

Tema 1.1

LA NEUTRALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Antoine Glaize
Jefe de la Oficina de Control Fiscal
Dirección General de Impuestos- DGI

(Francia)

De cara a los cambios fundamentales, siempre se está tentado a poner en tela de juicio los principios en los cuales se basó el orden anterior: *"eso no funcionará jamás"*. Sin embargo, la experiencia muestra que, casi siempre, los conceptos forjados por la historia y las soluciones por ellos generadas, se ajustan progresivamente a los nuevos desafíos, con tal de que se les confiera la flexibilidad necesaria para aceptar nuevas interpretaciones.

Por lo tanto, siempre hay un momento crítico en el que uno se pregunta sobre la compatibilidad del orden existente con el futuro que se presiente. Momento privilegiado de incertidumbre...

Ocurre igualmente con la tributación, cuando se debe hacer frente a cambios profundos. Tal es el caso actual, cuando con el comercio electrónico, surge un modo radicalmente nuevo de efectuar transacciones comerciales.

Es conveniente entonces, preguntarse sobre la capacidad de hacer respetar los grandes principios que fundamentan la tributación en la medida en que su pertinencia no se pone en tela de duda.

A este respecto, el comercio electrónico lleva a interrogarse sobre los principios de equidad y neutralidad de la tributación.

¿Cómo enunciar estos principios? ¿En qué constituye el comercio electrónico un riesgo desde este punto de vista? ¿Cuáles son las soluciones que se deben adoptar para minimizar este riesgo?

El objetivo de esta exposición es dar los elementos de respuesta a este tipo de preguntas, en apariencia simples, pero de hecho, particularmente difíciles.

En primer lugar, conviene precisar cuántos trabajos y reflexiones se han dado al respecto en las numerosas instancias nacionales e internacionales, que sería vano pretender ser original, quizás innovador, en la materia. Igualmente, esta exposición no tendrá otra intención que presentar la problemática de una forma, tanto fiel y clara, como posible. Esta reflexión además, se nutre de las mejores fuentes - particularmente de trabajos llevados a cabo en la Unión Europea o en la OCDE - y pido disculpas a los protagonistas por tan amplia inspiración de mi parte.

En segundo lugar, es necesario subrayar que, debido al carácter aparentemente muy teórico de esta cuestión, los problemas que deben ser resueltos son en realidad problemas prácticos de aplicación. Igualmente, los encargados de la administración tributaria - redactores de texto o fiscalizadores, deben a su vez, estar abiertos a las preocupaciones de los otros actores del sector (empresas, proveedores de acceso, consumidores ...) y, al mismo tiempo, particularmente vigilantes, para evitar que este movimiento económico de fondo no absorba una parte significativa de los recursos fiscales de los Estados.

I. EL COMERCIO ELECTRÓNICO ALTERA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y NEUTRALIDAD

1. *Los principios de equidad y neutralidad*

Estos dos principios van aparentemente encaminados a expresar que la tributación debe ser un medio y no un fin: el medio legítimo para las colectividades públicas de dotarse de recursos para proporcionar a sus poblaciones ¹ los servicios públicos necesarios, en un ambiente económico, social, educativo, cultural, etc., equilibrado.

Por tanto, con este fin, la tributación no debe introducir de forma arbitraria - en el sentido de tratar dos situaciones idénticas de forma diferente - lo que se puede llamar el principio de equidad, que en el caso de Francia, retoma el principio constitucional de igualdad de tratamiento, que toda ley debe respetar. Desde luego, este principio se matiza en el sentido de que no pretende tratar dos situaciones diferentes de manera idéntica, lo cual llevaría a querer tratar todas las situaciones así, sino a "proporcionar" eventualmente tratamientos diferentes en situaciones diferentes. En la práctica, ello significa que no es injusto, por ejemplo, adoptar tramos progresivos de impuesto sobre la renta.

Igualmente, la tributación debe velar por no introducir, en la medida de lo posible y salvo voluntad contraria expresa, *de facto o de jure*, distorsiones susceptibles de «favorecer» tal operador o tal tipo de producto, en el juego económico. Desde este punto de vista, los mecanismos del impuesto sobre el valor añadido hacen de él un impuesto neutro por excelencia.

LOS PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y EQUIDAD SEGÚN LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

La OCDE ha definido por su parte el principio de neutralidad y equidad aplicado al comercio electrónico de la manera siguiente:

«La tributación debería encaminarse a asegurar la neutralidad y equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico, y entre las formas convencionales y las formas electrónicas de comercio. Las decisiones deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales. Los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares y que efectúan transacciones similares, deberían ser sometidos a niveles de imposición similares.»

(OCDE – "Condiciones marco para la imposición del comercio electrónico" – junio 1998 – DAFPE/CFA(98)38)

.../...

¹ En sentido amplio, se tratará tanto de personas físicas, como de empresas o instituciones diversa...

.../...

En cuanto a la Comisión Europea, indica:

«El sistema tributario debe proporcionar certeza legal, simplicidad y neutralidad. Este último objetivo se define como sigue:

- *la consecuencia de la tributación debe ser la misma para transacciones de bienes y servicios independientemente de la forma de comercio utilizado o si la entrega ha sido efectuada en línea o fuera de línea.*
- *las consecuencias de la tributación deben ser las mismas para servicios o bienes, bien hayan sido comprados desde dentro o desde fuera de los Estados Unidos. »*

(Comisión Europea - "Impuestos indirectos y comercio electrónico - WP 1 - junio 1999 - XXI/99/1201)

Por lo tanto, como todos los principios, la equidad y la neutralidad son conceptos perfectos a los que se tiende alcanzar, pero que la realidad o la voluntad política conducen a suavizar.

En cualquier caso, nadie discute la legitimidad: bien a nivel de la concepción de los textos legislativos, bien a nivel de la aplicación, deben guiar la acción de los poderes públicos. En las enmiendas a estos principios deben permanecer las excepciones debidamente motivadas por el interés general y/o necesidades coyunturales las cuales deben remediar dichas derogaciones. Además, para retomar el ejemplo del IVA, las diferencias de tasas de imposición que, de cierta forma contravienen el principio de neutralidad favoreciendo el consumo de ciertos productos, son ampliamente admitidas, y tal vez, incluso, precisamente justificadas por consideraciones de equidad (productos alimenticios o de primera necesidad).

2. *El comercio electrónico renueva el debate sobre la aplicación de estos principios*

Por su propia naturaleza, el comercio electrónico constituye una forma radicalmente nueva de transacciones comerciales: división y posibilidades de deslocalizaciones de los proveedores, internacionalización de las transacciones, dificultades relativas al seguimiento de las transacciones, son unos de los tantos problemas de los cuales hace falta notar en resumidas cuentas, que no son del todo nuevos, pero cuyas implicaciones aumentan al mismo tiempo que su grado de dificultad.

En primer lugar, el comercio electrónico modifica fundamentalmente la relación entre el proveedor y el consumidor. Primero, porque tiende a suprimir a los intermediarios ("contracción vertical"), segundo, porque pone en contacto a los unos y los otros sobre una escala universal totalmente desterritorializada («expansión horizontal»).

Por otra parte, la utilización cada vez mayor de las nuevas tecnologías modifica sustancialmente el concepto de "producto" provisto haciendo siempre más tenue la frontera entre provisión de bienes y servicios y prestaciones inmateriales: qué es en efecto un libro o un registro numérico - se debería hablar más bien de la literatura o de la música - telecargados sobre su computadora personal desde un sitio Internet.

Según esto, los principios de equidad y tributación son fundamentalmente apreciados respecto a la situación de los participantes en la transacción y/o del objeto de esta transacción.

Además, el carácter totalmente internacionalizado de las transacciones electrónicas lleva a preguntarse, de forma mucho más precisa, sobre la aplicación de estos mismos principios. En efecto, el comercio electrónico hace más sensibles las cuestiones relacionadas con la existencia de la competencia fiscal perjudicial (neutralidad de los sistemas tributarios por lo que atañe a los operadores) y aquellas relacionadas con la repartición de las bases imponibles (equidad en la asignación de los recursos fiscales entre los Estados).

Por consiguiente, en cualquier dirección que se tome, este nuevo dato económico perturba, en un primer análisis, nuestros instrumentos de medida,

Sin embargo, es imperativo hacer respetar la equidad y la neutralidad, en la medida en que ellos constituyen la mejor garantía, para el conjunto de los operadores, que sobre el plan fiscal, las operaciones electrónicas no generarán distorsiones de competencia excesiva y, en consecuencia, efectos de evicción o de sustitución masivos de los operadores tradicionales, produciendo transferencias de bases fiscales, de una base imponible tradicional globalmente dominada hacia una base imponible de naturaleza nueva, más difícil de controlar.

Así, los operadores sociales deben respetar las reglas del juego y los Estados ver que se alcancen sus intereses. Asimismo, incluso los consumidores ganarán al término una línea de conducta, ya que conlleva una transparencia favorable a la protección de los consumidores.

A este respecto, las administraciones tributarias tienen un papel que desempeñar en esta revolución, pero con un margen de maniobra estrecho: crear un entorno propicio para el desarrollo de los intercambios, siempre preservando los recursos fiscales de los Estados.

II. LA EQUIDAD Y LA NEUTRALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

¿Cómo se traducen, impuesto por impuesto los riesgos de injusticia y de no neutralidad inducidos por el comercio? Para verlo claramente, es necesario pasar revista a los diferentes tipos de «transacciones» llamadas a desarrollarse en la red.

1. *El concepto de territorialidad*

Debido a que es con mucho el fundamento de toda tributación, y al mismo tiempo, la referencia que la red "disuelve» de repente, conviene dar buena cuenta, de forma particular y previa, del concepto de territorialidad. No se entrará en detalle sobre las diferentes nociones fiscales que se apoyan en este principio, sino que se hará referencia simplemente a la universalidad.

Que se trata

- ↳ de la noción de residencia fiscal, tanto de las personas físicas como de las personas morales - a través de los conceptos de sede, dirección efectiva o de establecimiento estable, para la imposición de los ingresos;
- ↳ de las nociones de lugar de entrega o de consumo para los impuestos indirectos;
- ↳ de la aplicación de las tasas de retención en la fuente convencionales en función del lugar de origen y de destino de la transacción, etc.;

la pregunta «¿dónde?» está omnipresente en la apreciación de la situación fiscal.

Evidentemente, el desarrollo del comercio electrónico impone al menos reactualizar el concepto de territorialidad.

- ↳ Por una parte, la situación del proveedor pasa a ser mucho más incierta: el servicio se ofrece a través del proveedor de acceso cuya localización - en caso de que pudiera ser simplemente determinada - no es la del proveedor;
- ↳ Por otra parte, las capacidades de deslocalización, real o aparente, de la entidad jurídica de ciertos proveedores en paraísos fiscales, prácticamente no poseen límites;
- ↳ Además, incluso si la localización territorial del proveedor ha podido ser determinada, el tratamiento fiscal de estas operaciones pasará a ser más complejo, ya que estarán más diseminadas a través del mundo, y provocarán por ende, mayor dificultad de análisis que para el comercio tradicional, en la medida en que éste conserve aún ampliamente, una base nacional, tal vez internacional, pero con socios cuya «diversidad» geográfica es menor;

- ↳ En fin, la casi instantaneidad de las transacciones, así como las facultades casi ilimitadas de encadenamientos de éstas entre diferentes operadores, hacen mucho más difícil su fiscalización.

Esta diferencia de naturaleza: territorial en lo que concierne al comercio tradicional, a-territorial en lo que concierne al comercio electrónico, sostiene, al igual que la «transmutación» de ciertos bienes materiales en prestaciones inmateriales, la mayor parte de los problemas de equidad y de neutralidad del comercio electrónico, que se dan, en resumidas cuentas, más con relación a los actores del comercio tradicional, incluso si existen igualmente entre operadores del comercio electrónico.

2. Los problemas relacionados con la tributación directa

a) El problema de la localización de la actividad y la noción de establecimiento estable

Las dificultades en materia de imposición directa resultan de forma bastante directa, de la obsolescencia de la noción tradicional de territorialidad aplicada a las nuevas potencialidades de la red Internet. En materia de imposición de los resultados, el desafío que se presenta en términos de equidad y de neutralidad es de no penalizar ni aventajar:

- ↳ por una parte, los actores del comercio tradicional con relación a los actores del comercio electrónico;
- ↳ por otra, entre estos últimos, los operadores nacionales con relación a los operadores extra-nacionales.

De una manera general, las reglas de territorialidad que permiten la tributación de las actividades comerciales realizadas por medio de Internet resultan, en los diferentes Estados, de la combinación de la legislación interna y de los convenios fiscales. En lo que concierne a los convenios inspirados en el modelo OCDE, la imposición tiene lugar dentro de un Estado cuando la empresa se ubica físicamente allí, sea por ella misma, sea a través de un establecimiento estable o aún una sede de dirección efectiva. La cuestión que surge entonces, es saber lo que a los ojos de las administraciones tributarias constituirá, en adelante, esta base «física». Esquemática y teóricamente, se podrían prever tres opciones:

- ↳ *la imposición en el lugar de la sede jurídica del proveedor*; esta solución choca con el hecho de que la localización aparente de la empresa en un paraíso fiscal permitiría a cualquier operador escapar de toda imposición. Desde el punto de vista de los principios, tal solución induciría una fuerte distorsión de competencia con relación a los operadores, sean tradicionales, o estén incluso jurídicamente constituidos en los Estados con imposición normal, salvo recurso de disposiciones anti-abuso;

- ↳ *la imposición en el lugar del servidor:* aquél que podría ser considerado como uno de los elementos constitutivos de un establecimiento estable, principalmente a través de la localización de las personas encargadas de su mantenimiento y de las operaciones de trastienda, de la instalación fija de negocios. Sin embargo, esta solución presenta también límites que facilitan la evasión fiscal rompiendo así la equidad: establecimiento del servidor en un paraíso fiscal, desplazamiento físico del servidor, o más aún, recurso a un proveedor de acceso y a un mantenedor de servidor independientes....
- ↳ *la imposición en el lugar de consumo:* de manera similar al principio en vigor para el consumo de bienes materiales, la imposición de los resultados podría intervenir en el lugar del consumo por el cliente: además de que este principio es igualmente más difícil de poner en práctica aunque no lo parece - se debe presumir como lugar de consumo aquél del pedido, lo que es una simplificación abusiva - este dispositivo genera importantes dificultades prácticas de control relacionadas con la capacidad de las administraciones de «trazar» *ex post* las transacciones sobre la red y de controlar la parte de resultado a afectar a una operación determinada. El peritaje técnico y las evoluciones tecnológicas deberán decirnos si tales investigaciones son suficientemente fiables para establecer y controlar el impuesto. Además, qué parte de beneficio afecta a esta transacción².

En cualquier caso, Internet ofrece a todas las empresas que efectúan operaciones transfronterizas, la capacidad de ejercer virtualmente sus actividades en un Estado, sin necesidad de tener una presencia física en ese país, y recurrir – de forma real - a los regímenes fiscales privilegiados. De allí, es justo que los operadores tradicionales y/o nacionales puedan interrogarse sobre las condiciones de ejercicio de la competencia, y las administraciones preocuparse por la base fiscal correspondiente.

b. La repartición de la base imponible y los precios de transferencia

Las cuestiones relativas a la repartición de la base fiscal son igualmente esenciales en materia de comercio electrónico, principalmente en lo que concierne, dentro del dominio de los intercambios "*business to business*", la determinación de los precios de transferencia entre sociedades afiliadas.

En efecto, la complejidad y la interconexión de las operaciones electrónicas hacen particularmente difícil un enfoque transaccional unitario fundamentado en el análisis de comparables, al igual que el análisis funcional revela límites de forma bastante rápida. La nueva organización de los circuitos comerciales corre el riesgo de tornar obsoleta la repartición tradicional de las funciones comerciales y su valor añadido respectivo en la cadena.

² Esta opción tendría sin embargo, el mérito del paralelismo con aquélla adoptada en materia de imposición indirecta.

Las posibilidades que ofrecen las redes internas a los grupos multinacionales de desmultiplicar las transacciones y los pagos correspondientes y/o de deslocalizar ciertas funciones, todo en un contexto de facturación desmaterializada, modifican sustancialmente las relaciones intra-grupos, en particular en lo que puede concernir a ciertas prestaciones inmateriales (cesiones de *software*, investigación, funciones logísticas...).

De esta forma, se pueden identificar y precisar particularmente tres factores de complejidad:

- ↳ la creciente complejidad de contenido de ciertas operaciones corre el riesgo de hacer imposible el enfoque transacción por transacción. Así, las operaciones sobre productos financieros efectuadas por medios electrónicos como consecuencia de transacciones (transacciones añadidas) presenta el problema de un enfoque global y no individualizado de las operaciones, así como el problema de los términos de referencia;
- ↳ en segundo lugar, el principio de la libre competencia presupone la imputación de los ingresos sobre la base de las funciones ejecutadas por cada parte en una transacción. La integración de las actividades económicas con la participación efímera y variable de numerosas partes, hace difícil la afectación del ingreso entre éstas. Requiere igualmente, un enfoque más global de la repartición del ingreso entre los diferentes Estados implicados;
- ↳ en tercer lugar, la facilidad del acceso al comercio mundial presenta un problema práctico de control de la tributación internacional, para un número creciente de operadores. En efecto, el enfoque "a medida" en comparación a términos de referencia muy precisos, ¿podrá sobrevivir cuando se trate de una tributación de masa no concerniente sólo a multinacionales bien organizadas y con una documentación precisa, sino de medianas y pequeñas estructuras industriales o comerciales, desde luego integradas en grupos, pero con procedimientos internos a veces menos completos?

Paradójicamente, estas dificultades hacen sopesar los riesgos sobre cada uno de los actores: los Estados, en primer lugar, cuyas capacidades de control se verán aminoradas y que por tanto, corren el riesgo de perder una parte de la materia imponible que les corresponde legítimamente. Y en segundo lugar, también las empresas, en la medida en que esta situación corra el riesgo igualmente de crear situaciones de doble imposición. Por tanto, es de interés común que en las transacciones intragrupos se adopten las reglas del juego claras, principalmente en lo que concierne a los elementos documentarios donde las informaciones requieren verificación.

c) *El impacto sobre los ingresos en la fuente percibidos sobre sumas pagadas a personas domiciliadas en el extranjero*

Reservándose el derecho de las disposiciones convencionales, numerosos Estados imponen ciertos pagos destinados a no-residentes. Los derechos referentes a las rentas de la propiedad intelectual, industrial o comercial conciernen particularmente a las transacciones electrónicas. En efecto, el comercio electrónico permite la entrega directa totalmente desmaterializada de informaciones digitalizadas sin que sea necesario el intermedio de un editor tradicional.

En el comercio tradicional, la difusión de las obras intelectuales se materializa (libro, foto, CD, CD-ROM...), por consecuencia es trazable, y su precio de adquisición engloba a la vez el costo del "objeto", el margen del editor y el montante de los derechos de autor. En el nuevo contexto uno se aleja total y diferentemente de esto. Por una parte, se desmaterializa el "producto" y su costo de "fabricación" es casi nulo (podría descomponerse de manera esquemática entre el costo de adquisición inicial, el costo eventual de digitalización y el costo de transporte) y de una cierta forma, razonando por analogía, el precio de la entrega no debería comprender prácticamente más que la remuneración de la propiedad intelectual.³

Por otra parte, la multiplicidad de los consumidores potenciales asociada a la ligereza de las estructuras necesarias para lanzarse en este tipo de difusión, acrecienta considerablemente las implicaciones fiscales relacionadas con estas transacciones. Está claro que sobre ciertos tipos de mercados, el papel de los distribuidores tradicionales está condenado a evolucionar radicalmente. Sólo hay que ver el número de editores y de distribuidores que en lo sucesivo han creado sitios de difusión.

En estas condiciones, desprovistos de intermediarios que faciliten el control y la recolección de los ingresos en la fuente, y privados de medios de recuperar por un control físico la difusión de las producciones, las administraciones tributarias corren el riesgo de verse fuertemente despojadas para evitar una erosión de los ingresos fiscales en este sentido.

Por importante que sea, el aspecto fiscal de esta situación no es en realidad más que un componente de un problema más general de la capacidad para proteger correctamente los derechos de la propiedad de las obras intelectuales (protección financiera, al igual que moral y de falsificación) Si no se aportan respuestas satisfactorias al conjunto de estas cuestiones, el futuro de la difusión electrónica se ha de traducir en una degradación importante en términos de equidades y de neutralidad para el conjunto de la red tradicional (Estado, autores, editores y distribuidores).

*

* *

³ Poniendo aparte la remuneración del difusor.

Como se puede constatar, el número de dificultades a las que conviene hacer frente de aquí a un futuro próximo, en el contexto de la tributación directa del comercio electrónico, es muy importante y toca diversos campos. Sin embargo, es sin duda en el campo de la tributación indirecta en que los riesgos son a la vez más fuertes y más inmediatos.

3. Los problemas relacionados con la tributación indirecta

Por el peso que la imposición indirecta representa en los ingresos presupuestarios de los Estados, constituye naturalmente un reto mayor. Actualmente se han descartado eventuales sustitutos (bit-tax), y conviene preservar en la medida de lo posible, la base tradicional.

El análisis llevará la problemática principalmente sobre el IVA, que asegura a los países europeos sus principales ingresos fiscales, pudiendo sin embargo encontrarse en otros sectores de la tributación indirecta (impuestos al consumo, impuesto de ventas...).

Se debe introducir una distinción fundamental entre el comercio concerniente a los bienes físicos (comercio *off-line*) y el comercio concerniente a la entrega de bienes o de servicios desmaterializados (comercio *on-line*).

↳ El comercio *off-line*, que se asimila de hecho a la venta por correspondencia - eventualmente quizás con un pago electrónico directo - no conlleva dificultades específicas: los bienes introducidos en un Estado, cualquiera que sea su proveniencia, son el objeto de una imposición en las mismas condiciones que los mismos bienes intercambiados por vía del comercio tradicional: imposición del IVA o de impuestos sobre las ventas internas, impuestos a la importación cuando los bienes provienen de un país extranjero (o de terceros países en lo que concierne a la Unión Europea)...

La situación que las administraciones corren el riesgo de confrontar resulta de sus capacidades limitadas de control físico de numerosos paquetes que comprenden bienes cuyo número y proveniencia se multiplicarán por el hecho de la expansión del comercio electrónico.

Además, igualmente se presentan problemas de trazabilidad de las transacciones y de archivo de los datos de control útiles para los operadores.

↳ Los problemas surgidos por el comercio *on-line* son más fundamentales.

En primer lugar, las transacciones electrónicas conducen a una modificación consustancial de los "productos", como se indicó más arriba. Ahora bien, la calificación entre bienes y prestaciones de servicios es, en un enfoque tradicional, una noción fundamental en materia de imposición indirecta, ya se trate de:

- ❖ tasas aplicables o reglas de franquicias,
- ❖ la determinación del lugar de imposición,
- ❖ las modalidades de liquidación.

En lo que respecta a las tasas, para tomar el ejemplo de Francia, un libro que se compra ya sea off-line, o por vía del comercio tradicional, será cargado con el IVA a una tasa de 5,5% en virtud del régimen aplicable a este tipo de bien. Por el contrario, si se compra on-line y se telecarga en el computador personal, podría ser asimilado en este sentido a una prestación de servicio tasada entonces al 20,6%. Asimismo, las franquicias aplicables en materia de IVA a la importación varían según la naturaleza del bien o del servicio importado.

En lo que respecta al lugar de imposición, los mecanismos actualmente en vigor en la Unión Europea retienen según los casos (calificación del producto y situación de las partes de la transacción): el lugar de consumo, el lugar de establecimiento del proveedor o del cliente, o aún el lugar de utilización y de goce.

La aplicación de estos conceptos en el entorno del comercio electrónico tendría por lo menos, consecuencias negativas teniendo en cuenta la movilidad de los operadores. Por ende, las instancias comunitarias han mantenido los siguientes principios:

- ❖ la provisión de un bien bajo forma de informaciones digitalizadas por el intermediario de una red sería asimilada a una prestación de servicios;
- ❖ el lugar de imposición es el lugar de consumo de esta prestación.

Teniendo esto, estas opciones no regulan todas las dificultades.

Debe igualmente tomarse en consideración la naturaleza de las partes beneficiarias en la medida en que ésta puede influir en las modalidades de liquidación del impuesto.

a) *Transacciones entre los sujetos del impuesto*

Deben examinarse diferentes casos:

- ↳ el proveedor es sujeto dentro del Estado considerado y el comprador es sujeto de impuesto en el extranjero: esta situación no conlleva dificultad, siendo la venta, en general, realizada por el proveedor con exoneración de IVA;
- ↳ el proveedor y el comprador son sujetos del Estado considerado: el impuesto neto sobre la operación es recolectado a través del mecanismos de auto-liquidación, impuesto bruto recolectado por el proveedor, IVA sobre la compra deducido por el comprador;

- ⇒ el proveedor es sujeto en el extranjero y el comprador, sujeto nacional: el IVA debe normalmente recolectarse por parte del proveedor y en su defecto por el intermediario de un representante fiscal, el sujeto francés que deduce el IVA adquirido;
- ⇒ o bien, como el sistema en vigor en materia de IVA intracomunitario, uno puede imaginar un sistema donde la declaración del impuesto incumbe al comprador/contribuyente quien efectúa simultáneamente la deducción.

Se deduce entonces que las modalidades de imposición deben ser adaptadas a las partes de la transacción. Esta situación no es fundamentalmente diferente de la situación encontrada en el marco del comercio tradicional aunque se incrementan las dificultades de control.

b) Transacciones cuyo cliente es un particular

El problema esencial reside en la dificultad de tomar en cuenta **transacciones cuyo comprador es un particular**: si la situación puede controlarse cuando el proveedor es un sujeto a impuesto nacional, resulta más difícil cuando el proveedor es extranjero. ¿Cómo recolectar el IVA debido? ¿cómo controlar las transacciones?

- ⇒ Sea que uno se deba fiar de la sinceridad del proveedor que tendrá que declarar y pagar el impuesto debido, recurriendo eventualmente a un representante fiscal, residiendo entonces la dificultad en las capacidades de control de la administración, que se limitan a sus capacidades para conocer de forma exhaustiva las transacciones y su naturaleza.
- ⇒ Sea que haga falta hacer pesar sobre el particular una obligación específica de declaración y de pago del IVA debido, lo que parece difícilmente compatible con una gran facilidad de acceso al comercio electrónico preconizado por la comunidad internacional y es además poco realista sobre el plan práctico.
- ⇒ Sea descansar las obligaciones de información y/o de recolección sobre los intermediarios implicados en la transacción o la cadena de pago (proveedor de acceso, establecimiento bancario). Así aún, estas soluciones chocan con serias dificultades tanto prácticas como de principio.

La ausencia de armonización de las reglas de imposición en la Unión Europea acrecienta la complejidad de los dispositivos de "cumplimiento" en lo que respecta a los operadores, y correlativamente los riesgos de fraude, en lo que concierne a las administraciones tributarias.

Las discusiones actualmente en curso dentro de la Unión Europea parecen orientarse en las direcciones siguientes:

- ⇒ En lo que respecta a las **transacciones "business to business"** al tratarse de transacciones para las cuales el cliente es una empresa sujeta de IVA en

uno de los Estados miembros de la UE, podría instituirse un mecanismo por el cual el adquiriente del servicio debería declarar el IVA relativo a su adquisición en el marco de su declaración periódica de IVA y pedir simultáneamente la deducción. Las reglas de base imponible y de tasa aplicables serían las mismas que si el servicio hubiera sido adquirido de forma tradicional en el mercado doméstico.

En esta situación, el proveedor, para no deber el impuesto sobre el servicio provisto, debería estar en condiciones de verificar que su cliente sea efectivamente una persona sujeto de IVA en uno de los Estados miembros, y para respetar el principio de la imposición sobre el lugar de consumo, estar en condiciones de proporcionar justificantes suficientes para indicar que el destinatario está establecido en el país identificado, en tanto que el destino del servicio es transmitido electrónicamente.

Este sistema que presenta analogías con el del IVA intracomunitario que los países de la Unión practican desde 1993, reposa sobre un sistema de identificación de los operadores (base de datos del conjunto de sujetos a impuesto accesible en tiempos reales, certificación del estatus fiscal por una tercera parte independiente...). En todo caso, surgen importantes problemas de control.

- ✍ Para las transacciones cuyo adquiriente es un particular, la recolección del impuesto, su declaración y su pago descansarían sobre el proveedor. En efecto, parece difícil hacer recaer dicha obligación sobre el cliente. Para asegurar la imposición en el lugar de consumo, el proveedor debería ser capaz de tener información sobre la "jurisdicción fiscal" de su cliente, por ejemplo, la dirección de facturación, la localización del banco que emite el pago, o en función del origen de la carta que sirve de pago. En estas condiciones, el recurso a un tercero que pueda proporcionar información al proveedor (el establecimiento bancario que asegura el pago de la transacción parece ser el intermediario *a priori* más adecuado, aunque el sector sea ciertamente reticente a asumir dicha responsabilidad, cuyo costo deberá por otro lado, ser soportado sin duda por el proveedor) podría ser una solución equilibrada.

En todo caso, el proveedor al que incumben la recolección y el pago del IVA, deberá ser capaz de conocer, para una transacción dada:

- ✍ el estatus fiscal de su cliente y su "localización",
- ✍ en función de esta localización, las reglas de base imponible y de tasas aplicables, lo que supone seguramente el desarrollo de herramientas automatizadas que permitan a los proveedores emitir facturas adaptadas a cada caso,

⇒ en fin, darse a conocer de una manera o de otra ante la administración concerniente para pagar los derechos recolectados.

El conjunto de estas orientaciones se encuentra todavía en discusión, y hace prevalecer compromisos entre la libertad necesaria de transacción dentro del marco del comercio electrónico, las posibilidades actuales y próximas de la tecnología en materia de identificación y de certificación de las partes, las necesidades legítimas de control de las administraciones, y una responsabilidad equilibrada de los diferentes participantes en una transacción.

*

* *

En resumen, el panorama en materia de imposición indirecta del comercio electrónico es tan variado e incierto, como importantes los riesgos en términos de neutralidad y equidad. En efecto, si las soluciones mantenidas generan desequilibrios demasiado manifiestos, o soluciones claramente equilibradas, pero fácilmente deformables (en particular para el caso de una deslocalización virtual), los fenómenos de evicción y de sustitución de los operadores y de los productos serán masivos, y las consecuencias sobre el tejido económico y fiscal, mayores.

**CONCLUSIÓN LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y DE NEUTRALIDAD DEBEN
ENCONTRAR SU LUGAR EN LA TRIBUTACIÓN APLICABLE A
LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO**

Más allá de las cuestiones de principio y de los aspectos teóricos, los problemas engendrados por la tributación del comercio electrónico, descansan ampliamente sobre la concepción y la implementación de soluciones prácticas aceptables por las partes involucradas.

El desarrollo del comercio electrónico es ineludible; tendrá lugar bajo una forma controlada o anárquica, según que los compromisos internacionales se hayan podido liberar o no, dentro del contexto fiscal como de otros.

Es por ende fundamental que las principales organizaciones económicas internacionales prosigan en su esfuerzo de armonización del enfoque del comercio electrónico, en primer lugar la OCDE y, en los que concierne a los Estados europeos, la Unión Europea.

Cada una de estas instancias, desde hace ya varios meses, ha tomado el problema por la cintura, y numerosos grupos de trabajo laboran dentro de los diferentes campos implicados. Aunque aún quedan muchas preguntas por resolver, se empiezan a producir orientaciones, soluciones pertinentes más aún cuando estas cuestiones han sido tratadas muy ampliamente con el concurso de los representantes del sector privado, incluyendo a los operadores.

A pesar de todos estos esfuerzos, el desarrollo del comercio electrónico sigue aportando, sin embargo, numerosos riesgos al plan de la equidad y de la neutralidad fiscales:

- ↪ entre operadores nacionales y operadores extra-territorializados: a pesar de los progresos indudables en materia de intercambios de información fiscal, las capacidades de acción de las administraciones quedan estructural y considerablemente más limitadas - por no decir casi nulas - fuera de las fronteras;
- ↪ entre Estados respetuosos de las reglas del juego internacional y Estados que optan por una competencia fiscal desleal. Se observa de aquí en adelante la tendencia de ciertos operadores del comercio electrónico de "localizarse" - en todo el sentido de la palabra - en paraísos fiscales, libre de las investigaciones de las administraciones tributarias;
- ↪ entre grandes y pequeños operadores: las grandes empresas multinacionales temen pagar los vidrios rotos de esta situación. Consideran ser más respetuosas de las reglamentaciones que sus competidores de menor tamaño, más flexibles y menos controlados de forma eficaz por los poderes públicos;

entre operadores tradicionales y operadores del comercio electrónico: a través del comercio electrónico, se está asistiendo ¿al nacimiento - a la infancia? - de un nuevo tipo de distribución. Si este modo de difusión no se adapta, sin duda, a todas las situaciones, y si formas del comercio tradicional pueden ciertamente sobrevivir, no es menos evidente que los intermediarios deberán evolucionar radicalmente. Además del hecho de que la tributación no deberá penalizar ni aventajar a ninguno de los actores, igualmente deberá facilitar estos cambios.

Sin embargo, no hará falta atribuir a la tributación virtudes y vicios que no posee: un cambio tan fundamental en la sociedad genera, por sí mismo, situaciones conflictivas, y en los próximos años se verán ciertos ajustes a la red, que los analistas de la fiscalización no han previsto que, sin duda, no implicarán riesgos mayores.

La evolución tecnológica permite una flexibilidad desigualada de los operadores, los ajustes pueden ser, sino instantáneos, al menos extremadamente rápidos. En un mercado muy concurrido, el peso fiscal puede ser muy fuerte, tanto favorable como desfavorablemente. La responsabilidad de los poderes públicos es, desde este punto de vista, muy importante, para permitir a los operadores un desarrollo armonioso y respetuoso de las necesidades legítimas de los Estados y de los individuos.

En definitiva, el comercio electrónico pone particularmente en evidencia, el desajuste actual entre la tributación que permanece ampliamente territorializada - la pregunta es "¿dónde se sitúa la transacción?, ¿la actividad?". De cara a la mundialización de los intercambios, se torna cada vez más difícil responder a esta pregunta. A los Estados y sus bases fiscales territoriales se oponen las empresas internacionales y sus transacciones mundializadas, mientras que al mismo tiempo los progresos de la telecomunicación permiten a toda empresa, incluso la más pequeña, "internacionalizarse". El comercio electrónico redobla entonces este desajuste favoreciendo los comportamientos de *"treaty shopping"* y opacando el lugar de la transacción. Por ende, constituye seguramente, un desafío a las debilidades actuales de los mecanismos de base imponible y de control fiscales.