



**UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA – UNIBE**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**PROYECTO DE INVESTIGACION PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE  
Máster en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal**

**TÍTULO DEL TRABAJO**

Desafíos de la Tributación Dominicana en la Economía Digital

**SUSTENTANTE**

**Laura Marie Figueroa Gómez**

**ASESOR**

**Oscar Valdez**

Los conceptos expuestos en el presente trabajo son de la exclusiva responsabilidad del/la (los) sustentante(s) del mismo.

Santo Domingo, D.N.  
República Dominicana



**UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA – UNIBE**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**PROYECTO DE INVESTIGACION PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE  
Máster en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal**

**TÍTULO DEL TRABAJO**

Desafíos de la Tributación Dominicana en la Economía Digital

**SUSTENTANTE**

**Laura Marie Figueroa Gómez  
Matrícula 20-0838**

**ASESOR**

**Oscar Valdez**

Los conceptos expuestos en el presente trabajo son de la exclusiva responsabilidad del/la (los) sustentante(s) del mismo.

**Santo Domingo, D.N.  
República Dominicana**

## Desafíos de la Tributación Dominicana en la Economía Digital

<b>TEMA</b> .....	ii
<b>JUSTIFICACION</b> .....	iii
<b>DELIMITACIÓN DEL TEMA</b> .....	iv
I. Delimitación temporal.....	iv
II. Delimitación espacial. ....	iv
III. Delimitación sustantiva.....	iv
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b> .....	vi
<b>MARCO TEORICO</b> .....	ix
I. Breve referencia a estudios anteriores sobre el tema.....	ix
II. Desarrollo teórico atinente al tema.....	x
III. Definición de términos básicos. ....	xiv
<b>OBJETIVOS</b> .....	xvi
i. Objetivo General. ....	xvi
ii. Objetivos específicos. ....	xvi
<b>METODOLOGIA</b> .....	xvii
I. Tipo de Investigación. ....	xvii
II. Métodos.....	xvii
<b>INTRODUCCION</b> .....	xix
<b>CAPÍTULO I: LA ECONOMÍA DIGITAL</b> .....	1
1.1 Origen y evolución de la economía digital.....	1
1.2 Acciones BEPS.....	4
1.2.1 Establecimiento permanente y virtual .....	8
1.2.2 Diferentes plataformas tecnológicas .....	12
1.2.3 Medios de pagos electrónicos.....	17
<b>CAPÍTULO II: LA TRIBUTACIÓN DIGITAL EN AMÉRICA LATINA Y ESPAÑA</b> .....	21
2.1 Caso de Argentina, Bolivia y Brasil.....	22
2.2 Caso Chile, México, Panamá y Perú .....	28
2.3 Experiencia de España. ....	35
2.4 Situación de República Dominicana .....	35
<b>CAPÍTULO III: DESAFÍOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA PARA DETERMINAR LOS TRIBUTOS</b> .....	43
3.1. Tratamiento a las multinacionales con mayores transacciones comerciales .	43
3.2. Los países con tasas reducidas y/o paraísos fiscales .....	54
<b><u>CONCLUSION</u></b> .....	xxi
<b><u>RECOMENDACIONES</u></b> .....	xxii
<b><u>BIBLIOGRAFIA</u></b> .....	xxiii

**TEMA.**

La investigación que ha de constituir el trabajo final, de este Master en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal en la Universidad Iberoamericana-UNIBE; lleva por título:

***“Desafíos de la Tributación Dominicana en la Economía Digital”.***

## JUSTIFICACION

La relevancia jurídica del presente tema se manifiesta en el hecho de la tributación y los desafíos con los que cuenta el Estado partiendo de la economía digital en la que nos encontramos inmersos a la luz de la eficiencia de la recaudación y el fortalecimiento de la economía en sí misma.

El presente trabajo se concentra en el análisis de los desafíos que desencadena la economía digital a la luz del desarrollo nacional y frente al accionar de la Administración Tributaria, haciendo un particular énfasis en analizar las herramientas con las que cuenta la administración a fines de cerrar las brechas de recaudación y la adaptación de su régimen tributario para poder adecuarse a los modelos de negocios que resultan de la economía digital

El principal motivo que me ha inspirado para la elaboración y escogencia del tema de referencia, lo constituye el hecho de que en la actualidad los sujetos pasivos de derecho tributario, y en especial las multinacionales, se han visto altamente beneficiados por la posibilidad de proveer bienes y servicios a un espectro más amplio de clientes por medio del internet. Sin embargo, muchas veces estas actividades comerciales digitales se realizan en países donde los sujetos pasivos no cuentan con presencia física o legal. De esta manera se dificulta la determinación de la base imponible y el posterior recaudo respectivo del cual son titulares los distintos Estados, como sujetos activos de la obligación tributaria. Desafíos estos a los que la República Dominicana no es ajena.

En ese sentido, buscamos determinar los desafíos que trae consigo la tributación a la luz de la economía digital, para que, se procure identificar lo que debe ser adaptado del régimen tributario, el gasto fiscal que implican estas prácticas y las herramientas que permitan que el Estado Dominicano acreciente la recaudación a nivel nacional.

## DELIMITACIÓN DEL TEMA

### I. Delimitación temporal.

Este trabajo de investigación surge sobre los desafíos en la República Dominicana en torno a la tributación en la economía digital, permitiendo así escudriñar la legislación en torno a las leyes y reglamentos que rigen la materia, sin dejar de lado las disposiciones del derecho comparado.

### II. Delimitación espacial.

Esta investigación se desarrollará con atención primordial en la República Dominicana, en sintonía con las disposiciones del derecho comparado a nivel económico, específicamente en la esfera digital y los desafíos en la tributación nacional, en lo que respecta al accionar de la administración y la incidencia económica de los mismos.

### III. Delimitación sustantiva.

- Art. 75.6 de la Constitución de la República Dominicana.
- Art. 5 del Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.
- Arts. 4 y 5 del Convenio entre la República Dominicana y Canadá para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.
- Arts. 18, 30, 34, 44, 45, 50, 267, 272, 273 y 305 del Código Tributario Dominicano, Ley No. 11-92 de fecha 16 de mayo de 1992.
- Arts. 2 y 13 de la Ley No. 126-02 sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales de fecha 04 de septiembre de 2002.
- Art. 2 del Reglamento No. 50-13 de la Aplicación de la Ley No. 253-12, para el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad y el Desarrollo Sostenible.

- Art. 8 del Decreto No. 335-03 de fecha 08 de abril de 2003 que aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley No. 126-02 sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales.



## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Tomando como parámetro lo dispuesto en el artículo 75 numeral 6 de nuestra Carta Magna que los ciudadanos, deben tributar de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente. De ahí que la Administración opera bajo la influencia de la Constitución, de manera que su actuación, debe vigilar por el buen desenvolvimiento de una administración pública eficiente.

En tal sentido, es indudable que los ciudadanos cuentan con el deber de tributar para financiar los gastos e inversiones públicas, y por su parte el fisco debe contar con una serie de herramientas a los fines de erradicar las prácticas de la elusión o evasión fiscal tomando como parámetro políticas públicas y las normas procedimentales que considere prudentes, situación de la que no se escapa el escenario de la economía digital.

Con el paso de los años la tecnología de la información y la comunicación (TIC) se han adoptado en medio de un proceso de evolución dando lugar a que la economía digital vaya tomando forma en la región de Centroamérica y República Dominicana (CAPARD), reestructurando cómo se desenvuelven e interactúan las empresas y la manera en la que los consumidores obtienen bienes, servicios, e información. En particular la transformación digital desencadena sectores de comercio y servicios electrónicos.

Ahora bien, no podemos dejar de lado el hecho de que, así como se reestructura la manera de hacer negocios, de igual forma debe enfocarse esta realidad del comercio electrónico en lo que a la funcionalidad para con el Estado respecta, haciendo especial énfasis en las implicaciones con las que cuenta en la eficiencia de la recaudación y el fortalecimiento de la economía en sí misma.

Tomando como parámetro las consideraciones en la legislación en lo que concierne al comercio electrónico, esta figura se define en el artículo 2 literal a

de la Ley No. 126-02 sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales como toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más documentos digitales o mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial, comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones:

- Toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes, servicios o información;
- Todo acuerdo de distribución;
- Toda operación de representación o mandato comercial;
- De compra de cuentas por cobrar, a precio de descuento (factoring);
- De alquiler o arrendamiento (leasing);
- De construcción de obras;
- De consultoría;
- De ingeniería;
- De concesión de licencias;
- De inversión;
- De financiación;
- De banca;
- De seguros;
- Todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público;
- De empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial;
- De transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea o por carreteras

El doctrinario, Nassef Perdomo Cordero, señaló que:

*“La libertad de comerciar es el derecho que tienen los individuos de ofrecer a los demás el fruto de su esfuerzo. Está íntimamente vinculado al derecho de contratar y a la autonomía de la voluntad. La economía de mercado necesita, para existir, que se produzca un intercambio constante de bienes y productos. Afirma Moltó García que “La economía de mercado se basa en los intercambios de unos productos por otros”<sup>1</sup>. Pero éste, como los demás derechos, puede ser limitado por el orden público o el peligro que represente a la ciudadanía”.*

---

<sup>1</sup> Moltó García, Tomás. Materiales de economía política. Barcelona: Ariel, 1996.

De lo anterior se desprende que situaciones como la presencia económica significativa en las que una empresa utiliza la tecnología digital para participar en la vida económica de un país de una manera regular y prolongada sin tener una presencia física en ese país y a su vez las acciones BEPS que utilizan empresas en base a estrategias de planificación fiscal aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales eludiendo casi por completo el impuesto de sociedades son algunos de los temas con los que deben lidiar las Administraciones Fiscales hoy en día.

Una realidad que impera a nivel mundial es que el uso indebido de las herramientas tecnológicas puede desencadenar una pérdida significativa a nivel de la recaudación y por vía de consecuencia un desequilibrio en el accionar de los Estado, situación está de la que no escapa el fisco en la agilización de su función recaudadora en el auge de la economía digital que cada día va en aumento.

En tal sentido, se hace necesario analizar las implicaciones detrás de la digitalización de la economía y los retos que desencadena en la recaudación al ser considerada como una herramienta para dinamizarla economía en sí misma y a su vez una vía tendente a la elusión fiscal.

## INTERROGANTES CLAVES

Por todo lo expuesto en este planteamiento, debemos tomar en cuenta lo siguiente:

- i. ¿Qué es la economía digital?
- ii. ¿Cuáles son las implicaciones de la economía digital a la luz de la recaudación fiscal?
- iii. ¿Cuál es el efecto del establecimiento permanente en torno a la economía digital?
- iv. ¿De qué forma influye las acciones BEPS en la elusión fiscal?
- v. ¿De qué manera pueden gravarse los negocios que se llevan a cabo en el espacio digitales?

## MARCO TEORICO

### I. Breve referencia a estudios anteriores sobre el tema.

- Sánchez Vecorena, Jorge Luis. Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América latina. La experiencia peruana. Perú, Octubre 2013
- Dirección General de Impuestos Internos. Sistema Tributario de la Republica Dominicana. República Dominicana, Agosto, 2018.
- Diaz de Sarralde, Santiago. La Tributación en la Economía Digital. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Abril, 2018.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Perspectivas de la OCDE sobre economía digital, México, 2017.
- Cuesta, Carmen: Situación Economía Digital, Madrid, España, 2015.
- Díaz de Sarralde Miguez, Santiago: Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital, Ciudad de Panamá, Panamá, 2018.
- Jorratt De Luis, Michel: Avances en la tributación de la economía digital en América Latina, Santiago de Chile, 2019.
- Arbiza Volpi, Gisela. La Economía Digital y su tributación. Uruguay, 2015.
- Casas Farías, Patricio. Desafíos normativos para la tributación de la economía digital en Chile. Santiago de Chile, 2020.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT): Seminario 6: Tributación De La Economía Digital, Montevideo, Uruguay, 2018.

## II.Desarrollo teórico atinente al tema.

Sánchez Vecorena, establece que las reformas tributarias llevadas a cabo en Latinoamérica, aunque muestran importantes logros en los diversos ámbitos, todavía distan de cumplir a cabalidad los objetivos de suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, neutralidad en la asignación de recursos y equidad en la distribución de la carga. De manera que cualquier ajuste que se efectúe a los Sistemas Tributarios deben tener en cuenta el respeto a los principios generales de la tributación y las potenciales consecuencias sobre el funcionamiento de la actividad económica nacional a través de la influencia sobre los agentes económicos (ofertantes y demandantes).

La Dirección General de Impuestos Internos enfatiza que, en República Dominicana, la tendencia de la carga tributaria evidenció un deterioro importante de 2008 al 2011, observando una caída de 2.1 puntos porcentuales en ese período. Esto explicado por un conjunto de medidas de política tributaria que redujeron y/o eliminaron tasas; también se crearon nuevos incentivos tributarios; y adicionalmente el efecto de la crisis financiera internacional. En el año 2012 se nota una pequeña recuperación provocada principalmente tanto a los efectos de la Ley 139-11 sobre aumento tributario, a los ingresos extraordinarios por concepto de Ganancia de Capital y por las auditorías de Precios de Transferencia. En los años siguientes se observa una mejora gracias a los efectos de la Reforma Tributaria del 2012 y al efecto de renegociación del contrato con la empresa minera Barrick Gold.

Santiago Diaz de Sarralde hace la salvedad de que las reglas de funcionamiento del sistema internacional del impuesto sobre la renta se basan desde los años 20 en el principio del «origen de la riqueza». Tradicionalmente, los factores que crean valor eran relativamente inmóviles y exigían un uso intensivo de activos laborales y tangibles, justificando generalmente la tributación en los Estados de «residencia» (la tributación en la fuente sólo se aplicaba en virtud de reglas distributivas separadas para ingresos y plusvalías derivados de bienes inmuebles, dividendos, intereses y regalías-retención de impuestos-). La “norma

de vinculación” (o de establecimiento permanente)- «lugar fijo de negocio» o «agente dependiente»- complementa este principio en el caso de las empresas no residentes que desempeñen un nivel suficiente de actividad económica en una jurisdicción (la mera exportación de mercancías por un empresa extranjera no producidas o distribuidas a través de una instalación local caería fuera de esta definición y, consecuentemente, estaría libre de impuestos sobre la renta) y las reglas de asignación de beneficios, basadas en el «principio de libre competencia» (Arm’s Length principle), guían la determinación de los beneficios que serán objeto de fiscalidad en todas las jurisdicciones implicadas en las actividades transfronterizas de las empresas multinacionales.

Sobre la Economía Digital, conforme la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; los retos y oportunidades relacionados con el advenimiento de nuevos modelos de negocios, los efectos sociales de la interrelación entre personas y dispositivos, la adjudicación de personalidad a invenciones humanas que hace tan sólo unos años era inconcebibles, hoy son una realidad a través de las criptomonedas, la inteligencia artificial, el internet de las cosas y la obtención y procesamiento de inmensas cantidades de datos en tiempo real. Hoy más que nunca es necesario hacer patente la colaboración multisectorial para afrontar un futuro de grandes retos, que conlleva aún mayores promesas.

Por su parte, Carmen Cuesta hace referencia a como el uso generalizado de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) contribuye a la economía real, bien directamente, con el desarrollo de nuevos sectores de estas tecnologías indirectamente, promoviendo el desarrollo de nuevas empresas y haciendo más eficaces las tradicionales. De ahí que, cuando el objetivo es entender y medir la economía digital, se pueden considerar una serie de aspectos, como la evolución del sector de las TIC, el surgimiento de nuevos negocios digitales, la evolución del comercio electrónico, la necesidad de nuevas habilidades, la regulación y las nuevas amenazas.

Estudios Fiscales e Investigaciones del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), de la mano de su director Santiago Díaz de

Sarralde Miguez, apuntan a que, dentro del marco tradicional de la tributación, se han desarrollado procedimientos y reglas cuya efectividad se ve desafiada por las características propias de la digitalización de la economía y la nueva Economía Digital, en algunos casos acentuando retos ya existentes y, en otros, creando desafíos nuevos. De ahí, en el entendido de que los impuestos requieren que las administraciones dispongan de información sobre los agentes y sus actividades económicas, capacidad legislativa (soberanía) para determinar sus obligaciones; y capacidad administrativa (factibilidad) para aplicar eficientemente la legislación.

Jorrat es de criterio de que el crecimiento de los servicios digitales se ha traducido en cambios importantes en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas, plantea nuevas oportunidades para sus usuarios, pero también nuevos desafíos para las autoridades fiscales alrededor del mundo. Es así que, desde el punto de vista fiscal, surgen una serie de desafíos para la política tributaria y la fiscalización, puesto que los sistemas tributarios, diseñados en una época anterior, tienen un conjunto de puntos débiles, que favorecen la erosión de los ingresos fiscales bajo estos nuevos modelos. A modo de ejemplo, la digitalización ha permitido que algunas empresas participen activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos. Por el lado del IVA, surge la dificultad para gravar las operaciones en el lugar de consumo, sobre todo en el caso de servicios digitales, toda vez que el vendedor reside en otra jurisdicción

En lo que respecta a la tributación, Gisela Arbiza considera que no debe haber normas tributarias especiales para el sector digital. Más bien las normas generales deben aplicarse o adaptarse para que las empresas “digitales” sean tratadas de la misma manera que los demás. Que se deben eliminar las barreras fiscales de las pequeñas y medianas empresas (PYME) que operan en un mercado único digital y que los incentivos fiscales y créditos deben abordarse con precaución y ser cuidadosamente evaluados.

En este contexto, Patricio Casas establece que la rapidez de los avances tecnológicos, así como la dificultad de identificar con claridad, la fuente o destino de los servicios digitales, ha derivado en una serie de desafíos normativos que, a la fecha, los distintos organismos internacionales no han podido resolver consensuada mente, pese a los distintos esfuerzos que se han realizado. Y tomando como referencia países como Chile, ha querido asumir estos desafíos y ha desarrollado, tanto a través de la interpretación administrativa como de la inclusión de nuevos hechos gravados en el proyecto de Modernización Tributaria consagrado legalmente por medio de la Ley N° 21.210, supuestos normativos que buscan, no sólo gravar adecuadamente los servicios digitales en favor del Fisco e incluir una nueva definición de “establecimiento permanente”, sino que también conciliar dichas modificaciones con los lineamientos de organismos internacionales como la OECD. En este sentido, de acuerdo al art. 5.1. del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE (en adelante MCDT) y los comentarios de éste, podemos definir al “establecimiento permanente” como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

En el marco del Seminario 6 de la Tributación de la Economía Digital, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) aclara que se ha dado lugar a un cambio de paradigma sobre la tributación a causa de la globalización, el auge de las empresas multinacionales, la competencia de la captación de inversiones, el E-commerce, el desarrollo de internet y el Movimiento BEPS, desencadenando así una tributación especial al comercial electrónico impulsado por la OCDE, G-20 y UE, mas no en Estado Unidos.



### III. Definición de términos básicos.

- Desafío. Contención, competición, enfrentamiento, combate, oposición de algún tipo que requiere fuerza, agilidad o destreza a fin de ser sobrellevado.
- Tributación digital. Facilidad de los contribuyentes por medio de un sistema electrónico de hacer sus trámites tributarios por medio de Internet.
- Economía Digital. Sector de la economía que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma crítica de las tecnologías digitales. Está compuesta por cuatro subsectores: infraestructuras y aplicaciones, por un lado; y comercio electrónico y nuevos intermediarios, por otro.
- Activos digitales. conjunto de todos los bienes y derechos relacionado a tecnología, al campo virtual o a internet, con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad.
- Recaudación Fiscal. Mide la cantidad total de dinero que se consigue con los de impuestos y que será la parte fundamental con la que deberá financiarse los servicios públicos que presta el estado.
- Gasto Fiscal. Cantidades que dejará de recaudar la administración pública por la concesión de ventajas fiscales a ciertos contribuyentes o determinados sectores económicos.
- Incentivo Fiscal. Estímulo en forma de bonificaciones en el pago de ciertas obligaciones tributarias que se concede a los sujetos pasivos de dichos tributos para promover la realización de determinadas actividades consideradas de interés por parte del sector público.

- TIC: conjunto de tecnologías desarrolladas en la actualidad para una información y comunicación más eficiente, las cuales han modificado tanto la forma de acceder al conocimiento como las relaciones humanas.
- Acciones BEPS: la erosión de las bases y la transferencia de beneficios, el término BEPS se trata de las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades.

## **OBJETIVOS**

### **i. Objetivo General.**

Identificar los desafíos de la Tributación Dominicana a la luz de la Economía Digital,

### **ii. Objetivos específicos.**

- Desarrollar el concepto de la economía digital.
- Determinar las implicaciones de la economía digital a la luz de la recaudación fiscal.
- Identificar el efecto del establecimiento permanente en lo que respecta a la economía digital.
- Describir la influencia de las acciones BEPS en la elusión fiscal.
- Comparar la manera en que se han gravado los negocios que se llevan a cabo en el espacio digital entre los países de Latinoamérica la Tributación Dominicana.

## **METODOLOGIA**

### **I. Tipo de Investigación.**

Esta investigación tendrá un enfoque cualitativo; según Hernández Sampieri lo que nos modela es un proceso inductivo contextualizado en un ambiente natural, esto se debe a que en la recolección de datos se establece una estrecha relación entre los participantes de la investigación sustrayendo sus experiencias e ideologías en detrimento del empleo de un instrumento de medición predeterminado.

En este enfoque las variables no se definen con la finalidad de manipularse experimentalmente, y esto nos indica que se analiza una realidad subjetiva además de tener una investigación sin potencial de réplica y sin fundamentos estadísticos. Sin dejar de lado el hecho de que se caracteriza por la no completa conceptualización de las preguntas de investigación y por la no reducción a números de las conclusiones sustraídas de los datos, además busca sobre todo la dispersión de la información en contraste con el enfoque cuantitativo que busca delimitarla.

De ahí que con el enfoque cualitativo se tiene una gran amplitud de ideas e interpretaciones que enriquecen el fin de la investigación y trae consigo como alcance final comprender un fenómeno social complejo, más allá de medir las variables involucradas.

### **II. Métodos.**

En esta investigación se utilizará el método analítico, el cual es un camino para llegar a un resultado mediante la descomposición de un fenómeno en sus elementos constitutivos partiendo de que el análisis como la descomposición de un fenómeno en sus elementos constitutivos y el método por su parte es el ordenado de proceder para llegar a un fin determinado: la verdad, el poder, la persuasión, el cuidado de sí, el nirvana, la alegría, la certeza, el placer, la validez, la salvación, la conciliación, el amor. El método es entonces un camino, una

manera de proceder, que puede constituirse en un modo de ser al incorporarse como un estilo de vida, lo que expresa su dimensión ética.

Así mismo, el método analítico inductivo y analítico deductivo que, según afirma Hyde (2000) constituyen los dos enfoques generales a un razonamiento que puede resultar en la adquisición de nuevos conocimientos: El razonamiento inductivo que comienza con la observación de casos específicos, el cual tiene por objeto establecer principalmente generalizaciones; y el razonamiento deductivo que comienza con las generalizaciones, tratando de ver si estas generalizaciones se aplican a casos específicos. Muy a menudo, la investigación cualitativa sigue un proceso inductivo. En la mayoría de los casos, sin embargo, la teoría desarrollada a partir de la investigación cualitativa es la teoría no probada. Ambos investigadores, tanto cuantitativos como cualitativos demuestran procesos deductivos e inductivos en su investigación, pero fracasan en reconocer estos procesos

De igual forma el método comparativo consiste en establecer analogías y disimilitudes con enfoques de búsqueda diferenciadora y búsqueda antagónica. El cual ayuda a establecer distinciones entre sucesos o variables que son repetitivos en realidades estudiadas, esto conlleva en algunos casos a una característica de generalidad y en otros casos a la particularidad. Se va a aplicar con el estudio comparado de los países de Latinoamérica

## INTRODUCCION

El deber de tributar que denota una responsabilidad jurídica y moral, que obliga la conducta del hombre y la mujer en sociedad, establecido en el artículo 75 numeral 6 de la Constitución dominicana, implica que se tomen en cuenta las disposiciones contenida en la ley, situación está de la que no se escapan aquellos entes que utilizan los medios digitales para lucrarse fruto de compra y venta de bienes y servicios.

La globalización, ha llevado a que los cambios sean más rápidos siendo la innovación la regla y las sociedades se ven en la necesidad de brindar a los clientes productos y servicios siempre más adelantados a las necesidades de los consumidores y sean atractivos para éstos. De ahí que se crea la revolución de la economía digital alcanzado no solo al sector privado sino también al sector público en el que los gobiernos y las distintas instituciones gubernamentales a través de las TIC's por medio de plataformas digitales. De ahí que al cambiar la forma de hacer negocios deben reestructurarse la manera del cobro de los tributos.

A propósito de la importancia con la que cuenta la tributación para el desenvolvimiento de los Estados y el crecimiento inminente de la nueva economía por medio de los medios tecnológicos tanto en la Republica Dominicana como alrededor del mundo. De ahí la importancia de determinar;

¿Qué es la economía digital?, ¿Cuáles son las implicaciones de la economía digital a la luz de la recaudación fiscal? ¿Qué efecto trae consigo el establecimiento permanente en lo que respecta a la economía digital?, y a su vez, ¿Cuál es la influencia de las acciones BEPS en la elusión fiscal?

Esta investigación se enmarca precisamente en identificar los desafíos de la Tributación Dominicana a la luz de la Economía Digital desencadenando la importancia de crear conciencia de la necesidad de estructuración de manos de la Administración Tributaria de normas o políticas públicas direccionadas a limitar este tipo de actuaciones.

A lo largo del desarrollo de tres capítulos nos ocuparemos de evidenciar una visión general del tema, en ese sentido en el primer capítulo denominado “La Economía Digital”, se dará a conocer su origen y evolución, acciones BEPS, el establecimiento permanente y virtual, haciendo especial énfasis las implicaciones con las que cuenta a nivel económico a la luz de las diferentes plataformas tecnológicas y los medios de pago electrónicos.

Más adelante en el segundo capítulo que lleva por nombre “La Tributación Digital en America Latina y España”, se evidenciarán la incidencia en el desarrollo internacional en países de las Américas como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, México, Panamá y Perú, sin dejar de lado el caso de España y evidentemente la República Dominicana.

Más adelante, en el tercer y último capítulo, avanzamos hacia el estudio de “los Desafíos de la Administración Tributaria para determinar los Tributos”, aterrizado a la realidad del país que nos ocupa se analizará la situación a la luz del tratamiento a las multinacionales con mayores transacciones comerciales y los países con tasas reducidas o paraísos fiscales.

Por su parte se establecerá la manera en que se han gravado los negocios que se llevan a cabo en el espacio digital entre los países de Latinoamérica la Tributación Dominicana, algunos aspectos generales del accionar de la administración tributaria en la lucha contra la elusión fiscal y la importancia con la que cuenta la implementación de una norma reguladora a los fines de contrarrestar dicho vacío de la ley.

La creación de mecanismos anti elusivos y el fortalecimiento de la recaudación de manos del fisco traen consigo una importancia trascendental, siendo evidente que el crecimiento con el que cuenta la Economía Digital con el paso del tiempo, nos exige determinar de qué manera debe accionar el fisco frente a esta problemática de los vacíos de la legislación en este sentido.

## CAPÍTULO I: LA ECONOMÍA DIGITAL

### 1.1 Origen y evolución de la economía digital

La economía digital, considerada por algunos como la economía informacional y por otros como la nueva economía, economía en red o electrónica, es sin duda alguna una de las consecuencias positivas que surge de la transformación de los procesos análogos a los digitales. De ahí que constituye no solo a una nueva economía basada en la inteligencia humana en red sino también nuevas sociedades que están basadas en la digitalización y hasta nuevas formas de hacer política.

Constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos, la economía digital es un facilitador cuyo desarrollo y despliegue se produce en un ecosistema caracterizado por la creciente y acelerada convergencia entre diversas tecnologías, que se concreta en redes de comunicación (redes y servicios, redes fijas-móviles), equipos de hardware (móviles multimedia 3G y 4G), servicios de procesamiento (computación en la nube) y tecnologías web (Web 2.0).

En ese sentido, la revolución digital que se inició a mediados de los noventa, producto de la masificación de Internet, dio paso en los Estados Unidos, a la economía digital. De manera que a finales de los noventa comenzó a extenderse hacia los sectores más dinámicos de otras economías del mundo, especialmente a Gran Bretaña y Europa a raíz de los ciclos coyunturales inexistentes y el período de crecimiento ininterrumpido más largo de la última mitad del siglo, producto de la explosión de los negocios digitales en los mercados bursátiles.

En este punto es preciso tomar en cuenta que en la antigua economía la información estaba fundamentada en objetos o relaciones físicas con el intercambio de documentos, la emisión de cheques, la celebración de reuniones presenciales entre



otros tipos de mecanismos utilizados anteriormente, sin embargo, al nacer esta forma de hacer negocios todos estos mecanismos pueden ser transformados en bits. Además, partiendo de que esta figura está fundamentada en la digitalización de todas o la mayoría de las transacciones que se van a realizar la inmediatez se convierte en una de sus características esenciales, de manera que la rapidez con que se requieren cerrar las diferentes transacciones comerciales entre las partes sin que las distintas ubicaciones geográficas de cada uno de los involucrados sea un obstáculo para materializar el negocio u operación transaccional que corresponde.

Entre los aspectos fundamentales que cuenta la economía que difieren de la economía tradicional se pueden mencionar algunas, entre las que se destacan las siguientes;

- La información se transformará en formatos digitales de manera que considerables cantidades de dicha información puedan ser comprimidas y transferidas en microsegundos a través de las redes, así como también ser almacenadas en las nubes.
- Beneficia a las empresas en cuanto a espacio y almacenamiento en lugares físicos, otro aspecto muy importante es también contar con la información a la mano sin importar el momento en que se necesite.
- Las labores cambiarán en forma incremental hacia el conocimiento, de manera que los activos más importantes de una sociedad serán los activos intelectuales.
- Se desaparecen los intermediarios en las diferentes operaciones comerciales, ya que las partes interesadas cuentan con la facilidad de comunicarse directamente sin que se requiera una tercera persona para estos fines como se ha estilado desde un principio.

Este tipo de economía también alcanza a las estructuras organizacionales en las cuales se están creando equipos dinámicos para que realicen las operaciones y/o desempeñen las actividades económicas de las organizaciones. En ese sentido,

todas las empresas deben estar conectadas a la red para poder tener mejor, mayor y rápido acceso tanto a las informaciones, como la comunicación con sus clientes o pares.

La globalización, por su parte, ha llevado a que los cambios sean más rápidos lo que hace que los productos se vuelvan obsoletos con mayor rapidez, siendo la innovación la regla, las sociedades se ven en la necesidad de estar en una constante innovación mediante la creación de productos y servicios más adelantados a las necesidades de los consumidores y sean atractivos para éstos. De ahí que se crea la necesidad de alianzas entre los individuos y las sociedades comerciales alrededor del mundo, dando lugar a lo que se conoce como los acuerdos de colaboración.

En pocas palabras, la revolución de la economía digital no sólo ha alcanzado al sector privado sino también al sector público en el que los gobiernos y las distintas instituciones gubernamentales a través de las TIC's han creado plataformas digitales de manera que los ciudadanos pueden realizar la mayoría de sus trámites a través de dichas plataformas y con esto se han agilizado trámites con los cuales se ahorra tiempo, dinero y hasta material gastable.

Según Raquel Álamo Cerrillo en su libro “*La economía digital y el comercio electrónico*”: Su incidencia en el sistema tributario, estableció que la nueva economía no excluye ni sustituye a la economía tradicional, lo que se produce es una convivencia de ambas. Asimismo, en dicha publicación incluyó los componentes de la Economía Digital:



Cabe indicar que independientemente de que exista una nueva economía si bien es cierto que ha creado la necesidad a las grandes multinacionales a adaptarse a estas nuevas formas de hacer negocios no es menos cierto que muchos comerciantes no se sienten obligados ante este fenómeno porque existirán, aunque en su minoría empresas que sigan bajo la economía tradicional, es decir como son los casos de negocios locales y pequeños cuyos propietarios no tienen el interés de diversificarse en otros territorios.

## 1.2 Acciones BEPS

En lo adelante estableceremos algunos de los aspectos más relevantes en torno la descripción de las 15 acciones BEPS (del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios») de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), específicamente direccionando como se aplicarían en República Dominicana y si existen o no medidas en nuestras leyes y normas que sirvan a los fines de las BEPS.

BEPS es el término empleado en la tributación internacional, a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de lagunas, mecanismos no deseados y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades escasamente ejercen ninguna actividad económica y eludir el pago del impuesto sobre sociedades.

El Proyecto de acciones BEPS fue iniciado por el G20 y la OCDE, las cuales tiene como objetivo principal el establecimiento de mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias antes mencionadas. De ahí que no podemos explicar cómo se aplicarían dichas acciones en el país sin antes tener en cuenta cuales son, en ese sentido es preciso establecer cuáles son las acciones de las que habla la OCDE. A saber;

Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital

Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos

Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional

Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros

Acción 5: incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad

Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)

Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente

Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor

Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión

Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia

Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)

Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

El plan de cada una de estas acciones busca cambiar el orden jurídico en cada uno de los países para evitar la doble exención, así como evitar aquellas prácticas que difieran los ingresos imponibles de las actividades que realmente lo generaron. Asimismo, como diseñar estándares internacionales para asegurar la eliminación de facilidades internas en los estados que faciliten estructuras artificiales.

En mismo orden, se busca identificar las áreas de riesgos mediante intercambio de información eficaz, que permita ayudar a las administraciones tributarias en detectar evasiones agresivas de manera oportuna.

Desde el punto de vista de la realidad del país es evidente que la acción número 1 que gira en torno a los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales; la globalización ha permitido que un gran número de personas tengan acceso al comercio virtual. Ahora bien, es claro que surgen problemas fiscales en los estados, tales como dificultad en determinar ¿dónde se realiza la operación? ¿cuál es la fuente de ingreso? ¿Qué pasa si es propiedad intelectual? El plan propone esta acción a los fines de limitar las estructuras implementadas en este ámbito, de acuerdo con la OCDE dentro de las principales prácticas con este tema están relacionadas a implementación fraudulenta de EP, operaciones con activos intangibles y fraude fiscal en el IVA (ITBIS).

La limitación de la erosión que figura en la acción 4, de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros: se propone la inclusión en la legislación interna de la proporcionalidad fija como limitante a los gastos de intereses a través de disponer un tope máximo de gastos de intereses, esta acción controla los endeudamientos entre vinculadas y con terceros, logrando con esto evitar la deducción excesiva de intereses.

En lo que respecta a la acción 6 busca impedir la concesión de los beneficios en circunstancias inapropiadas al versar en torno a la utilización abusiva de convenio para evitar la doble imposición; la OCDE introduce disposición que prohíbe la aplicación de convenios que busquen utilizar beneficios de una operación, un ejemplo a este caso sería si una empresa X le permiten a través de un convenio recibir los intereses, regalías y retornos de arreglos hídricos con un mínimo de impuestos retenidos en el país.

Sin duda alguna la Republica Dominicana se encuentra en un proceso de búsqueda de la transparencia fiscal internacional por medio del fortalecimiento de las normas que regulan la materia, así como el desenvolvimiento de la administración en el ejercicio de sus funciones, permitiendo así que se aclare la percepción internacional del país en torno a temas como la minimización de la evasión y las practicas elusivas.

En el caso del establecimiento de métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión vemos que en la vinculación de las empresas y el sistema de cruce de información la administración trae consigo una serie de alertas en este sentido, sin embargo, soy de criterio que son detalles que deben seguir fortaleciéndose.

Tal es el caso con la disposición de la que versa en requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, lo que en la práctica no se evidencia, tomando en cuenta la planificación fiscal con la que cuentan los contribuyentes que cuentan con una contabilidad organizada, siendo necesario en ese sentido readecuar algunos aspectos de la norma de la materia a fin de que se evidencien menos vacíos en la ley que desencadene esta serie de actuaciones.

La ODCE recomienda sancionar y establecer consecuencias significativas por falta de cumplimiento fiscal tanto a promotores como a los contribuyentes. Es por ello que la acción 12 se enfoca directamente en exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; el objetivo de esta acción son aumentar la transparencia a través del intercambio de información entre las autoridades fiscales, evitar la implementación de esquemas fiscales agresivos, implementar los reportes de información. Esto permite conocer los detalles de usuarios involucrados, esquema utilizado, provisiones necesarias y montos de operación con interés fiscal.

En el caso del análisis de los precios de transferencia, sin duda alguna es un tema que se ha fortalecido con el paso de los años en el ámbito local y partiendo de las informaciones que se perfilan en el archivo maestro, archivo local y el archivo país por país es evidente que se debe tener a la mano la información sobre el negocio global del grupo económico y las políticas de precios de transferencia que estará disponible para todas las administraciones tributarias, información general del máster file e información detallada del país, identificando operaciones materiales con partes vinculadas, montos de dichas operaciones, y el análisis de precios de transferencia realizado. Sin dejar de lado que se debe hacer anualmente para entregarse a la administración tributaria del país donde opere y debe incluir información de los beneficios antes de impuestos, impuestos pagados y compensados, ganancias acumuladas y activos tangibles

Luego de unas conclusiones a las que llegó el G8, en junio del año 2013, se elaboró el documento BEPS cuya finalidad es indicarles a los países que modifiquen sus normativas para evitar que las sociedades trasladen sus beneficios por las fronteras con el objetivo de evadir el pago de impuestos.

Según los autores Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero (2014), el plan BEPS es un ambicioso trabajo de «reparación» del sistema fiscal internacional que toma en cuenta la situación de las empresas multinacionales, fundamentalmente, pero que responde a la presión de determinados Estados (v.gr. Francia y Reino Unido) que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional.

### 1.2.1 Establecimiento permanente y virtual

A la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales, el concepto tributario de Establecimiento Permanente es una pieza esencial del sistema tributario. Sin duda alguna, dicho concepto va adaptándose a la realidad de los tiempos al igual que las formas en

que se realizan los negocios van cambiando. De ahí la importancia de indagar en este tipo concepto partiendo de nociones clásicas como el lugar fijo de negocios, para adentrarse en nuevos campos como el del comercio electrónico, o nuevos enfoques como el de la cláusula alternativa en la tributación de los servicios. (García-Olías,2011)

La falta de adecuación del concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad económica, tributaria y social, pone en peligro la aplicación del principio de suficiencia. Es por ello, que la OCDE, no ha permanecido impasible ante esta realidad y trata de dar soluciones al problema tributario actual. Partiendo de que es un hecho, que los conceptos tributarios se han quedado obsoletos ante el desarrollo económico y social, donde han surgido nuevos modelos de negocio y nuevas formas de llevar a cabo operaciones comerciales. (Alamo,2015)

El concepto de establecimiento permanente surge en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria entre los distintos estados dentro del mismo país, pero luego, al incluirse tal concepto en los convenios para evitar la doble imposición, se extendió a la tributación internacional. Tal como así lo establece Christian Schneeberger en la Revista de Derecho a mediados del 2009.

El creciente flujo de transacciones transfronterizas ha llevado a la comunidad internacional a emprender procesos de búsqueda de homogenización de principios tributarios internacionales para evitar la imposición de múltiples gravámenes fiscales y erosiones de bases gravables. Dicho esto, el propósito del texto se centra en hacer un estudio descriptivo y crítico del concepto del establecimiento permanente que, sin lugar a dudas, es una de las instituciones de mayor relevancia en el mundo de la fiscalidad internacional, no solo desde el punto de vista de la tributación de los no residentes en el Derecho doméstico sino también, para las reglas distributivas previstas en los afamados Convenios para evitar la Doble Imposición CDI. De otro lado, debido a la integración nacional a la red de tratados tributarios en la última década, así como la incorporación nacional del concepto de



establecimiento permanente, se hace imperativo condensar en un texto académico los aspectos relevantes sobre el tema, a efectos de tener una mayor comprensión y conocimiento en temas relativos a los impuestos internacionales (Cabrera, 2017)

A raíz de esta realidad se hace necesario realizar un análisis de la Institución del Establecimiento Permanente, se estudia la repercusión que, tanto las Nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación, como Internet han tenido sobre los modelos tradicionales de comercio provocando la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios hacia territorios de baja o nula tributación distintos del Estado de la fuente donde se generan las rentas objeto de imputación. Desencadenando ante la ausencia de este una brecha en el accionar de las Administraciones Públicas en su facultad del cobro de los impuestos.

La discusión manifiesta sobre la figura de establecimiento permanente en un entorno empresarial altamente internacionalizado y con figuras expansivas en el mundo de la empresa permite indicar la necesidad de definir con más exactitud la calidad de residencia para efectos fiscales. (Carvajal, 2020)

Analizado desde la óptica de países como Colombia, el criterio del establecimiento permanente históricamente ha sido un eje fundamental en los principios que rigen la tributación de naturaleza activa de los no residentes fiscales, tanto desde el punto de vista de las reglas distributivas de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, como de las normas tributarias internas. Así las cosas, dada la intención de Colombia de actualizar su normativa interna referente a las reglas de tributación internacional, el injerto jurídico del establecimiento permanente llegó con la ratificación del tratado tributario celebrado con España (Ley 1082 de 2006) y fue incorporado formalmente a la normativa interna mediante la reforma tributaria del año 2012 (Ley 1607 de 2012). De esta manera, existen actualmente algunas dudas en torno a la aplicación práctica de este concepto en el sistema tributario colombiano.

En ese sentido, para que sea considerado un lugar fijo de negocios deben cumplirse algunos requerimientos como la existencia de instalaciones como un local, la ubicación en un punto geográfico, que se realicen con regularidad actividades propias de la empresa y un grado de permanencia en el tiempo. Ejemplos de lugares fijos de negocios son las oficinas, las sucursales, las fábricas, entre otros. Sin embargo, no constituyen lugares fijos de negocios los depósitos de mercancías o bienes, las instalaciones de recepción de productos, los almacenes, es decir los lugares cuyo fin exclusivo es recepción, almacenamiento o entrega.

En ese mismo sentido, la figura del agente dependiente surge cuando una sociedad cuenta con una persona física o jurídica que tiene poderes para concluir contratos que vinculan a dicha sociedad, se hayan o no concluido literalmente en nombre de la misma, siempre y cuando tales contratos se refieran a operaciones referidas a la actividad de la empresa en cuestión, así lo estableció Francisco Antonio Vaquer Ferrer a mediados del 2016.

En la economía digital el concepto de establecimiento permanente juega un papel muy importante ya que a través de éste se pudiera determinar el lugar donde se realizaría la retención de una transacción comercial.

El establecimiento permanente tiene como objetivo ser aplicado sólo a tantas las personas como empresas que se dediquen a vender bienes y servicios digitales cuya única forma de establecer contacto sea solamente vía web, donde no hay espacio físico y en este caso sería irrelevante la residencia del vendedor.

Se ha estudiado la manera de concretizar el establecimiento permanente virtual y algunos doctrinarios presentan dos alternativas, la primera es que se considere establecimiento permanente sólo cuando exista una presencia digital significativa que va a ser medida por el volumen de contratos, consumos, participación significativa de residentes fiscales y mientras que la segunda alternativa establece

que existe establecimiento permanente cuando la mayor parte de las negociaciones de las sociedades en el país, se realicen utilizando los datos personales que se han captado por el monitoreo regular y de forma sistemática de los usuarios de internet del país.

Además, respecto del que se ha denominado establecimiento permanente virtual, se ha afirmado que un sitio web –entendido como el conjunto de aplicaciones informáticas (software) y datos electrónicos– no constituye por sí mismo un lugar de negocios, puesto que no se trata de un bien tangible. En cambio, se ha señalado que el servidor que almacena la página web, y mediante el cual se accede a ella, es parte de un equipo con ubicación física y, por tanto, tal localización puede constituir un lugar fijo de negocios de la empresa que explota el servidor, en cuanto se cumplan los demás requisitos previstos para que concurra un lugar fijo de negocios. En cualquier caso, es necesario que el servidor esté a disposición de la empresa, por ejemplo, porque sea de la empresa o esté alquilado por la misma. Si el servidor pertenece a un proveedor de servicios de internet, que aloja el “cibersitio” desde el que opera la empresa, en tal caso no puede entenderse que el servidor esté a disposición de la empresa y, por tanto, no supone establecimiento permanente.

### 1.2.2 Diferentes plataformas tecnológicas

Hace algunos años la sociedad se ha sumergido tanto en avances tecnológicos como en la necesidad de hacer negocios de una forma más rápida lo que se conoce como la cultura de la inmediatez, lo que ha llevado a la creación de nuevas tecnologías que de una forma u otra han dinamizado la forma de hacer comercio a nivel transfronterizo lo que trajo consigo el nacimiento de diferentes plataformas tecnológicas. Sin embargo, algunas de estas plataformas no son solo para hacer negocios sino para otros tipos de necesidades.

Se conoce por Plataformas Tecnológicas un conjunto de hardware y software que crean las compañías innovadoras de tecnologías diseñando aplicaciones creativas, únicas y cada vez más accesible al usuario. De ahí que el auge de la web 2.0 y el incremento de la velocidad del desarrollo que ha llevado a cabo el mundo actual en el ámbito tecnológico, las plataformas hoy en día son herramientas cuyo objetivo es ofrecer al usuario una serie de recursos y servicios mostrando sus múltiples usos tales como la comunicación, interacción, transmisión de datos e información, paquetes multimedia, entre otras utilidades.

Las plataformas se desenvuelven a niveles educativos, recreativos y laborales, brindando mejoras y generando impactos positivos sin embargo lo verdaderamente importante de una plataforma no reside tanto en las posibilidades que tenga sino en el uso que se haga de las mismas.

Partiendo de lo anterior se hace oportuno esclarecer que la mayor parte de este tipo de aplicaciones coinciden en la prioridad de mostrar un gran número de funciones, fruto de la presión de los usuarios y las comparaciones entre ellas en lugar de diferenciarse por estructuras y conceptos distintos. En la actualidad existe un número bastante amplio de plataformas, las cuales pueden agruparse en comerciales, de software libre y desarrollo propio y existe un cuadro comparativo de la mayoría de ellas.

De igual forma es claro que existen muchas empresas relacionadas con la creación de diseño y sobre todo la innovación de plataformas tecnológicas, todas manifiestan su máximo esplendor en la expo-feria CES realizada anualmente en las vegas, donde las industrias exponen al mundo sus productos que construyeron durante el año vigente y que estará en el mercado para el disfrute y deleite de los usuarios.

Dichas plataformas pueden ser clasificadas en comerciales, sociales, de entretenimiento. Así mismo, fueron creadas plataforma que inicialmente fueron creadas para interconectar a las personas en todo el mundo, estas son conocidas como redes sociales, sin embargo, con el paso de los años se han convertidos en plataformas tendentes a dar lugar a transacciones comerciales e incluso conectar

con empresas, marcas y llevar a cabo las bases del comercio móvil o comercio digital móvil.

- Amazon.com; compañía estadounidense de comercio electrónico con sede en Seattle, Washington, fundada por Jeffrey Bezos en el año 1995, Washington, Seattle, inició como un comercio de libros por Internet. Inaugurado el 16 de Julio de 1995, en la actualidad vende todo tipo de productos, es uno de los portales más visitado y utilizado para la compra de mercancías y diversificando a su vez la cartera de productos disponibles y simplificando la compra de productos a los usuarios al no existir la necesidad de trasladarse a una tienda para adquirirlo, ni tener que esperar cierta época del año para viajar y poder comprarlo.
- eBay surge en la década de los 90, es un sitio web que se caracteriza por conectar vendedores y compradores de manera que tanto los primeros puedan promocionar sus productos nuevo o usados en este portal para que otros interesados puedan adquirirlos.

Básicamente lo que distingue una plataforma de otra es que en la segunda el comerciante puede vender tanto artículos nuevos como usados y hasta antigüedades, así como el hecho de poder subastar dichos productos. Ambos tienen la opción de dejar comentarios tanto de los productos como de los proveedores por lo que es importante la venta de artículos de buena calidad y realizar una buena y justa transacción para evitar los malos comentarios que perjudicarían la venta de un usuario en específico.

- Uber, cuyo nombre completo es Uber Technologies Inc. es una empresa internacional que brinda el servicio de transporte personalizado a sus clientes a través de su software de aplicación móvil. Con sede en San Francisco, California, fue creada en marzo de 2009 con el objetivo de que los pasajeros puedan conectar con los conductores de vehículos registrados en su servicio, los cuales ofrecen su servicio de una manera innovadora, segura, cómoda y a un buen precio.

Sin duda alguna este tipo de aplicación vino a revolucionar el transporte a nivel mundial ya que los usuarios a parte del transporte público contaban con los servicios de taxi quienes tienen tarifas variables dependiendo de la empresa a la que pertenezcan. Sin embargo, de esta nace la aplicación de Uber Eats como una división de Uber y consiste en una plataforma de entrega de comida, la cual conecta a los comensales con una gran variedad de restaurantes locales y tiene la facilidad de acceder al menú completo de los sitios afiliados.

- Glovo, es una aplicación creada por Oscar Pierre, ingeniero, en Barcelona, en el año 2018, la misma consiste en que los usuarios a través de un tercero logran que sus diligencias o recados sean resueltos.
- Facebook, red social creada exclusivamente para el uso de los estudiantes de Harvard, era utilizada para publicar fotografías y evaluarlas para decidir quiénes eran atractivas y quiénes no. Facebook comenzó a ganar tanta popularidad que en tan solo unos meses se expandió por todas las universidades de Estados Unidos y unos años más tarde se convertiría en una red social que conectaría a millones de usuarios en todo el mundo.
- Instagram, fundada por Kevin Systrom y Mike Krieger, se lanza en octubre del 2010 disponible solo para el sistema operativo IOS de Apple. Se utiliza Instagram para subir fotos y vídeos de corta duración. Además, tiene numerosas herramientas para retocar y modificar fotografías y vídeos. Instagram está pensada para ser utilizada directamente desde un Smartphone. De hecho, nació como una aplicación móvil y aunque ya han sacado la versión de escritorio, esta es muy limitada.
- Twitter, creada para el público en marzo de 2006, es uno de los servicios de Microblogging<sup>1</sup> más exitosos y ha revolucionado la forma de comunicarse y transmitir noticias al instante, es a su vez una red social la cual permite enviar

---

<sup>1</sup> El Término Microblogging hace referencia a la combinación entre escribir en un blog (Blogging) y la mensajería instantánea.

mensajes o Tweets de tan solo 140 caracteres, usa una tecnología que permite estar en contacto desde los conocidos ordenadores hasta dispositivos móviles, su actual sede está en San Francisco, California en Estados Unidos y fue fundada por Jack Dorsey en el 2006 debido a esa necesidad de nuevas ideas fue que Jack propuso una plataforma basada en SMS que permitiera actualizar con información fresca a otro grupo de usuarios.

- Skype, creada en agosto del año 2003, es una aplicación o programa que puede ser instalado en un computador, ordenador o teléfono móvil para comunicarse con personas de cualquier parte del mundo por medio de llamadas, video conferencias y mensajería instantánea. Además, a través de la misma de forma gratuita se pueden compartir cualquier tipo de archivo con los contactos que tenga la misma aplicación.
- WhatsApp creada en 2009 por Jan Kuom y Brian Acton, se pudiera decir que es una de las más utilizadas mundialmente como medio de comunicación entre los usuarios, tiene la facilidad de crear grupos, enviar fotos, videos, hacer llamadas y video llamadas sin ningún costo, es tal el uso que las veces que ha dejado de funcionar ha creado un pánico mundial entre los diferentes usuarios.
- Netflix, Inc. (Netflix), fue constituida el 29 de agosto de 1997, por Marc Randolph y Reed Hastings, y se ha convertido en una aplicación que ha revolucionado la forma de ver televisión ya que los usuarios pueden decidir qué tipo de programa o película ver, cuando, pausarla y luego retomarla, es decir que los usuarios ya no están sujetos a un horario ni a limitaciones de tiempo o disponibilidad.
- YouTube fue fundada por Chad Hurley, Steve Chen y Jawed Karim en febrero de 2005 en San Bruno, California. La cual no solo permite subir

videos pregrabados y a su vez realizar presentaciones en tiempo real con un cierto número de seguidores.

- Spotify es de origen sueco y nace de la unión de las dos pasiones de su creador, Daniel Ek: la informática y la música. En su lanzamiento el 7 de octubre de 2008, Spotify se concibió como una aplicación para escuchar música online por ordenador, sin embargo, con el paso de los años revolucionó la industria de la música.

Finalmente, el simple hecho de que los usuarios estén revisando sus redes sociales los comerciantes tienen la facilidad de publicar sus ofertas sin estar sujetos a un medio específico de comunicación o a un horario determinado, modificando directamente la forma de hacer publicidad ya evolucionado considerablemente, ya que en el pasado se contaba sólo con anuncios de radio, televisión, vallas publicitarias etc., dando lugar a que algunas de las aplicaciones antes indicadas ofrecen una forma diferente, menos costosa de hacer publicidad y que garantiza llegar a más posibles consumidores en mucho menos tiempo, como es el caso de Facebook Ads e Instagram sponsored.

### 1.2.3 Medios de pagos electrónicos

La mayoría de las acciones que llevamos a cabo a lo largo del día llevan implícito un acto de pago, ya sea subir a un autobús, sacar dinero de un cajero o llamar por teléfono, pagar es algo tan cotidiano que apenas le prestamos atención. La importancia de esta rutina para el comercio ya justifica el estudio de los distintos modelos e instrumentos de pago, sin embargo, los medios de pago se han convertido en una línea de negocio especialmente importante para la banca no sólo porque supone una significativa fuente de ingresos, sino porque constituye un elemento diferencial para captar y retener clientes.



Un sistema de pago electrónico, como su nombre lo indica no es más que un sistema de pago que facilita la aceptación de pagos electrónicos para las transacciones en línea a través de internet. Los sistemas de pagos electrónicos realizan la transferencia del dinero entre compradores y vendedores en una acción de compraventa electrónica a través de una entidad financiera autorizada por ambos. Es, por ello, una pieza fundamental en el proceso de compraventa dentro del e-commerce o comercio electrónico. Dentro de los medios de pagos electrónicos más utilizados figura PayPal.

El potencial desarrollo del comercio electrónico y la inseguridad que el consumidor percibe en el uso de la tarjeta de crédito por Internet han propiciado la aparición de iniciativas encaminadas a generalizar el uso del teléfono móvil como herramienta de pago. El pago a través de terminales móviles se configura ya como una alternativa al pago con tarjeta en las tiendas virtuales, debido a que el consumidor todavía no ha superado la desconfianza a insertar el número secreto de su tarjeta en Internet. (Santomá, 2004)

PayPal te permite asociar tus tarjetas de crédito a una cuenta, dándote la oportunidad de realizar tus pagos y transferencias online con tan solo iniciar sesión con tu correo electrónico y contraseña, sin tener que compartir tu información financiera con el destinatario, el cual puede ser una persona o una empresa, sin importar si tiene o no una cuenta PayPal. En la actualidad pertenece al portal de subastas e-Bay, que adquirió el sistema en 2002 al darse cuenta de que la mayoría de los usuarios de la sede lo utilizaban para sus transacciones en lugar del propio sistema de pago de la compañía, Billpoint. Durante el primer semestre de 2002, PayPal movió más de 3.000 millones de dólares. La empresa PayPal se considera como el último y más reciente éxito de la era de las punto.com, al salir a bolsa con éxito en plena crisis en febrero de 2002

Esta plataforma tiene la particularidad que la forma de pago se realiza a través de ella de una forma más segura pues no se remiten los datos de usuario y existen muchas tiendas online que aceptan esta forma de pago. Otro beneficio para indicar

es que el comprador tiene un Seguro por si la mercancía comprada no llega a su destino.

Sin duda alguna el pago a través del móvil se enfrenta ahora a sus propios obstáculos: la estandarización de sistemas y la coordinación entre las distintas partes implicadas (operadoras telefónicas, bancos y sistemas de compensación). Para salvar esta barrera, se están llevando a cabo diversos proyectos basados en un modelo de cooperación, en el que los diversos agentes que participan obtienen beneficios. Este tipo de modelos ofrecen diversas ventajas a los bancos, manteniendo y aumentando la relación financiera con comercios y usuarios, incrementado la frecuencia de relación con el consumidor y abriendo un nuevo canal de comunicación que les puede ser útil para promocionar nuevos servicios. También les permite utilizar terminales de terceros para realizar transacciones sin un costo adicional.

En países como España cuentan con Mobipay, S.A., que nace en 2001 con el apoyo de los principales operadores de telecomunicaciones, instituciones financieras y sociedades de compensación de medios de pago. Con el objetivo de facilitar los pagos y conseguir que al usuario le sea indiferente el soporte tecnológico con el que realizar sus pagos, ya sea a través del tradicional TPV (Terminal Punto de Venta) —firmando el comprobante o insertando su número secreto— o el teléfono móvil. No se trata de competir con las tarjetas de pago tradicionales, sino de incrementar su uso. De hecho, Mobipay pretende prolongar el uso de las tarjetas de pago, ampliando el mercado de los medios de pago sin canibalizar el mercado de las tarjetas de plástico. (Santomá, 2004)

ESCROW por su parte es utilizado en un contrato en el que las partes contratantes se comprometen a usar los servicios de un tercero como depositante de unos bienes. Este trasladará o dará acceso a los mismos en función de si se cumplen una serie de condiciones o sucesos. Establece una protección para compradores y vendedores dedicados al comercio internacional. El pago que realiza el comprador se convierte en un fideicomiso mientras la orden se está procesando. Cuando el

comprador y el proveedor verificaron que la transacción se realizó, entonces en ese momento se hace efectivo el pago. ESCROW ha sido clave en el crecimiento del e-commerce en el mundo anglosajón y poco a poco se va introduciendo en el mundo latino, ayudando a aumentar la confianza en las transacciones internacionales y abriendo el mundo a muchas compañías a nivel comercial.

SafetyPay que es una empresa que pertenece al sector del comercio electrónico que permite a los usuarios realizar la compra de productos o servicios utilizando las cuentas bancarias sin el uso de una tarjeta de crédito utilizando una plataforma segura de los sistemas de banca en línea, pago con tarjetas de crédito tradicional o método de pago por transferencia.

En países como Estados Unidos, donde el auge de las entidades financiera digitales está en un pico de crecimiento, se ha conseguido la realización de las transacciones habituales en un cajero automático (servicios provistos por American Express) y la compra de órdenes de pago y transferencias a través de Western Union que, con su servicio Quick Collect, permite a su vez el pago urgente de facturas y cobro de cheques a través de Certegy Check Services de Equifax. Por su parte, Mosaic's Postilion provee el software que hace el routing de la transacción. Garantiza que la operación se dirija a su destino apropiadamente y que sea segura. Además de verificar que la transacción se ha llevado a cabo con éxito una vez autorizada, el sistema genera automáticamente los ficheros para la conciliación y la compensación. Dicho software es el centro de toda la operativa, que se realiza a través de las terminales Vcom. Trintech, con su producto ReconNet, se encarga de gestionar la conciliación y otros elementos en los nuevos kiosks y permite a 7-Eleven conciliar automáticamente las distintas modalidades de transacciones contra la disponibilidad o el ingreso de efectivo. (Santomá, 2004)

## CAPÍTULO II: LA TRIBUTACIÓN DIGITAL EN AMÉRICA LATINA Y ESPAÑA

A los fines de identificar algunas buenas prácticas en lo que respecta al tema que nos ocupa es claro que debemos tomar en cuenta la realidad en la que se encuentran países de habla hispana. Los cuales, a pesar de no disponer en su mayoría de una normativa y/o regulación especial en materia de economía digital, dejan el rastro que sirve de referencia para los demás países, como es el caso de la República Dominicana.

Partiendo de lo anterior, se da lugar a la puntualización de algunos de los aspectos más relevantes entre algunos países, como es el caso de Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, México, Panamá, Perú, España y a su vez la realidad en la que se enmarca la República Dominicana.

Actualmente los teléfonos móviles son parte de nuestra rutina diaria, hábitos que hace una década no teníamos con nuestros smartphones ya son posibles y se pueden realizar de forma simultánea como por ejemplo: hablar por WhatsApp, escuchar música (Spotify), pedir un taxi (Uber), consultar redes sociales (Facebook, Instagram), ver videos, películas o series (Netflix, YouTube), alquilar un inmueble (Airbnb), comprar entradas de cine o teatro, comprar ropa o productos (Amazon), pedir delivery (GLOVO, Uber Eats), servicios bancarios (Fintech), entre otros.

De ahí que el propósito de este análisis comparativo de las experiencias de tributación digital en América Latina, no solo brindará las pautas para las puestas en marcha y las experiencias que aún no se han materializado, sino que traen consigo el eje de enseñar los aspectos que deben tomarse en cuenta en todo lo que tiene que ver con el diseño de los tributos y la implementación pro parte de las Administraciones Tributarias frente a esta situación del crecimiento de los servicios digitales

## 2.1 Caso de Argentina, Bolivia y Brasil.

Al referirnos a la situación en la que se enmarca Argentina es un país con amplias capacidades digitales y con recursos humanos altamente formados para el desarrollo de negocios digitales. Aun así, el cambio normativo de diciembre de 2017 dio un giro en lo que respecta al tributo en lo que concierne al plano de la igualdad entre los prestadores locales y los domiciliados en el exterior.

En diciembre de 2017, el gobierno argentino logró la aprobación de una reforma tributaria que, entre otras medidas, amplió la base imponible del IVA para incorporar explícitamente los servicios digitales prestados por empresas no residentes a consumidores finales, cuando su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. De acuerdo con lo expresado por las autoridades de Hacienda, la modificación aprobada persigue “poner en un plano de igualdad a los prestadores locales respecto del prestador residente o domiciliado en el exterior”, tal como así lo dispone la División de Gestión Fiscal del Banco Interamericano de Desarrollo hace un año atrás en junio 2020.<sup>2</sup>

Ahora bien, al evidenciarse la situación sanitaria en la que se enmarca el desenvolvimiento de la economía, dio lugar a una serie de cambios significativas a dichas proyecciones. De ahí que las actuaciones de la Administración Tributaria de dicho país se vieron impedidas partiendo de que en la Ley de Impuesto a las Ganancias no figuraba el concepto de establecimiento permanente, sin embargo, con la reforma del año 2018 se introduce una definición de establecimiento permanente que va más acorde con las recomendaciones de la OCDE y el Plan de Acción BEPS.

Partiendo de lo anterior se hace oportuno aclarar que cuando el sujeto del exterior presta servicios en éstos se incluyen los de consultoría, o de una forma directa o

---

<sup>2</sup> Jorratt, Michel. (2020). Experiencias Internacionales en la Economía Digital. -: Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Pag. 17.

por intermedio de sus empleados o personal contratado por una sociedad con esta finalidad, se da lugar a la figura del establecimiento permanente pero sólo se considerará así cuando las actividades realizadas en territorio nacional por un período que excedan los seis (06) meses en un período cualquiera de doce (12) meses.

Ahora bien, si se diera por ejemplo el caso de que una persona represente un extranjero en territorio nacional con los poderes que lo facultan para concluir contratos, que tenga un depósito de bienes desde el cual asuma riesgo por cuenta del extranjero y que ejerza actividades económicas correspondientes al residente en el extranjero o que perciba sus remuneraciones como contraprestación por sus actividades. Es por ello que debe realizar operaciones bajo las instrucciones detalladas del sujeto que está en el exterior.

Antes de 2017, al referirse al Impuesto al Valor Agregado (IVA), los servicios prestados al exterior estaban gravados si quien prestaba el servicio era un responsable inscrito en IVA y destinaba sus servicios a actividades gravadas. No obstante, la reforma tributaria de dicho año incluyó varias normas para gravar a los servicios digitales prestados a consumidores finales, determinando que los consumidores finales deben ingresar el impuesto, pero en los casos de que existiera un intermediario en el pago como el banco, la tarjeta de crédito y sitios de pago, éstos deben actuar como agentes de percepción aplicando una tasa de 21% sobre los servicios recibido del exterior.

Para poder determinar las cifras antes indicadas se tomaron en cuenta una amplia acepción de la economía digital que es considerada como una parte de la economía total basada en los diversos componentes digitales y dentro de los cuales figuran el trabajo, el capital digital y los bienes intermedios digitales que se utilizan en la producción. Partiendo de este concepto la economía digital representaría aproximadamente un 4.2% del Producto Interno Bruto (PIB) de Argentina.

El crecimiento de estas empresas es grande, una empresa creada en 1999 en Argentina fue MercadoLibre.com, la cual se ha transformado como líder de comercio electrónico en Latinoamérica. Es por ello que un estudio realizado determinó que

son la mayoría de las sociedades nativas digitales las que han respondido con éxito a la transformación digital mediante la explotación de la tecnología y el desarrollo de nuevos modelos de negocios basados en plataformas digitales.

Igualmente, para poder lograr esta transformación estas empresas deben transformar su fuerza laboral y utilizar modelos de plataformas digitales para crear entornos comunes a sus socios, proveedores y consumidores. Es por ello, las industrias tradicionales tienen la oportunidad de migrar a nuevo estilo de comercio mediante la transformación de sus modelos de negocio y con ello se beneficiaría del entorno digital.

Actualmente, el Poder ejecutivo elaboró un proyecto de ley que fue enviado al Congreso en fecha 9 de abril de 2019, el cual reemplazaría el régimen anterior por un Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, el cual será más moderno porque incluye el análisis de la evolución de los negocios digitales en los últimos años. Sin embargo, no existe una normativa clara que establezca lo que es un negocio digital, tampoco un marco legal en materia tributaria que tenga la definición de negocios digital o un tratamiento tributario especial diferente a la economía tradicional.

Para los casos de impuesto a las ganancias-retenciones a beneficiarios del exterior, los pagos al exterior por servicios digitales se dividen en cuatro (04) categorías:

- Pago a sujetos del exterior por la explotación de intangibles en Argentina: este tipo de pagos serían de fuente argentina y sujetos a una retención efectiva del 31,5% sobre el monto bruto del pago, que surge de aplicar la tasa general para beneficiarios del exterior del 35% sobre una ganancia neta presunta residual del 90%.<sup>3</sup>
- Pagos realizados a “productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la

---

<sup>3</sup> Inciso h) del artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias No. 20,628, con sus modificaciones, texto ordenado por Decreto 649/97

proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado”: retención efectiva sobre el monto bruto del pago de 17,5% (35% de tasa sobre el 50% de renta presunta).<sup>4</sup>

- Pagos de servicios prestados desde el exterior y los mismos constituyan “asesoramiento técnico, financiero o de otra índole”: tales rentas de los sujetos extranjeros se consideran de fuente argentina y están sujetos a retención. La tasa de retención aplicable podría variar entre el 21%, 28% y 31,5% (35% sobre una renta presunta del 60%, 80% y 90% respectivamente), según si se trata (en los dos primeros casos) de servicios caracterizados como transferencia de tecnología no obtenibles u obtenibles en el país respectivamente, o en el último caso de pagos que no califican como transferencia de tecnología.
- Pagos por servicios prestados en exterior que i) no impliquen la explotación de un intangible en Argentina por parte del sujeto extranjero; ii) que no originen una explotación en Argentina de películas, señales de televisión u otros medios de reproducción de imágenes o sonidos, y iii) que no impliquen un “asesoramiento técnico”: no se consideran de fuente argentina y por ende no están sujetos a retención de Impuesto a las Ganancias.

Hablando entonces de Bolivia, si bien para su sistema de tributación lo que interesa es la ubicación de la fuente que genera renta, la presencia virtual de negocios no tiene regulación y es irrelevante si existe o no presencia física o digital. No menos cierto es que tiene un sistema de tributación basado en la fuente territorial, esto quiere decir que los residentes y no-residentes sólo tributan por las rentas obtenidas en territorio boliviano.

---

<sup>4</sup> Artículo 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias No. 20,628, con sus modificaciones, texto ordenado por Decreto 649/97.



En Bolivia, las transacciones con criptomonedas están prohibidas. Sin embargo, no existe una limitación expresa sobre los modelos de negocios digitales para el desarrollo del comercio, por lo que de esto se deduce que todos los modelos de negocios están permitidos como venta de bienes y servicios, streaming, plataformas de redes, cloud computing, app stores, servicios de pagos, publicidad, entre otros.

El Impuesto sobre la Renta o las Ganancias grava las rentas de beneficiarios del exterior (no-residentes) y le realizan una retención en la fuente de un 12.5% cuando estos servicios proceden de peritajes e investigación, asistencia técnica, consultoría, profesionales, asesoramiento, lo que quiere decir que cuando tengan una relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

No obstante, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se aplica bajo el principio de Destino, lo que quiere decir que el comercio de bienes se grava al momento de la importación a territorio boliviano. Pero no existe un tratamiento específico para la importación de servicios y bajo este principio la exportación no está gravada con IVA.

Actualmente, los diferentes modelos de negocios digitalizados tributan bajo las normas de modelos tradicionales, éstos son insuficientes para retener todas las actividades de renta. Por lo que, en los casos de venta de bienes a través de comercio electrónico una de las normativas exige a los portales WEB colocar su número de identificación tributaria y para los medios electrónicos de pagos otra norma designa como agentes de información a las empresas administradoras de tarjetas de crédito; con esto último lo que se busca con la designación de los agentes de información es una fase intermedia que permitirá definir la retención de pagos por servicios digitales a beneficiarios que están en el exterior. Sin dejar de lado el hecho de que en Bolivia la venta de bienes a través de comercio y los medios electrónicos de pago son los rubros incluidos como negocios digitalizados y sujetos a las reglas respectivas de economía digital.

Partiendo de lo anterior, se hace oportuno esclarecer que el sistema es mucho más adaptable a la economía digital, a pesar de que se han generado inconvenientes de doble tributación internacional. Además, para las transacciones comerciales el

criterio de conexión básico utilizado es la fuente territorial y para los casos en que se refiere a servicios prestados en o desde el exterior con que éstos tengan una relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

Hablando entonces de la realidad que se vive en países como Brasil no fue sino hasta unos años atrás en el 2018 con el crecimiento exponencial del comercio electrónico, que el comercio local se fue abriendo paso a las grandes sociedades de e-commerce o comercio electrónico. De ahí que era necesario explotar ese sector de la economía y a su vez por el creciente aumento de las actividades publicitarias y promocionales a través del Internet.

Tomando como referencia el proceso de transformación digital en el que se encuentra la economía, genera efectos diversos en especial en el sistema de tributación del país de manera que no solo se toma en cuenta los modelos previamente clasificados del *Royaltie* sino a su vez un crecimiento exponencial de las telecomunicaciones.

La tributación de los modelos digitales está vinculada a las operaciones que involucran licencia de software que supone todo lo derivado del uso, disfrute y explotación de derechos, estos últimos clasificados tanto por el Tribunal Superior de Justicia como por la Cámara Superior de Recursos Fiscales del Consejo Administrativos de Recursos Federales de Brasil como royalties, considerando las remuneraciones pagadas al exterior por la licencia de derechos de programas de computador también royalties.

Por su parte, gracias a la economía digital, el sector financiero ha sufrido grandes transformaciones al surgir distintas organizaciones digitales y el desarrollo amplio de las criptomonedas. Además, si bien no existen normas específicas para las diferentes actividades desarrolladas si existen iniciativas para regular la economía digital tanto del congreso como del Banco Central de Brasil.

Resulta oportuno resaltar que Brasil no ha realizado mayor participación independientemente de las recomendaciones que ha realizado la OCDE las acciones relativas a la economía digital, al establecimiento permanente y al precio

de transferencia. Desinterés aparente que surge por el hecho de que sociedades de economía digital como Amazon, Microsoft, Facebook, Apple y Google están establecidas en el país.

Por otra parte, dentro del marco de la economía digital existen sociedades extranjeras que no tiene establecimiento permanente y que actúan a través de intermediarios por lo que logran disminuir considerablemente los impuestos recaudados en el país y si bien en dicho país no existen disposiciones específicas para la economía digital hay una normativa efectiva relativa a la presencia virtual de los negocios. Independientemente de que el contribuyente sea nacional o residente del exterior la tributación en Brasil se realiza de acuerdo con el valor cobrado al usuario.

## 2.2 Caso Chile, México, Panamá y Perú

En Chile, en agosto de 2018 su gobierno envió al Congreso un proyecto de ley de reforma tributaria que, entre un conjunto amplio de medidas, incluía el tema de la tributación de los servicios digitales. Inicialmente, el proyecto de ley proponía crear un Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) con una tasa de 10% aplicada sobre el valor bruto de la prestación, que reemplazaría a cualquier otro impuesto, incluyendo el IVA y el impuesto a la renta. Lo que quiere decir que, el ISD en la práctica sería una suerte de tasa reducida o preferencial de IVA a los servicios digitales, considerando que la tasa de este impuesto es de un 19% para los demás bienes y servicios. Esta propuesta inicial era distinta a las soluciones implementadas por los demás países y a las recomendaciones de la OCDE, que asumen que estos servicios deben ser gravados con IVA, no habiendo justificación alguna para darles un trato preferente.

En vista de las críticas de los especialistas a esta propuesta, el gobierno decidió reformularla acogiendo las recomendaciones de la OCDE. Es así como a mediados de 2019 se envió una indicación que sustituía el ISD por la incorporación de los

servicios digitales al IVA. Finalmente, el proyecto de reforma tributaria se convirtió en Ley el 24 de febrero de 2020, incorporando esta última propuesta<sup>5</sup>.

Es importante precisar que en la ley de IVA se aplica el principio de destino, por lo que desde antes de esta reforma todo servicio prestado por un no residente y usado en Chile se encontraba gravado con IVA, a la tasa del 19%, incluyendo por cierto los digitales. Existía, eso sí, la dificultad práctica de cómo recaudar el IVA cuando el cliente era un consumidor final, puesto que no había un sistema de inscripción de empresas no residentes o de retención en los medios de pago. Por otro lado, el IVA no se aplicaba cuando la misma transacción quedaba gravada con alguna tasa de retención del impuesto a la renta, tasas que, salvo casos puntuales, son más altas que la tasa de IVA.

En Chile no existen normas específicas relativas a la economía digital, es especialmente abierta y no existen restricciones en Chile para el desarrollo de los negocios digitalizados. De ahí que empresas como Amazon, MercadoLibre, Uber, Cabify, Airbnb, Booking, Uber Eats, Glovo, operan de forma regular sin estar sujeto a algún tipo de normativa tributaria o regulatoria especial.

Actualmente existe en el país una fuerte evasión de impuestos indirectos en los casos de operaciones en las cuales el vendedor no tiene residencia en Chile partiendo de que el comercio digital de bienes desarrollado por residentes y no residentes en Chile está sujeto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin embargo, los consumidores desconocen los procedimientos que les permiten declarar y pagar los tributos correspondientes.

Por consiguiente, en cuanto al IVA en el caso de que un servicio sea afectado por el mismo respecto del cual su remuneración se grava en principio con impuesto adicional, lo que quiere decir que este no se afectará con IVA bajo la condición de que el servicio no sea prestado en Chile y que no esté exento de impuesto adicional por disposición de una norma interna o de algún convenio para evitar doble imposición.

---

<sup>5</sup> Ley 21.210, sobre Modernización Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020.

Ahora bien, resulta oportuno aclarar que la presencia virtual de negocios no está regulada en Chile y en lo que respecta a los criterios de conexión de las transacciones el principio rector es el principio de fuente de la renta lo que deja el rastro de una brecha al no existir un criterio de conexión para ligar la presencia virtual de un negocio a la existencia de establecimiento permanente. De ahí que es irónico que en el caso de las criptomonedas si bien estos activos virtuales no están sujetos al IVA no menos cierto es que las ganancias o incrementos patrimoniales que se generen si está sujetos a tributación y en los casos de una persona residente en Chile se le aplica un impuesto global complementario cuya tasa oscila entre 0% y un 35%.

Por otra parte, en cuanto a la administración tributaria de México no existen normas específicas o especiales para estos modelos de negocios, aunque hace varios años México adoptó las reglas de Precios de Transferencia según la recomendación de las OCDE.

De ahí que se rige por el principio de renta mundial para los residentes en México y el mecanismo de acreditamiento unilateral del impuesto pagado en el extranjero como una alternativa para aligerar la doble tributación y en los casos de establecimiento permanente se utiliza como regla general la regla de atracción para la atribución de ingresos de un establecimiento permanente. Asimismo, para los casos de sociedades digitales y empresas en el extranjero no existen reglas específicas fiscales para estas empresas que utilizan plataformas digitales en materia de establecimiento permanente.

En México, cuando se trata de transacciones virtuales no existen reglas especiales en materia de precios de transferencia y a su vez, no hay limitantes para ejercer el comercio electrónico independientemente de que no existe una definición de negocios digitalizados en la legislación mexicana y no hay disposiciones que regulen las empresas digitales.

Actualmente, en México los modelos de negocios tributan bajo las normas tradicionales de tributación, lo que quiere decir que, tanto el impuesto a la renta como el impuesto al valor agregado, no existen normas especiales o específicas para los modelos de negocios digitalizados. Sin embargo, hay una regla muy específica en el impuesto al valor agregado (IVA), que establece un tratamiento de tasa 0% para la exportación de algunos servicios digitales siempre y cuando cumplan con unos requisitos establecidos.

En Panamá aplican las normas generales del régimen de tributación panameño en lo que se refiere al comercio electrónico partiendo de que no se han adoptado medidas específicas para las transacciones altamente digitalizadas, ni se ha creado impuesto específico a la tributación de dichas actividades. De ahí que los servicios prestados por un no residente y las regalías que no tengan establecimiento permanente estarán sujetos a retención en la fuente del impuesto sobre la renta dependiendo el tipo de consumidor del que se trate.

El criterio de territorialidad se utiliza en Panamá al referirse a los negocios ejercidos por residentes fiscales en Panamá y establecimiento permanentes que se dedican a negocios digitales se consideran o no renta de fuente panameña porque la primera sería gravada y al tratarse de un país que de todas formas cuenta con un crecimiento exponencial en lo que respecta a la economía digital se ha desarrollado en un ambiente no regulado. Además, en el entendido de que no regula de forma especial los negocios digitalizados tampoco se ha creado un impuesto específico a la tributación de estas actividades, por lo que se aplican las normas generales del régimen tributario.

Ahora bien, resulta oportuno esclarecer que existen varios regímenes especiales que permiten algunas actividades virtuales y a su vez establecen incentivos a la economía digital cuya finalidad es lograr una baja tributación dependiendo de la actividad que se realice.

Hablando entonces de la realidad en la que se encuentra la legislación de Perú si bien no existen impuestos específicos para las transacciones digitalizadas se incluye en cuanto al impuesto sobre la renta (IR) una disposición para determinar cuándo las rentas que son obtenidas cuando se prestan servicios digitales utilizados en Perú y son considerados de fuente peruana gravamen que sólo es aplicable cuando el usuario de los servicios digitales o consumidor es una sociedad o persona jurídica, sin embargo, las personas físicas o naturales que no realizan actividades empresariales no tiene la obligación de practicar retención alguna por el uso en el país de servicios digitales.

Al igual que el hermano país de Panamá, en Perú es aplicable el criterio de territorialidad para los servicios digitales, éste establece que los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales en el país son considerados rentas de fuente peruana. Dichos ingresos estarán sujetos al impuesto sobre la renta en Perú, aunque el servicio sea prestado por una sociedad no domiciliada.

En cuanto al concepto de establecimiento permanente, no se encuentra incluido en la legislación y se mantuvo sin variaciones por muchos años sin que se adecuara a las nuevas formas de negocios. De ahí que las sociedades no domiciliadas que cuenten con establecimiento permanente en Perú serán consideradas domiciliadas para efectos tributarios por lo que pagará el Impuesto a la Renta respecto a sus rentas de fuente peruana.

El Impuesto General a las Ventas (IGV) en Perú se encuentra gravado por el uso en el mismo país de los servicios prestados por no domiciliados y tiene una tasa de un 18%, lo que quiere decir que la prestación de servicios digitales estará sujeta al Impuesto General a las Ventas (IGV) siempre y cuando dicho servicio se utilice o consuma dentro de Perú y que el usuario sea una sociedad o un sujeto habitual en esas transacciones.

Además, como el país no está ajeno a la transformación tecnológica de la economía digital pues esto es un gran reto para el derecho en sentido general, pero en especial para el derecho tributario. Tampoco existen reglas especiales de precios de transferencias que sean aplicables a las transacciones virtuales, permitiendo así

que en los últimos años se ha evidenciado en el país el gran desarrollo de negocios digitales como Glovo, Netflix, Airbnb, Uber o Spotify, por mencionar algunos.

El derecho regulatorio de Perú hasta ahora solamente regula las telecomunicaciones. En ese sentido, la mayoría de estos negocios digitalizados no está sometido a regulaciones sectoriales específicas, por lo que los negocios digitalizados no califican como tales, pues son servicios prestados a través del internet. Sin embargo, los consumidores prefieren el respaldo de una empresa que ofrezca el servicio directamente con sus propios recursos porque esto les genera una sensación de seguridad. Sin dejar de lado el hecho de que, en cuanto al pago de los impuestos se trata, sólo se gravan de manera específica los servicios digitales, los que sean prestados por empresas no domiciliadas y que se utilicen económicamente en el Perú, éstos estarán obligados a la retención de un 30% del impuesto a la renta (IR) y aquellos que sean utilizados en el territorio peruano serán gravados con la tasa de un 18% del impuesto general a las ventas (IGV).

Ahora bien, se podría argumentar que esta singularidad no es más que una anécdota, pues en la práctica la solución peruana no resuelve los problemas derivados de la digitalización de la economía. En primer lugar, el alcance de la norma es limitado, pues solo se aplica a operaciones entre empresas (B2B), pero no alcanza a aquellas entre empresas no residentes y consumidor final (B2C). De acuerdo con León (2017) otra limitación de la norma peruana es que solo grava los servicios, pero no los bienes digitales. Lo que quiere decir que, si un domiciliado peruano descarga un libro electrónico, la operación no se grava, pues el usuario no es una empresa, por lo que para fines del impuesto a la renta el servicio no se estaría usando o consumiendo en el país. Ahora bien, si el comprador es una empresa, tampoco tendría obligación de retener el impuesto, pues la norma grava los servicios digitales, pero no grava los bienes digitales.

Por otra parte, Perú está implementando las medidas y las recomendaciones de las OCDE, por lo que se comprometió con 4 de las 15 Acciones que figuran en el Plan BEPS. Demostrando ser un ejemplo de economía libre y sólida que se esfuerza en otorgar igualdad de oportunidades para todos, a través del manejo prudente y



consistente de políticas públicas y de una articulación con las oportunidades que brindan la cooperación e integración regional y mundial.

Es claro que la implementación de estándares de la OCDE en materias como integridad y lucha contra la corrupción, transparencia fiscal y gobernanza pública, les ha permitido mantener un desarrollo dinámico y sostenido y es evidente que el proceso de vinculación con la OCDE para alcanzar su objetivo de incorporarse como miembros plenos es una política de Estado que ha trascendido diferentes Gobiernos y goza de un importante consenso en la opinión pública.

En ese mismo sentido, en cuanto a la Acción 1 del Plan BEPS cuya finalidad es abordar los retos tributarios de la economía digital, para esto han propuesto diferentes medidas entre las cuales figura la redefinición del concepto de establecimiento permanente sin la necesidad de contar con un lugar fijo de negocios.

En la actualidad, en la legislación peruana no existen impuestos específicos para las transacciones digitalizadas, la ley de impuesto a la renta solo establece una disposición para determinar cuándo las rentas obtenidas por la prestación de servicios digitales utilizados en Perú se consideran de fuente peruana, lo que quiere decir que esta calificación depende del uso económico del servicio digital en el país.

Por su parte, el concepto de establecimiento permanente virtual no ha sido incluido en su legislación tributaria y la ley de impuesto a la renta establece un criterio de territorialidad según indica que los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales en el Perú son catalogados rentas de fuente peruana, dichos ingresos están sujetos al impuesto a la renta en el Perú, aunque el servicio sea prestado por una sociedad no domiciliada; por lo que la tasa aplicable es de un 30% y como se trata de un contribuyente no domiciliado estará obligado a retención.

Conforme a lo que establece Silvia León, el principal problema que tienen los Estados para gravar las rentas de la economía digital es la ausencia física de los

responsables en sus respectivos territorios<sup>6</sup>. De ahí que tanto la legislación tributaria de estos países como de la República Dominicana debe estar a la par con el desarrollo tecnológico que está transformando la sociedad, ya que la mayoría de las transacciones se realizan de manera virtual, por lo que no tiene la necesidad de contar con un lugar físico en un país determinado.

### 2.3 Experiencia de España.

La Unión Europea (UE) tiene un sistema común de IVA que está regulado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. Desde la fecha de su promulgación, esta Directiva ha sufrido una serie de cambios que apuntan a aplicar el principio de destino a los servicios lo que incluye también a los servicios digitales. Lo que quiere decir que, que éstos se graven en el lugar en que se realiza el consumo.

Es así como, desde el 1 de enero de 2015, todas las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se gravan en el país al que pertenece el cliente, independientemente de si el cliente es una empresa o un consumidor, y de si el proveedor tiene su sede en la UE o fuera de ella. Cuando el cliente es una empresa o sujeto pasivo, la pertenencia corresponde al país donde está registrado o donde tiene locales fijos que reciben el servicio. Si se trata de un consumidor, es el país donde está registrado, donde tiene su dirección permanente o donde generalmente vive.

La economía de España compite con todas las economías mundiales por estar inmersa en un mundo globalizado y desde un punto de vista económico estas empresas digitalizadas crean empleos fuera de su país por lo que contribuyen a destruir los empleos en las industrias y servicios locales de desarrollo de contenidos digitales.

---

<sup>6</sup> León Pinedo, Silvia. "Tributación de la economía digital, ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?". En: XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano De Derecho Tributario.

En ese sentido, este tipo de empresas utilizando ingeniería financiera logran eludir el pago de impuestos en los países donde generan sus ingresos. Un dato importante es que entre las empresas gigantes como nativas digitales que están situadas en España, sólo contribuyeron al pago a la Hacienda Pública, lo que quiere decir que al pago del funcionamiento de los servicios públicos de los que también disfrutaban con menos de un (01) millón de euros en el año 2013.

Por otra parte, la actual regulación del concepto de establecimiento permanente resulta insuficiente para evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación por parte de empresas que operan a través de plataformas informáticas y a su vez se debe dar lugar a una revisión del concepto de establecimiento permanente para adaptarlo a la era digital, tal como lo establece el Sr. Francisco Antonio Vaquer Ferrer en su artículo Bitácora Millennium DIPr, Num 3º/2016.

En fin, se hace preciso actualizar las legislaciones y normativas vigentes en España, de manera que sean adaptadas a las necesidades de las nuevas tecnologías, para hacerle frente a la desviación de beneficios de las sociedades a otras jurisdicciones y evitar la no tributación en el Estado de la fuente. Sin dejar de lado a su vez la importancia que trae consigo el concepto de *presencia económica significativa*, propuesto como nuevo nexos para determinar la concurrencia de un establecimiento permanente, en particular, en aquellas situaciones en las que una empresa utiliza la tecnología digital para participar en la vida económica de un país de una manera regular y prolongada sin tener una presencia física en ese país.<sup>7</sup>

Hay dos normas generales para determinar la ubicación de su cliente:

- En el caso de que el cliente sea una empresa (sujeto pasivo), su ubicación será el país donde esté registrado o el país en el que tenga un establecimiento fijo que reciba el servicio.

---

<sup>7</sup> OCDE: «Action 1 (final report): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», en Proyecto BEPS, 2015, parágrafo 276, p. 107. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-finalreports.htm>.

- En el caso de que el cliente sea un particular (persona no sujeta al impuesto), su ubicación será el país donde esté registrado, en el que posea su domicilio permanente o habitual. Como en la práctica puede ser difícil determinar con exactitud la ubicación del cliente, el Reglamento del IVA permite realizar algunas presunciones.

Partiendo de lo anterior, cuando las prestaciones son realizadas en una ubicación física del proveedor (por ejemplo, una zona de conexión a internet inalámbrico, cibercafés, restaurantes o vestíbulos de hoteles) permite al proveedor suponer que el cliente posee su establecimiento, residencia permanente o domicilio habitual en el lugar de la ubicación donde le esté prestando el servicio y donde el cliente esté presente en persona, dado que se requiere su presencia física para recibir el servicio. Cuando la prestación se realice a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la UE, se considerará que el país de dicha ubicación es el país de partida del transporte.

Resulta oportuno puntualizar que el reglamento del IVA define servicios electrónicos, o digitales, como aquellos servicios prestados a través de Internet o una red electrónica, cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado y que implique una intervención humana mínima y además que no tienen viabilidad al margen de la tecnología de la información<sup>8</sup>. En particular, abarca los casos siguientes:

- a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;

---

<sup>8</sup> Artículo 7 del Reglamento De Ejecución (UE) No 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011

- d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) Los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (lo que quiere decir que, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).

#### 2.4 Situación de República Dominicana

El uso de los teléfonos inteligentes y la penetración de internet ha sido el elemento clave para la transformación digital. Según cifras del Instituto Dominicano de las Telecomunicaciones (INDOTEL) el índice de penetración de teléfonos móviles (tele densidad) es más del 100% en el país, lo cual evidencia que la República Dominicana no es ajena al referido proceso de transformación digital.

Los tributos dominicanos que gravan el comercio electrónico se dividen en dos categorías, en externos e internos, por ejemplo, las importaciones de bienes tangibles y movibles están obligadas a los tributos externos determinados por la Dirección General de Aduanas (DGA), ésta aplica un arancel aduanal a las importaciones cuyo valor excedan los US\$200.00 dólares americanos.

Actualmente los sujetos pasivos de derecho tributario, y en especial las multinacionales, se han visto altamente beneficiados por la posibilidad de proveer bienes y servicios a un espectro más amplio de clientes por medio del internet. Sin embargo, muchas veces estas actividades comerciales digitales se realizan en

países donde los sujetos pasivos no cuentan con presencia física o legal. De esta manera se dificulta la determinación de la base imponible y el posterior recaudo respectivo del cual son titulares los distintos Estados, como sujetos activos de la obligación tributaria.

En lo que respecta a la determinación de si el pago de este impuesto es único y definitivo depende del domicilio de la persona, por lo que, en cuanto a las ventas electrónicas, si la renta tuvo su origen de fuente económica dominicana está sujeta al pago del impuesto sobre la renta equivalente a un 27%.

En ese sentido, las ventas electrónicas realizadas en el territorio nacional por empresas ubicadas en zonas francas dominicanas gravan por concepto de impuesto sobre la renta una tasa de un 3.5% a un 5% sobre el valor de la venta bruta; por lo que la tasa utilizada es determinada por la ley bajo la cual se ampara la zona franca.

No obstante, estas nuevas formas de generar beneficios comerciales traen consigo grandes desafíos tributarios para los países, dificultando entre otras cosas: la clasificación y localización de la renta, la determinación de la residencia del contribuyente, el concepto de establecimiento permanente, las atribuciones y reparto de la soberanía entre las distintas jurisdicciones, el tratamiento fiscal de los datos y la atribución del valor generado, las monedas virtuales, el cloud computing, y el IVA cibernético.

Por otra parte, para la determinación de la fuente de ingreso en las transacciones virtuales, como éstas no requieren que el vendedor de los bienes o servicios sea residente o domiciliado en la jurisdicción en donde el consumidor de los bienes o servicios realiza la compra electrónica y el pago con el que materializa el negocio. Por lo que, los ingresos generados en las transacciones gravan impuesto sobre la renta en la República Dominicana si éstos provienen de fuentes dominicanas, la tasa del impuesto sobre la renta es de un 27%.

Por otro lado, los vendedores virtuales locales están sujetos a la retención de un 5% por las ventas realizadas al Estado Dominicano y en los demás casos los ingresos generados en transacciones virtuales se sumarán a los demás ingresos. Además, las tiendas virtuales domiciliadas en el extranjero pueden tener o no establecimiento permanente en la República Dominicana. En ese sentido, el artículo 13 dispone las tiendas virtuales en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país se rigen por las normas generales, sin embargo, las que no tengan establecimiento permanente requieren tener el domicilio de su representante local. En los casos en que carezca de un representante local, su domicilio será el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Los países desarrollados miembros de la OCDE, conscientes de este gran desafío, se reunieron en 2017 y analizaron el tema publicando el documento “Going Digital in a Multilateral World (2017)”, el cual tiene como objetivo ayudar a los legisladores a comprender la transformación digital y desarrollar e implementar un marco legal que fomente una economía digital positiva e inclusiva en la sociedad.

Adicionalmente, en 2018 los 20 países más ricos del mundo (G20) publicaron el reporte: “Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS ”, en el cual explican sobre la digitalización de la economía, los desafíos que conlleva, y cómo ésta puede ser abordada desde una estrategia tributaria a través de dos puntos de vista con respecto a la imposición de: las prestaciones digitales del exterior con utilización en el país y los ingresos generados por las grandes empresas tecnológicas a nivel global, por la publicidad que ofrecen y los servicios conexos que conlleva.<sup>9</sup>

En ese sentido, el Reglamento No. 50-13 es claro al establecer en su artículo 2 que las tiendas virtuales no residentes generadoras de renta sujeta al pago del Impuesto sobre la Renta a las que se les requieren nombrar y comunicar a la Administración Tributaria Dominicana a un Contribuyente local son: Los que aun siendo no

---

<sup>9</sup> Cardoza, Marvin. (Dic. 2018). Los Desafíos de la Tributación de la Economía Digital. Contribuye, No. 1, 18-20.

residentes operen con un establecimiento permanente; Los que por la cuantía de sus operaciones y las características de sus rentas obtenida en territorio dominicano le sea requerido por la Administración Tributaria; Los residentes en Estados o Territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales que sean titulares de bienes o derechos en territorio dominicano; o aquellos que al momento de registrarse están obligados a nombrar y comunicar a la Administración Tributaria a un contribuyente con residencia en la República Dominicana.

Asimismo, en cuanto a las transacciones virtuales activas se establece que las ventas por medios electrónicos de bienes tangibles o intangibles por parte de un residente se consideran de fuente dominicana cuando la actividad comercial pueda ser vinculada a la misma por los elementos de conexión.

Por su parte, las transacciones pasivas han determinado que la materialización territorial de las transacciones virtuales es efectiva con la realización de su pago.

Tomando como parámetro las disposiciones del artículo 18 del Código Tributario, las ventas electrónicas provenientes de fuentes dominicanas están sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta directamente o por medio de un agente de retención.

Es importante indicar que en la República Dominicana estas son las compras que están sujetas a retención:

- Bienes intangibles (dominio Web).
- Contratación de servicios prestado en línea.
- Adquisición de aplicaciones.
- Contenidos o funciones adicionales de aplicaciones previamente descargadas.
- Música, libros o videos a través de una tienda virtual.
- Publicación de Banner en página web de alto tráfico.
- Motores de búsqueda por preferencia en los resultados de consultas asociadas a palabras claves.
- Contratación de servicios de uso de almacenamiento de datos.
- Pago por hosting de página web.



- Contratación de aplicación de correo electrónico en línea.
- Pago por servicios de acceso a base de datos.
- Pago de membresía para la visualización de videos en línea (streaming).

Por otra parte, las siguientes operaciones virtuales no están sujetas al impuesto sobre la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS):

- La transferencia de dinero, títulos valores, acciones y otros instrumentos financieros (Bitcoin).
- La transferencia electrónica de derechos de autor, propiedad industrial, permisos, licencias y otros derechos que no impliquen la transmisión de un bien mueble corporal.
- El arrendamiento de derechos o de bienes intangibles.

En este sentido, una propuesta para el Sistema Tributario dominicano para el Impuesto Sobre la Renta sería una norma para la retención de las obligaciones tributarias. Los agentes de retención podrían ser el intermediario en el pago entre el prestatario y el prestador que se encarga de la cobranza del servicio. Por supuesto, para ser agentes de retención del impuesto, los intermediarios en el pago deberán estar domiciliados en el país.

Sin duda, queda claro que la evolución de la economía digital lleva un ritmo mucho más acelerado que la legislación tributaria. Debido a esto, no es posible dar solución inmediata a las problemáticas fiscales por medio de los conceptos clásicos del derecho tributario.

Por tanto, no cabe duda sobre la necesidad de desarrollar soluciones a corto, mediano y largo plazo; todo con el fin de erradicar, en su mayoría o por completo, las dificultades que presenta la imposición tributaria de los diferentes países frente a un tema tan cambiante y novedoso como es la economía digital.

## CAPÍTULO III: DESAFÍOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA PARA DETERMINAR LOS TRIBUTOS

### 3.1. Tratamiento a las multinacionales con mayores transacciones comerciales

Las firmas multinacionales y los distintos regímenes tributarios alrededor del mundo han sido promovidos indiscutiblemente por el fortalecimiento de la figura del comercio internacional dando lugar a que las transacciones comerciales se den, de manera más arraigada, por las grandes corporaciones multinacionales. Además, la creación de esquemas contables o la conocida programación fiscal desencadena que cada vez estas empresas paguen menos impuestos, erosionen la base imponible y desplazar las utilidades a lugares de baja tributación o paraísos fiscales; lo cual trae consigo, una serie de situaciones de las que la fiscalidad internacional no puede pasar por alto.

Para evitar la elusión fiscal los ordenamientos jurídicos adoptan diversidad de instrumentos, entre los que se encuentran las cláusulas anti elusión o antiabuso, que de forma genérica podríamos definir como: estructura normativa, cuyo presupuesto de hecho está formulado con más o menos amplitud, al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que asignan a la Administración la potestad de desconocer el acto elusorio realizado o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.<sup>10</sup>

Estas cláusulas antielusorias pueden clasificarse según el grado de precisión con el que se haya formulado su presupuesto de hecho, desencadenando las cláusulas generales de expresión abierta y abstracta, que a su vez pueden ser aplicadas a un número indefinido de situaciones y cláusulas específicas o ad hoc. Sin dejar de lado la existencia de híbridos como podría ser el caso de cláusulas dotadas de presupuestos de hecho genéricos, o lo que es igual, estructuradas como cláusulas

---

<sup>10</sup> César García Novia, La cláusula antielusiva en la nueva LGT (Madrid: Marcial Pons, 2004), 259.

generales, pero con una aplicabilidad restringida por la propia ley a un ámbito limitado, es a lo que suele llamarse cláusulas sectoriales.

Dichas normas son utilizadas por los Estados en miras de minimizar el accionar de los contribuyentes tendentes a las prácticas elusivas y partiendo de que las mismas se evidencian al momento de ausencias de la norma en algunos escenarios.

Ahora bien, es oportuno puntualizar que las consideraciones de la utilización de las cláusulas anti elusiva general y su coexistencia con cláusulas específicas en el ordenamiento de manos de Fernando Zuzunaga del Pino quien hace la salvedad de que:

Permite cerrar todos los huecos que pueden haber para combatir el fraude. Como mencioné en algunas de las respuestas, el ideal sería convivir con cláusulas antielusivas específicas, pues éstas no plantean ningún resentimiento ni ponen en riesgo el quiebre de ningún principio constitucional en materia tributaria. El problema de las cláusulas antielusivas específicas - por ejemplo, la de reducción de capital, o las de reorganizaciones aprobadas en esta última "reforma"- es que cuando se consignan como hechos imponibles complementarios o hechos imponibles fictos ya es demasiado tarde. Esto se debe a que cuando el actor o los actores crearon la figura fraudulenta y la utilizaron varias veces, recién luego la descubre el legislador y éste la pone como hecho imponible (cláusula específica). Ahí ya es demasiado tarde. Éste es el circuito que normalmente usa la figura fraudulenta. Por ello, siempre es importante mantener la coexistencia con una cláusula antielusiva general que permita poner coto al abuso del derecho allí cuando se tiene.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Fernando Zuzunaga del Pino, " Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. Mesa redonda con Rocío Liu Arévalo, Eduardo Sotelo Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino", Revista de Asociación integrada por estudiantes y egresados de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) *Ius Et Veritas*, núm.45 (2012): 44-45.

Partiendo de lo anterior, organismos como la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRIT) proponen un enfoque distinto al de OCDE gravando a las multinacionales como empresas individuales, dejando de considerar a cada filial como independiente, vale decir que son partidarios del denominado enfoque unitario.

En ese sentido, estos organismos proponen tratar a las multinacionales como sociedades comerciales unificadas combinando ello con un impuesto mínimo efectivo global del 20-25%, lo cual dicen reduciría significativamente los incentivos financieros para que las multinacionales transfieran beneficios entre jurisdicciones y para que los países reduzcan sus tipos impositivos.

Mientras algunos doctrinarios plantean gravar la riqueza de las corporaciones multinacionales por medio de un impuesto global al capital a escala mundial, como es el caso de Fuest y Pikkety. Por su parte, Doris Teresita Mendoza López, estableció que la doctrina del derecho internacional en materia tributaria aborda el estudio de fiscalidad internacional; desde la perspectiva global la doctrina ha identificado campos de investigación, tales como la dificultad para aplicar impuestos a personas y entidades económicas extranjeras, que generan riqueza en territorios distintos al suyo; la doble imposición internacional en sus dos supuestos: jurídica y económica, derivadas de la interacción de distintos sistemas impositivos sobre un mismo patrimonio o renta; además, el nacimiento de paraísos fiscales o territorios de nula tributación, Estados donde individuos y corporaciones trasladan sus beneficios para evitar pagar impuestos pues son lugares que manifiestan las características de ordenamiento fiscal débil y la opacidad de un sistema financiero; al lado de ello, la planeación fiscal agresiva desarrollada por corporaciones transnacionales, quienes desafían los sistemas tributarios de Estados donde operan, al utilizar mecanismos para evadir sus obligaciones impositivas.<sup>12</sup>

Asimismo, la profesora expresó que aunado a lo anterior, se encuentra la desimposición que significa el no pago de impuestos, consecuencia de la falta de

---

<sup>12</sup> Mendoza Lopez, Doris Teresita. (2016). *La Lucha Del Derecho Internacional Tributario Contra La Planeación Fiscal Agresiva*. Anu. Mex. Der. Inter [online]. Vol.16, pp.525-548. ISSN 1870-4654.

coordinación de los sistemas tributarios y sus autoridades fiscales de los Estados involucrados y del uso abusivo de Convenios Internacionales Para Evitar La Doble Imposición (CDI); este acuerdo para eliminar la doble tributación permite a los países dividir derechos impositivos y evitar la doble tributación, sin embargo, las compañías utilizan estos instrumentos normativos para asegurarse de no pagar impuestos en ningún país donde generan riqueza.

En este punto es oportuno indicar que Economía Digital como motor del crecimiento económico mundial ha desencadenado que países como Luxemburgo sea sede de grandes multinacionales generadoras de rentas como es el caso de Amazon, Suiza con la multinacional e-Bay, Irlanda para la empresa Airbnb y los Países Bajos, elegidos tanto por Netflix y Uber. Estados mundialmente conocidos por sus beneficios tributarios, permitiendo a las firmas obtener una escasa o nula tributación, ya sea en su jurisdicción o mediante la utilización de ciertos artilugios legales de traslado de beneficios a paraísos fiscales, fundamentalmente a través de operaciones intragrupo, situación esta que va de la mano a la situación en la que se enmarcan las zonas económicas especiales o zonas francas.

Las zonas económicas especiales o zonas francas cuentan con la oportunidad de dar lugar a un avance significativo en torno a sus ganancias brutas a un ritmo más estable que las empresas que no se encuentran enmarcadas en este régimen especial, las cuales han dado lugar a un aumento de las exportaciones y un volumen menor en el mercado interno. A diferencia de las empresas que no se encuentran enmarcadas en este tipo que cuentan con un volumen interno menor que el de las exportaciones, tal como se evidencia en el análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario, realizado por el Banco Mundial, que informa un aumento en los ingresos y las obligaciones gravables, en consonancia con el aumento en sus ventas y activos fijos. A través de un enfoque diferente, el análisis también muestra que las empresas que reciben incentivos fiscales en la República Dominicana exhiben mejores indicadores de desempeño que las empresas que no los reciben, y esta

brecha del desempeño puede atribuirse exclusivamente a la existencia de exenciones de impuestos.<sup>13</sup>

A los fines de verificar la manera en la que la Administración Tributaria acciona en contra de la elusión fiscal y el tratamiento especial con el que cuentan las empresas multinacionales, se hace necesario tener un conocimiento claro de lo que supone la elusión fiscal, acción esta que es definida como “los actos o maniobras destinadas a disminuir o eliminar las cargas impositivas que pesan sobre quien las realiza, aprovechando las exenciones y vacíos que presenta la propia legislación fiscal. En contraposición a la evasión fiscal, implica una actuación lícita”.<sup>14</sup>

Juan Calvo Vergez establece en ese sentido que:

...en la elusión fiscal, no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya su aplicación, y en la que el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar. Ello contrasta con las situaciones originadas en los supuestos de «evasión fiscal» y de «economía de opción»; en la primera la ley es vulnerada de una manera directa, normalmente a través de la ocultación; y en la segunda, como hemos analizado, se elige lícitamente entre las diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal.

Normalmente el concepto de elusión se considera como un acto lícito, para contraponer al concepto de «evasión», que es ilícito. Ahora bien, la supuesta legitimidad formal del procedimiento elusivo no es suficiente para garantizar la licitud del resultado. De hecho, resulta posible encontrar resultados ilícitos dentro de la aparente licitud de un acto elusivo. Surgiría así la «elusión ilícita», dentro de la cual debe ser encajada el fraude a la ley<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Ver *Hacia un sistema tributario más eficiente: Evaluación de la eficiencia fiscal, análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario* (2011; Banco Mundial; 2017), xiv

<sup>14</sup> Enciclopedia Jurídica Online, s.v. “*Elusión Fiscal*”, <https://argentina.leyderecho.org/elusion-fiscal/> (Fecha de consulta: 26 de julio del año 2021).

<sup>15</sup> Juan Calvo Vérguez, “Cláusula antiabuso versus Fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la ley general tributaria? ”, en *Estudios y notas, Crónica Tributaria* núm. 123/2007 (2007): 11-39.

Estos dos términos elusión y evasión describen de una forma y otra la decisión de los contribuyentes de no pagar impuestos, donde tenemos por un lado la elusión de impuestos que hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta y la evasión, en cambio, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley.

En ese sentido, ante este escenario, los países desarrollados han solicitado que las grandes compañías paguen los impuestos correspondientes a los servicios prestados en su territorio, independientemente de su residencia fiscal, siempre y cuando la casa matriz de la mayoría de las compañías indicadas, se encuentren en los Estados Unidos, pero la facturación proviene de las filiales mencionadas.

De lograrse lo antes indicado tal vez, sea el principio para un acuerdo mundial de establecer la potestad tributaria de cada país, disminuyendo los conflictos entre las Administraciones Tributarias y otorgando mayor previsibilidad a los contribuyentes.

Una práctica realizada en la Economía Digital es cuando una multinacional registra una filial en un país en el que realiza acciones de marketing y publicidad, los usuarios interesados toman el servicio, un ejemplo pudiera ser de música en streaming, pero la filial que emite las facturas está ubicada en un paraíso fiscal. Por lo tanto, esa sociedad comercial pagará impuestos en el país en el que presta el servicio, es decir los impuestos sólo por sus ingresos derivados de la publicidad, por lo que declara su mayor ganancia en el país de baja tributación.

Es necesario destacar que esa práctica corporativa perjudica los ingresos de los Estados porque se ven en la obligación de recaudar un monto menor del que correspondería por los servicios prestados dentro de su territorio y, esto trae como consecuencia, que se ejerza mayor presión tributaria en los ciudadanos y en las empresas de la economía tradicional, lo cual resulta por lo menos injusto o desleal, colocando ese como mejor panorama.

De este modo, las grandes multinacionales operan desde paraísos fiscales, pero venden sus productos en el resto de los países del mundo, prácticamente sin pagar los impuestos correspondientes en los Estados en los que obtienen las ganancias, como será analizado más adelante en esta investigación.

En ese sentido, por todo lo indicado anteriormente que realizan las multinacionales actualmente en el mundo se está debatiendo la posible creación de un Impuesto Digital, especialmente aplicable a los Servicios Digitales. Tal vez se pudiera lograr de común acuerdo y en conjunto, aplicar una tasa mundial para los servicios digitales suministrados por las multinacionales, derivando a cada jurisdicción el monto correspondiente al Impuesto Digital, por ejemplo, en función a los parámetros ya propuestos por la Unión Europea, o algunos otros que se compartan con un número mayor de países.

Para evitar la elusión fiscal los ordenamientos jurídicos adoptan diversidad de instrumentos, entre los que se encuentran las cláusulas anti elusión o antiabuso, que de forma genérica podríamos definir como: estructura normativa, cuyo presupuesto de hecho está formulado con más o menos amplitud, al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que asignan a la Administración la potestad de desconocer el acto elusorio realizado o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.<sup>16</sup>

Estas cláusulas antielusorias pueden clasificarse según el grado de precisión con el que se haya formulado su presupuesto de hecho, desencadenando las cláusulas generales de expresión abierta y abstracta, que a su vez pueden ser aplicadas a un número indefinido de situaciones y cláusulas específicas o ad hoc. Sin dejar de lado la existencia de híbridos como podría ser el caso de cláusulas dotadas de presupuestos de hecho genéricos, o lo que es igual, estructuradas como cláusulas generales, pero con una aplicabilidad restringida por la propia ley a un ámbito limitado, es a lo que suele llamarse cláusulas sectoriales.

---

<sup>16</sup> Cesar Garcia Novia, La cláusula antielusiva en la nueva LGT (Madrid: Marcial Pons, 2004), 259.



Dichas normas son utilizadas por los Estados en miras de minimizar el accionar de los contribuyentes tendentes a las prácticas elusivas y partiendo de que las mismas se evidencian al momento de ausencias de la norma en algunos escenarios.

Ahora bien, no podemos dejar de lado las consideraciones de la utilización de las cláusulas anti elusiva general y su coexistencia con cláusulas específicas en el ordenamiento de manos de Fernando Zuzunaga del Pino quien hace la salvedad de que:

Permite cerrar todos los huecos que pueden haber para combatir el fraude. Como mencioné en algunas de las respuestas, el ideal sería convivir con cláusulas antielusivas específicas, pues éstas no plantean ningún resentimiento ni ponen en riesgo el quiebre de ningún principio constitucional en materia tributaria. El problema de las cláusulas antielusivas específicas - por ejemplo, la de reducción de capital, o las de reorganizaciones aprobadas en esta última "reforma"- es que cuando se consignan como hechos imponibles complementarios o hechos imponibles fictos ya es demasiado tarde. Esto se debe a que cuando el actor o los actores crearon la figura fraudulenta y la utilizaron varias veces, recién luego la descubre el legislador y éste la pone como hecho imponible (cláusula específica). Ahí ya es demasiado tarde. Éste es el circuito que normalmente usa la figura fraudulenta. Por ello, siempre es importante mantener la coexistencia con una cláusula antielusiva general que permita poner coto al abuso del derecho allí cuando se tiene.<sup>17</sup>

Partiendo del caso que nos ocupa, como es el caso de la ausencia de la norma en torno a la regulación de la presentación dual de las exenciones es evidente que en el devenir de los contribuyentes en este tipo de prácticas muestra un tipo de elusión. Acción esta que, si bien no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, no menos cierto es que da lugar a una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, todo esto a causa de una ley ambigua o con vacíos.

Tal es el caso de la importancia que trae consigo llenar el vacío de la ley en torno a la regulación de la presentación dual de estas exenciones en el entendido de que

---

<sup>17</sup> Fernando Zuzunaga del Pino, " Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. Mesa redonda con Rocío Liu Arévalo, Eduardo Sotelo Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino", Revista de Asociación integrada por estudiantes y egresados de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) *Ius Et Veritas*, núm.45 (2012): 44-45.

este accionar de manos de los contribuyentes cae dentro de lo que dicha elusión que el Estado trata de minimizar o erradicar.

Por otra parte, es preciso destacar que el proceso de globalización permite integrar economías y corporaciones en un mercado mundial; dicha integración global dificulta a los Estados el aplicar los impuestos a las sociedades comerciales que figuran con modelos de negocios globales, quienes han creado estructuras internacionales con la finalidad explotar los activos intangibles y así poder erosionar la base gravable, también para evitar la deslocalización de sus rentas entre diferentes jurisdicciones fiscales donde reside una sociedad; lo que trae como consecuencia la diferencia entre el lugar de generación de beneficios y dónde se sujetan a imposición.

Asimismo, se hace oportuno esclarecer que las transferencias de beneficios realizadas por empresas multinacionales son una práctica antigua y sencilla para evitar el pago de impuestos; una firma multinacional, al establecer subsidiarias en territorio extranjero, su objetivo es transferir sus utilidades hacia aquellas jurisdicciones tributarias de baja imposición donde sea mayor conveniente debido por la diferencia en las tasas tributarias entre el país de origen y el receptor, e incluso entre varios países extranjeros.

En ese sentido, una de las estrategias utilizada para reducir la imposición surge mediante la alteración de precios de transferencia, sin dejar de lado la práctica muy común de un grupo multinacional que a través de distintas técnicas erosiona su base imponible y traslada utilidades de un territorio de alta tributación, a otro de baja imposición.

Una de las prácticas implementadas para erosionar la base gravable por parte de empresas estadounidenses es la tendencia de pago por desempeño, consistente en otorgar a directores ejecutivos acciones para incentivar un mejor desempeño.

Sin embargo, las empresas que cotizan en bolsa pueden deducir una cantidad ilimitada de pagos por desempeño en declaraciones de impuestos.<sup>18</sup>

Por lo que, muchos autores hacen hincapié en que las multinacionales transfieren sus utilidades a otras jurisdicciones con baja o nula tributación o paraísos fiscales para evitar el pago de impuestos, esto se conoce comúnmente como la erosión de bases imponibles de las corporaciones en el contexto internacional.

Los sistemas tributarios de cada país enfrentan un panorama desafiante para meter en cintura a empresas multinacionales evasoras de impuestos, quienes provocan pérdidas millonarias al fisco de varios Estados; la mayor parte de los países en desarrollo tienen serios problemas de déficit fiscal y necesitan alternativas de captación de recursos para no elevar las tasas impositivas a la población.<sup>19</sup>

Por su parte, el autor Awasthi en su artículo publicado por el Banco Mundial, afirmó que el proyecto de la OCDE, The Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), es el camino a solucionar este problema global; solicita a la OCDE, organismo emisor de las acciones a capacitar en cuestiones técnicas a las Administraciones Tributarias de las economías en el mundo, antes de implementar el plan de acción; promueve la transparencia a nivel global mediante el intercambio de información entre las instituciones fiscales.

En ese sentido, el Plan BEPS está integrado por quince acciones, y es la respuesta de la OCDE a las presiones de distintos Estados en el contexto internacional, el mismo es catalogado como una ambiciosa tarea de reparación del sistema fiscal internacional; su objetivo global es prevenir que empresas intragrupo les hagan cambios a sus esquemas contables para no cumplir con sus obligaciones tributarias; la propuesta del plan de acción comprende cuatro grupos:

---

<sup>18</sup> Long, Heather, "Fisco de EU subsidia megapagos a los CEO", CNN Expansión México, abril de 2014.

<sup>19</sup> Murphy, Richard, "Cómo tener miles de compañías sin poner un centavo", BBC Mundo, abril de 2013.

- a) El primero promueve la creación de coherencia internacional en el impuesto a las sociedades;
- b) El segundo reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales;
- c) El tercero garantizar la transparencia promoviendo mayor certeza y previsibilidad; y
- d) El cuarto se refiere al acuerdo político a la normativa tributaria: la necesidad de una implementación rápida de las medidas.

Por otra parte, existe también la evasión y elusión fiscal, resultado de la migración de capitales hacia paraísos fiscales, incrementa el esfuerzo fiscal que deben soportar los ciudadanos corrientes y las pequeñas y medianas empresas (Pymes).

Según Arenas en el año 2016, debido a que la mayoría de los contribuyentes no tiene acceso a estas estructuras preferenciales, este fenómeno provoca el deterioro del efecto distributivo de los esquemas impositivos. Por lo que, la competencia imperfecta que se genera por los menores costes de las empresas al margen del control tributario, así lo expresó Carbajo en el año 2015, que es una de las principales críticas de la existencia de paraísos fiscales.

Además, es importante destacar que las sociedades comerciales y personas privilegiadas que utilizan estas jurisdicciones opacas se benefician, en la misma medida que el resto de los contribuyentes, de las externalidades positivas de los territorios en los que operan y/o residen, esto se traduce en los sectores de educación, salud, infraestructura de comunicación, transporte, institucionalidad, siendo estos beneficios el resultado del aporte fiscal de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, es más grave aún como afecta la existencia de paraísos fiscales para los países en vías de desarrollo. De acuerdo con estimaciones realizadas por la Oxfam en el año 2015, cada año los países en vías de desarrollo pierden al menos \$100,000 millones de dólares por abusos fiscales de grandes transnacionales, tanto por la evasión y elusión fiscal que se efectiviza a través de los paraísos fiscales.

Por lo que, la misma OCDE en CEPAL en el año 2016 rescató la necesidad de trabajar en medidas para incrementar el cumplimiento tributario porque éste afecta más a los países en vías de desarrollo que a los desarrollados.

Por otra parte, existe lo que se llama la deslocalización de intangibles, es una práctica que consiste a los pagos de regalías o derechos de uso de una marca donde el beneficiario de las mismas crea una compañía en un paraíso fiscal que será la responsable de recibir todos estos pagos, con el fin de inflar los costos y gastos y reducir la utilidad gravable en el país de mayor tributación.

En ese sentido, se crea así una obligatoriedad de pagar un canon por cada transacción efectivizada, este mismo que puede alcanzar niveles exorbitantes. El grupo empresarial Inditex, por ejemplo, cuenta con dos filiales en Holanda y Suiza, que son países de baja tributación, las cuales prestan servicios de consultoría y facturan derecho de marca por lo que, a pesar de que estas filiales cuentan con una ínfima parte de la planilla laboral del grupo, generaron dieciocho (18%) de su beneficio total estos datos fueron al año 2013, y se estima que han trasladado unos

\$2,000 millones de dólares entre 2009 y 2013 a estos países, ahorrando \$325 millones de dólares en impuestos, datos recopilados por la Oxfam en el año 2015.

En fin, la figura de los paraísos fiscales es perjudicial tanto para las economías de los países como para los sistemas de recaudación de los mismos por lo que las Administraciones Tributarias han dejado de percibir gran cantidad de tributos objeto de este tipo de transacciones.

### 3.2. Los países con tasas reducidas y/o paraísos fiscales

Con el objetivo de analizar las medidas para recaudar los tributos en las operaciones transfronterizas es preciso tomar en cuenta no solo el accionar del fisco en ese sentido sino a su vez de mano de los contribuyentes al tratarse de los agentes económicos que movilizan la economía en sí misma. Sin embargo, a tales

finos se hace necesario tener bien claro los conceptos y las generalidades de esta figura a nivel general.

Un Agente Económico, es definido como una unidad básica donde se genera y toman decisiones respecto a la actividad económica. Un agente económico puede ser una persona, una empresa o cualquier organización que realice actividades económicas. Los agentes económicos típicos mencionados en la teoría económica son las personas o familiar, en su papel de consumidores de bienes y servicios, y como oferentes de mano de obra; las empresas como demandantes de trabajo y oferentes de bienes o servicios, y el Gobierno. De igual forma podemos decir que es sinónimo de unidad económica.<sup>20</sup>

En ese sentido, partiendo de que estos agentes influyen de manera directa en los distintos sectores o actividades económicos, es evidente que se encuentra directamente ligado con el valor del dinero y por vía de consecuencia con los enfoques con los que cuentan las personas frente a este a la luz del funcionamiento económico del país; lo que indica que el valor del dinero existe, únicamente porque las personas creen que el dinero tiene valor. Adicionalmente, los activos transados en el mercado financiero (como los bonos, las acciones, los commodities) y el sistema bancario dependen de la confianza para su buen funcionamiento.

De lo anterior se desprende que el rango de los agentes económicos es muy amplio, sin embargo, a los fines de la investigación que nos ocupa podemos dividir a los agentes económicos en tres grandes grupos generales, entre los cuales vemos las familias; que hace la función de consumidores, las empresas; que son evidentemente los productores o comercializadores de los productos y servicios que son consumidos y el Estado que, a través de diversos mecanismos, regula el funcionamiento del mercado.

---

<sup>20</sup> Cesar Sepúlveda. (1995). Diccionario de Términos Económicos. 17-07-2021, de Editorial Universitaria S.A Pág. 23 Sitio web: [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=UDcOcMhyU0MC&oi=fnd&pg=PA5&dq=agente+economico+&ots=bg\\_SWzJ3Fp&sig=fbokzahVv0NKfPQDuvmqPIPU#v=onepage&q=agente%20economico&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=UDcOcMhyU0MC&oi=fnd&pg=PA5&dq=agente+economico+&ots=bg_SWzJ3Fp&sig=fbokzahVv0NKfPQDuvmqPIPU#v=onepage&q=agente%20economico&f=false)

Los recursos que generan los agentes económicos, por otra parte, también circulan en el sistema. Los impuestos que el Estado cobra se destinan para realizar obras públicas, y así ese dinero llega a ciertas empresas, que a su vez les paga a sus empleados. De Manera que, si bien las necesidades del ser humano que intentan satisfacer las actividades económicas se centran en recursos que no son infinitos y que, en muchos casos, son muy difíciles de obtener, no menos cierto es que resulta necesario definir una estructura compleja y detallada de las diferentes partes que actúan en a lo largo del proceso, ya que de su estudio depende en gran parte el éxito de la economía.

Tomando como parámetro las consideraciones de análisis en torno a la influencia de los agentes económicos frente a la económica, vemos que “ante aumentos no fundamentados de masa monetaria (impresión de dinero), se produce el fenómeno de la inflación. Sin embargo, es necesario que las personas perciban este exceso de masa monetaria para que el dinero empiece a perder valor y el nivel de precios aumente. Esto no quiere decir que la percepción sea la causante de la inflación, pero sí que desencadena los efectos del exceso de dinero. La historia de las grandes crisis inflacionarias ha sido la consecuencia, en muchos escenarios, del financiamiento de déficits del gobierno con impresión de dinero; y esto solo pudo haber sucedido por el retardo que existe entre el momento de la emisión monetaria y el alza efectiva de los precios. Un ejemplo ilustrado de crisis inflacionarias fueron los países latinoamericanos en la década de los 80”.<sup>21</sup>

Otro aspecto de la economía que se ve altamente influenciado por las expectativas es el mercado cambiario. La tasa de cambio del peso dominicano con respecto al dólar estadounidense, por ejemplo, dependerá de la escasez relativa del dólar en República Dominicana, pero específicamente, dependerá de la escasez relativa que perciban los agentes. Aunque los hacedores de política monetaria se enfocan cada

---

<sup>21</sup> Lilitiana Cruz. (2016). Los agentes económicos: ¿gurús de la economía? 15-07-2021, de Analytica; Inteligencia Económica, Estrategias de Mercado Sitio web: <https://www.analytica.com.do/2016/11/los-agentes-economicos-gurus-la-economia/>

vez menos en asegurar el tipo de cambio, los desequilibrios cambiarios introducen en la economía una volatilidad tan peligrosa, que ha resultado casi imposible desvincularse completamente del control cambiario como medida de política monetaria.

Para entender el comportamiento de la economía dominicana con el paso de los años, es preciso considerar elementos que son nuevos o que se han podido profundizar en los últimos meses. Deben ser parte del análisis de fundamentos para abordar la coyuntura actual. Concretamente, nos referimos a:

- Incertidumbre institucional y jurídica reflejada por casos de corrupción y por la manera en que están siendo manejados por las autoridades; así como la forma como parte de la sociedad civil se ha manifestado ante estos hechos;
- Implementación de medidas fiscalistas entre finales de 2016 e inicios de 2017 que han encarecido la economía; por ejemplo, el cobro del 50% del ITBIS en la Dirección General de Aduanas sobre las importaciones de materias primas, maquinarias y equipos acogidos al régimen PROINDUSTRIA;
- Aumento del salario mínimo del sector privado no sectorizado en 20%, del cual ya fue realizado un 13% en mayo; sin aumento de productividad, esta medida ha venido a incrementar los costos de la economía;
- Promulgación de una nueva ley contra lavado de activos y financiamiento del terrorismo. Esta ley limita las transacciones en efectivo y crea mayores costos para las empresas, y para los nuevos sujetos obligados que introdujo;
- Mayores acciones por parte de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) para el cobro de impuestos, incluyendo el cierre de negocios; y,
- En el ámbito internacional es preciso tener en cuenta el efecto de las expectativas sobre aumento de tasas de la Reserva Federal, y las relacionadas con nuevas medidas económicas por parte de la Administración Trump;



Partiendo de lo anterior es claro que las Administraciones Tributarias tienen como tarea de hacer de primera mano es revisar todo su marco normativo tributario para proponer en su caso las modificaciones legales o reglamentarias en cada país de modo que puedan gravar a la economía digital de la misma forma que se gravan el resto de las operaciones comerciales.

De ahí se desprende la necesidad de regulación de la condición del contribuyente, ya que existe una diferencia entre los sujetos obligados a inscribirse y lo que ya se inscribieron y de esta manera las Administraciones Tributarias a través de diferentes mecanismos pudieran verificar las operaciones de los contribuyentes inscritos ya sea por el cruce de información; y así poder identificar las partes que interactúan en las distintas transacciones comerciales y establecer el cobro de los tributos correspondientes.

Uno de los desafíos que se identifican es que cada una de las partes que intervienen, las actividades comerciales realizadas por cada una de ellas para así poder exigir los tributos en la medida que se desarrollen los hechos imposables gravados conforme a cada legislación. De manera que el punto de partida que adopten las distintas Administraciones Tributarias para iniciar su plan de control sobre la economía digital, es precisamente esa regulación de las condiciones con las que cuentan los contribuyentes.

Es claro que es necesario implementar nuevos regímenes de información de manera que puedan ir captando los datos para poder hacer la correcta determinación de los tributos, en tal caso inclusive deben empaparse y conocer las diferentes formas de negocios digitalizados para poder idear medidas tanto de captura de información como implementación de los tributos según la actividad económica realizada.

Tal como se identificó anteriormente en esta investigación se dio lugar a una acción en aras de dicho cambio en España al obligar a empresas internacionales como es el caso de Airbnb y otras intermediarias similares a recopilar los datos de anfitriones y clientes que hayan usado las plataformas durante todo este año. Esta nueva obligación de información se estableció con fines de prevención del fraude fiscal

para las personas o entidades, en particular, las denominadas plataformas colaborativas, que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

Asimismo, por su parte en Argentina la Administración General de Ingresos Públicos (AFIP) estableció que los choferes que conducen los autos vía la plataforma de UBER son trabajadores dependientes razón por la cual se deben tributar las cargas sociales en tal sentido. También, en Argentina se dispuso que el ingreso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a la importación de servicios prestados por determinadas plataformas digitales sea retenido e ingresado directamente por las empresas que gestionan las tarjetas de crédito o débito debido a que los mismos en su mayoría se pagan mediante esta modalidad.

Evidentemente, situaciones como esta son más tendentes en los territorios que cuentan con paraísos fiscales, por lo que se considera que el aprovechamiento de la globalización y de la digitalización de la economía por parte de las empresas multinacionales para desarrollar políticas sofisticadas de elusión y planificación fiscal agresiva, así como de las personas naturales para utilizar innovadores mecanismos para escabullir sus riquezas, son factores determinantes de la fuga de recursos hacia paraísos fiscales.

Esta situación con la que se enfrentan las Administraciones Tributarias ha sido objeto de estudio desde hace ya un tiempo atrás, encaminando a su vez iniciativas a fin de combatirlo. Además, entidades como la OCDE, a través del liderazgo del Foro de Administraciones Tributarias o el Foro Global, donde se evidencia la conformación de “listas negras” de jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, el intercambio de información tributaria a través de la firma de acuerdos bilaterales entre las distintas administraciones tributarias y la a iniciativa BEPS.

Sin embargo, a pesar de que las dos primeras medidas han generado diversas críticas por su falta de eficiencia en la resolución de los problemas de evasión y elusión fiscal a nivel mundial, la iniciativa BEPS se ha distinguido por ser el primer

documento de la OCDE que reconoce la necesidad de abordar la insuficiencia del sistema fiscal internacional con un plan más amplio, multilateral y multidimensional.

En ese sentido, la mayor contribución de esta iniciativa, pero aún sujeta a algunos problemas en su efectiva implementación por los conflictos de interés vinculados al proceso, en especial a nivel empresarial, es el impulso dado al intercambio automático de datos que asegure la obtención de información sobre rentas y patrimonios de obligados tributarios de manera masiva mediante sistemas online, en contraposición al estándar manejado hasta ahora por la OCDE, basado en un proceso de obtención de información bajo previa demanda entre las Administraciones Tributarias que hayan firmado acuerdos, así lo establecieron tanto Carbajo como la Oxfam en el año 2015.

No obstante, debido a la falta de consenso a nivel de la OCDE para efectivizar estas medidas encaminadas a poner fin a los paraísos fiscales, se promueve actualmente, y de manera especial por el Gobierno Ecuatoriano, la creación de un organismo tributario intergubernamental de la Organización de Naciones Unidas y la cohesión latinoamericana para aunar esfuerzos en esta lucha ya que, como se argumentó anteriormente, los más afectados por la fuga de recursos hacia paraísos fiscales son los países en vías de desarrollo, muchos de los cuales se encuentran en Latinoamérica.

De lo anterior, se desprende que una materialización de este consenso podría ser la unificación de una lista regional de jurisdicciones clasificadas como paraísos fiscales, y la posterior utilización de esta lista en la contratación pública de toda la región para descalificar a las sociedades comerciales que estén radicadas o cuenten con amplia presencia en paraísos fiscales sin actividad económica que lo justifique, así como un trabajo conjunto para eliminar los vacíos legales de los códigos tributarios.

En ese sentido, los códigos tributarios de las distintas Administraciones Tributarias deben ser actualizados con artículos relativos a los paraísos fiscales y establecer sanciones a las jurisdicciones en las que permanezcan este tipo de práctica de evasión de los impuestos.

Con relación a la lucha contra paraísos fiscales a nivel internacional, se han realizado varios esfuerzos como el referéndum impulsado, por ejemplo, por el Ecuador para la repatriación en un plazo de un año de la riqueza financiera que tengan en paraísos fiscales las dignidades de elección popular y los servidores públicos, lo cual ha tenido reconocimiento a nivel internacional por la promoción de la participación ciudadana en el debate sobre la problemática de los paraísos fiscales. De igual manera, se han promulgado cambios normativos y se han adoptado medidas desde la gestión tributaria.

En fin, lo ideal es la unificación de los criterios para la definición universal del término paraíso fiscal es un esfuerzo fundamental y prioritario que debe promoverse desde los organismos internacionales, de tal forma que se pueda tener una lista única de jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales. Por lo que, esta definición debería tomar en cuenta no sólo los criterios referentes a la falta de cooperación fiscal y la baja o nula tributación, sino también los relacionados a las ventajas fiscales para los no-residentes y la falta de transparencia u opacidad sobre la propiedad real y el beneficiario final sea por control accionario o control efectivo de las sociedades comerciales.

De igual forma es preciso tomar en cuenta que esta situación debe ser vista a su vez desde el punto de vista social, económico y tributario, al igual que los esfuerzos para erradicarlos deben ser a nivel global. Además, el conflicto de intereses que surge en la en la construcción de un consenso mundial desencadena una serie de fricciones al comprobarse que los países en vías de desarrollo son los actores más afectados por la existencia de paraísos fiscales.

En este sentido, el intercambio automático de información promovido por la OCDE es un factor clave de la lucha contra estas jurisdicciones offshore ya que, uno de los principales problemas de los países en vías de desarrollo es la falta de información para estimar con exactitud las pérdidas en ingresos tributarios que significa para estos países la fuga de capitales hacia estas jurisdicciones opacas.

## CONCLUSION

Sin duda alguna se ha evidenciado los desafíos de la Tributación Dominicana en la Economía Digital partiendo del crecimiento inminente de la nueva económica con el paso de los años y la manera en la que incide en la tributación en sí misma.

Independientemente de que la economía digital es un tema que ha dado mucho de qué hablar en los últimos años se quedó demostrado que, así como trae consigo una serie de cambios significativos en la manera de hacer negocios de igual forma desencadena una serie de desafíos de los cuales las administraciones tributarias alrededor del mundo no pueden hacerse de la vista gorda.

Se demostró que la economía digital trae consigo una serie de implicaciones a la luz del recaudo sobre todo en el tema de la figura de la elusión fiscal partiendo de que el impuesto dejado de pagar por las empresas que nos encuentran arraigadas en el país y fungen vía las plataformas digitales suponen un gasto fiscal significativa para el Estado en el ejercicio de sus actuaciones en lo que respecta a la recaudación.

Partiendo de lo anterior ha quedado demostrado que el establecimiento permanente en lo que respecta a la economía digital denota un efecto a la luz de la económica nacional y la recaudación tributaria, trae consigo una incidencia significativa y no existe en la actualidad normativa o regulación alguna que sirva como límite en dichas prácticas.

Con el crecimiento significativo de este tipo de negocios y lo que se avecina en el país y en el mundo las Administraciones Tributarias en el mundo y sobre todo en el país que nos ocupa partiendo de esta investigación, como es el caso de la Republica Dominicana deben seguir reestructurando la normativa en base a la influencia de las acciones BEPS en la elusión fiscal.

Ha quedado evidenciado que la manera en que se han gravado los negocios que se llevan a cabo en el espacio digital entre los países de Latinoamérica la

Tributación Dominicana da a grandes luces la importancia de que las Administraciones Tributarias también deben implementar nuevos regímenes de información de manera que puedan ir captando los datos para poder hacer la correcta determinación de los tributos, en tal caso inclusive deben empaparse y conocer las diferentes formas de negocios digitalizados para poder idear medidas tanto de captura de información como implementación de los tributos según la actividad económica realizada.

Luego del análisis realizado se evidencia que resulta oportuno que en la Republica Dominicana se tome en cuenta como una prioridad inminente la creación de una norma reguladora en torno a la figura de la figura del establecimiento permanente en lo que respecta a la económica digital en miras de minimizar la elusión fiscal e influyendo de manera significativa en la recaudación de los impuestos.

## BIBLIOGRAFIA

### Normativa

1. Constitución de la Republica Dominicana.
2. Ley No. 126-02 sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales de fecha 04 de septiembre de 2002.
3. Ley de Impuesto a las Ganancias No. 20,628, con sus modificaciones, texto ordenado por Decreto 649/97.
4. Ley 21.210, sobre Modernización Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020.
5. Código Tributario Dominicano, Ley No. 11-92 de fecha 16 de mayo de 1992.
6. Convenio entre la República Dominicana y Canadá para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.
7. Reglamento No. 50-13 de la Aplicación de la Ley No. 253-12, para el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad y el Desarrollo Sostenible.

### Obras

1. **Aparicio, J. A.**, Bautista, G., Coria, R., Cruz, M., & Tejada, G. (2013). Estudio y aplicación de los estímulos fiscales en México. México D.F.
2. **Arbiza Volpi**, Gisela. La Economía Digital y su tributación. Uruguay, 2015.
3. **Banco Mundial**. Hacía un sistema tributario más eficiente: Evaluación de la eficiencia fiscal. Análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario. Santo Domingo: Grupo Banco Mundial, 2017.



4. **Barnichta Geara**, Edgar. *Derecho Tributario*, Tomo I (Sustantivo y Administrativo). Santo Domingo: Editora Centenario, 2011.
5. **Cardoza, Marvin**. (2018). Los Desafíos de la Tributación de la Economía Digital. *Contribuye*, No. 1, 18-20.
6. **Cesar Garcia Novia**. (2004). La cláusula antielusiva en la nueva LGT (Madrid: Marcial Pons)
7. **Casas Farías**, Patricio. Desafíos normativos para la tributación de la economía digital en Chile. Santiago de Chile, 2020.
8. **Cuesta**, Carmen. Situación Economía Digital, Madrid, España, 2015.
9. **Dirección General de Impuestos Internos**. Sistema Tributario de la Republica Dominicana. República Dominicana, Agosto, 2018.
10. **Díaz de Sarralde**, Santiago. La Tributación en la Economía Digital. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Abril, 2018.
11. **Díaz de Sarralde Miguez**, Santiago: Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital, Ciudad de Panamá, Panamá, 2018.
12. **Ehtisham Ahmad y Nicholas Stern**, "Taxation and Developing Countries", EPS Peaks, en *Hacia un sistema tributario más eficiente: Evaluación de la eficiencia fiscal, análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario* (2011; Banco Mundial; 2017), 21-22.
13. **Fernando Pérez Royo**. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Decimonovena Edición. (España; Thomson Reuters (legal) Limited, 2009) 357
14. **Fernando Zuzunaga del Pino**, " Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. Mesa redonda con Rocío Liu Arévalo,

- Eduardo Sotelo Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino", Revista de Asociación integrada por estudiantes y egresados de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) *Ius Et Veritas*, núm.45 (2012): 44-45.
15. **Fundación Institucionalidad y Justicia (FINJUS INC.)**. Constitución Comentada (Vol. 3). Santo Domingo. 2013.
  16. **Hyde, Kenneth F.** 2000. Recognising deductive processes in qualitative research. *Qualitative Market Research: An International Journal*, Vol. 3 Iss: 2, pp.82 – 90. Citado en Abreu, Jose Luis. El Método de la investigación. *Daena: International Journal of Good Conscience*. 9(3)195-204. Diciembre 2014. ISSN 1870-557X
  17. **Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)**: Seminario 6: Tributación De La Economía Digital, Montevideo, Uruguay, 2018.
  18. **Jiménez, J. P., & Podestá, A.** (2009). Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina (CEPAL).
  19. **Jorratt De Luis, Michel**: Avances en la tributación de la economía digital en América Latina, Santiago de Chile, 2019.
  20. **Jorratt, Michel.** (2020). Experiencias Internacionales en la Economía Digital. -: Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
  21. **Juan Calvo Vérguez,** (2007) "Cláusula antiabuso versus Fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la ley general tributaria? ", en Estudios y notas, *Crónica Tributaria* núm. 123/2007
  22. **León Pinedo, Silvia.** "Tributación de la economía digital, ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?". En: XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano De Derecho Tributario.

23. **Ministerio De Hacienda.** *Gastos Tributarios en República Dominicana Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2018.* Santo Domingo, 2018.
24. **Mendoza Lopez, Doris Teresita.** (2016). *La Lucha Del Derecho Internacional Tributario Contra La Planeación Fiscal Agresiva.* Anu. Mex. Der. Inter [online]. Vol.16, pp.525-548. ISSN 1870-4654
25. **Nómadas.** Revista Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas. El método analítico| 25. Universidad Complutense de Madrid, 2010.
26. **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos:** Perspectivas de la OCDE sobre economía digital, México, 2017.
27. **Roca, J.** (2010). Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo.
28. **Sánchez Vecorena, Jorge Luis.** Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América latina. La experiencia peruana. Perú, Octubre 2013

### **Artículos Digitales**

1. **Cesar Sepúlveda.** (1995). Diccionario de Términos Económicos. 17-06-2021, de Editorial Universitaria S.A Pág. 23 Sitio web: [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=UDcOcMhyU0MC&oi=fnd&pg=PA5&dq=agente+economico+&ots=bg\\_SWzJ3Fp&sig=fbokzahVv0NKfPQDuvmqPIPUsnQ#v=onepage&q=agente%20economico&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=UDcOcMhyU0MC&oi=fnd&pg=PA5&dq=agente+economico+&ots=bg_SWzJ3Fp&sig=fbokzahVv0NKfPQDuvmqPIPUsnQ#v=onepage&q=agente%20economico&f=false)
2. **Constanza Trujillo,** " La Europa que se construye ", Revista Universidad de Los Andes, Colombia, Sección Temas Globales (Marzo 1993)

Disponible en el portal electrónico  
<https://revistas.uniandes.edu.co/doi/pdf/10.7440/colombiaint23.1993.03>

3. **Enciclopedia Jurídica Online**, s.v. “*Elusión Fiscal*”, <https://argentina.leyderecho.org/elusion-fiscal/> (Fecha de consulta: 26 de julio del año 2021).
  
4. **Instituto Colombiano de Investigación Contable y Análisis Tributario** (ICICAT), Artículo 869. Abuso en materia tributaria, Normatividad. Disponible en el Portal Electrónico; <https://www.icicat.co/normatividad/impuestos/estatuto-tributario/libro-v/item/1175-articulo-869-abuso-en-materia-tributaria>
  
5. **Liliana Cruz**. (2016). Los agentes económicos: ¿gurús de la economía? 15-07-2021, de Analytica; Inteligencia Económica, Estrategias de Mercado Sitio web: <https://www.analytica.com.do/2016/11/los-agentes-economicos-gurus-la-economia/>
  
6. **Narciso Amorós**: “La elusión y la evasión tributaria”, (Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública, Madrid, septiembre de 1965), citado por Juan Cristóbal Valenzuela Baraona en “Elusión Tributaria. Normas Anti elusivas Y Facultades Fiscalizadoras Otorgadas Al Servicio De Impuestos Internos, En Relación Al Impuesto A La Renta”. Disponible en el Portal Electrónico [http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107272/de-valenzuela\\_j.pdf;sequence=3](http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107272/de-valenzuela_j.pdf;sequence=3)
  
7. **Roberto Machado**. (2006). Los sistemas de gasto público en América Central y Republica Dominicana: Disciplina Fiscal y Eficiencia. Serie de Estudios Económicos y Sectoriales: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en el Portal Electrónico <https://publications.iadb.org/es/publicacion/15783/los-sistemas-de-gasto-publico-en-america-central-y-republica-dominicana>

