servicios y recursos compartidos, el cual ha impulsado el crecimiento de modelos de negocio de todo tipo, como servicio, denominados como XaaS, que transforma el mercado de los productos informáticos, de bienes a servicios.
- g. Internet de las cosas: se refiere a todos los dispositivos que están o que podrían estar conectados a la red, cuyo mayor potencial reside en la posibilidad de ampliar exponencialmente la cantidad de datos que podrán recabarse y que proveerán a las empresas de datos pormenorizados de los usuarios, a fin de incrementar su precisión en la toma de decisiones comerciales, y aumentar su rentabilidad y su adaptabilidad al entorno.
- h. Monedas virtuales: también conocidas como criptomonedas, se considera dentro de esta clasificación a cualquier unidad digital de intercambio que no cuente con el respaldo de emisión de un Banco Central. Para garantizar la seguridad e integridad de las transacciones, se basan en la criptografía. Conforme se acrecienta su uso, surgen inquietudes en cuanto a su regulación, por cuanto las transacciones son de carácter anónimo.
- i. Robótica avanzada: el vertiginoso desarrollo de la automatización basado en el uso de robots inteligentes en red genera en la actualidad un aumento de productividad en las fábricas y se estima que conforme evolucione la inteligencia artificial, la influencia de los robots se expandirá más allá de la industria manufacturera, a otros sectores de la economía.
- j. Impresión en 3D: se considera que los avances en este tipo de impresiones acerca el proceso de fabricación con el cliente, lo que incide directamente en el diseño de las características del producto. Esto permite un desplazamiento de la producción en masa de productos estandarizados a productos más personalizados. Adicionalmente, se

considera que esta tecnología puede contribuir a reducir el impacto ambiental, por cuanto reduce la cantidad de fases necesarias para la entrega de un producto, a la vez que minimiza la cantidad de desechos.

- k. El consumo colaborativo: también conocido como economía colaborativa, es una de las mayores tendencias actuales en relación con la economía digital, la cual hace referencia al intercambio de bienes o servicios entre pares. Este tipo de modelo de negocio se basa en el uso de plataformas digitales centradas en un determinado producto o servicio —tal es el caso de transporte y alojamiento— que permiten ofertar a precios competitivos.
- l. Acceso a datos de la Administración: los administrados demandan mayor comunicación y transparencia, lo que ha llevado a que los Estados instauren políticas de información abierta, con el fin de facilitar herramientas en pro de la transparencia y de la rendición de cuentas; así como de incrementar la participación activa de la sociedad civil, por medio de aplicaciones de gobierno digital.
- m. Protección reforzada de los datos de carácter personal: en la mayor parte de ordenamientos jurídicos, los datos de carácter personal se encuentran protegidos por normas de privacidad y de confidencialidad, de ahí que una de las mayores preocupaciones en la actualidad gira en torno a la regulación requerida para la recopilación y la explotación de datos personales por parte de organizaciones y empresas.

Tabla 1. -*Datos de carácter personal*



Fuente: Tomado de OCDE, 2014, p. 65.

De modo semejante a lo que plantea la OCDE (2014), en relación con los elementos supracitados, agregan Laudon y Guercio (2009) que el desarrollo exponencial del comercio electrónico basado en los cimientos tecnológicos provistos por la internet y las TIC ha logrado romper con los esquemas tradicionales de negocio y ha permitido abrir nuevas oportunidades comerciales, mediante propuestas altamente disruptivas que se constituyen sobre plataformas tecnológicas basadas en la nube, que habilitan la interacción directa entre los proveedores de servicios digitales y los consumidores finales, transformando los hábitos de consumo en los diferentes mercados, según el nivel de penetración tecnológica imperante en cada uno.

Por su parte, Martínez (2005) subraya que las TIC impulsan el proceso de globalización comercial y el crecimiento progresivo en la multilateralidad de los flujos de transacciones transfronterizas, que en muchos casos inicia mediante un proceso profundo de integración regional, que trae consigo un mayor número de agentes que ofertan sus productos a escala, con sus consecuentes movimientos de capital.

Efectos fiscales de la economía digital

En relación con los efectos fiscales generados por esta nueva economía, la OCDE (2015) considera que “la economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios” (p. 16).

Con base en el estudio realizado por la OCDE (2014), se puede afirmar que los desafíos fiscales provenientes de la economía digital actualmente representan una gran preocupación para los principales foros económicos del mundo —G7⁴, G20⁵ y OCDE—, que desde hace algunos años han venido trabajando en propuestas y acuerdos de alcance internacional, con el fin de estandarizar integralmente las medidas para el abordaje de esta materia, tal como se observa en el hecho de que

dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica (p. 15).

El propósito del informe anteriormente referido es establecer una serie de iniciativas en temas de fiscalidad internacional, alusivas a los riesgos provocados por las prácticas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios, denominadas BEPS (por sus siglas en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*). Estas propuestas fueron desarrolladas partiendo de las

⁴ Según la definición de la Comisión Europea (s. f.), el G7 es un organismo creado como foro informal en 1975, que actualmente se encuentra conformado por los principales países industrializados del mundo —Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y el Reino Unido— por lo que se ha convertido en una plataforma para diseñar respuestas políticas a los retos globales.

⁵ Conforme a la definición de la Comisión Europea (s. f.) el G20 es un organismo creado en 1999 y conformado por 20 países, que en su conjunto representan alrededor del 90 % del PIB mundial y cuyos Estados miembros son: Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, República de Corea, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea.

condiciones tributarias marco, conocidas como los Principios de Ottawa⁶, que proponen lo siguiente: **a) neutralidad**, debe procurarse la equidad entre las distintas formas de comercio, sean electrónicas o tradicionales, de tal forma que las decisiones comerciales se fundamenten en consideraciones económicas y no tributarias, con el fin de que los contribuyentes en situaciones análogas, estén sometidos a niveles impositivos similares; **b) eficiencia**, debe procurarse la reducción de costes de cumplimiento a los contribuyentes y los gastos administrativos de las administraciones tributarias; **c) certeza y simplicidad**, referido a que las normas tributarias deben ser claras y fáciles de entender para los obligados; **d) efectividad y justicia**, debe procurarse que los sistemas tributarios generen la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, con el fin de reducir al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal y **e) flexibilidad**, se exhorta a los sistemas tributarios que sean dinámicos y flexibles, para facilitar su adaptación a la nueva economía digital.

No obstante la OCDE (2014) estima que los riesgos de prácticas elusivas BEPS no son exclusivos de los modelos de negocio de la economía digital; sin embargo, los componentes que los caracterizan y los conforman exacerbando los riesgos de este tipo de prácticas, por lo que para poder enfrentarlos eficazmente, se requiere en primera instancia poder identificarlos y desde ahí establecer soluciones concretas a cada uno de ellos. Del mismo modo, la OCDE (2015) apunta que

las actividades consistentes en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) pueden distorsionar igualmente la competencia, en cuanto pueden ocasionar una desventaja competitiva a las empresas que operan únicamente a nivel nacional o que se abstienen de recurrir a prácticas elusivas BEPS, viéndose abocadas a competir con empresas multinacionales (EMN) capaces de eludir o minorar la presión fiscal al trasladar sus beneficios al extranjero (p. 111).

Se desprende de lo anterior, que las prácticas elusivas BEPS socavan la integridad del sistema tributario y dificultan la obtención de ingresos fiscales, lo que repercute en una mayor presión fiscal para los obligados dentro del territorio en el que se generan ingresos, por cuanto el sistema deja de percibir las rentas susceptibles de ser gravadas, de aquellos agentes económicos que transfieren sus rentas a otras jurisdicciones.

En otro aspecto, la OCDE (2014) identifica que desde una perspectiva jurídico-fiscal, los principales desafíos identificados en materia tributaria provenientes de las transacciones

⁶ De acuerdo con la OCDE (2014), los Principios de Ottawa son un conjunto de principios fiscales que han de aplicarse a la economía digital y que fueron aprobados con ocasión de la Conferencia Ministerial de Ottawa sobre comercio electrónico, celebrada en la ciudad de Ottawa, Canadá en 1998.

emanadas de la economía digital y que generan riesgos BEPS en la imposición directa son las siguientes:

- a) Evitar una presencia fiscalmente imponible: los modelos de negocio propios de la economía virtual permiten que las empresas puedan comercializar sus productos internacionalmente mediante la utilización de medios digitales, sin la necesidad de contar con presencia física en los países donde comercializan sus productos, lo que significa que eventualmente algunas de ellas podrían no resultar sometidas a gravámenes de renta en algunas locaciones, por no contar con un establecimiento permanente.
- b) Minimizar los rendimientos imputables a funciones, activos y riesgos en los Estados de la fuente: se refiere a aquellos casos en que se establecen filiales o establecimientos permanentes en determinadas jurisdicciones, pero estructurando las actividades locales de tal forma, que los beneficios susceptibles a gravámenes resulten limitados, reduciendo así la rentabilidad económica en los Estados de la fuente y transfiriendo los rendimientos a territorios de baja tributación.
- c) Maximizar las deducciones en los Estados de la fuente: esta es una de las prácticas habituales BEPS, la cual consiste en maximizar la aplicación de deducciones mediante el pago por concepto de intereses, cánones, cuotas de servicio o regalías, a otras empresas del mismo grupo económico, ubicadas en otras jurisdicciones.
- d) Evitar la retención en la fuente: este instrumento se refiere a aquellas prácticas elusivas que procuran aplicar el tratado que les resulte más favorable —comúnmente conocido como el *treaty shopping*— mediante la utilización de estructuras jurídicas ubicadas en países con redes de convenios fiscales más favorables.
- e) Eliminar o reducir impuestos en el país intermediario: esta otra modalidad de práctica BEPS consiste en la posibilidad de que las empresas puedan establecer funciones, activos o riesgos, en jurisdicciones con regímenes fiscales especiales o favorables, circunstancia que abre paso a estrategias de erosión de la base imponible, por parte de las empresas multinacionales.
- f) Eliminar o reducir impuestos en el país de residencia efectiva de la matriz: se refiere a la posibilidad de elusión mediante la aplicación análoga de las prácticas BEPS citadas, en el país donde se ubique la sociedad o casa matriz, por medio de la transferencia de riesgos y de la titularidad de los activos intangibles, a entidades del grupo domiciliadas en jurisdicciones de reducida tributación.

Del mismo modo, la OCDE (2014) señala, en lo concerniente al IVA, que a pesar de las diferencias estructurales en relación con los regímenes de imposición directa, la economía digital también plantea fuertes presiones sobre la estructura impositiva relacionada con las cadenas de valor añadido, por cuanto

los desafíos planteados por la economía digital conciernen igualmente a los regímenes IVA, en particular en aquellos casos en los que consumidores particulares adquieren bienes, servicios y activos intangibles a proveedores situados en el extranjero. En parte, ello se debe a la inexistencia de un auténtico marco internacional que garantice la recaudación del IVA en el lugar de consumo. La ausencia de una norma internacional para la aplicación, recaudación y remisión de este tributo a un número potencialmente elevado de administraciones tributarias, plantea dificultades y genera elevados costes de cumplimiento en detrimento de los agentes económicos y, en particular, de las pequeñas y medianas empresas (p. 139).

Cierto es que, uno de los mayores desafíos fiscales de la economía virtual son las transacciones relacionadas con la adquisición de servicios digitales transfronterizos, que entre otros la OCDE (2014) identifica como posibles generadores de prácticas elusivas BEPS y que pormenoriza según se listan a continuación:

- a) Suministros digitales a distancia a empresas exentas: en términos generales, se considera que el IVA genera un menor impacto fiscal en las empresas, por cuanto estas tienen la posibilidad de reembolso aplicando la liquidación correspondiente, por esa razón la gran parte de suministros transfronterizos no suponen riesgos BEPS; sin embargo, el riesgo refiere a aquellos casos en los que la empresa en el extranjero se encuentre exenta de IVA, o bien, sujeta a gravámenes excesivamente bajos.
- b) Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas: normalmente esta práctica consiste en la compra centralizada de suministros digitales, los cuales posteriormente son refacturados a cada una de las filiales que los consumen; no obstante, el riesgo de erosión de la base imponible está presente, por cuanto en muchas jurisdicciones las operaciones efectuadas entre establecimientos de un mismo grupo económico se encuentran exentas del pago de IVA.
- c) Pérdidas recaudatorias: las administraciones públicas enfrentan el riesgo de pérdidas recaudatorias, generado por las altas cargas administrativas requeridas para la gestión de un alto volumen de transacciones de bajo valor, que al fin y al cabo representan una porción marginal de los ingresos recaudatorios.

La obligación tributaria en Costa Rica

Primeramente, la Constitución Política (Asamblea Constituyente de la República de Costa Rica, 1949) establece las bases del sistema tributario imperante en el país y exhorta a que los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos” (art. 18). Adicionalmente y de manera concomitante, la citada Constitución establece las siguientes disposiciones en relación con los tributos: a) artículo 24, menciona que son inviolables los documentos privados y las comunicaciones de los habitantes; sin embargo, admite la posibilidad de que en algunos casos los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República puedan revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios; b) artículo 105, prohíbe el referéndum en materia presupuestaria, tributaria y fiscal, entre otras; c) artículo 121, atribuye a la Asamblea Legislativa —sin que proceda la delegación— la facultad de establecer impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales; d) artículo 123, prohíbe la iniciativa popular en materia presupuestaria, tributaria y fiscal, entre otras; e) artículo 124, prohíbe la delegación de proyectos de ley referentes a la creación de los impuestos nacionales o a la modificación de los existentes, entre otros; y, por último, e) artículo 140, exige expresamente al Poder Ejecutivo, que todo contrato administrativo referente a la exención de impuestos o tasas debe someterlo a la aprobación del Poder Legislativo.

En segundo término, el Código Tributario (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 1971) complementa las disposiciones constitucionales y en su artículo 2 describe las fuentes que constituyen el sistema tributario costarricense, por orden de jerarquía jurídica, tal y como se muestra a continuación: a) disposiciones constitucionales; b) tratados internacionales; c) leyes; y, por último, d) reglamentos y disposiciones generales.

En otro aspecto, el mencionado cuerpo normativo brinda en su artículo 4 las siguientes definiciones: a) **tributos**, son todas aquellas prestaciones en dinero —impuestos, tasas y contribuciones especiales— que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; b) **impuestos**, son aquellos gravámenes que provienen de un hecho generador independiente a la actividad estatal; c) **tasas**, son los tributos inherentes al pago de servicios efectivos o potenciales provistos por el Estado; d) **contribuciones especiales**, se refiere a las obligaciones derivadas de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no. Cabe señalar que tanto en las tasas como en las contribuciones especiales, el recaudo no debe tener un destino ajeno al financiamiento de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

En el caso costarricense, los elementos que conforman la naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias, se subsumen en el Código Tributario, tal cual se muestra en la siguiente definición: “son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (art. 4). Señala también este artículo que solo mediante ley se puede: a) crear, modificar o eliminar tributos; b) otorgar exenciones o reducciones; c) tipificar las infracciones y sus sanciones correspondientes; d)

establecer privilegios o beneficios tributarios y e) regulares las vías de extinción de las obligaciones tributarias.

En relación con el nacimiento del vínculo jurídico originado por las cargas tributarias, el Código Tributario establece que “la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal” (art. 11). Añade Jinesta (1991), que la génesis de la obligación tributaria nace

al producirse el presupuesto de hecho del tributo (hecho generador) previsto por la ley, teniendo la determinación un efecto declarativo, pues a través de la misma se reconoce formalmente y documentalmente una obligación tributaria preexistente, fijándose la base calculada, propia de la situación particular, sobre la cual se aplica la tarifa y se obtiene el quantum de la deuda (p. 8).

En efecto, se puede afirmar que la obligación tributaria surge con la realización del hecho generador debidamente tipificado, para el cual se preestablece una tasa de cálculo específica, mediante la que se obtiene el monto de la obligación para el contribuyente. Aunado a lo anterior, el Código Tributario declara que los principales elementos que conforman la conexidad jurídico-tributaria son los sujetos, el hecho generador y la base imponible, los cuales define en los siguientes artículos: a) artículo 14, el sujeto activo es el ente acreedor del tributo; b) artículo 15, el sujeto pasivo es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable; c) artículo 17, la condición de obligado por deuda propia podrá recaer en personas naturales o jurídicas, en fideicomisos o en cualquier otra figura a la que se le atribuya la calidad de sujeto de derecho; d) artículo 21, la condición de obligado por deuda ajena podrá recaer sobre los padres o curadores, representantes legales de las personas jurídicas, fiduciarios, mandatarios, curadores, representantes de sociedades en liquidación, así como en albaceas; e) artículo 31, el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación; f) artículo 32, el hecho generador de la obligación tributaria verifica su realización en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden y en las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Contexto fiscal costarricense

Con base en los considerandos señalados en el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ministerio de Hacienda, s. f. b), la situación fiscal del país responde principalmente al estancamiento de las cargas tributarias, a la deficiente recaudación sobre los impuestos vigentes, a los limitados controles sobre las exoneraciones, al crecimiento del gasto público sin sus respectivas fuentes de ingreso y a la falta de gravámenes sobre el sector

más dinámico de la economía, es decir, el sector servicios. Asimismo, estos considerandos señalan que

basta comparar la carga tributaria de Costa Rica con otras regiones, para corroborar que esta se mantiene por debajo del promedio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y de América Latina y el Caribe. La insuficiencia de ingresos tributarios para financiar el gasto social, ha hecho que el país tenga que recurrir al endeudamiento como mecanismo para cubrir el faltante entre ingresos y gastos. En el 2015 la relación entre la deuda del Gobierno central con respecto al PIB llegó al 45%, cifra que aumentó más de 20 puntos del PIB en menos de una década (2008-2016) y que continuará creciendo a ese ritmo, si no se concretan las reformas hacendarias pertinentes, en lo referente a los Impuestos al Valor Agregado y Renta (Ministerio de Hacienda, s. f. b, p. 7).

Se puede derivar de lo anterior, que una de las principales razones por las que el endeudamiento del Gobierno central ha aumentado es por la insuficiencia de ingresos tributarios y se vaticina que dicho endeudamiento continúe creciendo, excepto que se apliquen las reformas hacendarias correspondientes.

Como es indicado por Araújo y Meehan (2018), el déficit fiscal en Costa Rica superó el 5 % del producto interno bruto (PIB) entre el 2012 y el 2017, por lo que la deuda del gobierno central se ha disparado de menos del 25 % del PIB en el 2008 al 49 % en el 2017. Por esto, plantean que

existe un amplio margen para recaudar ingresos adicionales ampliando la base tributaria y continuando en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal. Sin embargo, el aumento de los ingresos fiscales no ayudará a contener el déficit, a menos que se restrinja la marcada asignación de recursos con destinos específicos. Por esta razón, el gobierno ha presentado reformas estructurales ante el Poder Ejecutivo a fin de recuperar el control sobre la

asignación de recursos, incluyendo la necesidad de resolver la fragmentación institucional. Reformar la estructura salarial del sector público, fortalecer el marco presupuestario con una nueva regla fiscal que sea operativa y mejorar la gestión de la deuda, son medidas que contribuirían a equilibrar el presupuesto (p. 27).

En síntesis, el planteamiento anterior considera que los efectos positivos de la reforma tributaria solo se alcanzarán, si además de incorporar nuevos hechos generadores y mecanismos de gestión contra la evasión y la elusión fiscal, se incluyen medidas tendientes a contener el gasto público, a disminuir la estructura salarial pública, a mejorar la gestión de la deuda y a definir una nueva regla fiscal.

Reforma fiscal en Costa Rica

La reciente reforma al régimen tributario, mediante la emisión de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Asamblea Legislativa, 2018) introduce una reforma integral al impuesto sobre las ventas, por cuanto es sustituido por el IVA; adicionalmente, en términos generales se centra en cuatro aspectos esenciales divididos en dos macrocategorías, la primera de ellas tendiente a la generación de ingresos y la segunda enfocada en la contención del gasto público, conforme se detalla a continuación:

1. Generación de ingresos.
 - a. Modificaciones al impuesto sobre la renta: en aras de establecer un sistema tributario más progresivo, se incorpora un capítulo en la Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar las rentas pasivas de capital.
 - b. Incorporación del IVA: mediante este impuesto, se procura ampliar la base de contribuyentes, aumentar la tasa imponible y establecer un instrumento de control fiscal dirigido a mejorar la recaudación y combatir la evasión.
2. Generación de disciplina fiscal y calidad en el gasto
 - a. Responsabilidad fiscal: se establece una nueva regla fiscal que limita el crecimiento del gasto, de conformidad con la relación deuda del gobierno central vs. el PIB.
 - b. Adición a la ley de los salarios públicos: se pretende regular el tema de remuneraciones en la función pública, procurando un esquema de eficiencia y calidad en el gasto público.

De acuerdo con Diaz (2018), los modelos tradicionales de tributación presentan limitaciones importantes para adaptarse a los nuevos modelos de negocio, por cuanto los elementos intangibles de la economía digital generan dificultades para establecer la domiciliación de los gravámenes. A este respecto este autor señala que

frente a este statu quo tradicional, los avances tecnológicos y la globalización económica han transformado los modelos de negocio. La creación de valor es cada vez menos dependiente de la presencia física de las personas o de la propiedad, los intangibles se están volviendo cada vez más importantes y la determinación del lugar de la tributación se vuelve confuso, **poniendo en cuestión la eficacia de las normas tradicionales de tributación internacional, especialmente en lo que se refiere a las empresas altamente digitalizadas, incluso si afectan al resto de la economía, debido a las dificultades para delimitar las fronteras de la economía digital** (“La tributación en la economía digital”, párr. 5).

Así pues, sobre la base de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se puede apreciar que el sistema tributario costarricense inicia una etapa de modernización, basada en las tendencias internacionales dirigidas al saneamiento y al control fiscal, a la vez que procura adaptarse a los nuevos modelos de negocio de la economía digital, por cuanto introduce gravámenes sobre los servicios intangibles brindados mediante la utilización de plataformas tecnológicas, independientemente de su domiciliación, en el tanto el servicio sea consumido dentro del territorio costarricense, por cuanto “se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio de la República” (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 2018, art. 1).

Conclusiones

La economía digital presenta ciertas características intrínsecas que incrementan los riesgos de erosión de la base imponible y de prácticas elusivas asociadas, que impactan directamente en la recaudación de impuestos en las diferentes jurisdicciones, producto de la falta de adaptación de los sistemas tributarios a los nuevos modelos de negocio.

Por una parte, los hallazgos encontrados por la OCDE (2014) en relación con los desafíos fiscales de la economía digital en el ámbito de la imposición directa, se concentran en tres categorías: a) la redefinición de las normas para establecer la existencia del nexo o criterio de sujeción con una jurisdicción determinada; b) el tratamiento fiscal de los datos para estimar el valor creado, a partir de la información recolectada mediante los productos y servicios digitales en un mercado concreto; y c) la calificación fiscal idónea para las rentas generadas por modelos de negocio basados en plataformas en la nube, a lo que agrega que

la naturaleza sin fronteras de la economía digital dificulta la labor de las Administraciones Públicas en lo referente a la identificación de empresas, a la determinación de la magnitud y el alcance de las actividades, a la recopilación y comprobación de datos y a la identificación de clientes. Existe una necesidad apremiante de examinar de qué forma la inversión en cualificación y competencias, tecnologías y gestión de datos puede ayudar a las administraciones tributarias a mantenerse al día y estar debidamente informadas de la transformación que han experimentado las operaciones comerciales a la luz de la aplicación de las nuevas tecnologías (p. 151).

De lo anterior se desprende que uno de los principales retos que plantea la economía digital a las administraciones públicas es la inversión en el capital humano requerido para llevar a cabo sus funciones, así como la inversión en la tecnología necesaria para realizar una gestión eficiente y eficaz, acorde con la evolución tecnológica de la nueva economía.

Por otra parte, la OCDE (2014) considera que los principales desafíos fiscales de la economía digital en el ámbito de la imposición indirecta se encuentran relacionados con el rápido crecimiento del comercio global de servicios y bienes intangibles, así como en la falta de estandarización internacional en relación con la aplicación de los regímenes de IVA, principalmente por las características que conforman estos servicios, a saber, a) la ubicuidad; b) el alcance global; c) los estándares universales tecnológicos; d) la incorporación del formato multimedia; e) la interactividad entre proveedores y consumidores; f) la mayor densidad de la información actual a menores costos; g) la personalización de los servicios a grupos o individuos conforme a sus características o a sus gustos y preferencias; y h) las interacciones con las comunidades digitales.

Para concluir, se puede afirmar que el sistema tributario costarricense inicia una etapa de adaptación a la luz de los retos que plantean los nuevos modelos de negocio, por cuanto introduce la aplicación del IVA —entre otros— sobre los servicios intangibles brindados mediante plataformas tecnológicas. No obstante, conforme a los desafíos expuestos anteriormente, se puede señalar que la reforma no contempla dentro de su alcance las modificaciones requeridas en el ámbito de la imposición directa, por lo que se constituyen en nuevos retos fiscales que a futuro deberá considerar la Administración tributaria, para enfrentar con la eficiencia y la eficacia requeridas, las repercusiones fiscales emanadas de la economía digital.

Referencias

Araújo, S. y Meehan, L. (2018). *Estudios económicos de la OCDE: Costa Rica 2018*.

Recuperado de <http://www.oecd.org/eco/surveys/costa-rica-2018-estudios-economicos-de-la-ocde.pdf>

Asamblea Constituyente de la República de Costa Rica. (1949). *Constitución Política de la*

República de Costa Rica. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param=nrtc&nvalor1=1&nvalor2=871&strtipm=tc#ddown

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1971). *Código de Normas y*

Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Ley No. 4755. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nvalor1=1&nvalor2=6530

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1982). *Ley de Impuesto General*

sobre las Ventas. Ley No. 6826. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=nrtc&nvalor1=1&nvalor2=32526&nvalor3=92185&strtipm=tc

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2018). *Ley de Fortalecimiento de las*

Finanzas Públicas. Ley No. 9635. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nvalor1=1&nvalor2=87720

Cabanellas, G. (1998). *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. vol. I. (26^a. ed.).

Buenos Aires: Editorial Heliasta.

- Comisión Europea. (s. f.). *Cometido del G20*. Recuperado de https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/farming/international-cooperation/international-organisations/g20_es
- Díaz, S. (2018). *La tributación en la economía digital*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT. Recuperado de <https://www.ciat.org/la-tributacion-en-la-economia-digital/>
- Ferreiro, J., Martín, J. y Rodríguez, J. (2010). *Curso de derecho tributario - Sistema tributario español*. (5ª. ed.). Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Fondo Monetario Internacional. (2016). *Conclusiones preliminares de la misión de la consulta del artículo IV de 2016*. Recuperado de https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://www.hacienda.go.cr/docs/56e07f42dd102_conclusiones%20preliminares%20del%20fmi.docx
- Gobierno de la República de Costa Rica y Ministerio de Hacienda. (2019). *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado*. Decreto No. 41779. Recuperado de https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2019/06/11/alca129_11_06_2019.pdf
- Jinesta, E. (1991). La naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria. *Ivstitia*, 5 (58). Recuperado de http://www.ernestojinesta.com/_revistas/naturaleza%juridica%20de%20la%20determinacion%20de%20la%20obligacion%20tributaria.pdf
- Kelsen, H. (2009). *Teoría pura del derecho*. (4ª. ed.). Recuperado de <https://cvperu.typepad.com/files/libro-teoria-pura-del-derecho-hans-kelsen.pdf>
- Laudon, K., y Guercio, C. (2009). *E-commerce: negocios, tecnología, sociedad*. (4ª. ed.). Recuperado de https://www.academia.edu/18118486/Ecommerce_negocios_4ed_laudon.

- Martínez, Á. M. (2005). Economía de la globalización. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, (9), 17-40. Recuperado de http://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/9/017_040_angel_martinez.pdf
- Ministerio de Hacienda. (s. f. a). *Calificación riesgo país y relación con el inversionista*. Recuperado de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/12540-calificacion-riesgo-pais-y-relacion-con-el-inversionista>
- Ministerio de Hacienda. (s. f. b). *Proyecto de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas*. Recuperado de [https://www.hacienda.go.cr/docs/598dd3403a643_ley%20de%20fortalecimiento%20de%20las%20finanzas%20publicas%20%202011%20de%20agosto%20\(final\).pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/598dd3403a643_ley%20de%20fortalecimiento%20de%20las%20finanzas%20publicas%20%202011%20de%20agosto%20(final).pdf)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. (s. f.). *¿Qué es la OCDE?* Recuperado de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/action-1-digital-economy-esp-preliminary-version.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. (2015). *Informes finales 2015*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. (2019). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf>
- Rodríguez, R. (1986). *Derecho fiscal. vol. 1. (2ª. ed.)*. Recuperado de https://www.academia.edu/34257043/derecho_fiscal__raul_rodriguez_lobato

- Sanz, F. J. (1997). *El derecho ante las nuevas tecnologías de la información*. Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, (1), 499-516. Recuperado de <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/1934/ad126.pdf?sequence=1&isallow=y>
- Villegas, H. (1994). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (5ª. ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.