

Fecha de recepción
del artículo:
19 de junio de 2012

Fecha de aceptación
del artículo:
5 de noviembre de 2012

La fiscalidad del comercio electrónico en el entorno tributario cubano

Taxes on e-commerce on the Cuban taxation system

Desiree Llaguno Cerezo*

Resumen

La utilización del comercio electrónico genera un sinnúmero de relaciones patrimoniales demostrativas de capacidad contributiva, que deberán continuar siendo gravables en aras de sostener los gastos públicos. Cuba no es ajena a este fenómeno, pero la legislación tributaria actual no está preparada para afrontarlo debido a carencias en la estructuración de los hechos imponibles. El presente artículo de reflexión es resultado de las acciones científicas en el marco de la línea de investigación terminada denominada “Aspectos jurídicos del comercio electrónico”, del Departamento de Asesoría Jurídica y Derecho Internacional de la Facultad de Derecho de la Universidad de la Habana, creada en el 2012.

Palabras clave

Comercio electrónico, fiscalidad, tecnologías de la información y las comunicaciones, potestad tributaria, tributo.

Abstract

The use of electronic commerce generates countless transactions that show the capacity of contributors and that should still be taxable in order to sustain public expenditure. Cuba is not unaware of this phenomenon but current tax legislation is not ready to confront it due to lack of structure in the imposable facts. This discussion paper is the result of scientifically action within a research

.....
Cómo citar este artículo: Desiree Llaguno Cerezo. *La fiscalidad del comercio electrónico en el entorno tributario cubano*. Revista DIXI. Diciembre 2012. At. 86.

* Licenciada en Derecho de la Universidad de la Habana, Cuba. Profesora de Derecho Financiero, Derecho Tributario y Derecho Internacional Público de la Facultad de Derecho de la Universidad de la Habana y Jueza Suplente no Permanente del Tribunal Provincial de la Habana, Cuba. Maestrante de la Maestría Semipresencial “Marketing, Ventas y Negocio Digital” de la Universidad Internacional de la Rioja, España. Correo electrónico: desiree@lex.uh.cu

line that has been entitled: “Legal aspects of electronic commerce” at the Department for Legal Consulting and International Law of the Faculty of Law at the Universidad de la Habana, created in 2012.

Keywords

E-commerce, tax law, information and communication technologies (ICTs), taxing competence, imports taxes.

■ Introducción

La irrupción del comercio electrónico y el empleo de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en las transacciones internacionales, viabilizan las operaciones de compraventa de bienes y la prestación de servicios, la transferencia de datos y de fondos financieros y la reducción de gastos, al poner en contacto a las partes sin necesidad de intermediarios. Esta nueva realidad plantea un presente y futuro llenos de cuestiones por resolver, dentro de las que cobran especial trascendencia la adaptación de los planteamientos legales, económicos y tecnológicos vigentes.

Así, el inicio y desarrollo de la era digital, a pesar de la dinámica que aporta al intercambio de información y a las transacciones que se realizan por vía electrónica, trajo aparejada la complejización de las relaciones comerciales en el ámbito jurídico. Conceptos y principios tradicionales como el derecho a la información, el derecho a la intimidad y la seguridad jurídica, arraigados a las normativas estatales, colapsan ante el vertiginoso desarrollo de Internet —red de redes universal y abierta— y otras redes telemáticas, peculiaridades que se convierten, por tanto, en un nuevo reto para el legislador, llamado a adaptar la norma jurídica al crecimiento científico y al perfeccionamiento acelerado de las nuevas TIC.

El desarrollo de operaciones a través del comercio electrónico¹ genera un sinnúmero de relaciones patrimoniales que provocan un aumento en los índices de riqueza de las personas que actúan en el tráfico económico, por lo cual —aunque el mecanismo de obtención de las riquezas sea novedoso por la utilización de medios electrónicos— estas deberán continuar siendo gravables en aras del aporte para sostener los gastos públicos. En estas circunstancias las administraciones financieras deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad estatal para recaudar los ingresos tributarios sobre la base de la adecuación de los principios básicos de la tributación aplicables al comercio tradicional, y buscando que en cualquier situación prevalezcan los principios de neutralidad, eficiencia, efectividad, imparcialidad, flexibilidad, certeza y simplicidad, y no se generen ventajas competitivas ni situaciones discriminatorias por la utilización de herramientas electrónicas en las transacciones comerciales.

¹ Entendido como toda transacción comercial realizada por vía electrónica parcial o totalmente, ya sea Internet u otras redes telemáticas, que incluyen el intercambio tanto de bienes corpóreos e incorpóreos y la prestación de servicios, como de información (puede incluir imágenes, video y textos) que genere un interés negociable.



En relación con el tratamiento doctrinal de la fiscalidad del comercio electrónico, el debate especializado se centra, fundamentalmente, en dos posiciones: la primera defiende la opción de gravar el comercio electrónico, es decir, considerarlo como hecho imponible y crear figuras impositivas de nuevo tipo —de las cuales la más aceptada es el Bit Tax—,² mientras la segunda plantea adaptar los esquemas tributarios existentes a las novedades que inserta el comercio electrónico en materia de imposición en las tradicionales manifestaciones de capacidad contributiva, renta, patrimonio y consumo. Esta última posición es la que a nuestro entender resulta más pragmática y realista, ya que se sustenta en el respeto de los instrumentos y principios tributarios existentes pero atemperando las legislaciones a las condiciones particulares del comercio electrónico.

■ Fiscalidad del comercio electrónico. Principales problemáticas

Desde su surgimiento, el comercio electrónico ha sido motivo de abiertas disquisiciones teóricas sobre si considerarlo o no una nueva categoría conceptual y, por tanto, dotarlo de un régimen jurídico propio, o incluirlo dentro del intercambio comercial tradicional aplicándosele el mismo tratamiento doctrinal. Sobre estas cuestiones se considera mayoritariamente que estamos en presencia de una nueva figura, que si bien tiene aspectos comunes con las instituciones tradicionales del comercio, ni los autores ni las

² Este tributo fue propuesto por A. Cordell, Consejero del Departamento de Industria Canadiense, y consiste en gravar aquellos impulsos informáticos que permiten la transferencia de la información.

legislaciones han logrado una posición unánime en su conceptualización.

El punto de convergencia de las diferentes definiciones suele ser el uso del medio electrónico para la realización de la transferencia de la información (concepción amplia), sin hacer referencia a la esencia misma de la transferencia. No podemos decir que cualquier intercambio de información por vía electrónica esté dentro de la definición de comercio electrónico, sino aquel que reporte un interés comercial, es decir, que el intercambio se realice para repercutir en el patrimonio de las partes, y esta repercusión sea el motivo central de la negociación (interés negociable).

En consecuencia, entendemos por *comercio electrónico* toda transacción comercial realizada por vía electrónica —ya sea Internet u otras redes telemáticas— que incluye el intercambio de bienes corpóreos e incorpóreos, la prestación de servicios y el intercambio de información (puede incluir imágenes, video y textos), que genere un interés negociable, siendo importante señalar que no es necesario que toda la operación se realice por vía electrónica para calificarla como comercio electrónico, sino que bastará que una parte fundamental de esta se lleve a cabo utilizando las tecnologías de la información.

A su vez, podemos señalar como características inherentes al comercio electrónico: la digitalización, que permite la conversión de cualquier dato en números; la interactividad, que permite la actuación recíproca e inmediata de los usuarios sin necesidad de su presencia física, y el anonimato, que permite la utilización de las tecnologías sin necesidad de que trasciendan a los datos personales de los usuarios.

El sistema fiscal, pilar esencial del progreso económico y social de un país, se halla actualmente en constante cambio debido a una

modificación radical en el concepto de la tributación motivada por la introducción de las TIC. Las actividades comerciales que interesan para el ámbito fiscal son aquellas que manifiestan una capacidad económica susceptible de ser sometida a gravamen, dentro de las que se insertan las operaciones de comercio electrónico que tienen por objeto las transacciones de bienes o prestaciones de servicios, en tanto comportan un aumento de los índices de riqueza para los sujetos intervinientes, que tendrán que convertirse en los recursos financieros necesarios para sostener el gasto público. Es por ello que la fiscalidad del comercio debería ser única, con independencia de que se realice de forma tradicional o a través de la Red, ya que esta unicidad permitiría que el gravamen fuera neutral, y evitaría que el auge del comercio electrónico actúe en detrimento del desarrollo del comercio tradicional y viceversa. Asimismo, la forma de imposición sería para ambos tipos de comercio similar en tanto las manifestaciones de capacidad contributiva son las mismas, la renta y el patrimonio en el caso de la imposición directa, y la circulación o consumo de la riqueza en el caso de la indirecta.

Sin embargo, el legislador no puede estar ajeno a que el comercio electrónico amplía el ámbito de actuación de las empresas, y por ende complejiza las regulaciones jurídicas en materia fiscal, ya que por su conducto se realizan transacciones en todo el mundo sin necesidad de presencia física, y hoy día resulta cada vez más frecuente que sujetos económicos y mercantiles que no sean residentes de un país actúen en el interior de otro país. Es en estas circunstancias en las que surgen dificultades para la inclusión de estas operaciones en los supuestos que recogen las normas tributarias vigentes, debido a que todos los conceptos y principios impositivos no concuerdan

con el nuevo contexto que encierran las transacciones electrónicas entre sujetos situados en diferentes jurisdicciones fiscales. También se suscitan situaciones controvertidas relacionadas con la calificación de las rentas de hechos imposables derivados de la digitalización de productos o de la desmaterialización de las entregas de bienes (*software*, propiedad industrial e intelectual) y a aquellos otros que pueden suscitarse al hilo de la delimitación de conceptos fundamentales para la efectiva aplicación (tanto interna como internacional) del sistema tributario, como sucede con los asociados a la figura del establecimiento permanente o al concepto de valor de mercado en los supuestos de precios de transferencia y operaciones vinculadas.

En primer término, se dan dificultades para el reconocimiento de los agentes que obtienen la renta y de los usuarios que reciben los servicios que se ofertan, ya que en una transacción comercial pueden participar varios sujetos, pero los que poseen mayor relevancia para las consecuencias fiscales son el vendedor de bienes o prestador del servicio y el adquirente o destinatario final del producto o servicio, cuya identificación y localización puede resultar compleja debido a las características del comercio electrónico.³ Uno de los aspectos más difíciles es la identificación de los sujetos pasivos que intervienen en este tipo de operaciones, ya que pueden encubrirse bajo sistemas de seguridad complejos, o puede no coincidir el nombre utilizado para la transacción y la localización e identificación del instrumento

³ El comercio electrónico favorece el anonimato, además de la interactividad que permite la relación entre sujetos que se encuentran a grandes distancias, y la digitalización que propicia convertir cualquier dato en números y bits.



informático generador del servicio —o que permita la obtención del producto— con la identidad de la persona que lo maneja. En este punto encontramos las páginas web, que constituyen los principales instrumentos susceptibles de ser utilizados para comerciar a través de Internet, y que se hallan asociadas a un nombre de dominio que representa la identificación virtual del origen de la información que se está leyendo, y que no necesariamente ha de quedar asociado ese origen de información al procesamiento de datos y a los responsables jurídicos del acto realizado.

Por otro lado, también existen dificultades en la localización de las actividades empresariales que se efectúan utilizando las TIC, siendo de vital importancia la clarificación del lugar donde se realiza el negocio para determinar el Estado al que corresponderá someter a gravamen los resultados derivados del ejercicio de tal actividad, por aplicación de los criterios diseñados conforme a los principios básicos de asignación impositiva internacional. Para determinar si un sujeto es residente o no en un Estado u otro, debe atenderse a lo que disponen al respecto las legislaciones internas, pero la interpretación de estas puede originar que un sujeto pueda considerarse residente en más de un Estado a la vez, lo que conlleva a aplicar —para resolver el conflicto— lo preceptuado por los Estados signatarios en los convenios internacionales. Igualmente cabría aludir a los problemas derivados de las limitaciones territoriales originadas a la luz de la jurisdicción de las distintas administraciones tributarias, que pueden conducir a situaciones de doble imposición o de ausencia de imposición.

Así, y en estrecha relación con la ubicación de los sujetos activos, se encuentra la determinación de la localización de las actividades constitutivas de empresa que ellos desarrollan, ya que en el

lugar donde estas se ubiquen, se obtendrán los beneficios gravables por las jurisdicciones fiscales. En principio, si el lugar donde se desenvuelve el actuar que genera las rentas coincide con el lugar de residencia del sujeto, no existen complicaciones para el derecho tributario, puesto que procede la completa atribución de la soberanía impositiva al Estado de residencia del contribuyente. Por el contrario, cuando el sujeto sea residente en más de un Estado en los que se desempeñe como operador económico, habrá entonces que proceder al reparto de la soberanía tributaria entre los Estados donde se encuentren los contratantes, para no provocar situaciones de injusticia tributaria para ninguno de ellos. Unido a esto encontramos el caso de las actividades llevadas a cabo por no residentes de un Estado y que generan riquezas en el territorio de dicho Estado, en el que resulta medular determinar dónde se entienden realizadas esas actividades para decidir a quién le corresponde gravar las rentas generadas. En ese sentido, los criterios de sujeción giran en torno a los principios de residencia, y actualmente son conocidos como de la renta mundial, que consiste en gravar la totalidad de la renta obtenida por los residentes —independientemente del lugar de su obtención— y de la fuente o de la territorialidad, que consiste en gravar la renta generada en el Estado de su obtención.

Dentro del ámbito internacional, la generación de rentas procedentes del comercio electrónico obtenidas en jurisdicciones fiscales distintas a la de la residencia del operador, plantea el problema de su calificación a efectos de la aplicación de los convenios sobre doble imposición. Esta calificación se fundamenta en el principio de neutralidad, a la luz del cual la realización de una operación en la Red debe generar el mismo tipo de renta que si dicha operación se hiciese fuera

de ella; por tanto, en dependencia de calificarse la operación como una compraventa o una cesión de derechos de uso, se considerará una entrega de bienes o una prestación de servicios con consecuencias fiscales diferentes, pues en el primero de los casos generará un beneficio empresarial⁴ que tributará siguiendo el criterio de residencia—salvo que sean atribuibles a un establecimiento permanente—, en cuyo caso tributarán de manera compartida, y en el segundo caso las rentas obtenidas serán consideradas cánones⁵ y tributarán de manera compartida en el Estado de la fuente

⁴ Según el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), estamos ante un beneficio empresarial cuando se produce la transmisión plena de derechos, tanto los de naturaleza económica como los de propiedad intelectual, así como cuando el objeto de la cesión sea el uso personal de un programa de ordenador.

⁵ Los convenios sobre doble imposición suelen definir como canon a aquellas cantidades, de cualquier clase, pagadas por el uso, o la cesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluyendo las películas cinematográficas, patentes, marca registrada, diseño o modelo de utilidad, plano, fórmula secreta o proceso, o información concerniente a experiencia comercial, industrial o científica.

En consecuencia, en caso de los programas de computador, se estaría ante cánones cuando lo transferido sea la facultad de uso de los derechos de propiedad intelectual de carácter económico de un determinado programa, manteniendo el cedente la propiedad del mismo.

Bajo el término *cánones* pueden distinguirse tres grupos de rendimientos procedentes de: arrendamientos de activos empresariales, transferencia de tecnología y cesión de propiedad intelectual o industria; esta última categoría es la típica del comercio electrónico.

y en el Estado de residencia. Otro criterio importante para la calificación de las rentas es la determinación del motivo esencial de pago, ya que si nos encontramos ante la adquisición de datos o servicios que incluyen el derecho de descarga, almacenamiento y operación en los sistemas del adquirente, sea computador, red u otros dispositivos de almacenamiento, reproducción o visualización, se obtendrían rendimientos considerados beneficios empresariales, mientras que en aquellas transacciones en las que el motivo esencial del pago sea el otorgamiento del uso o la cesión de uso del derecho de autor sobre producto digital, se originará un canon.

En conclusión, los beneficios derivados de las ventas realizadas a través de la Red no van a tributar en el país donde se realizan dichas ventas, sino que tributarán exclusivamente en el Estado donde tenga la residencia efectiva la empresa vendedora, con excepción de aquellos que se atribuyan a establecimientos permanentes, en cuyo caso tanto el Estado de residencia como el Estado fuente tendrán potestad para gravar—en correspondencia con lo preceptuado en los convenios—para evitar la doble imposición, mientras que los cánones en todos los casos serán gravados de manera compartida entre el Estado de residencia y el Estado fuente. De todo lo anterior se colige que lo relevante para atribuir la potestad tributaria a un Estado, no debe ser el canal por el que se suministre el producto, sino la naturaleza de la operación que se lleva a cabo utilizando medios electrónicos.

Con el comercio electrónico, además, se pone en duda la operatividad del concepto clásico de establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza que han constituido la base para configurar en mayor o menor medida la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entran en crisis



debido a la realidad que supone esta modalidad, pues aspectos tales como la movilidad de los medios informáticos utilizados en las operaciones de comercio electrónico y la posibilidad de que una empresa pueda estar localizada en diferentes países de manera simultánea y sin necesidad de presencia física en estos, ponen de relieve la necesidad de replantear el concepto tradicional.

El establecimiento permanente —elemento básico en la definición de la soberanía fiscal tratándose de rentas obtenidas en un Estado por un residente de otro Estado— constituye una figura jurídica creada con el fin de dar solución al problema de las empresas no residentes que desarrollan su actividad habitual en un Estado, permitiendo que aquel en el que estas se radiquen pueda gravar sus rentas debido al disfrute de un lugar donde poder desarrollar su actividad y obtener beneficios.

Así las cosas, el establecimiento permanente que corresponde a la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (el Estado de la fuente) pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (el Estado de residencia), adquiere la consideración de *ente* autónomo a efectos de imposición en el primero de ellos, de acuerdo con la aplicación del principio de tributación separada.

Es precisamente esta condición de centro independiente de imputación de rentas la que determina que el Estado de la fuente opte por globalizar a través del establecimiento las rentas obtenidas por este en su territorio, configurando así una modalidad de sujeción específica más próxima en su alcance a la obligación personal, y conocido como “personalización del establecimiento permanente”.

Partiendo de la definición tradicional de establecimiento permanente y sus características —se

trata de una organización que conforme una empresa y que sea estable, es decir, implica la existencia de una dirección, una estructura estable, un patrimonio y un lugar físico con el fin de llevar a cabo una actividad comercial o de otro tipo—, algunos le consideran inoperante para someter a tributación en el Estado de la fuente las rentas generadas por la realización de transacciones telemáticas, promoviendo su abandono a favor de su gravamen exclusivo en el Estado de residencia del sujeto que realiza tales operaciones, mientras otros arguyen la posibilidad de su aplicabilidad a las nuevas transacciones comerciales, pero refieren la necesidad de adecuaciones para hacerlo concordar con las nuevas figuras que se desarrollan con las tecnologías de la información.

Con la finalidad de evitar la doble tributación, en el caso de una empresa residente en un Estado que obtenga rentas en otro, la mayoría de los acuerdos internacionales prevén que para que las utilidades se consideren generadas en el país de la fuente, estas deben obtenerse a través de un establecimiento permanente localizado en el país donde desarrollan tales actividades, y si este no existe, el país de la fuente no podría gravar las utilidades excepto en los casos expresamente recogidos en esos tratados, por lo que supeditan la posibilidad de gravar con los impuestos a la renta las diversas actividades desarrolladas a través del comercio electrónico de personas no residentes a la existencia en este de un establecimiento permanente de la casa central.

Así se manifiestan el Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y el patrimonio de la OCDE y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación de países desarrollados y en vías de desarrollo, al establecer los principios que deben regir el establecimiento permanente en el otro Estado, fijando —como criterio general— que

la tributación de los beneficios empresariales sea exclusiva en el Estado de residencia de la empresa, pero dando la posibilidad de que tales rentas, en la medida en que resulten atribuibles a un establecimiento permanente, sean gravadas en el país donde esté situado este, optándose así por un sistema de tributación compartida en el cual corresponde al Estado de residencia de la casa central la corrección del problema de la doble imposición internacional.

En tanto un establecimiento permanente implica como requisitos la obligada utilización de una instalación para desarrollar su actividad, su fijeza o vinculación a las instalaciones a un lugar determinado con cierto grado de permanencia temporal, y que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa, se han valorado doctrinalmente como posibles establecimientos permanentes de una empresa figuras que sirven de base al desarrollo del comercio electrónico, como una página web, un servidor o el propio Proveedor de Servicios de Internet (ISP).

En correspondencia con la definición y los requisitos de establecimiento permanente, la página web no puede constituirse como tal por la ausencia del elemento de tangibilidad, no tiene una localización física que pueda permitir su consideración como lugar de negocio, al no ser una instalación o equipo.

En cuanto al servidor, la entidad que lo opera y que aloja la página web, generalmente es diferente de la entidad que realiza el negocio a través de Internet. Si esta tiene un contrato de *hosting* con un ISP, el ISP que opera el servidor proporciona un servicio de alojamiento o puesta a disposición de una capacidad de almacenamiento, por lo que esta empresa no tiene una presencia física en una localización determinada al contar sólo con un intangible. Por tanto, la empresa no operará

mediante establecimiento permanente por el hecho de utilizar un servidor de un ISP mediante contrato de *hosting*, incluso aunque el ISP le proporcione el servicio en un servidor concreto a petición de la empresa.

Sin embargo, excepcionalmente, la OCDE admite la posibilidad de que el servidor pueda constituir un supuesto de establecimiento permanente cuando la empresa que realiza las transacciones a través de la web alojada en este, lo posea, en propiedad o arrendamiento, y lo opere.

Además de la fijeza y la utilización en propiedad o arrendamiento, sólo podrá ser considerado establecimiento permanente si dicho equipo proporciona a la empresa utilidades que le permitan realizar toda o parte de su actividad principal, siempre que las funciones desarrolladas no sean meramente auxiliares o preparatorias —como son la publicidad, la provisión de enlaces de comunicación, el suministro de información, etcétera—. Sin embargo, si estas actividades constituyen por sí mismas parte esencial y significativa de la actividad principal del negocio de la empresa en su conjunto, o si el servidor también sirve de soporte a otras funciones de la actividad principal, entonces el servidor sí podría ser establecimiento permanente de la empresa.

Finalmente se niega la posibilidad de que el ISP constituya un establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas web que tienen ubicadas en los servidores que son propiedad de esos ISP, negando que estos puedan ser agentes de aquellas empresas, al carecer de autoridad para concertar contratos en nombre de ellas. Además, el ISP es un agente independiente al dedicarse a prestar servicios de *hosting* a diferentes empresas, por lo que no es establecimiento permanente. Como establecen los propios convenios sobre doble imposición, no



se considerará que una empresa tiene establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que las personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Adicionalmente existen otras alternativas que, sin abandonar el concepto, le dan una nueva perspectiva. En tal sentido, se acepta el establecimiento permanente electrónico, para el cual se expresa que el requerimiento de presencia física del establecimiento permanente electrónico es equivalente al de accesibilidad permanente —ambas cosas pueden concurrir en una página web—, lo que supone una presencia permanente en la vida económica de un país; por tanto, el requerimiento de presencia física sería sustituido por el de presencia electrónica —y ello no es justificación para un tratamiento fiscal sustancialmente diferente—. Otra alternativa sería el establecimiento permanente económico, que sustenta la idea de que este no dependa de un lugar fijo de negocios a disposición de la empresa sino de la presencia económica de una empresa en una determinada jurisdicción, ya sea presencia física —personal o equipo informático— o virtual, tal como una página web.

La Ley 73 de 1994 establece en su artículo 12 un impuesto sobre utilidades, al que están obligadas las personas jurídicas cubanas o extranjeras —cualquiera que sea su forma de organización o régimen de propiedad— que se dediquen en el territorio nacional al ejercicio de actividades comerciales, industriales, constructivas, financieras, agropecuarias, pesqueras, de servicios, mineras o extractivas en general y cualesquiera otras de carácter lucrativo. Este impuesto es considerado en la práctica hacendista internacional como

uno de los que mejor cumple los principios que informan la tributación, especialmente los de capacidad económica e igualdad, y constituye una importante fuente de ingresos en la fiscalidad contemporánea en atención al considerable volumen de las medianas y grandes empresas frente a las pequeñas empresas típicas de épocas anteriores, y en la política de redistribución de rentas, al recaer normalmente sobre los grupos sociales mejor dotados económicamente.

Su aplicación general en Cuba, pese a no ser el impuesto de mayor importancia recaudatoria, permite una medición única de los resultados alcanzados y la aplicación de un tratamiento equitativo a las distintas personas jurídicas debido a que posibilita condiciones de funcionamiento y de gestión similares; además, dota de un carácter general al impuesto en tanto el capital invertido en los distintos sectores económicos recibe el mismo tratamiento.

La normativa sustantiva tributaria⁶ dispone que las personas jurídicas cubanas o extranjeras están sujetas al pago del impuesto en cuestión, tributando las personas jurídicas cubanas por todas sus utilidades en razón del criterio de renta mundial y las extranjeras sólo por aquellas obtenidas en el territorio nacional a través de un establecimiento permanente, local fijo de negocios o representación para contratar en nombre y por cuenta de su empresa. La primera deficiencia técnica que salta a la vista es que la sujeción a la norma tributaria está supeditada a la actuación a través de las diferentes representaciones que recoge la Ley, cuando el criterio para someter a la potestad tributaria del Estado las rentas obtenidas

⁶ Ley 73 de 1994. “Del Sistema Tributario” y Resolución No. 379 del 31 de diciembre del 2003, “Reglamento del Impuesto sobre Utilidades”.

por extranjeros es precisamente la utilización del territorio en la generación de dicho índice de riqueza y no la forma jurídica que adopta quien la genera, criterio unánime seguido en la práctica tributaria internacional que plantea que una persona jurídica extranjera —o no residente— es indistintamente gravada por las rentas obtenidas con o sin establecimiento permanente. Otra deficiencia técnica es reducir el objeto del gravamen a los ingresos provenientes de la venta de bienes y mercancías u otras actividades comerciales, todo lo cual se califica como beneficio empresarial, y por ende excluye otros tipos de renta como los cánones y las ganancias de capital, constituyendo un supuesto de no imposición.

Con respecto a las personas jurídicas de nacionalidad cubana, la realización del hecho imponible mediante operaciones de comercio electrónico no acarrea mayores dificultades ya que se gravará la totalidad de la renta obtenida sin importar cómo y dónde se genere. Similar situación se da con respecto a las personas jurídicas que operen a través de establecimientos permanentes; la problemática estriba en las rentas generadas por personas jurídicas que operen en nuestro país sin establecimiento permanente.

Es lógico pensar que el comercio electrónico aporta todos los instrumentos para eludir al fisco cubano en el marco de la ley tributaria vigente, ya que podrían actuar en nuestro entorno comercial sujetos extranjeros que generen índices de riqueza mediante la utilización de la contratación electrónica, sin que los mismos se reviertan en el sostenimiento de la carga pública nacional, situación que se encuentra controlada en la actualidad por la prohibición de importar a las personas jurídicas cubanas, excepto aquellas a las que se les otorgan licencias para realizar esta actividad, las cuales tampoco pueden

negociar directamente con la parte extranjera sino a través de las diferentes representaciones que puedan tener en Cuba. Sin embargo, la solución a los criterios de no sujeción recogidos en la norma no puede estar dada por prohibiciones administrativas que finalmente limitan el desarrollo comercial, máxime en una coyuntura en la que el modelo económico transita hacia una descentralización moderada sobre la base de los criterios de productividad en relación con eficiencia y ahorro; la norma debe andar de la mano con el desarrollo tecnológico y en determinadas circunstancias adelantarse a las consecuencias de cambios inminentes.

Consideramos que en este sentido vamos un paso adelante, ya que sabemos la línea por la que debe seguir el ámbito comercial en el cual pudieran incluirse perfectamente como sujetos activos personas jurídicas foráneas. Sabemos por las experiencias prácticas con empresas cubanas cuáles son las potencialidades y los beneficios económicos de la utilización del comercio electrónico, y existe además una voluntad política manifiesta del Estado de desarrollar el comercio electrónico; por tanto, resulta indispensable ante todas estas circunstancias incluir en la normativa tributaria la posibilidad de que el hecho imponible se realice a través de medios telemáticos, evitando de esta forma supuestos de elusión y evasión fiscal que limitan los ingresos al presupuesto del Estado.

Por otro lado, resulta relevante delimitar si las nuevas figuras que sirven de base al desarrollo del comercio electrónico —tales como el servidor y la página web— podrían definirse e incluirse dentro de los supuestos de establecimiento permanente previstos en la norma reglamentaria, y para cuya valoración sería necesario acudir a la práctica internacional en la que se polemiza sobre su consideración o no como establecimiento permanente.



Sobre la página web se argumenta que no típica un supuesto de establecimiento permanente en tanto no cumple con el requisito de tangibilidad necesario para considerarlo como lugar fijo de negocios, es decir, no es un espacio u objeto físico que sea comercialmente adecuado para el desarrollo de la actividad económica, de ahí que el argumento básico esgrimido para rechazar su consideración sea que dicha página no puede ser considerada lugar fijo de actividad, ya que el *software* y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria u equipo, sino que son absolutamente intangibles.

De la misma forma, un servidor tampoco puede ser considerado como un establecimiento permanente, en principio por no constituir una instalación ni un lugar de trabajo; generalmente sólo posibilita que una empresa establezca una conexión a Internet y además es un sistema telemático de transmisión de información carente de capacidad de decisión en las operaciones comerciales realizadas por la empresa que contrata el servicio. Ahora bien, en el caso de que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado del Estado fuente y permanezca en ese lugar por un periodo suficiente que denote fijeza, realizando toda o parte de la actividad constitutiva de la empresa, entonces podría calificarse como establecimiento permanente.⁷

⁷ Como ejemplo podemos citar el caso de la Administración Tributaria de Australia, la que sostiene que una página web situada en un servidor, fijada en el tiempo y la locación en territorio australiano, por la cual se resuelven negocios interiores, constituyen un establecimiento permanente. Sobre la misma línea, la legislación de Italia define que cuando un servidor es utilizado como un *software* inteligente, el papel del servidor localizado

Siguiendo esta línea de pensamiento, en el ámbito jurídico patrio la consideración del servidor y la página web como un establecimiento permanente resultaría cuestionable al no tipificar los supuestos relacionados en la norma reglamentaria cubana. No obstante, como la enunciación de los supuestos de establecimiento permanente está configurada en un sistema *numerus apertus*, podrían considerarse como tal a partir de una interpretación de la Administración Tributaria, luego de analizar si la operatividad o la estructura de las operaciones en Cuba están dadas o no por servidores o páginas web. Sin embargo, consideramos que dicha interpretación debe analizar principalmente la incidencia recaudatoria de los ya mencionados medios informáticos. Si finalmente la interpretación es negativa, es decir, no los considera establecimientos permanentes, nos parece necesario que la norma reglamentaria prevea que la renta obtenida a través de operaciones realizadas por medios facilitadores del comercio electrónico sean gravables y así se evitaría que resultase eludible por no ser atribuibles a un establecimiento permanente. Esta decisión tendría que complementarse con las regulaciones específicas de los organismos de la administración del Estado rectores del comercio y las comunicaciones.

■ Conclusiones

Mientras que en un pasado la mayoría de las relaciones económicas se desarrollaban en un contexto interno, en la actualidad, el auge de la internacionalización de las relaciones comerciales

en territorio italiano cumple similar función que un agente, lo que es suficiente para considerarlo como un establecimiento permanente.

ha provocado que se generalice la presencia de un elemento extranjero, por lo que una cuestión de fondo que se plantea para el derecho tributario internacional y para las administraciones fiscales a partir de la generalización del comercio electrónico es el amplio campo de acción con que cuentan las empresas para realizar actividades que constituyan fraude fiscal y por tanto la búsqueda de medios para controlarlo y eliminarlo.

Una de las causas de la pérdida del control ha sido la desaparición o transformación que —producto del comercio electrónico— han sufrido los intermediarios comerciales tradicionales (agentes, comisionistas, etcétera), que ya sea mediante las retenciones u ofreciendo información a las administraciones tributarias coadyuvaban al control por esta de las rentas generadas y de los sujetos de ellas, puesto que los nuevos intermediarios, que ofrecen la conexión a la red (ISP) generalmente desconocen el contenido de las operaciones que se realizan a través de la tecnología facilitadora del comercio electrónico. De ahí la necesidad de trabajar arduamente en la elaboración de una teoría fiscal del comercio electrónico sobre la base de la neutralidad como principio rector para evitar o contrarrestar la configuración de supuestos de evasión y elusión fiscal.

Las dificultades que se originan de la utilización del comercio electrónico acarrear la pérdida de cuantiosos recursos financieros para los Estados, máxime cuando en la mayoría de los casos dichos ingresos se movilizan hacia territorios donde es escasa o nula la tributación, provocándose una situación de injusticia tributaria con respecto a los contribuyentes que cumplen en tiempo y forma sus obligaciones.

■ Referencias

- César García Novoa. *Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico*. Q.F. No. 16, 2001.
- César Otero Hidalgo. *El comercio electrónico. Fundamentos y situación en España*. Ed. Estudios Constitucionales. (1998).
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). *La economía cubana. Reformas estructurales de los años 90*. Naciones Unidas. (2000).
- Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. IEF, MH. (2000).
- Comité Ejecutivo del Consejo de Ministro. *Acuerdo 5586-05 sobre los lineamientos para el desarrollo del comercio electrónico en Cuba*. Gaceta Oficial de Cuba No. 014 Ordinaria de 15 de marzo de 2006.
- David Elvira Benito. *El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria*. Impuestos No. II, 2002.
- Decreto No. 206 de 10 de abril de 1996. *Reglamento del Registro Nacional de Sucursales y Agentes de Sociedades Mercantiles Extranjeras*.
- Domingo Carbajo Vasco. *La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades*. Cartas No. 344, 2000.
- Domingo Carbajo Vasco. *Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad*. Cuarto Congreso de Economía. Navarra, España, 2001.
- Felisa Carbajo Vasco & María Dolores Mercadal Martín. *El fenómeno del comercio electrónico y su incidencia en la fiscalidad directa*. Colaboración No. 18, Vol. 6. 2008.
- Francesc Barnadas Molins. *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. Ed. Gestión 2000 S.A. (1997).



- Jerónimo Calvo Buezas. *El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico*. Colaboración No. 17, Vol. 6. 2008.
- José Antonio Bustos Buiza ET AL. Dossier práctico. Fiscalidad del comercio electrónico. Ed. Francis Lefebvre S.A. (2001).
- José Juan Ferreiro Lapatzta ET AL. Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular. Ed. Marcial Pons. (1997).
- Juan Calvo Vérguez. *Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico*. Documentos No. 3. 2009.
- Juan Fernández. *Intervención inicial*. Taller Nacional de Comercio Electrónico. La Habana, 2000.
- Juan Martín Queralt ET AL. Curso de derecho tributario y financiero. Ed. Tecnos. (2006).
- Ley 34/2000 de los servicios de la sociedad de la información y el comercio electrónico, España.
- Ley No. 73 de 1994 del sistema tributario.
- María Dolores Bustamante Esquivias. *El intercambio de información entre administraciones tributarias en el marco de la OCDE*. Colaboración No. 16, Vol. 4. 2007.
- Ministerios de Comercio Exterior y la Industria Sidero Mecánica y la Electrónica. Resolución Conjunta No. 1, de 28 de enero de 1999 que estableció la creación de la Comisión Nacional para el Comercio Electrónico.
- Ministro de Finanzas y Precios, Reglamento del Impuesto sobre Utilidades. Resolución No. 379 de 31 de diciembre de 2003.
- Organization For Economic Co-Operation And Development, Committe on Fiscal Affairs: Clarification on the Application of the Permanent Establishment in Definition in E- Commerce: Changes to the Comentario on the Model Tax Convention on Article 5, 2000.
- Rafael Oliver Cuello. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch. (1999).
- Ramón Casero Barrón. *El comercio electrónico y la tributación internacional*. VVAA. Derecho tributario e informática. Ed. Tirant lo Blanch. (2000).
- Ramón Falcón y Tella. *Tributación e Internet, aplicación de reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al bit tax*. Q.F. No. 10, 1998.
- Ricardo Betancourt & Lidia Oxana. *La seguridad jurídica del comercio electrónico*. Tercer Taller Internacional de Comercio Electrónico, 2009.
- Vicente Durán Rodríguez. *Los procesos de transferencia en el ámbito del comercio electrónico*. VVAA. Fiscalidad internacional. Ed. Centro de Estudios Financieros, España. (2001).
- Yanixet Formentín Zayas. *La seguridad de los documentos electrónicos*. Tercer Taller Internacional de Comercio Electrónico. La Habana, 2009.
- Yanixet Formentín Zayas. *Las nuevas tendencias de la contratación en Cuba: contratación electrónica*. Tesis en opción a homologación de título de Máster en Ciencias Jurídicas obtenido en la Universidad de Granada, España, Universidad de Camagüey, 2006.