



## TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Área de investigación: **Contribuciones**

**César Leonardo Escamilla Pérez**

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas  
Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia  
Colombia  
cescamilla@navitas.com.co, cescap4@hotmail.com

XXII  
CONGRESO INTERNACIONAL DE  
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN  
E INFORMÁTICA

## TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL\*

### Resumen



La creciente posibilidad de satisfacer necesidades básicas de los consumidores universales a través de plataformas electrónicas es cada vez más frecuente, actividades como estudiar, comprar elementos de la canasta básica, transportarse, entre otros, están permitiendo a la tecnología estructurar desde las redes sociales un modelo económico capaz de sustentar el desarrollo empresarial sin limitarse a ninguna frontera.

El nuevo escenario económico desarrollado en todas las latitudes del mundo, exige a los Estados cambiar los paradigmas sobre los cuales soporta el proceso de intervención estatal para asegurar que la generación de riqueza y su distribución en función del interés público, máxime cuando a lo largo de la historia los Estados han evolucionado en medio de una competencia desleal que ha sido aprovechada de la mejor manera por los empresarios.



La información disponible y, con ello, la confianza de los consumidores es el aspecto crucial y diferenciador de la economía digital que ha potencializado la penetración de los mercados mediante bienes y servicios con precios competitivos, así como en el desarrollo de criptomonedas y billeteras electrónicas que están librando una batalla directa contra los sistemas financieros que han sustentado gran parte de la intervención estatal.



Por lo anterior, es necesario reevaluar la labor de la tributación desde el análisis de los factores de producción que soportan el desarrollo económico, hasta el impacto en los contribuyentes efectivos de las decisiones fiscales tomadas por cada Estado en materia de recaudo como de confianza en el sistema; el restablecimiento del sistema tributario mundial exige abandonar obligaciones tributarias que dan prioridad a la forma contractual sobre la esencia en la medida que se sustentan en bases estructurales subjetivas, para pasar a sistemas objetivos que garanticen una intervención estatal sutil pero eficiente en recaudo, útil para asegurar la continuidad de los Estados y el fomento del desarrollo digital como base de la satisfacción de necesidades del interés público tanto a nivel territorial como internacional.



**Palabras clave:** Impuesto, Economía digital, Criptomoneda, Blockchain, Impuesto a las ganancias.

---

\* La ponencia corresponde a una nueva perspectiva del análisis relativo al desarrollo de la tributación en la economía digital, lo cual complementa y actualiza el análisis hecho en el documento “Tributación sobre las transacciones electrónicas” publicado por el mismo autor en la siguiente URI: <http://reunir.unir.net/handle/123456789/4851>

## 1. Introducción

Día a día la tributación internacional gana espacio en las labores cotidianas de la tributación local, en cuanto el desarrollo de la economía digital (ED) está dominando la batalla contra las fronteras geográficas de los Estados y las barreras mentales de las personas.



Las dimensiones de esta batalla se pueden analizar en tres aspectos, la cotidianidad de cada persona, los focos de acumulación del capital, y el recaudo tributario de los Estados; en cuanto a la cotidianidad, basta una reflexión personal que indague si las noticias matutinas se consultan en diarios impresos o digitales; o si prefiere el resumen de noticias sugerido por la red social predilecta, sin importar la fuente de la información; con seguridad, se podrá concluir que antes de buscar vendedores de diario impreso, cada persona consume simultáneamente información (noticias) publicada en servidores de diferentes latitudes; en la acumulación de capital, es oportuno resaltar que durante cada año del último lustro, no menos del 50% de las personas nominadas por la Revista Forbes en el “Top 10” de los billonarios del mundo, forjaron sus fortunas en la ED, confirmando así que el sector económico de mayor crecimiento durante los últimos 20 años es la “informática y servicios de información”<sup>1</sup>; relacionado con el recaudo tributario, es preocupante una tasa efectiva de tributación (TET) promedio del 40,6% para 2015, lo cual representa una disminución superior al 20% frente al 2005 que superaba el 52%<sup>2</sup>.



## 2. Evolución de la tributación internacional

Desde los 40, con la emisión del modelo de convenio de doble tributación de Londres, (hoy modelo OCDE), los denominados países exportadores de capital promovieron y defendieron la tributación del impuesto a las ganancias distribuyendo la potestad tributaria con base en el principio de residencia, asegurando para sí el recaudo tributario de actividades que sus residentes fiscales desarrollaban en su propia jurisdicción, como de aquellas ejecutadas en cualquier otra latitud; ésta estrategia fue materializada invitando a países importadores de capital a firmar, prácticamente, un contrato de adhesión, que dejaba de lado una postura de mayor equidad entre Estados sustentada en la tributación a partir del principio de la fuente que caracterizaba el modelo de Convenio de México de 1946, (hoy Modelo de convenio ONU).



Con los años, las denominadas potencias mundiales han experimentado la otra cara de la moneda, cayendo al rol de los países importadores de capital gracias a inversionistas consolidados que han demostrado que el poder y recaudo tributario, no radicaba en el Estado sino en el sentido mismo del flujo de la riqueza; al parecer la intervención estatal era solo una catapulta que respaldaba el fortalecimiento de actividades comerciales, pero que pierde su



<sup>1</sup> CEPAL

<sup>2</sup> PWC-WORLD BANK GROUP. 2017



preponderancia una vez dichas actividades se han consolidado; por ello, los Estados han pasado de obtener recursos a través de impuestos, entendidos como “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”<sup>3</sup>, a definir sus ingresos mediante decisiones fiscales anticipadas<sup>4</sup>, con las cuales los Estados se conforman recibiendo lo que las grandes multinacionales decidan aportar, so pena de no recibir nada, en otras palabras la potestad tributaria que otrora caracterizó a potencias mundiales actualmente está en tela de juicio por acuerdos como los realizados entre Reino Unido y Google en febrero de 2016, mediante el cual se estima que el gigante de la industria informática logró una TET del 3% cuando la tasa nominal era del 25%<sup>5</sup>. ¿Se debe abandonar la tributación como una imposición (obligatoria), y entenderla ahora como una colaboración (voluntaria)? Situaciones de este tipo dilucidan la principal oportunidad de mejora del sistema tributario internacional, la competencia desleal entre los Estados.

### 3. Retos de la tributación internacional en la Economía digital

#### 3.1 Estado actual de intervención estatal mediante el sistema tributario internacional

Debido al elevado nivel de erosión en las bases fiscales en Estados fuertes (potencias mundiales), por efecto del traslado de la residencia fiscal de muchos contribuyentes a jurisdicciones de baja imposición que inclusive hacen parte de grandes potencias como el caso de Islas Cayman y Delaware, la OCDE continuó la labor encomendada de configurar un sistema menos vulnerable acuñando conceptos como establecimiento permanente y beneficiario efectivo, con los cuales pretende mitigar el impacto del principio de la residencia acogiendo tangencialmente, pero sin reconocerlo, el principio de la fuente propuesto inicialmente por la Sociedad de Naciones; sin embargo, el desarrollo económico y empresarial va un paso más adelante, aprovechando las bondades de internet y el valor de la información para dejar de lado la economía tradicional y fundamentar su accionar en la confianza y la movilidad, poniendo en tela de juicio la pertinencia de mantener un sistema tributario internacional basado en criterios de vinculación subjetivos tales como la residencia o la nacionalidad.

Por las razones expuestas, mientras unos planean construir grandes muros, agudizar controles para fortalecer fronteras o abandonar comunidades económicas para fortalecer su nacionalismo, otros más objetivos materializan el sueño de tener un mundo sin fronteras, ofreciendo al ciudadano universal las herramientas necesarias para recorrer el mundo en un instante incluso estando confinado en un bunker; aun cuando algunos Estados se nieguen a creerlo o reconocerlo, actualmente cada economía está permeada por personas que

<sup>3</sup> España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria. Art. 2

<sup>4</sup> SUGARMAN, N. 1968

<sup>5</sup> BBC. 2016



manteniendo diferencias espaciales interoceánicas y previo análisis de los vacíos y lagunas normativas, definen estructuras empresariales capaces de vencer cualquier barrera geográfica y legal para vender en diferentes Estado tan solo mediante un Clic, trasladando la riqueza a otras latitudes sin violar ninguna ley, mediante ideas de negocio con formas de pago imperceptibles al sistema financiero y que maximizan el valor de la información a su favor; con lo cual revela la segunda oportunidad de mejora del sistema, el uso y aceptación de la planificación fiscal agresiva como una actividad lícita, sin embargo, esta puede considerarse resultado de la competencia desleal entre Estados.

Contrario al desarrollo empresarial que navega por autopistas de información analizando y manipulando millones de datos en tiempo real y superando cualquier frontera geográfica para acceder a usuarios en la diferentes países mediante alianzas estratégicas que permiten a las empresas de las TIC acelerar el logro de sus objetivos; los Estados siguen luchando individualmente por sus fronteras y su territorialidad, no logran mejorar su capacidad de recolectar datos del mercado y, por ello, la información oficial de la ED es parcial e imprecisa; en este sentido, solo 96 países cuentan acuerdos de intercambio de información, pero no todos han comenzado aún su etapa de aplicación<sup>6</sup>, por tanto, una oportunidad de mejora adicional surge en el uso limitado de información por parte de los Estados.



### 3.2 Características de la economía digital como fuente de riqueza

Evidenciadas tres oportunidades de mejoras que dependen absolutamente de los Estados como comunidad, y considerando que, al igual que para la OCDE en la formulación del plan BEPS, “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”<sup>7</sup> es la tarea número 1 para muchas organizaciones a nivel global, es necesario identificar las características de la ED comenzando por la velocidad con que avanza, pues mientras en escenarios políticos, técnicos y académicos se debate si estamos ante una nueva economía o solo frente a una vertiente de ella, la ED no solo fortalece sus bondades de movilidad mediante la computación en la nube, sino que se reinventa estructurando redes autosuficientes que se fundamentan en la creación de confianza para el desarrollo de cualquier actividad económica.



La ED sustentada en la información, que navega por autopistas de banda ancha y conecta ciudadanos universales mediante páginas WEB y aplicaciones móviles, en diferentes tipos de dispositivos, logra eliminar barreras y distancias útiles para personas actualizadas en lanzamientos musicales y de moda de diferentes latitudes, que estudian posgrados con universidades europeas, mientras asesoran en aspectos de marketing a clientes latino americanos y laboran para start-ups de Silicon Valley, sin abandonar por ello actividades deportivas, culturales y de recreación, a las que se accede mediante sus redes



<sup>6</sup> OCDE. 2015.c

<sup>7</sup> OCDE. 2015.b

sociales; por tanto, la información acelera constantemente el flujo de la riqueza obteniendo, en cada interacción, datos suficientes para monetizar beneficios económicos a los diferentes actores de la ED; por ello, es procedente afirmar que la “Información” debe considerarse como un factor de producción tan importante como los establecidos por los economistas clásicos (Tierra, Trabajo y Capital)<sup>8</sup>.



### 3.3 Factores de producción de riqueza susceptibles de intervención estatal

Si la intervención estatal es realmente la herramienta idónea para regular la economía que planteaba Keynes<sup>9</sup>, es necesario analizar la intervención actual de los Estados a través de la tributación sobre los factores de producción como elementos generadores de riqueza susceptible de gravamen.

#### A. Tierra

Por la existencia de fronteras, es relativamente fácil ejercer control estatal sobre la Tierra, sin embargo, Las Vegas y Dubái, son prueba de la supremacía del capital sobre la tierra y demuestran que con flujo de efectivo y riqueza, cualquier desierto parece manantial; pero cuando migra el capital, la capacidad de la tierra para producir riqueza disminuye notablemente, como sucedió en Detroit que albergaba la industria automotriz estadounidense en los años 50, pero en 2013 se declaró en bancarota, olvidando toda capacidad de producción; así mismo la fuga de capitales experimentada por Londres en 2016-2017 ante la victoria del Brexit, originó una desinversión inmobiliaria que opacó los beneficios del REIT<sup>10</sup>, disminuyendo la rentabilidad de la tierra en UK y traslado la rentabilidad potencial a ciudades como Miami, que continua en ascenso después de enfrentar la crisis hipotecaria de 2008; por otra parte, el desarrollo de técnicas de siembra soportadas en la tecnología potencializan la capacidad de producción agrícola de Estados que naturalmente no tienen la capacidad que realmente producen, por ejemplo Almería, España, confirma que el poder de producción de la tierra depende absolutamente del capital y, por tanto, la existencia y el control de fronteras no asegura una intervención estatal eficiente, cuando cualquiera puede producir incluso más si cuenta con capital.

#### B. Trabajo

La intervención al Trabajo, mediante impuestos laborales tuvo gran estabilidad en los últimos 10 años, representando un 40% del recaudo tributario mundial, sin embargo, su futuro es incierto tanto por simplificación de sistemas tributarios como por el reemplazo de la mano de obra por inteligencia artificial que según expertos de Oxford, puede reemplazar el 47% de los empleos

<sup>8</sup> PERDICES DE BLAS, L. 2006. Págs.

<sup>9</sup> *Ibidem*. Págs. 88-89

<sup>10</sup> Acrónimo de “Real Estate Investment Trust” régimen tributario para inversiones inmobiliarias en UK

actuales en EEUU<sup>11</sup>; Analizando la cadena de valor desde la transformación de materia prima, la instalación de redes y sistemas inteligentes viene desplazando la mano de obra operativa a cambio de mayores beneficios al empresario al reducir sobrecostos como averías, residuos, re-procesos, cambios de turno, desplazamientos y riesgos laborales.



Adicionalmente, el uso de información a través de algoritmos en el proceso de ventas aumenta la capacidad de captura de clientes y garantiza un mejor seguimiento post-venta con menor inversión en horas laboradas y viáticos por parte del personal; Así mismo, el desarrollo de estructuras internacionales de back-office y outsourcing facilitan labores de cumplimiento contable, tributario y legal a distancia, soportadas principalmente plataformas electrónicas de facturación equiparables a nivel mundial, reduciendo al mínimo la intervención operativa humana en los procesos administrativos.

Resultado del cambio generacional en la fuerza laboral a través de la economía GIG<sup>12</sup>, las expectativas y retos de los Millennials, constituyen el motor de la economía digital<sup>13</sup>; esta generación ansía desarrollar habilidades y talentos personales antes que lograr estabilidad laboral, prefiere tiempo sobre dinero, exige además replantear conceptos como jornada laboral y puesto de trabajo, en función de la libertad, la movilidad, la información y el trabajo por objetivos; esto demanda re-evaluar preceptos de distribución de la potestad tributaria (Fuente o residencia) debido al incremento la población con doble o múltiple nacionalidad, sin residencia fija, y con patrimonio absolutamente líquido que hace inaplicables las reglas de desempate pactadas en los actuales convenios para evitar la doble imposición. Así pues, se puede afirmar que, si bien los Estados pueden intervenir el trabajo a través de visas, el desplazamiento de personas a nivel mundial ha demostrado que el trabajo es un factor de producción impulsado por la necesidad y deseo humano, y no existen límites físicos, ni legales que puedan controlar el flujo de personas, físico y/o virtual, hacia centros que ofrezcan satisfacción personal.

### C. Capital

El capital como motor de la producción derivada de la Tierra y el Trabajo, requiere intervención más profunda materializada mediante monedas FIAT producidas por cada Estado que representan un compromiso de pago al portador por parte del banco central; Con estas monedas la sociedad deja en manos de la banca central el control del poder adquisitivo, que se complementa con controles al flujo internacional de capitales a través de obligaciones cambiarias y restricciones tributarias sobre operaciones con pagos al exterior. Así las cosas, las debilidades de esta intervención radican en la dependencia del Estado a sistemas financieros, normalmente de naturaleza privada, y la vulnerabilidad

<sup>11</sup> FRIED, C. 2013

<sup>12</sup> WHITE, J. 2017

<sup>13</sup> ACCENTURE. 2016. Pág. 4

ante la falsificación de la moneda por su condición física de ser acuñada en metal o impresa en papel moneda, con lo cual abre la brecha de la desconfianza en la sociedad.

Sin embargo, la ausencia de un adecuado control sobre la acumulación del capital lleva a Estados a realizar procesos de normalización de activos a partir de los cuales no solo se dan amnistías para legalizar recursos acumulados de forma ilícita, sino que se fomenta la evasión de impuestos por parte de los demás contribuyentes a la espera de nuevas amnistías; deteriorando la confianza de la sociedad.



### 3.4 Falencias del sistema tributario internacional para intervenir la economía digital

Durante los últimos años, la ED se ha encargado de demostrar que los precios de mercado utilizados normalmente en la economía tradicional están sobrevalorados gracias a la intervención estatal, en la medida que brinda a los consumidores productos y/o servicios suplementarios a precios inferiores pero ofreciendo mayores niveles de satisfacción; los diferentes Estados cuentan con legislación interna que genera conflicto entre compañías tradicionales que operan bajo todos los principios de legalidad y regulación estatal, contra compañías digitales conocidas como OTT (Over the top)<sup>14</sup>, que prestan sus servicios a través de canales de banda ancha no sujetas a la misma regulación; por ejemplo, mientras oferentes tradicionales utilizan canales de información exclusivos de redes IP, que otorgan cobertura geográfica de red, e incluyen cargos por licencias de funcionamiento y, con ello, delimitan una territorialidad tributaria prácticamente imposible de difuminar; los oferentes digitales prestan servicios a través de aplicaciones configuradas para navegar universalmente y sin restricciones, por una red de banda ancha bajo el protocolo de internet HTML, sin limitaciones geográficas, ni licencias regulatorias, además contribuyen solo en su Estado de residencia fiscal, generalmente a una tasa reducida o nula de tributación.

La lucha existente entre “UBER” y los “blackcab”<sup>15</sup> de Londres o cualquier otra empresa de transporte de pasajeros a nivel mundial, vislumbra la desigualdad mencionada, así como “Netflix” frente a operadores de televisión por cable o “Skype” frente a operadores de telefonía; casos en los cuales las OTT operan con total anarquía mientras los oferentes tradicionales cumplen a cabalidad todas las exigencias de cada Gobierno, quien aparentemente garantiza la calidad del servicio a los usuarios en calidad de regulador, pero generando un sobrecosto desproporcionado y limitando la satisfacción del consumidor.

Ahora bien, diferentes Estados cobran tributos sobre algunas actividades digitales, a pesar que abiertamente son califican al margen de la legalidad, con

<sup>14</sup> OCDE. 2015.a. Pág. 16

<sup>15</sup> Servicio de taxi en Londres, Reino Unido

lo cual dejan entrever una doble moral en la medida que tácitamente legalizan actividades en detrimento de inversionistas y entidades tradicionales, por tanto, cada Estado debería reparar a los prestadores de servicio que actuando, aparentemente, bajo todos los principios de legalidad han realizado inversiones considerables, pero que no logra consolidar su mercado al competir contra entidades que aprovechan el sistema tributario vigente para guiar a su favor la distribución de las rentas del mercado.



#### 4. Análisis técnico de las necesidades del sistema tributario internacional en la Economía Digital

##### 4.1 Análisis a la luz de la técnica tributaria

Desde el punto de vista tributario, bastante discusión hay en escenarios académicos acerca del principio de la equidad, pero dada la subjetividad que sustenta el sistema tributario internacional, en la práctica cada vez son más los eufemismos legales que los gobiernos de turno crean para atraer capital y personificar entidades con características disímiles que solo originan cortinas de humo para desviar el recaudo tributario hacia los inversionistas, pero sin aliviar al consumidor, para quien es indiferente la estructura tributaria utilizada por su proveedor, toda vez que siempre terminará pagando el impuesto a las ganancias a la tarifa nominal incluida en la estructura de precios de los bienes y servicios que consume; es decir, aun cuando el sistema tributario se sustenta en las características tributarias del proveedor, el contribuyente efectivo de todos los tributos es el consumidor final, quien paga conscientemente los denominados impuestos indirectos discriminados en su factura, adicional a los impuestos directos pagados inconscientemente y que no necesariamente llegarán al Estado, sino que podrán computarse como mayor utilidad del empresario gracias a planeaciones fiscales agresivas de los proveedores, que ponen en entredicho la eficiencia que debe fundamentar cualquier sistema tributario; por tanto, no existirá equidad tributaria objetiva mientras los mismos Estados continúen patrocinando el cobro de impuestos sin asegurar un recaudo efectivo; no obstante gracias a esto, la labor de los tributaristas ha pasado de ser simplemente una actividad de cumplimiento, a ser una línea de negocio muy interesante que toda compañía debe desarrollar si quiere un resultado financiero eficiente.

Contrario al impuesto a las ganancias, el impuesto sobre las ventas o los impuestos al consumo son considerados a nivel mundial como regresivos en la medida que cobran la misma tarifa a todos los consumidores, sin embargo, al analizar su funcionamiento de forma global y sin limitarse a una sola operación, sería posible demostrar la progresividad del impuesto al comparar el total del impuesto pagado durante un mismo período por una persona, que devenga el salario mínimo y que adquiere principalmente productos de la canasta básica o familiar, frente a una persona que devenga ingresos superiores a 3 salarios mínimos por el mismo período, ya que el mayor valor de recursos disponible para gasto y/o inversión origina cambios en patrones y niveles de consumo de

elementos principalmente suntuarios, que generan mayores niveles de recaudo tributario; Una ventaja irrefutable de estos impuestos denominados indirectos (por ser pagados a intermediarios que hacen las veces de recaudadores y transfieren posteriormente el impuesto al Estado), radica en el nivel de consciencia del consumidor al pagar el impuesto, a tal punto que mediante facturas puede soportar el valor del impuesto pagado, que aunado al recaudo instantáneo que se ejecuta en cada operación, da lugar a un impuesto eficiente en recaudo y progresivo dado que cada contribuyente sabe hasta dónde puede y quiere contribuir, y por tanto debe auto-regular sus hábitos en función de su capacidad contributiva.



#### 4.2 Análisis a la luz de la técnica contable

Analizando el aspecto contable, con base el objetivo planteado por Mattesich, como “el estudio del flujo de la riqueza económica en cuanto a su creación, distribución y destrucción”<sup>16</sup>, e interpretándolo con la orientación a los flujos de efectivo que caracteriza las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); resulta pertinente cambiar el paradigma de la propiedad como elemento vinculante de los derechos y obligaciones de una persona, ya que actualmente el control ejercido sobre un bien es más relevante que la propiedad; toda vez que el capital es dinámico y con él, la riqueza se moviliza para crear valor en función de su fluidez más que por su acumulación. Con la evolución de los patrones de consumo, la calidad entendida como larga vida de los productos va desapareciendo por cambios en los indicadores de satisfacción del consumidor, dejando de sustentarse en la acumulación de bienes tangibles para estructurarse a partir del disfrute de intangibles, que garanticen una experiencia de vida pero que no limiten la movilidad del consumidor. No obstante, es muy curioso ver que el esfuerzo realizado por IASB para concebir un modelo de contabilidad internacional que respondiera a las necesidades financieras de la economía, fue aceptado y adoptado por muchos países, pero más que para abrir las puertas a un escenario económico global, sirvió como punto de partida para reajustar modelos contables que atienden fines estrictamente fiscales antes que económicos, sin apoyar la creación de valor.

Pese a lo anterior, la ED sigue anticipándose a la intervención estatal y fortaleciendo el flujo de la riqueza a partir de la generación de confianza sobre bases sólidas de información, asumiendo este último elemento como el factor principal de producción; no es claro si precisó de un comité de expertos contables que orientará los principios de oportunidad, transparencia y seguridad que debe fundamentar una contabilidad, lo cierto es que garantizando la movilidad del ciudadano universal, la ED ha estructurado una plataforma capaz de soportar el desarrollo de cualquier actividad económica sin acudir a ningún Estado, pero interviniéndolos absolutamente a todos mediante una contabilidad aparentemente perfecta y absolutamente objetiva, centrada puntualmente en las características de cada operaciones, mas no en el perfil de los involucrados;

<sup>16</sup> MEJIA SOTO, E. 2004. P. 76

atacando de frente las restricciones que los Estados han impuesto al Capital; De esta forma, utilizando este modelo contable ideal conocido como “Blockchain”<sup>17</sup> que representa una revolución tanto o más poderosa que la aparición de internet, la ED avanza penetrando mercados y democratizando información mediante el acceso a datos del entorno global desde cualquier dispositivo capaz de almacenar y procesar datos con solo dos restricciones, borrar o modificar, para garantizar la veracidad y confianza que sustenta y diferencia el sistema que está revolucionando la forma de los negocios en el mundo y potencializando los beneficios económicos.



#### 4.3 Análisis a la luz de la demanda del mercado

En este orden de ideas, entendiendo que cada día son más las empresas transnacionales que soportan su operación en la confianza absoluta y atienden necesidades básicas como transporte que pueden ser pagados con criptomonedas (o bits utilizados como medio de intercambio entre los ciberconsumidores), adquirirías solucionando problemas matemáticos en Blockchain, o a través de billeteras electrónicas provistas a través de aplicaciones como Whatsapp, es indispensable asumir la tributación internacional como parte de las labores cotidianas de la tributación local tanto para empresas como para personas naturales, siguiendo el ejemplo de India que está recogiendo sus billetes de mayor denominación para dar paso al monetización electrónica y paso de tener al cierre de 2016 aproximadamente con 100 millones de consumidores con billeteras electrónicas a lograr cerca de 200 millones de consumidores en marzo de 2017<sup>18</sup>, con lo cual se demuestra que el mercado se ha convencido de abandonar el papel moneda para sustentar su operación en criptomonedas o monedas electrónicas y/o digitales que permiten restar poder a los Estados y liberalizar los mercados a nivel mundial.

Por lo anterior, la tributación debe continuar buscando el objetivo de financiar la carga de los Estados, pero sin limitarse al recaudo monetario de tributos; es indispensable reconocer el terreno perdido en cuanto a control y autoridad sobre las fuentes de riqueza o factores de producción tradicionales, materializado principalmente en el impacto al Capital, que sufre la mayor afectación de mano de las criptomonedas, que han ganado la credibilidad del mercado y reflejan la desconfianza que los ciudadanos del mundo tienen en sus instituciones, principalmente, como resultado de conocer información que durante años ha sido usada como factor de producción por instituciones públicas para alimentar exclusivamente ansias de poder (ver: wikileaks.org), antes que para encausarla en beneficio del interés público. No obstante, las criptomonedas siguen eludiendo obligaciones tributarias en la medida que no hay consenso entre los países para definir su realidad como divisa, commodity o prestación, pues aunque el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea las ha considerado como divisas y por tanto no serían objeto de tributación, la Comisión para el

<sup>17</sup> POPPER, N. 2017

<sup>18</sup> BHATTACHARYA, A; ANAND, N. 2017

comercio de futuros de mercancías de Estados Unidos ha considerado que son un Commodity<sup>19</sup>, mientras la autoridad tributaria de Australia había considerado inicialmente que era un bien digital y sus intercambios estarían gravados con impuesto sobre las ventas, y para otras jurisdicciones ni siquiera ha sido objeto de definición.



## 5. Alternativa para reconfigurar la tributación en la economía digital

La dinámica económica exige la re-configuración del sistema tributario mundial sobre obligaciones tributarias sustentadas en hechos gravables concebidos y ejecutados con la velocidad, movilidad y confianza que caracterizan la ED; así las cosas, la velocidad exige un impuesto de causación instantánea, ya que los impuestos de período pueden acarrear menor eficiencia en recaudo y dificultar la capacidad de reacción de los estados por aplicación del principio de irretroactividad; la movilidad sugiere olvidar criterios de distribución físicos, tangibles y estáticas como la propiedad, la residencia o la nacionalidad, y con ello dilucidar velos corporativos desarrollados a partir del registro marcas y patentes con avalúos difíciles de controvertir, ampliamente sustentados para efectos de precios de transferencia y oponibles ante cualquier autoridad tributaria aun cuando solo garantizan de forma legal el traslado de beneficios económicos y la erosión de la base gravable en las jurisdicciones en que se desarrolla cada actividad empresarial; por su parte, la confianza exige eficiencia reflejadas mediante definiciones claras y puntuales de los elementos del tributo, principalmente del sujeto pasivo y el hecho gravable, para garantizar la equidad objetiva del sistema tributario y evitar que la forma prevalezca sobre la esencia de los contratos, por lo cual se sugieren establecer como base del sistema, un impuesto indirecto único pagadero en el Estado del usufructo o descarga del bien o servicio.

La tarifa del impuesto indirecto sugerido debe procurar ser suficientemente clara para no afectar la base gravable, pero necesariamente fuerte para cubrir con un solo impuesto el recaudo requerido por el Estado para sus actividades, es decir, simplificando el sistema tributario a una sutil intervención de excepcional eficiencia. Al respecto India ha dado un primer paso al eliminar varios impuestos para consolidar el impuesto sobre bienes y servicios (GTS) pero con un gran número de tarifas diferenciales que aplicará desde Julio de 2017, sin embargo aún no se atreve a simplificar dado que mantiene impuestos que distorsionan el mercado como lo es el impuesto a las ganancias.<sup>20</sup>

A manera de conclusión, los Estados deben aprovechar la confianza ganada por la ED en los mercados territoriales y establecer sobre ella sistemas tributarios internacionales equitativos, eficientes y progresivos, sustentados en impuestos indirectos de tipo monetario e impuestos directos de tipo informático, que al combinarse con labores de hacienda pública desarrolladas bajo los mismos

<sup>19</sup> LLORCA, A. 2015

<sup>20</sup> BHATTACHARYA, A; ANAND, N. 2017

principios de movilidad, velocidad y confianza que ha demostrado la ED, promuevan el equilibrio fiscal de los Estados en general.

## Bibliografía

### A) Doctrina

#### - Libros

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

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

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

PERDICES DE BLAS, L. 2006. Escuelas del pensamiento económico. Id John Maynard Keynes. Págs.88-89.

#### - Libros electrónicos

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

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

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

MEJIA SOTO, E. 2004. Normativismo condicional de Richard Mattessich. PorikAn. P.76



OCDE. 2015.a. Delivering television broadcast: multiple platforms. TV and broadcasting 2013. Pág.16 Disponible en: <http://www.oecd.org/daf/competition/TV-and-broadcasting2013.pdf>

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

PWC-WORLD BANK GROUP. 2017. The global results. Paying taxes 2017. Pags.25-28. Disponible en: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2017/paying-taxes-2017.pdf>

- Artículos de revista

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

BHATTACHARYA, A; ANAND, N. 2017. There are too many e-wallets in India and most are near-empty. Disponible en: <http://www.qz.com/1011214/from-paytm-and-hike-to-jio-money-and-itzcash-there-are-too-many-e-wallets-in-india-and-most-are-near-empty/>

FRIED, C; OSBORNE, M. 2013. The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation?. Disponible en: [http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The\\_Future\\_of\\_Employment.pdf](http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf)

Llorca, A. 2015. El tribunal de justicia de la Unión Europea incluye a Bitcoin en la categoría de divisas tradicionales y otros medios de pago ¿Qué significa? Disponible en: <http://www.genbeta.com/actualidad/el-tribunal-de-justicia-de-la-union-europea-incluye-a-bitcoin-en-la-categoría-de-divisas-tradicionales-y-otros-medios-de-pago-que-significa>

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

POPPER, N; LOHR, S. 2017. Blockchain: A Better Way to Track Pork Chops, Bonds, Bad Peanut Butter.NYT. Disponible en: [https://www.nytimes.com/2017/03/04/business/dealbook/blockchain-ibm-bitcoin.html?\\_r=0](https://www.nytimes.com/2017/03/04/business/dealbook/blockchain-ibm-bitcoin.html?_r=0)

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



SUGARMAN, N. 1968. Tax Ruling Procedure Revisited, 9 Wm. & Mary L. Rev. 1011 Disponible en: <http://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol9/iss4/10>

WHITE, J. 2017. How GIG economy has changed way we work. [http://www.linkedin.com/pulses/how-gig-economy-has-changed-way-we-work-john-white-mba-?trk=v-feed&lipi=urn%3Ali%3Apage%3Ap\\_flagship3\\_feed%3BOpGtiPEhN%2B8TQaliKarBUA%3D%3D](http://www.linkedin.com/pulses/how-gig-economy-has-changed-way-we-work-john-white-mba-?trk=v-feed&lipi=urn%3Ali%3Apage%3Ap_flagship3_feed%3BOpGtiPEhN%2B8TQaliKarBUA%3D%3D)

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

