



## RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ECONOMÍA DIGITAL

### RESUMEN

La llegada de la tecnología ha provocado cambios importantes en la manera de gestionar los servicios públicos. De igual forma, la disrupción legal impacta sensiblemente la estructura normativa de muchos países de la región a fin de ajustarla a nuevos desafíos regulatorios que se presentan con la llegada de modelos de negocios que antes no existían dentro del sistema económico. En esta oportunidad abordamos algunos de esos retos que enfrenta la Administración tributaria de cara a la tributación y la economía digital.

### PALABRAS CLAVES

Tributación, economía, digital, domicilio, fiscal, territorialidad, disrupción, tecnológica, retos, desafíos.

### INTRODUCCIÓN

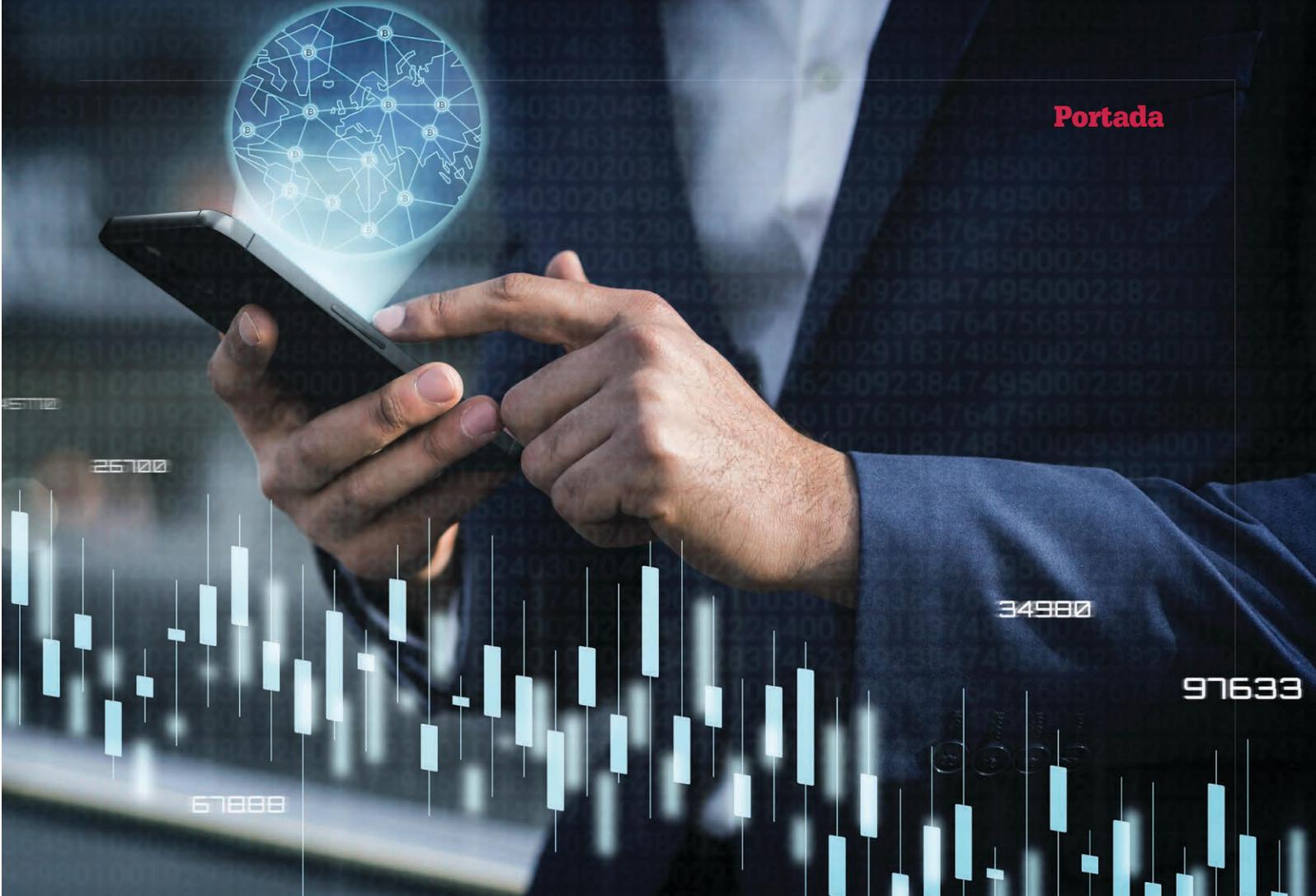
Cuando un nuevo conocimiento cambia las reglas de juego del mercado, la manera en que las personas hacen las cosas o impacta de forma significativa a la sociedad, fenómeno que se denomina disrupción tecnológica. Puede que la palabra esté de moda en el último lustro, pero su significado no lo es. Cuando la evolución de los tiempos y la intervención de distintas culturas alcanzaron la rueda como instrumento para agilizar la transportación de cargas, personas o alimentos, el cambio disruptivo fue notable en la historia. Pero más súbita aún fue la interrupción que se produjo en la segunda mitad del siglo XVIII con la llegada de la Revolución industrial. A partir de entonces, las empresas, el comercio y la vida misma de las personas cambiaron de manera acelerada y abrupta. Hoy en día, con los avances de ciencias aplicadas, la técnica científica nos lleva a nuevos desafíos que van desde una bisonía forma de pago electrónico hasta la inteligencia artificial de tercera generación.

La tecnología ha permitido que la manera de hacer negocios sea muy distinta a la tradicional y en muchos casos la combinación de ambas permite su convivencia. Para comprar un producto o adquirir un servicio ya no es necesario movilizar-se físicamente, pues desde un teléfono inteligente o una tableta

con acceso a internet se pueden hacer pagos, compras, transacciones bancarias, etc. Incluso, es posible que esos productos, bienes o servicios sean recibidos por el consumidor desde una plataforma virtual sin que la empresa que ofrece el comercio tenga presencia física en el país de destino de sus operaciones. La facilidad con que hoy día se puede hacer este tipo de actividades ofrece indiscutibles ventajas, pero también importantes retos que superar en el marco de la economía digital, que van desde la fiscalidad internacional hasta nuevas tipologías criminales en el ciberespacio.

La última revolución tecnológica ha provocado la obsolescencia de no pocas reglas consolidadas en la fiscalidad internacional (como el concepto de establecimiento permanente), provocando la aprobación de nuevos impuestos (como el impuesto sobre determinados servicios digitales), en relación con los cuales existen muchas dudas. Pero, además, la comunidad internacional ha rediseñado en gran medida las reglas de la fiscalidad para confrontar una elusión fiscal internacional creciente, tanto a nivel mundial (proyecto BEPS) como a nivel de la UE (directivas antielusión)<sup>1</sup>. El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto de valor agregado (entre nosotros, ITBIS), especialmente cuando un consumidor priva-

1 LUCAS DURÁN, Manuel; VÁSQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio. *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*. Madrid: editorial CISS, 2022.



do adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero. En parte, esto se debe a la ausencia de un marco internacional eficaz que garantice la recaudación por este en el país de la fuente<sup>2</sup>. Esta tendencia modernista crea nuevos desafíos para la Administración tributaria.

### RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ECONOMÍA DIGITAL

La sociedad digital es en la que hoy vivimos. El modelo de vida en comunidad clásico, fundamentado en lo físico, está siendo rápidamente desplazado por el mundo offline, y este cambio conlleva desafíos para todos: ciudadanos, sociedad civil, empresas, gobiernos, etcétera. En efecto, la revolución tecnológica ha roto todos los esquemas tradicionales y ha traído nuevos paradigmas regulatorios en el ámbito de las relaciones Estado-empresas; de forma concreta, lo relativo a la manera en que las administraciones tributarias pueden establecer un método de tributación para los bienes, productos y servicios que se ofrecen en el mercado digital. Tal y como ha apuntado la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), la digitalización de la economía también ha permitido que la mayoría de las empresas multinacionales participen activamente en algunos sectores específicos en distintos países

sin la necesidad de que exista un establecimiento permanente en el país, lo que ha dificultado la imposición efectiva sobre las rentas obtenidas en los países de origen<sup>3</sup>.

En efecto, uno de los mayores desafíos que enfrenta la tributación en el marco de la economía digital es la capacidad de los gobiernos para regular los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados en su territorio, pero que son constantemente utilizados por sus nacionales. Hoy en día muchas multinacionales, como Uber, Netflix, Airbnb, Spotify, Amazon, Globo, entre otras, no tributan de forma adecuada en muchos países de Latinoamérica (tal es el caso de la República Dominicana) debido a la ausencia de una regulación congresual que otorgue al Estado el poder para sujetar esos negocios digitales al sistema impositivo. En muchos casos, la legislación en vigor data de hace varias décadas, algunas incluso con más de medio siglo, y son incongruentes con la realidad tecnológica de la economía digital. Unido a lo anterior, representa un reto para los gobiernos mantener un equilibrio frente a sus nacionales, pues la ausencia o débil regulación de las empresas multinacionales, no domiciliadas, es una clara desventaja de competitividad para las empresas domiciliadas de manera formal en el territorio y que utilizan los modelos de

<sup>2</sup> OCDE. *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (Informe 2014) México: OCDE [en línea] [www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf](http://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf).

<sup>3</sup> COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2020 (LC/PUB.2020/6-P), Santiago, 2020.

negocios tradicionales sujetas a un sistema de tributación que les exige mucho.

La presencia en la República Dominicana de multinacionales que ofrecen sus servicios de forma remota a los consumidores locales, sin la necesidad de instalar un domicilio ni tener presencia física en el país, es una realidad que debe ser atendida desde el punto de vista tributario. La estructura normativa que posee Dominicana es una estructura tradicional, que data del año 1991 y que no consideró —a la sazón— el impacto que actualmente poseen las nuevas tecnologías en las formas de comprar y vender productos, bienes o servicios. Actualmente existen interesantes discusiones en el panorama nacional, a propósito de un borrador de reglamento preparado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII en lo adelante) que busca regular los servicios digitales y la manera en que deben tributar. La *lege ferenda* en cuestión, que lleva por epígrafe “Reglamento que regula la percepción y aplicación del ITBIS en los servicios digitales provistos a través de plataformas digitales, consumidos en la República Dominicana y que son prestados por proveedores del exterior” fue colocado en su versión digital en el portal de la DGII y desde entonces ha desencadenado opiniones tanto a favor como en contra. Sin embargo, dos de las discusiones más importantes radican en lo siguiente: a) la idoneidad regulatoria de los servicios digitales por medio de un reglamento, y b) la tributación debe hacerse mediante el impuesto sobre la renta o mediante impuesto de valor agregado (en R. D., ITBIS).

**a.** *La idoneidad regulatoria de los servicios digitales por medio de un reglamento.* El concepto moderno de economía digital fue dado a conocer con la publicación hecha en el año 1997 por el canadiense Don Tapscott, quien acuñó por primera vez el término, pues hasta ese momento la disrupción tecnológica apenas comenzaba a impactar significativamente los modelos de negocios tradicionales hasta convertirse en lo que hoy conocemos, así como los servicios que se ofrecen en el comercio de manera remota por medio de una plataforma digital. En ese sentido, el Código Tributario dominicano fue puesto en vigencia mediante la Ley núm. 11-92 del 16 de mayo del año 1992, lo que significa que esa legislación nunca consideró regular los servicios digitales prestados por empresas extrajeras en suelo dominicano, porque sencillamente no existían. Es por eso que el argumento utilizado por las autoridades dominicanas para la preparación del proyecto de reglamento ya señalado resulta cuestionable para algunos sectores. Se descansa en la idea de que el artículo 344 del Código Tributario actual no exonera del pago del impuesto a la transferencia de bienes y servicios industrializados (en adelante ITBIS) los servicios digitales, y por tanto estos quedan gravados al amparo de esa disposición. Es decir, a falta de exclusión expresa, la regulación se presume.

Los razonamientos expuestos por la DGII se exponen en la parte considerativa del citado proyecto de reglamento y giran en el sentido siguiente: (A) Conforme el numeral 3 del artículo 3 del Reglamento núm. 293-11 para la Aplicación del Título III del Código Tributario se considera servicio la realización de una actividad que no conlleve la producción o transferencia de un bien o producto tangible, cuando reciba a cambio un pago en dinero o en especie, comisión, prima, tarifa o cualquier otra forma de remuneración o sin contraprestación. (B) Los servicios digitales son aquellos servicios que se ponen a disposición de una persona o usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se provean o presten servicios mediante accesos en línea, que no requieren intervención humana o una intervención mínima humana y son esencialmente automatizados. (C) Conforme al artículo 344 del Código Tributario, los servicios digitales no se encuentran detallados como servicios exentos del ITBIS, por lo que serán aplicables las disposiciones de este código y del citado Reglamento núm. 293-11.

**b.** *La tributación debe hacerse mediante el impuesto sobre la renta o el impuesto de valor agregado.* El impuesto de valor agregado es un impuesto indirecto que tiene como principio general gravar las ventas de cosas muebles situadas en el país, las importaciones y las obras y prestaciones de servicios que se realizan en el territorio. Sin embargo, en la economía digital la concepción tradicional del objeto tributario en cuanto a la territorialidad queda obsoleta y da lugar a la elusión dada por el aprovechamiento de lagunas fiscales devenidas del inevitable diferencial entre la velocidad tecnológica y la capacidad de adaptación de los sistemas actuales de legislación<sup>4</sup>. En el caso dominicano, el Código Tributario fue estructurado en la territorialidad y por lo tanto el ITBIS allí consignado fue diseñado sobre el principio del destino; empero, el proyecto de reglamento instrumentado por las autoridades dominicanas se sustenta en el factor consumo. Es decir, según el mencionado proyecto de reglamento, es interés del Estado dominicano disponer de un instrumento jurídico en el que se establezca el procedimiento para el cumplimiento de la aplicación del ITBIS a los servicios gravados ofrecidos por proveedores no residentes ni domiciliados en la República Dominicana y que son consumidos en el país.

En el caso del impuesto sobre la renta, una tendencia de opinión en la República Dominicana promueve que a los servicios digitales se le podría enmarcar dentro del artículo 270 del Código Tributario, en el entendido de que dicha disposición normativa consagra que las personas físicas, jurídicas o entidades no residentes o no domiciliadas en la República Dominicana estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana. Las personas físicas, jurídicas o entida-

4 VADELL, Gabriel A. *Fiscalidad de las criptomonedas y de la economía digital*. Buenos Aires: Fondo Editorial Consejo, 2020.



des no residentes que obtengan rentas en el territorio dominicano mediante un establecimiento permanente tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, de acuerdo con lo dispuesto para las personas jurídicas en el Código Tributario, sin perjuicio de las normas que les sean específicamente aplicables. No obstante, estos establecimientos permanentes no adquieren por este motivo el carácter de residentes. Las personas físicas, jurídicas o entidades no residentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada renta sometida a gravamen.

Empero, si bien es verdad que el artículo 272 del mismo Código Tributario entiende como todas aquellas que provienen de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en la República Dominicana, resulta que el párrafo II del mismo artículo 270 antes citado ancla el impuesto sobre la renta al concepto de establecimiento permanente, es decir, un lugar fijo de negocios en el que una persona física, jurídica o entidad del extranjero efectúa toda o parte de su actividad, tales como sedes de dirección, oficinas, sucursales, agencias comerciales, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, proyectos de ensamblaje (incluyendo las actividades de supervisión), actividades de construcción o supervisión derivadas de la venta de maquinarias o equipos cuando su costo exceda el 10% del precio de venta de dichos bienes, servicios de consultoría empresarial (siempre que excedan de seis meses dentro de un período anual) y representantes o agentes dependientes o independientes, cuando estos últimos realicen todas o casi todas sus activi-

dades en nombre de la empresa. Con ello se debilita la tesis de gravamen para los servicios digitales, pues convengamos que las empresas que ofrecen estos servicios no necesitan un domicilio permanente en suelo dominicano.

Sin embargo, la discusión generada a partir de este proyecto de reglamento no es nueva, pues ya muchos países del mundo han regulado la tributación de los servicios digitales. En el continente europeo, naciones como España, Suiza y Rusia ya han emitido leyes en concreto para regular la tributación digital. En la experiencia latinoamericana, Argentina ha establecido el gravamen a los servicios prestados por medio de plataformas digitales mediante la Ley núm. 27.430 del 29 de diciembre de 2017, que introdujo modificaciones importantes al impuesto de valor agregado de ese país. Por su parte, Colombia lo ha logrado con la puesta en vigencia de la Ley núm. 1819.2016 de Reforma Tributaria, mientras que en el caso del Uruguay se implementó mediante la Ley núm. 9.535 del año 2018. En ese sentido, la idoneidad regulatoria de los servicios digitales por medio de un reglamento aviva las aguas de la crítica, en suelo dominicano, a la vista de la experiencia en otros países.

Ahora bien, la tarea de regular la tributación digital no es tan difícil en este punto, dado que los servicios que ofrecen este tipo de empresas transnacionales y no domiciliadas en el territorio son pagados de forma remota por medio de plataformas digitales que cuentan con el aval y el reconocimiento de las autoridades financieras de los Estados. En ese sentido, las entidades de intermediación financiera constituyen una pieza fundamental para lograr que las administraciones tributarias puedan establecer controles fiscales a dichas transacciones electró-

## Portada

nicas. Claro, el gran desafío se presentará en aquellos países en los que estos pagos puedan hacerse no solo por medio de las plataformas digitales conocidas, como PayPal, Amazon, Worldpay, entre otras, sino también con monedas digitales o criptodivisas que no dejan rastros y, por tanto, imposibilitan conocer los reales ingresos de esas empresas con fines tributarios.

Ahora bien, en el caso de las personas físicas o jurídicas que poseen algún bien, mueble o inmueble, la imposición directa abarca algunos temas de discusión que van desde la definición de nuevos nexos hasta la creación de nuevos modelos de negocio, así como los tradicionales problemas de residencia, domicilio o fuente. Por su parte, en la imposición indirecta, es decir, aquella que deben pagar las personas cuando hacen algún consumo, el reto parece menor, pues se centraliza en el concepto del destino para tomarlo como punto de partida para gravar las operaciones. En el año 2017, la OCDE tenía como tarea fundamental reglar la economía digital y, concretamente en el tema de la tributación, se propusieron ciertas recomendaciones en el debate sobre la tributación de la economía digital que se llevó a cabo en el Consejo de la Unión Europea; se llegó a la conclusión de que el reto principal de la economía digital es la actualización del sistema tributario internacional:

Sistemas tributarios <sup>5</sup>	
Tradicionales	Modernos
Se priorizan los bienes físicos.	Los bienes intangibles son prioridad.
Los límites están delimitados en el territorio.	La transacción económica no es localizable.
El sustento descansa en el nexo físico-territorial	La globalización del mercado digital es esencial en los negocios y no hay nexo por territorio
Es fácil identificar la nación con potestad tributaria, es decir, tanto la fuente como la residencia es clara.	No es tarea fácil hacer esa identificación.
Los sujetos involucrados son identificados.	Se hace difícil identificar a los involucrados y su territorio de ubicación.

Como puede advertir en la tabla anterior, el tema del nexo territorial sigue siendo vital para fijar la imposición a las operaciones digitales, puesto que, como ya se ha dicho, no es necesario presentar domicilio en la fuente para completar una transacción en este tipo de mercado. Las transacciones electrónicas, además, comportan el desafío de poder recaudar un tributo de forma coactiva contra un contribuyente en caso de

que no haga el pago de forma voluntaria, tomando en cuenta la dificultad que supone no solamente rastrear la operación, sino también localizar su origen territorial.

Actualmente, tanto la OCDE como el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo buscan elaborar una especie de manual o guía para los países de América Latina que les permita recaudar los tributos intangibles o indirectos en el marco de la economía digital. La parte débil de este proyecto es que plantea que sean las empresas que comercian en este mercado las que se adhieran voluntariamente a los parámetros que se adopten, y es evidente que debería contar con algún mecanismo sancionador en caso de que no se produzca la aceptación voluntaria. La intención del proyecto es que a través de un simple registro de facilitación de información las empresas suministren a los gobiernos la posibilidad de fiscalizar sus operaciones sin necesidad de exigirles presencia física en el Estado receptor de dichas operaciones comerciales.

Por su lado, en el marco de la tributación directa, algunas ideas se estudian en el panorama internacional que podrían rendir frutos interesantes a corto plazo. Una de ellas es sujetar las operaciones comerciales digitales a la retención de la fuente, es decir, que todos los pagos que efectúen los usuarios de un país determinado a un proveedor con domicilio fuera del territorio sean gravados a cargo de ese proveedor. Asimismo, se explora la posibilidad de fijar un nexo impositivo basado no en el territorio (tomando en cuenta la ausencia de domicilio), pero sí en el concepto de “presencia económica significativa”. Para determinar esa presencia económica significativa se mediría el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, tomando en cuenta aspectos como los siguientes:

- los ingresos generados de manera permanente en un país, por ejemplo, aquellos obtenidos en transacciones a través de una plataforma digital. Para la creación del nexo se puede optar por establecer montos mínimos de ingresos alcanzados;
- los medios y facilidades digitales que ofrece un proveedor de servicio en el exterior a los consumidores o usuarios ubicados en un determinado territorio (nombre de dominio local, página web en el idioma de los clientes, opciones de pago, etc.);
- número de usuarios que interactúan con la plataforma, así como el número de operaciones que se perfeccionan de manera digital<sup>6</sup>.

## CONCLUSIONES

La llegada de las tecnologías de la información y la comunicación ha causado una gran disrupción tecnológica en muchas áreas de la vida cotidiana, pero también ha provocado la nece-

5 COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO DE LA UNIÓN EUROPEA (CESE). *Debate temático sobre fiscalidad de la economía digital*, 2017. [En línea] <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.events-and-activities-tax-digit-eco> [consulta: 24 septiembre 2022].

6 ECHAVARRÍA CARREÑO, Patricia. *Tributación de la economía digital y los nuevos modelos de negocios* (tesis de maestría). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 2017. [En línea] <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle>.



sidad de actualizar o ajustar las legislaciones de los Estados a la realidad imperante de cara a los nuevos modelos de negocios, la forma de hacer comercio y, por supuesto, la manera en que estas y otras actividades deben tributar. La recaudación fiscal sigue siendo para muchos países del mundo –especialmente en América Latina– una de las principales fuentes de ingreso para el presupuesto general de los gobiernos y para poder solventar sus gastos en la prestación de los servicios públicos y la implementación de políticas públicas. Por tanto, la necesidad de crear un marco legislativo robusto para los servicios digitales constituye un punto de agenda de primer orden, pues todavía muchas legislaciones están basadas en el tradicional principio fiscal del domicilio o territorio, lo cual provoca la fuga hacia el extranjero de cuantiosos ingresos tributarios.

Cada propuesta para regular la tributación en el marco de la economía digital siempre exhibirá grandes retos, pero el mayor de todos es la capacidad que tenga la propuesta de adaptarse a la tecnología evolutiva sin afectar la lealtad y la competencia empresarial, pero también sin que ello pueda afectar el modelo de negocios que se ha apoderado de las operaciones de bienes y servicios a nivel mundial. Es claro que los gobiernos deben crear algún mecanismo para beneficiarse también de transacciones que tienen como destino su territorio y que generan ingentes ingresos a las empresas por parte de sus nacionales; evidentemente, el requisito de la ubicación territorial que tradicionalmente era utilizado para fijar el nexo causal debe ser repensado y explorar nuevas opciones de cara a la realidad tecnológica imperante.

Finalmente, no hay dudas de que la regulación de los servicios digitales en la República Dominicana requiere un tratamiento normativo urgente, pues por un lado existe una clara brecha impositiva, toda vez que –como advertimos antes– una

gran cantidad de recursos se pierden en recaudación para el Estado cuando todas las ganancias percibidas por las empresas producto de la prestación de sus servicios digitales no están sujetas a ningún gravamen fiscal. Además, y tal como promueve la DGII en el proyecto de reglamento citado, la falta de regulación promueve un clima de desigualdad de competencia respecto del empresariado local, pues, mientras las prestadoras de servicios digitales que poseen domicilio en nuestro suelo sí tienen que tributar, aquellas que no lo están pero que igual ofrecen servicios que son consumidos localmente (que son la mayoría) no tributan un solo peso dominicano por sus actividades comerciales o de negocios.

## BIBLIOGRAFÍA

- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2020 (LC/PUB.2020/6-P), Santiago, 2020.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO DE LA UNIÓN EUROPEA (CESE). *Debate temático sobre fiscalidad de la economía digital*, 2017. [En línea] <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.events-and-activities-tax-digit-eco>.
- ECHAVARRÍA CARREÑO, Patricia. *Tributación de la economía digital y los nuevos modelos de negocios* (tesis de maestría). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 2017. [En línea] <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle>.
- LUCAS DURÁN, Manuel; VÁSQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio. *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*. Madrid: editorial CISS, 2022.
- OCDE. *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital* (Informe 2014) México: OCDE [en línea] [www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf](http://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf).
- VADELL, Gabriel A. *Fiscalidad de las criptomonedas y de la economía digital*. Buenos Aires: Fondo Editorial Consejo, 2020.