BID

FUNDAMENTOS DE COMERCIO DIGITAL

MÓDULO 5

LA FISCALIDAD EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Autor del curso

Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (www.iadb.org), a través de su Sector de Integración y Comercio (INT).

Coordinador del curso

Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (www.iadb.org), a través de su Sector de Integración y Comercio, el Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe (INTAL) (www.iadb.org/es/intal), el Instituto Interamericano para el Desarrollo Económico y Social (INDES) (www.indes.org), así como el Consejo Suramericano de Infraestructura y Planeamiento (COSIPLAN) de la UNASUR.

Autor del módulo

Da Costa, José Roberto

Coordinación pedagógica y de edición

El Instituto Interamericano para el Desarrollo Económico y Social (INDES) (www.indes.org), en colaboración con la Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET) (www.ceddet.org).

Copyright ©2017 Banco Interamericano de Desarrollo. Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons IGO 3.0 Reconocimiento-NoComercial-SinObrasDerivadas (CC-IGO 3.0 BY-NC-ND) (http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode). Este documento es propiedad intelectual del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Cualquier reproducción parcial o total de este documento debe ser informada a: BIDINDES@iadb.org

Cualquier disputa relacionada con el uso de las obras del BID que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la CNUDMI (UNCITRAL). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo y el uso del logotipo del BID no están autorizados por esta licencia CC-IGO y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Note que el enlace URL incluye términos y condiciones adicionales de esta licencia.

Las opiniones incluidas en los contenidos corresponden a sus autores y no reflejan necesariamente la opinión del Banco Interamericano de Desarrollo.

Los presentes materiales han sido revisados a la luz de las decisiones ministeriales tomadas en el marco de la Novena Conferencia Ministerial de la Organización Mundial del Comercio celebrada en Bali, Indonesia, en diciembre de 2013. Los ajustes fueron realizados con la finalidad de reflejar un mayor alineamiento entre la temática del curso y las prioridades identificadas en la Declaración Ministerial y decisiones de Bali, en la que participaron todos los miembros del BID.

Declaración de Bali

Tabla de contenidos

Índice de figuras 4

Glosario de términos y acrónimos 4

Presentación del módulo 4

Objetivo general del módulo 6

Preguntas orientadoras de aprendizaje 6

UNIDAD I. PRINCIPIOS Y NORMAS QUE RIGEN LA FISCALIDAD EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO 7

Objetivos de aprendizaje 7

I.1. Principios y normas que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico 7

I.2. Normas que rigen la fiscalidad de la tributación internacional 15

SÍNTESIS DE LA UNIDAD I 28

UNIDAD II. PRINCIPALES TRIBUTOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO 29

Objetivos de aprendizaje 29

SÍNTESIS DE LA UNIDAD II 32

UNIDAD III. LA EXPERIENCIA DE LOS PAÍSES EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO 33

Objetivos de aprendizaje 33

SÍNTESIS DE LA UNIDAD III 39

Bibliografía 40

Índice de figuras

Figura 1. Ventas globales de Comercio Electrónico (trillones de USD)..... 5

Figura 2. Principios y criterios de conexión..... 16

Figura 3. Fundamentos de planes de acción del Proyecto BEPS 22

Figura 4. Retos para la fiscalidad internacional en una economía digital 25

Figura 5. Fraccionamiento y recogida del IVA..... 30

Glosario de términos y acrónimos

- OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- ALADI - Asociación Latinoamericana de Integración
- CFA - *Committee on Fiscal Affairs*
- OMC - Organización Mundial del Comercio
- BEPS – (*Base Erosion and Profit Shiting*) Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- GATT - *General Agreement on Tariffs and Trade*
- GATS - *General Agreement on Trade in Services*
- TFDE - *Task Force of the Digital Economy*

Presentación del módulo

La aparición constante de nuevas tecnologías y el aumento de las actividades empresariales y de gobiernos en un entorno virtual han dado lugar a nuevas relaciones de consumo y la necesidad de mejorar las normas que rigen estas relaciones.

Además, el comercio electrónico derribó barreras y creó nuevos mercados, englobando más personas y empresas.

> **(…) por muy pequeña que sea la empresa, su mercado deja de ser local, como era antaño, para ser o tener a disposición, un mercado global.**

> **Ahora, el mercado es el mundo y por eso en vista de esta situación, no solo se deberán procesar órdenes de compra y manejo del producto con el vecino más cercano. Se deberá tratar y negociar con consumidores de otras localidades, municipios, estados y hasta otros países, sean estos vecinos o no.**[1]

Una parte relevante de las normas que rigen las nuevas relaciones de consumo en los nuevos mercados corresponden a la tributación de los negocios realizados en el ambiente virtual.

> **In 2017, the global share of ecommerce retail sales hit 10.7%. And by 2021, Statista estimates it'll grow up to 17.5%.**[2]

Figura 1. Ventas globales de Comercio Electrónico (trillones de USD)

Fuente: Shopify con datos de Statista

Además de encarecer las relaciones de consumo y corresponder a la principal fuente de recursos del Estado, los tributos también pueden interferir en la realización de esas mismas relaciones.

[1] Villalba, Marinella Mata in "O Direito na Sociedade da Informação", São Paulo, Usina do Livro, 2005
[2] Cardenal, Salvador, in "Do Ecommerce Marketplaces Have Tax Problems?", *https://ecommerce-platforms.com/articles/ecommerce-marketplaces-tax-problem*

El empleo de tributación más favorecida por las jurisdicciones, la falta de normas impositivas claras y la integración económica pueden, por ejemplo, contribuir o perjudicar el desarrollo del comercio electrónico en países y regiones.

Considerando que el comercio electrónico es una realidad irreversible y creciente, la tributación es un factor importante en el desarrollo económico en la misma proporción.

Comprender las principales características que orientan la tributación en cada país o región es condición importante, no sólo para los técnicos que trabajan con temas fiscales, sino también para aquellos que actúan para el desarrollo de la economía.

Objetivo general del módulo

- Enunciar los 5 principios que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico
- Resumir 3 normas que rigen la aplicación de la tributación internacional del comercio electrónico
- Describir las medidas adoptadas por las jurisdicciones en la fiscalidad del comercio electrónico

Preguntas orientadoras de aprendizaje

- ¿Cuáles son las reglas que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico?
- ¿Cuáles son los principales tributos incidentes en el comercio electrónico?
- ¿Cuáles son las medidas adoptadas por las jurisdicciones al fiscalizar las operaciones de comercio electrónico?

UNIDAD I

PRINCIPIOS Y NORMAS QUE RIGEN LA FISCALIDAD EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Objetivos de aprendizaje

- Comprender los principios que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico
- Aplicar los principios que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico
- Comprender las normas que rigen la aplicación de la tributación internacional
- Analizar las normas que rigen la aplicación de la tributación internacional

I.1. Principios y normas que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico

Originalmente, los principios y reglas que rigen la tributación fueron concebidos considerando la realización de transacciones como conocíamos hasta mediados del siglo XX. Es decir, las operaciones de venta eran realizadas por establecimientos físicos, involucrando productos físicos y las prestaciones de servicios generalmente involucra la realización de trabajos de manufactura a escala o personalizada.

Con el advenimiento de nuevas tecnologías de comunicación, notablemente la *Internet*, las transacciones pasaron a ser realizadas en un ambiente virtual. Esto implica decir:

- Que los productos pueden ser vendidos por una empresa que no tenga establecimiento físico; y
- El lugar de entrega del bien puede ser distinto de aquel en que la empresa vendedora está situada.

Sólo considerando estas situaciones, de pronto, ya se podrían enfrentar cuestiones relacionadas con:

- ¿Quién debe pagar el impuesto?
- ¿A dónde debe pagarse el impuesto si el vendedor y el comprador están en lugares diferentes?
- ¿Cómo definir la ubicación del vendedor, si su establecimiento es virtual?
- ¿Cuándo se debe pagar el impuesto: en la transacción electrónica o en la entrega del producto?

Como se ha visto, estas breves, pero importantes, características ya serían suficientes para causar dificultades en la práctica de la tributación que, como se ha descrito anteriormente, tiene sus fundamentos orientados a la realización de transacciones en ambiente físico.

Pero, el potencial de posibles dificultades alcanza un espectro aún mayor, considerando que el ambiente virtual propició el desarrollo de otras relaciones de consumo, así como de modelos de negocios específicos para la realización de transacciones en el llamado e-Commerce.

Como ejemplo, podemos considerar el desarrollo del llamado C2C, en el que las personas (consumidores) realizan transacciones entre sí.

Con respecto a los nuevos modelos de negocio, podemos considerar el establecimiento de los llamados *Marketplaces*, que corresponden a plataformas electrónicas,

generalmente operadas por grandes empresas de comercio digital, que hospedan transacciones de vendedores menores.

¿Los modelos tributarios adoptados por los países y jurisdicciones estarían aptos para abarcar de forma justa y ordenada un gran volumen de transacciones realizadas directamente entre consumidores?

¿La realización de ventas por una persona con habitualidad la aproxima a la tributación de las empresas?

¿La adopción de una plataforma de intermediación de negocios genera una nueva hipótesis de tributación, además de la que corresponde a la propia venta que se realizará?

Como vemos, además de la propia realización de transacciones en ambiente virtual y a ofrecer dificultades a la aplicación de la tributación, hay otras variables que pueden contribuir para ello.

I.1.1. Categorías de productos sujetos a tributación en el comercio electrónico

Antes de analizar la fiscalidad en el comercio electrónico según sus principios y reglas, es importante tratar algunos aspectos esenciales sobre la tributación.

Los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado y pueden ser cobrados en diversos niveles: Federal, Estatal / Provincial, Municipal, etc.

Generalmente, los países establecen diferentes tipos de tributos a ser cobrados por sus entes (Gobierno Federal, Estados, Provincias, Ciudades, etc.), de acuerdo con la característica de lo que se quiere tributar.

Los tributos pueden abarcar: la renta, la propiedad (bienes inmuebles, muebles, materiales e inmateriales), las operaciones (ventas, importaciones, operaciones financieras, etc.), las prestaciones de servicios, etc.

Como estamos tratando de la tributación de las transacciones realizadas en el comercio electrónico, nuestro estudio será orientado a las operaciones con bienes, servicios y derechos, que son los tipos de "productos" negociados en el ambiente virtual.

Pero, independientemente de las modalidades de consumo la estructura involucrada, los negocios realizados en el ambiente digital siempre involucrarán las operaciones y los beneficios con tres categorías de "productos":

Bienes

Las mercancías básicamente corresponden a los bienes y productos destinados a las empresas, al gobierno ya los consumidores, tales como máquinas, equipos, materias primas, productos como vestuario, electro-electrónicos, etc.

Asumiendo la acepción de la ciencia económica, los bienes pueden ser clasificados como: bienes de consumo, bienes de capital, bienes de producción, bienes duraderos o bienes intermediarios

Derechos

Los Derechos generalmente corresponden a la explotación económica de la propiedad intelectual y de las patentes registradas, tales registradas y derechos de autor.

Según la ciencia económica, se trata de bienes incompatibles.

Servicios

Los servicios pueden ser de diversas naturalezas y pueden ser prestados a las empresas, al gobierno ya los consumidores finales[3].

[3] B2C o C2C: investigaciones, corretaje, etc.
B2B: *SaaS, IaaS, PaaS, e-Procurement* (o *e-Sourcing*).

Actualmente, el mercado está adoptando el término "productos digitales" para tratar a los servicios que pueden ser comercializados en el ambiente virtual, tales como los cursos digitales de diversos temas.

I.1.2. Principios (Conferencia de Ottawa y agendas posteriores)

Conforme veremos a continuación, hay diferentes tipos de tributos y, también como ya se mencionó anteriormente, la aplicación de esos tributos debe considerar las características de la transacción a ser gravada.

En el caso de las empresas que se dedican a la venta de bienes y servicios:

- La ubicación del vendedor y del consumidor;
- Si esta ubicación del vendedor es física o virtual;
- Qué jurisdicción es competente para cobrar el tributo;
- Quién debe pagar el tributo; entre otros.

En el caso de la renta y de la propiedad, por ejemplo, el ambiente virtual puede ser sólo un medio para el registro de las transacciones y el cumplimiento de los tributos. Pero no es posible que ocurra el correspondiente hecho generador de los tributos correspondientes.

En un enfoque simplificado, para que exista tributación, deben definirse:

- El hecho generador del tributo (venta, importación, prestación de servicio, etc.);
- El ente competente para cobrarlo (país - federal, estados, provincias, ciudades, cantones, etc.);
- El contribuyente del tributo (empresa o persona).

Por ejemplo, una determinada provincia es competente para cobrar el impuesto sobre las ventas de productos.

Por lo tanto, el hecho generador del impuesto corresponde a la realización de la venta de uno o más productos y el ente competente para cobrarlo es la provincia.

En ese caso, el contribuyente puede ser el vendedor o el comprador del producto. Si el contribuyente es el vendedor, él mismo debe recoger el impuesto y pasarlo a la administración de la provincia. Si el comprador es el contribuyente, generalmente es el vendedor quien retiene el valor del impuesto en el acto de la venta y lo pasa a la administración de la provincia.

Sin embargo, considerando la realización de operaciones que empresas o personas ubicadas en jurisdicciones diferentes, es importante anticipar el estudio de la definición de la competencia para la recaudación del tributo, así como la forma de cálculo del tributo (sobre el valor de la venta, descuento de créditos, etc.), serán tratados a continuación.

En una transacción realizada en el territorio del ente competente a aplicar la tributación no debe haber problemas para la identificación de quién debe pagar el impuesto, cuándo debe pagar y para quién debe pagar.

Sin embargo, en transacciones que involucran jurisdicciones diferentes (países, estados, provincias, ciudades u otros), puede haber divergencia sobre el ente competente para el cobro del tributo.

Internamente, los países generalmente ya evitan esas divergencias en el cobro de tributos (federales, estatales, provinciales, municipales, etc.), salvo algunas excepciones que analizaremos a continuación, justamente relacionadas a las transacciones realizadas en el comercio electrónico.

I.1.2.1. Conferencia de Ottawa

Originalmente discutido por la OCDE[4] en la conferencia de Turku, en Finlandia, en noviembre de 1997, la propuesta de establecer principios aplicables a la fiscalidad en el

[4] Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

comercio electrónico sólo se concretó en octubre de 1998 en la Conferencia de Ottawa, en Canadá, que tuvo como tema: "Un mundo sin fronteras - Aumentando el potencial del Comercio Electrónico ".

Como resultado de la conferencia de Ottawa se establecieron los siguientes **principios**:

Neutralidad - La tributación no debe interferir en la definición de los negocios y los contribuyentes en situaciones equivalentes deben someterse a imposición de la misma forma.

Eficiencia - El costo de la administración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente debe ser minimizados.

Certeza y simplicidad - Las leyes tributarias deben ser claras y sencillas.

Efectividad y justicia - La tributación debe ser compatible con el Estado y el contribuyente. La evasión tributaria y la evasión deben ser combatidas.

Flexibilidad - La tributación debe ser flexible y dinámica para no perjudicar el desarrollo del comercio electrónico.

Para saber más:

http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdforumonelectroniccommerce.htm

El CFA[5] relacionó los elementos de la tributación que deben incorporar los principios:

[5] OCDE´s Committee on Fiscal Affairs

- Servicio al contribuyente

Las autoridades fiscales deben mejorar el servicio al contribuyente utilizando la tecnología disponible y aprovechando el desarrollo comercial.

- Administración tributaria, identificación y necesidades de información

Las autoridades fiscales deben mantener su capacidad de garantizar el acceso a información confiable, con el objetivo de identificar a los contribuyentes y obtener la información necesaria para administrar su sistema tributario.

- Cobro y control de los tributos

Los países deben asegurar sistemas adecuados para cobrar y controlar los tributos.

Los mecanismos internacionales de pago de tributos deben desarrollarse incluyendo las propuestas contenidas en el *OCDE Model Tax Convention.*

- Tributos sobre el consumo

La tributación internacional sobre el consumo debe ser la imposición en la jurisdicción donde se produce el consumo.

La oferta de productos digitales no debe tratarse como una oferta de bienes.

Cuando las empresas adquieren bienes intangibles de otros países, la jurisdicción debe adoptar mecanismos para proteger su base imponible y la competitividad a los proveedores locales.

Los países deben asegurar que los sistemas tributarios se desarrollen en cooperación con la OMC[6] en la tributación sobre la importación de bienes.

[6] Organización Mundial del Comercio

- Acuerdos fiscales internacionales y cooperación

La OCDE entiende que el *Modelo Tax Convention* y que el *Transfer Pricing Guidelines* se aplican al comercio electrónico, pero admite que debe haber aclaraciones sobre determinados aspectos peculiares al ambiente virtual.

Trataremos a seguir del *Modelo Tax Convention* y del *Transfer Pricing Guidelines.*

I.2. Normas que rigen la fiscalidad de la tributación internacional

I.2.1. Aplicación de los criterios de conexión

Los criterios (o elementos) de conexión son los aspectos considerados para que se identifique el país con la jurisdicción competente para cobrar un determinado tributo.

En general, estos criterios se utilizan para determinar el país competente para gravar los ingresos de las empresas y no las transacciones que se relacionan, como las ventas y las prestaciones de servicios.

Pero, con el advenimiento de la masificación del comercio electrónico, esos criterios han sido cada vez más utilizados, incluso en la identificación de la jurisdicción competente para la tributación de las transacciones. Principalmente cuando se busca identificar la estructura operacional correspondiente al negocio realizado.

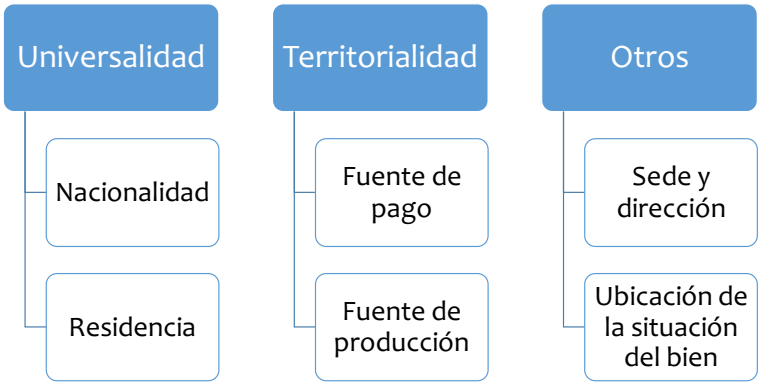

Figura 2. Principios y criterios de conexión

Fuente: Elaboración propia del autor

Hay dos principios generales que orientan la aplicación de los criterios de conexión: 1) el principio de la universalidad; y 2) el principio de la territorialidad.

Principio de la Universalidad

Conforme a lo establecido en el artículo VII de la Convención Modelo de la OCDE, los beneficios de una empresa deben someterse a imposición en el país o jurisdicción en que reside o en el país que mantenga estabelecimiento permanente.

> **ARTÍCULO VII**
>
> **Renta de las empresas**
>
> **1. La renta de una empresa de un Estado Contratante sólo puede someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa ejerza su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa ejerce su actividad de ese modo, sus beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero únicamente en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.**

El estabelecimiento permanente corresponde a una instalación fija, a través de la cual la empresa ejerce toda o parte de su actividad[7].

El Principio de la Universalidad alberga los siguientes criterios de conexión:

- Nacionalidad;
- Residencia y domicilio.

En general, aplicado a la tributación de la renta, el Principio de la Universalidad considera que un residente de una determinada jurisdicción debe ser sometido a imposición por esta misma jurisdicción, sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos, incluso aquellos percibidos en otras jurisdicciones.

> **(...) también denominado de base global, principio de la personalidad, principio de la renta mundial o aún worldwide income taxation - que mejor atiende a las exigencias de isonomía entre los contribuyentes que tienen rentas sólo en el mercado doméstico y aquellos que actúan en plazas financieras en el exterior, favoreciéndose de beneficios fiscales extranjeros.**
>
> **Según el principio de la base global del impuesto sobre la renta, pasa a ser gravada la universalidad de los beneficios, rendimientos y ganancias de capital obtenidos (en los mercados doméstico y externo) por personas jurídicas domiciliadas en el país. Todas las rentas obtenidas por personas jurídicas con sede en los Estados que adoptan la base global, incluso aquellas obtenidas fuera del territorio nacional, se encuentran dentro del ámbito de la incidencia (...)** [8]

La adopción de uno otro principio por los países es libre, lo que puede llevar fenómenos de bitributación sobre el mismo hecho generador.

[7] Artículo 5.º, da la Convención Modelo de la OCDE
[8] NOGUEIRA, 1990, p. 145 Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1990.

Principio de la Territorialidad

La Convención Modelo OCDE generalmente es utilizada entre países desarrollados que tienen como característica la exportación de capital y tecnología. Por eso, es interesante que tributan según la definición de la residencia.

Como alternativa a los países en desarrollo, la ONU[9] también presenta su Convención Modelo para evitar la bitributación. Este modelo considera la fuente como orientador para la definición de la tributación, debido a que los países en desarrollo son predominantemente importadores de capital y tecnología.

> **(...) la oposición entre las perspectivas de los países en desarrollo y desarrollados en materia de política fiscal es bastante conocida, así como lo son las posiciones de la OCDE-como foro donde se privilegia la posición de los exportadores de capital (desarrollados) - y de la ONU, como un entorno en el que los intereses de los importadores de capital (países en desarrollo) son más tenidos en cuenta.[10]**

En este caso, se preserva el Principio de la Territorialidad.

El Principio de la Territorialidad considera la localización de la realización del hecho generador para la determinación de la jurisdicción competente a aplicar la correspondiente tributación.

El principio de la Territorialidad significa que todas las situaciones jurídicas que originen la producción de renta, por nacionales o residentes, localizadas dentro del territorio de un Estado, generan una obligación tributaria.

Es decir, lo que ocurre en el territorio de determinada jurisdicción, debe ser soberanamente gravado por esta misma jurisdicción.

El Principio de Territorialidad alberga los siguientes criterios de conexión:

---

[9] Organización de las Naciones Unidas

[10] FARIA, MONTEIRO, SILVEIRA, 2018, p. 247 Renato Vilela, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, Ricardo Maitto. *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo. Saraiva Jur, 2018

- Fuente de producción
- Fuente de pago

Aunque algunos expertos consideran la fuente de pago como un principio autónomo, al igual que el de la Territorialidad, hay consenso de que en ambos casos se busca atribuir la tributación por la identificación de la conexión de la producción a los ingresos o el origen de los correspondientes recursos que remunerarán transacción.

> **La tributación por el Estado de la fuente se justifica fundamentalmente por los principios de la territorialidad y de la fuente.**
>
> **El principio de la fuente es entendido y conceptuado como muchos estudiosos como el lugar en que la actividad se ejerce, donde se utilizan los factores de producción, o en que se sitúan los bienes y derechos de que la renta proviene (fuente de producción), pudiendo también abarca el lugar de donde se originan los recursos pagos al beneficiario de la renta situada en el exterior (fuente de pago).**[11]

Otros criterios

En la práctica, todavía hay otros criterios de conexión contemplados por las convenciones internacionales para evitar la bitributación:

- Sede y dirección;
- Ubicación de la situación del bien.

Generalmente estos criterios se utilizan de forma subsidiaria o en la imposibilidad de utilizar los criterios correspondientes al Principio de la universalidad y de la territorialidad, por falta de informaciones seguras sobre una transacción, por ejemplo.

[11] FARIA, MONTEIRO, SILVEIRA, 2018, p. 455 Renato Vilela, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, Ricardo Maitto. *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo. Saraiva Jur, 2018

I.2.2. Medidas para evitar la bitributación

Los países y jurisdicciones no aplican los criterios de conexión uniformemente. Por lo tanto, es relativamente común que haya constituido en las transacciones realizadas en el comercio internacional.

Para que se evite la bitributación, hay medidas comúnmente adoptadas por los países y jurisdicciones en el comercio internacional.

Podemos clasificar las modalidades de estas medidas: las medidas bilaterales y las medidas unilaterales.

Las medidas unilaterales contemplan las concesiones hechas por los países o jurisdicciones a fin de que se evite la bitributación con respecto a las transacciones internacionales. Como ejemplo las exenciones tributarias y los créditos fiscales.

Las medidas bilaterales contemplan los tratados y los convenios internacionales, que se establecen entre los países.

Estos tratados y convenciones siguen las Convenciones Modelo OCDE y ONU, anteriormente descritas. Además de presentar cláusulas para evitar la bitributación, también tratan de medidas para evitar la burocracia en el intercambio de informaciones entre los países, evitar la elisión fiscal y buscar la uniformidad en el tratamiento fiscal.

I.2.3. Aplicación de las medidas publicadas por las entidades que actúan en el desarrollo del comercio internacional

Las entidades que actúan en el desarrollo del comercio internacional tienen grupos y comisiones que estudian la práctica de la tributación con uno de los aspectos relevantes a ese desarrollo.

Estas entidades emiten principios y reglas a ser observados por los países y jurisdicciones signatarios, así como por otros. Como ejemplo, podemos citar: *BEPS*, normas *GATT* y *GATS*, etc.

I.2.3.1. BEPS

Como se mencionó anteriormente, los fundamentos de la tributación fueron originalmente emitidos considerando la realización de transacciones en ambiente físico. Esta situación ha permitido que las empresas que actúan en el comercio electrónico se utilizan de planificaciones fiscales que, aun atendiendo las formalidades de la legislación y los fundamentos de la tributación, generan relevante reducción de tributos.

En estas planificaciones se utilizan locales con tributación más favorecida, pulverizando esos negocios en diversas jurisdicciones, adopción de establecimientos virtuales, entre otros, para evitar la tributación.

Las autoridades gubernamentales han combatido esta práctica, buscando discutir la razonabilidad del monto de tributos recogidos, frente a los correspondientes emprendimientos que las empresas tienen en el país o jurisdicción. Es decir, se discute la llamada sustancia económica que debe ser compatible al monto de tributos recogidos y viceversa.

Como ejemplo, podemos citar el caso de la empresa Amazon que enfrentó serias discusiones con las autoridades fiscales del Reino Unido, en relación con la reducida carga tributaria pagada a esa jurisdicción, frente a la relevante estructura de negocios en ella establecida.

Para saber más:

https://www.youtube.com/watch?v=cETKO42wMOs

Por lo tanto, los fundamentos hasta entonces existentes para la regla de la tributación en el comercio internacional ofrecen brechas para practicar la llamada elisión fiscal. Muchas de estas brechas son explotadas por medio de los negocios realizados en el ambiente virtual, como se ha descrito anteriormente.

Para evitar las planificaciones fiscales abusivas, la Organización OCDE inició el proyecto *BEPS*[12] que establece planes de acción para evitar la reducción de las bases fiscales y la transferencia artificial de beneficios a través de la estructuración tendenciosa de operaciones que implican jurisdicciones distintas.

Es importante considerar que el proyecto *BEPS* no se aplica específicamente al comercio electrónico, sino a todas las transacciones realizadas en el comercio internacional.

La OCDE emitió el informe inicial del *BEPS* en febrero de 2013 que fue revisada y tuvo su versión final divulgada en 2015: "BEPS 2015 Final Reports".

Para más información: Leer el documento "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" de la OCDE[13]

En el informe final del Proyecto *BEPS*, la OCDE apuntó 15 planes de acción, que se sustentan en los siguientes fundamentos: "coherencia", "sustancia" y "transparencia".

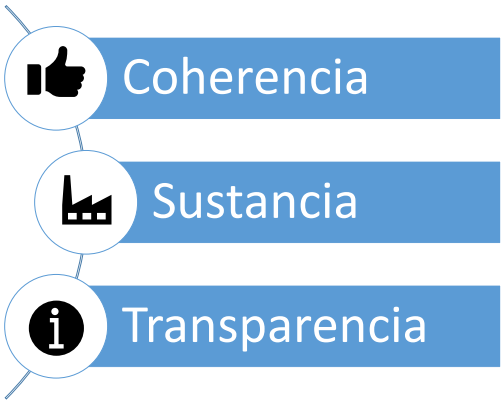

Figura 3. Fundamentos de planes de acción del Proyecto BEPS

Fuente: Elaboración propia del autor

[12] *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm*

[13]http://www.oecd.org/tax/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm

En cuanto a la "coherencia", lo que se busca es la armonización de la tributación internacional, eliminando las "brechas" legales que permiten la baja tributación de emprendimientos rentables y crean diferenciaciones en el tratamiento tributario.

En cuanto a la "sustancia", se debe garantizar que la tributación se dé en las jurisdicciones en que hay efectiva creación de valor.

En cuanto a la "transparencia", se busca asegurar que haya efectivo intercambio de informaciones en las relaciones entre diferentes jurisdicciones y, también, entre administraciones hacendarias y contribuyentes.

Específicamente en cuanto al comercio electrónico el BEPS dedicó el primer plan de acción, o *Action Plan # 1*.

El *Action Plan # 1* fue producido a partir de un estudio realizado por la "Fuerza de Trabajo sobre Economía Digital" - TFDE[14], órgano vinculado al CFA, dedicado a analizar los desafíos de la fiscalidad en la economía digital.

Para saber más: Leer el documento "Abordando los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 - Informe final de 2015" de la OCDE[15].

Había un consenso general de que la llamada "economía digital" se caracteriza por aspectos que la diferencian de la economía convencional, entre los que se destacan[16]:

- Movilidad de intangibles;
- Masificación al acceso;
- Adopción de modelos multifacéticos;
- Gran capacidad de recolección, almacenamiento y tratamiento de información de clientes y hábitos de consumo (*Big Data*).

[14] Task Force of the Digital Economy

[15] http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

[16] European Comission – Directorate-General Taxation and Customs Union – Expert Group on Taxation of the Digital Economy, disponible en <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/2014-03-13_fact_figures.pdf>

Pero, es interesante comprobar que el *Action Plan # 1* evita la definición de los límites de la economía electrónica, reconociendo que se trata de un ambiente aún sin fronteras definidas.

En vista de ello, el *Action Plan # 1* no presenta recomendaciones específicamente desarrolladas a la tributación de las transacciones realizadas en el comercio electrónico. Pero, para que sea efectivo, *Action Plan # 1* identifica las principales características del comercio electrónico e indica la aplicación de las medidas de otros planes de acción, a veces de forma combinada, para abordar los fundamentos del BEPS.

La *Action Plan #* 1 del BEPS consideró los siguientes retos para asociar las correspondientes medidas:

- Utilización de intangibles - determinación del lugar de creación de valor y consumos frente a la movilidad de bienes intangibles, personas y negocios entre las jurisdicciones;
- Uso de datos de personas - evaluación de la tributación del activo *intangible* correspondiente a los bancos de datos de alto valor agregado, considerando la dificultad de definición de su valor, base de tributación y lugar de generación de valor y consumo, considerando que tales bancos pueden ser constituidos por participación gratuita y voluntaria de usuarios en el entorno digital;
- Múltiples modelos de negocio - correlacionado del ítem "a", la determinación de la presencia física versus la exigencia de las jurisdicciones que determinan la incorporación de la forma de la empresa o de agentes locales, así como la interposición artificial de empresas en jurisdicciones intermediarias en las estructuras de negocios para la reducción de la carga tributaria por medio de la adopción de locales con tributación más favorecida.

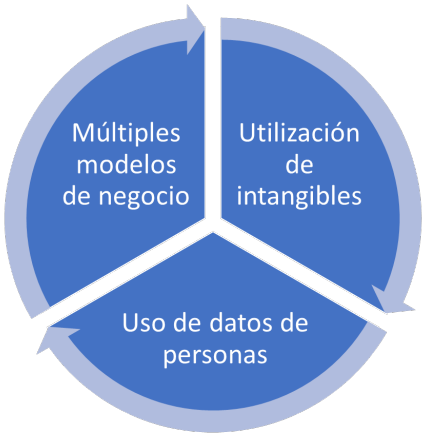

Figura 4. Retos para la fiscalidad internacional en una economía digital

Fuente: Elaboración propia del autor

Cabe señalar que estos desafíos se refieren a los aspectos que caracterizan la economía digital, según la Comisión Europea, como se ha descrito anteriormente.

Las medidas para combatir la aplicación inadecuada o inapropiada de estos retos serían:

- Combate al abuso de tratados por el uso de estructuras artificiales en jurisdicciones con tributación más favorecida y búsqueda por la neutralización de estructura empresarial que se valen de la diferenciación entre los fundamentos generales del derecho tributario internacional y la legislación local de determinadas jurisdicciones para gozar de reducciones fiscales, en relación con *Action Plan # 2*;
- Combate a las prácticas tributarias nocivas entre los propios países y jurisdicciones, como la concesión de beneficios unilaterales estratégicos, especialmente en las actividades con intangibles, en relación con *Action Plan 5*;
- Adaptación al concepto de establecimiento, garantizando que el mismo contemple la actividad principal y materialmente operacional de la empresa, en conexión con el *Action Plan # 7*; y

- Ajuste en las normas de precios de transferencias en las transacciones internacionales entre empresas del mismo grupo económico para que se evite la remisión de valores por medio de venta de productos y servicios con valores generalmente superiores a los practicados con otras empresas, garantizando que la tributación de la renta ocurra en las jurisdicciones en que hay efectiva generación de valor, en conexión con los *Action Plans # 8* y *# 10*.

Importante - Incluso considerando que no hubo propuestas específicas a la economía digital que fueron contempladas por *Action BEPS # 1*, es importante llamar la atención sobre dos aspectos específicos que deben impactar directamente en la práctica de la fiscalidad en el comercio electrónico, considerando la definición de la localización del vendedor: establecimiento permanente y presencia significativa.

Determinación del establecimiento permanente de acuerdo con la presencia digital significativa, a ser definida por los siguientes aspectos:

- Utilización de bienes o servicios digitales en la actividad empresarial;
- Creación de bienes y prestación de servicios sin necesidad de elemento físico;
- La terminación remota de los contratos;
- Pagos realizados por plataformas de medio de pago digital.

Establecimiento basado en presencia significativa de acuerdo con la identificación de los siguientes aspectos:

- Relación con clientes y usuarios;
- Venta local de bienes y servicios;
- Suministro de bienes o servicios del emplazamiento de datos de personas de la jurisdicción.

Para obtener más información acerca de la implementación de Action Plan # 1 por los países se sugiere leer el reporte elaborado por Deloitte sobre las acciones de implementación de los países[17].

I.2.3.2. GATT y GATS

El GATT[18] y el GATS[19] son acuerdos celebrados internacionalmente sobre las reglas del comercio exterior en relación con bienes y servicios, respectivamente.

Celebrados en 1947, el GATT y el GATS fueron englobados por la actual OMC, en 1994, en la llamada Ronda Uruguay. La OMC se estableció oficialmente en 1995.

Sin embargo, los acuerdos originalmente celebrados a partir del GATT y del GATS siguen vigentes.

Los principales acuerdos definidos en el GATT y el GATS se describen en cláusulas que se refieren a la no discriminación en el comercio mundial. Estas cláusulas determinan:

El trato de la Nación Más Favorecida (NMF): los países deben extender a todos los demás miembros, la concesión que haga a uno de ellos. Es decir, no puede haber concesión de beneficio solamente a determinado(s) país(es). Si hay concesión de beneficio debe ser a todos;

El tratamiento nacional (TN): los bienes importados deben recibir el mismo trato concedido a un producto equivalente de origen nacional. Esto se aplica a la venta, transporte, distribución, tributos, requisitos técnicos, etc.

[17] https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-1-vat-on-business-to-customers-digital-services-implementation-matrix.pdf
[18] *General Agreement on Tariffs and Trade*
[19] *General Agreement on Trade in Services*

SÍNTESIS DE LA UNIDAD I

- Cada país tiene soberanía para tributar los negocios realizados en su territorio o que involucran a sus empresas y personas.
- Algunos de estos negocios pueden masivamente desarrollar operaciones internacionales y en ambiente virtual, haciendo difícil la identificación del correspondiente territorio.
- Para armonizar la aplicación de la tributación entre los países, considerando estos y otros aspectos, se establecieron principios orientadores para la aplicación de la tributación en el comercio electrónico.
- Además de los principios que rigen la tributación del comercio electrónico, existen reglas específicas a ser observadas por los países en el ámbito de la fiscalidad internacional. La aplicación de estas reglas puede afectar los principios que rigen la tributación del comercio electrónico, tanto porque algunas de ellas se definieron antes de los principios, como por el interés de los países en resguardar sus economías.

UNIDAD II

PRINCIPALES TRIBUTOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Objetivos de aprendizaje

- Comprender cuáles son los principales tributos en el comercio electrónico
- Analizar la incidencia de tributos en los negocios en el comercio electrónico

Cada país puede establecer su propia tributación. Pero, como se ha visto anteriormente, a principios y reglas que orientan la aplicación de la tributación, para que haya armonización en el comercio electrónico e internacional.

Por lo tanto, aunque tengan distintos nombres a depender de cada país, los tributos pueden ser clasificados por su naturaleza y principales aspectos.

Tipos de Tributos

IVA - Impuesto sobre el valor añadido

El IVA se centra en el gasto el consumo y graba el "valor añadido" de las transacciones efectuadas por el contribuyente.

El IVA es un impuesto que generalmente incide sobre todas las etapas de una cadena de consumo de la producción al por menor. Cada tributo es recogido por cada vendedor de esa cadena, siendo que el valor total de la carga tributaria y fraccionado en cada recogida hecha.

En cuanto al fraccionamiento, cada contribuyente recoge un arancel solamente sobre el valor estimado al producto originalmente adquirido, registrando un crédito correspondiente al IVA recogido por su proveedor en la etapa anterior de la cadena comercial de ese producto.

Valor da la venta	$ 100
Alícuota	10%
VAT	$ 10
Valor a pagar	$ 10

Valor da la venta	$ 200
Alícuota	10%
VAT	$ 20
Credito	$ 10
Valor a pagar	$ 10

Valor da la venta	$ 300
Alícuota	10%
VAT	$ 30
Credito	$ 20
Valor a pagar	$ 10

Figura 5. Fraccionamiento y recogida del IVA

Fuente: Elaboración propia del autor

Sales Tax - Impuesto sobre Ventas

El Sales Tax es un tributo generalmente practicado por jurisdicciones estadounidenses, como similares en ciertas jurisdicciones. Se aplica en las ventas al por menor, generalmente B2C.

En esta categoría de tributación el impuesto es del consumidor es recogido por el vendedor al realizar la visita transacción (venta) y recogido al Estado.

Use Tax - Impuesto de Usos

El *Use Tax* es en general un tributo generalmente practicado por jurisdicciones estadounidenses, como similares en ciertas jurisdicciones.

El *Use Tax* es similar al Sales Tax, pero no se aplica cuando se vende un producto o el servicio. El uso es un tributo que se refiere a las compras de bienes de otra jurisdicción, cuando estos bienes se utilizan, almacenan el consumen en la jurisdicción del comprador, sin que haya habido tributación en la jurisdicción del vendedor.

GST - Goods and Services o Impuesto sobre bienes y servicios

El GST es un tributo similar al impuesto sobre el valor añadido. El impuesto sobre bienes y servicios se refiere a bienes y servicios.

Así como el Sales Tax, GST es generalmente cobrado del consumidor por el vendedor al realizar la correspondiente transacción (venta) y recogido al Estado.

En determinados países y jurisdicciones, el GST es también aplicado como el VAT. Es decir, es el impuesto que incide sobre todas las etapas de una cadena de consumo de la producción al por menor. Cada tributo es recogido por cada vendedor de esa cadena, siendo que el valor total de la carga tributaria y fraccionado en cada recogida hecha.

Impuesto de la renta (*Income Tax*)

En general, el impuesto sobre la renta se aplica al acrecimiento de patrimonio de las empresas y personas. Este acrecimiento puede originarse a partir de los ingresos obtenidos a partir de las propias operaciones de las empresas, o del llamado "ganancia de capital", que es el beneficio obtenido en la venta de activos.

También es común que se aplique el impuesto sobre la renta en las remesas internacionales para el pago de servicios o intangibles, como royalties, por ejemplo.

Bit Tax

Bit Tax es una propuesta discutida en la OCDE para la tributación sobre el uso de la banda ancha de los sitios. La metodología de su cobro se establecería según los números de bytes utilizados por el sitio.

Gross Turnover Tax (GTT)

El GTT es una especie de impuesto sobre la facturación de mercancías y servicios, así como el GST. Básicamente, solo cambia la nomenclatura.

SÍNTESIS DE LA UNIDAD II

Ahora que ya reconocemos qué negocios están sujetos a la tributación en el comercio electrónico y comprendemos los principios y normas que rigen la aplicación de esa tributación, también pudimos tratar de los tipos de tributos incidentes en el comercio electrónico.

Al final de esa unidad, nosotros somos capaces de:

- **Identificar los principales tributos en el comercio electrónico**
- **Diferenciar las modalidades de tributos por negocios**

UNIDAD III

LA EXPERIENCIA DE LOS PAÍSES EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Objetivos de aprendizaje

- Comprender las medidas adoptadas por las jurisdicciones en la fiscalidad del comercio electrónico
- Analizar las medidas adoptadas por las jurisdicciones

En esta medida, vamos a identificar el histórico de las medidas adoptadas por los países en la tributación del comercio electrónico.

También, buscaremos identificar aspectos favorables y desfavorables de la tributación respecto al desarrollo comercio electrónico, a partir de casos prácticos.

Países y Jurisdicciones que estudiar

Estados Unidos (Sales Tax, Use Tax y GST)

Los Estados Unidos adoptan el destino del producto para buscar la tributación de dónde su consume.

La Corte Suprema Americana prohibió a los Estados cobrar el *Sales Tax* sobre el comercio electrónico de minoristas que no tienen presencia física en su territorio.

Sin embargo, los Estados han adoptado los criterios de conexión para establecer la tributación para determinar el llamado "nexo tributario" que determina que si la empresa posee ese nexo con un determinado Estado debe recoger el impuesto de todos los consumidores de ese estado, no importa de dónde se envía la mercancía.

Entre los criterios de conexión que establecen el nexo tributario, se destacan los siguientes, que son más comunes para garantizar la dinámica de las entregas en una determinada región, en relación con las compras realizadas por empresas establecidas en otras regiones:

- Presencia física en el Estado, aunque por apenas algunos funcionarios; y
- Mantenimiento de almacén de mercancías en el Estado.

Unión Europea

La Unión Europea entiende que los tributos sobre el comercio electrónico deben ser cobrados en la jurisdicción de donde deriva el consumo.

Además, la Unión Europea trata la venta de "productos digitales" como servicios.

Es decir, la Unión Europea observa la aplicación de los Principios de la OCDE conforme a las recomendaciones del CFA, anteriormente descritas. Podemos ver la aplicación de estos Principios en las siguientes directrices adoptadas por la Unión Europea:

- El tributo que incide sobre el comercio electrónico es el propio VAT, que ya existía. No hay la necesidad de que se creen tributos específicos;
- La entrega de mercancías digitales equivale a la prestación de servicios; y
- La tributación debe aplicarse en la jurisdicción donde se produce el consumo del servicio.

Canadá

Canadá adopta el GST sobre las transacciones de bienes, servicios y propiedades intangibles. Es decir, el GST abarca las propiedades intangibles además de los bienes y servicios.

Que contribuye a la aplicación práctica y armónica de la tributación, considerando que el GST tiene contribuyente y jurisdicciones expresamente competentes para pagar y cobrar el tributo. La dificultad de expresión de los productos se dirime abarcando las propiedades intangibles como similares a los bienes y servicios, para fines de tributación.

Francia

El tribunal administrativo de tributos de Francia decidió recientemente, en abril de 2018, que las ganancias correspondientes a la venta de bitcoins deben ser tratadas como ganancia de capital, abriendo margen para la tributación del impuesto sobre la renta.

Todavía no hay definición a nivel internacional sobre la tributación de las operaciones o las llamadas "criptomonedas" y esa decisión puede ser orientadora de la práctica a ser adoptada por Francia, así como por otras jurisdicciones.

ALADI[20]

La ALADI ha señalado la necesidad de observar la neutralidad en la práctica de la tributación sobre el consumo, cuando se realiza a través del comercio electrónico. Para ello, los países miembros redactar normas para definir el trato tributario a las transacciones correspondientes a la venta de bienes, servicios y cesión de derechos.

[20] Asociación Latinoamericana de Integración

Sin embargo, es común percibir que los países miembros no tratan de manera uniforme el concepto de mercancía que generalmente corresponde al producto físico. Esto provoca la falta de uniformidad en los casos en que se comercializan bienes intangibles, principalmente.

Alemania

En Alemania, las transacciones que implican bienes y servicios están gravadas por el impuesto sobre las ventas (*Umsatzsteuer*, o USt).

El USt es un IVA en el que se tributa el valor añadido en cada transacción de una cadena comercial hasta el consumo final.

Finalmente, el USt es cobrado por los Estados de Alemania.

Alemania adaptó la aplicación del USt al comercio electrónico estableciendo que en la venta de bienes, el USt debe ser recogido en el Estado del comprador.

Brasil

El comercio electrónico de mercancías en Brasil está gravado por el VAT cobrado por los Estados (ICMS).

Originalmente, el ICMS era pagado al Estado donde se encuentra el establecimiento físico del vendedor. Pero los Estados de los consumidores pasaron a cobrar una parte del ICMS de los vendedores, en puestos de fiscalización localizados en los límites de su territorio, aeropuertos, entre otros. Esta medida fue considerada inconstitucional.

Actualmente, hay un régimen de "reparto" del ICMS en las operaciones interestatales. Una parte del impuesto se recoge en el Estado de origen y otra parte se recoge en el Estado de destino. En el futuro, la totalidad del ICMS debe recogerse al Estado de destino. Es decir, al Estado donde esté ubicado el consumidor.

Argentina

La venta de mercancías y servicios está sujeta al IVA en Argentina.

Las importaciones de mercancías también están sujetas al mismo impuesto, así como los servicios prestados desde el exterior, siempre que sean efectivamente utilizados o explotados en Argentina.

Argentina también aplica la tributación del Gross Turnover Tax (GTT). El GTT se centra en el ingreso bruta correspondiente al regular y oneroso ejercicio del comercio, industria, actividades profesionales y realización de negocios.

Cada Provincia y la Ciudad de Buenos Aires pueden cobrar el GTT, aplicando diferentes reglas dependiendo de la actividad.

Buenos Aires estableció tributación del GTT sobre el pago de servicios digitales en línea. Los contribuyentes son los contratistas de los servicios digitales en línea. Pero para facilitar la recaudación del GTT, en ese caso, y su control, las empresas de tarjetas de crédito deben hacer la recogida del impuesto en nombre de los contratistas.

La Provincia de Santa Fe creó el GTT sobre la comercialización en línea de servicios de entretenimiento audio visual transmitido por Internet, pero se enfrenta a dificultades para aplicar efectivamente el cobro del impuesto.

México

La importación de bienes y servicios por consumidores o empresas está sujeta al VAT.

Es importante considerar que los intangibles también están sujetos al VAT, incluso en los casos en que sean utilizados temporalmente por los residentes mexicanos. [21]

[21] Artículo 14, de la Ley de IVA

Japón

Japón viene tributando los servicios en el comercio electrónico, o "comunicación eléctrica" (*denki tsûshin*). Para ello, adopta el principio del destino para servicios. Cuando una empresa o una persona residente en Japón recibe suministros de servicios utilizando la comunicación electrónica, entonces el lugar de entrega se considera Japón.

En ese caso, si el residente japonés es una empresa, esta empresa deberá pagar el IVA y podrá registrar el crédito del valor recogido, según el llamado método "B2B *Reverse Charge"*.

Si el residente japonés es un consumidor, la empresa extranjera debe recoger el IVA y registrarlo ante las autoridades fiscales japonesas. Los consumidores no pueden registrar créditos.

Bitcoin

> **La experiencia internacional sugiere que la mayoría de los países no han atribuido carácter de moneda a las monedas virtuales. Pocos países y jurisdicciones trataron del tema.**[22]

Pocos países y jurisdicciones trataron del tema. Pero los que lo trataron, definieron las monedas virtuales, o criptomonedas, como instrumentos financieros.[23] Como ejemplo podemos mencionar a Dinamarca, Rusia, Suecia, Italia, Francia, Portugal, Grecia Turquía, Holanda, entre otros.

Para saber más, se recomienda *Regulation of Bitcoin in Selected jurisdictions*: www.loc.gov.law/help/bitcoin-survey

[22] FARIA, MONTEIRO, SILVEIRA, 2018, p. 555 Renato Vilela, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, Ricardo Maitto. *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo. Saraiva Jur, 2018

[23] Comunicado da Bundesamtfür Finanzdienstleistungen, Bafin

Como excepciones a la trata de las monedas virtuales como instrumentos financieros, podemos citar a Estados Unidos, el Reino Unido y Brasil.

En los Estados Unidos y en Brasil, las monedas virtuales se tratan como bienes[24]. Específicamente en los Estados Unidos, hay manifestación expuesta de que sólo el Dólar corresponde a la moneda en aquel país[25].

Los instrumentos financieros y bienes tienen una tributación similar por el Impuesto de Renta, según el correspondiente aumento de capital derivado de su enajenación o intereses.

En el Reino Unido, las monedas virtuales se asemejan a las monedas extranjeras y sus ganancias deben someterse a fiscalidad.

SÍNTESIS DE LA UNIDAD III

En esta unidad, pudimos identificar las medidas adoptadas por los países en la tributación del comercio electrónico.

Esto nos ayudará a comprender la dinámica de la aplicación de los principios y reglas de la tributación en el comercio electrónico y analizar el comportamiento de cada país o jurisdicción frente a los desafíos de naturaleza práctica que se enfrentaron.

Al final de esa unidad, nosotros somos capaces de:

- **Identificar las medidas adoptadas por las jurisdicciones en la fiscalidad del comercio electrónico**
- **Clasificar las medidas adoptadas por las jurisdicciones considerando los principios y normas que rigen la fiscalidad en el comercio electrónico**

[24] Internal Revenue Servile notice 2014-21
[25] Brief 9-2014, HM Revenue and Customs

Bibliografía

- Villalba, Marinella Mata in "O Direito na Sociedade da Informação", São Paulo, Usina do Livro, 2005
- NOGUEIRA, 1990, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1990.OMC - Organización Mundial del Comercio
- FARIA, MONTEIRO, SILVEIRA, 2018, Renato Vilela, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, Ricardo Maitto. *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas*. São Paulo. Saraiva Jur, 2018