



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicadas a los Ingresos Públicos

La Economía Digital y los Servicios Digitales dieron nacimiento a un nuevo desafío para todas las Administraciones Tributarias: cooperar en búsqueda de un mundo fiscal más justo.

El Impuesto Digital en el Mundo

Conceptos y abordaje

C.P. María Florencia Moren

FEBRERO 2019

Tabla de Contenidos

1- Introducción	2
2- Economía Digital: características y elementos.....	4
3- Implicancias Tributarias de la Economía Digital en el Mundo	7
4- La OCDE y su abordaje a la Economía Digital	14
5- La Unión Europea y sus aportes a la Economía Digital.....	17
6- Conclusiones	22
7- Bibliografía y Referencias Bibliográficas	24

1- Introducción

¿Quién decide cuánto y dónde pagan las empresas por las rentas obtenidas a nivel global: los legisladores de cada país o los gerentes de las empresas?

¿Qué características conlleva la nueva Economía Digital?

¿Tiene consecuencias económicas, políticas y sociales la elusión impositiva a escala mundial?

Si los datos suministrados por los usuarios se han convertido en un nuevo recurso económico explotable, ¿quién se hace de su rentabilidad?

Éstas y otras preguntas intentaremos responder a lo largo del presente escrito, ahondando en el nuevo mundo que surge a partir de la incipiente Economía Digital: nuevos clientes-usuarios, nuevos modelos de negocios, nuevos roles de las Administraciones Tributarias y nuevos desafíos en el abordaje de las ganancias generadas por las grandes compañías internacionales que dominan diferentes ramas del mercado.

Analizaremos el comportamiento de estas empresas de la era digital, que irrumpieron en un contexto favorable para la elusión fiscal: las leyes vigentes no contemplan sus características y, por lo tanto, facilitan la generación de los denominados "ingresos sin Estado", donde las diferentes jurisdicciones no saben cómo delimitar su potestad tributaria.

Esa situación ha generado grandes distorsiones entre la presión tributaria efectuada sobre la ciudadanía y las empresas de la economía tradicional, versus la impuesta a la creciente economía digital.

Las normas impositivas internacionales también han quedado definitivamente obsoletas para alcanzar a las nuevas compañías prestadoras de servicios digitales, que no requieren de presencia física en los países para vender sus productos. Entonces, ¿cuál es el camino para llegar a un acuerdo global? ¿quién abrió la puerta hacia una renovada cooperación internacional? ¿cuáles son las alternativas vigentes?

Entre tanto, la rueda sigue girando y los datos que corren a través de Internet son abrumadores: hay más de 4 mil millones de usuarios web, existen 2 mil millones páginas web, se envían más de 150 mil millones de mails, Google recibe más de 4 mil millones de búsquedas, existen más de 3 millones de *posts* en blogs alrededor del mundo, más de 400 millones de tuits escritos, más de 4 mil millones de videos subidos a

YouTube y más de 47 millones de fotos subidas a Instagram¹. Todo esto en un solo día. Y así se repite cada día.

¿A quién le pertenece esa información que circula en la web? ¿A quién le sirve? ¿Quién hace uso de tamaño volumen de datos? Y, ¿para qué?

Son muchas las preguntas que surgen, pero siempre haremos foco en la cuestión tributaria del asunto: necesitamos saber dónde se crea el valor, dónde se obtiene la renta y dónde se pagan los impuestos en esta nueva era digital.

En medio de un sinfín de incógnitas hay algo que sabemos con seguridad: necesitamos un sistema justo y sostenible de fiscalidad internacional.

Los invitamos, entonces, a conocer los desafíos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias y los avances efectuadas hasta el momento respecto al abordaje de la Economía Digital.

¹ Fuente: <http://www.internetlivestats.com/>

2- Economía Digital: características y elementos

¿Qué es la Economía Digital?

En la Economía Digital se producen, distribuyen, comercializan y consumen bienes, servicios e información, al igual que la economía tradicional, pero se caracteriza por su instantaneidad, simpleza, inmediatez y virtualidad.

Esta rama de la economía se basa en el uso de tecnología digital para su desarrollo, ya que las transacciones son efectuadas a través de Internet.

Para poder concretar estas transacciones mediante redes de comunicación, necesitamos contar con la infraestructura de telecomunicaciones adecuada, una banda ancha que responda a la demanda y aplicaciones desarrolladas para los fines buscados.

Esta nueva economía es impulsada por el conocimiento, la información y la innovación como motor para la continua renovación de productos, servicios, sistemas y procesos, y ha modificado patrones de marketing, consumo, producción y distribución de bienes y servicios.

Según la CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe)², la Economía Digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias 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.

Asimismo, indica que consta de 3 componentes principales:

- Infraestructura de redes de banda ancha: Dependiente de cada país; ésta determinará el acceso a la Economía Digital que cada sujeto pueda tener, desarrollar o explotar.
- Industria de aplicaciones TIC: Abarca el desarrollo de software y hardware, así como los modelos de negocio resultantes y los procesos analíticos de conocimientos aplicados.
- Usuarios finales: Son quienes demandan los servicios y utilizan las aplicaciones, como personas, empresas, gobiernos, entre otros.

² CEPAL (2013), *Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad*. Chile, Santiago de Chile: CEPAL.

Dentro de la Economía Digital se prestan los denominados **Servicios Digitales**, aquellos suministrados de manera on-line a través de internet y que solo pueden ser tomados mediante el uso de dispositivos digitales como celulares, computadoras y tablets, entre otros.

Los servicios digitales más generalizados son: la prestación de servicios de publicidad en línea; los servicios de intermediación en línea (buscadores, comparadores, intermediarios entre vendedores y compradores); y, la venta de datos generados a partir de información suministrada por los usuarios en interfaces digitales.

Los Servicios Digitales son, a su vez, facilitados mediante el **Comercio Electrónico**: se trata del proceso que utiliza las redes virtuales para promover y facilitar la compra, la venta y el intercambio de bienes, servicios e información, ofrecidos en todas partes del mundo.

El Comercio Electrónico (*e-commerce*) ofrece 5 tipos de negocio, en función a los participantes que intervienen en la transacción³:

- B2B (Business to Business): Comercio entre empresas, donde unas y otras se potencian mutuamente a través de la prestación de servicios. La venta de tiempos y espacios publicitarios es un claro ejemplo. También lo es cuando un fabricante contrata una empresa de logística para distribuir sus productos, o, a su vez, cuando ésta contrata con los comerciantes minoristas. Por ejemplo: YouTube.
- B2C (Business to Consumer): Cuando una empresa vende un producto o servicio a un cliente, ya sea de su propia fabricación o no. Por ejemplo: e-Bay, Amazon, Netflix, entre otros.
- C2C (Consumer to Consumer): Compra, venta o alquiler de productos entre particulares. Por ejemplo: Airbnb, MercadoLibre.
- B2G (Business to Government): Empresas que prestan servicios a las diferentes instancias de gobierno. Este proceso simple y estandarizado ayuda a la transparencia de gobierno. Un ejemplo es el suministro de internet para la operabilidad de los servicios estatales digitales.

³ Alonso, Ana Belén (2004), *Comercio Electrónico: Antecedentes, fundamentos y estado actual*. Madrid: Dykinson.

- C2B (Consumer to Business): Es el más novedoso de todos, y se refiere a que el cliente ofrece algún producto a las empresas y las firmas pagan por ese bien o servicio. Fundamentalmente se da en la facilitación de datos personales o material subido a las diferentes plataformas web, que luego las empresas utilizan para analizar mercados y comportamientos. Por ejemplo: Facebook.

¿Cuáles son las características del Comercio Electrónico?

Beneficios: multiplica la base de clientes y oferentes de los mismos bienes y servicios y, por lo tanto, aumenta la competencia en el mercado. Extiende la franja horaria para operar, pudiendo funcionar las 24 horas del día, todos los días del año. Asimismo, brinda mayor comodidad y facilidad, conectando ambas partes desde cualquier punto del planeta. Tiende a reducir los costos de administración, marketing y capital, entre otros. Mejora la comunicación entre el comprador y el vendedor, lo cual deriva en optimización de bienes y servicios, incluso tiende a la personalización de los productos. Facilita cada vez más medios de pago, ya sea con tarjetas de crédito, o a través de plataformas como Pay Pal, Google Wallet o billeteras de criptomonedas.

Desafíos: Invertir en conocimiento e innovación constantemente, para mantener un nivel de competencia adecuado con las exigencias del mercado; establecer más y mejores reglas de mercado; mantenerse actualizado.

Oportunidades: Desarrollo local y regional, expansión, distribución de riqueza, creación de nuevo empleos, inclusión social, eliminación de barreras de tiempo y espacio que tiene el comercio tradicional.

Seguramente el lector ya habrá intuido que esta Economía Digital y sus Servicios Digitales están cambiando por completo los modelos de negocios, las formas de comportamiento de consumidores, así como las relaciones económicas y políticas nacionales e internacionales. Veamos en el siguiente capítulo a qué nos referimos.

3- Implicancias Tributarias de la Economía Digital en el Mundo

¿Por qué decimos que la Economía Digital está cambiando las relaciones económicas y políticas?

Un factor clave de esta economía es la globalización que, si bien no es un hecho novedoso, sí lo es el incremento permanente del ritmo de integración y del volumen de información que se registra a diario, como consecuencia de la utilización de nuevas tecnologías en manos de cada individuo y el acceso a plataformas digitales, páginas web y aplicaciones que facilitan el comercio electrónico mundial.

Así, una persona que tiene un emprendimiento en un pequeño pueblo, puede dar a conocer su producto en cualquier punto del planeta y multiplicar sus ventas en números que nunca hubiera conocido en el mercado tradicional. Esta sería la parte agradable de la historia.

Pero el mencionado análisis también lo podrían efectuar las grandes empresas multinacionales como Google, Netflix, Facebook, Airbnb o YouTube (citadas solo a modo de ejemplo) para otros fines. Estas empresas que dominan el mercado, podrían analizar en qué país del mundo se obtienen los mayores beneficios tributarios, entonces podrían decidir dónde asentar su domicilio fiscal, de modo de ingresar la menor cantidad de impuestos posible. Finalmente podrían operar en todo el mundo a través de las plataformas digitales.

Es decir, estas oportunidades que brindan las características de la Economía Digital pueden beneficiar o perjudicar a un país, dependiendo del comportamiento de sus contribuyentes respecto a las rentas obtenidas.

Así, cada Administración Tributaria intenta identificar con mayor grado de precisión las rentas obtenidas en su territorio, ya que permitirán cumplir con la normativa vigente, los presupuestos financieros y la administración del Estado.

En este punto hay dos conceptos que debemos identificar, y que describiremos brevemente: residencia fiscal y establecimiento permanente.

La **Residencia Fiscal** es la que determina la potestad tributaria de cada país, por ejemplo, en Argentina, los art. 119 a 126 de la Ley de Impuesto a las Ganancias⁴, señalan que son residentes: 1- las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes; y 2- las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo durante un período de 12 meses, con autorizaciones temporarias otorgadas.

También aplica para las personas humanas que se encuentren en el extranjero al servicio de la Nación, provincias o municipios.

Estos sujetos pagarán en Argentina por las rentas obtenidas tanto en el país como en el exterior. En cambio, los no residentes en el país, pagarán solo por las **ganancias obtenidas en territorio argentino**.

El **Establecimiento Permanente** es, según el art. 13 de la Ley 27.430⁵ de Reforma Tributaria, que también se aplica a los efectos del impuesto sobre sociedades, "un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad". Y a continuación señala que comprende especialmente: una sede de dirección o de administración, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, y una mina o pozo petrolero o de gas una obra, una construcción, un proyecto de un montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen: 1) en el territorio de la Nación, y 2) durante un periodo superior a 6 meses. Aclara también que, si el residente en el exterior subcontrata con otras empresas vinculadas a las actividades mencionadas, los días utilizados por los subcontratistas computaran para el plazo indicado.

Este concepto tomando del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por la OCDE (MCOOCDE), resulta clave para la determinación de las rentas a alcanzar por cada Administración Tributaria. Pero de cierto modo, ya muchos países indicaron que ha quedado obsoleto para su implementación en la Economía Digital ya que describe solo lugares físicos o materiales en donde operan los contribuyentes, sin tener en cuenta a las empresas que operan a escala mundial, de forma virtual y con nula o escasa presencia física.

⁴ Poder Ejecutivo de la Nación Argentina, *Decreto 649/97* y las modificaciones introducidas con posterioridad. Buenos Aires, 06 de agosto de 1997.

⁵ Congreso de la Nación Argentina, *Ley 27.430 de Reforma Tributaria*. Boletín Oficial de la República Argentina. Buenos Aires, 29 de diciembre de 2017.

Por ello, los Organismos multilaterales más importantes como la UE (Unión Europea), el G20 (Grupo de los 20) y también la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), han avanzado en la materia a través de la creación del concepto **Establecimiento Permanente Digital** y la definición de nuevos parámetros para su determinación. En los capítulos siguientes ahondaremos en las acciones que cada Institución está tomando.

En la tributación internacional existió históricamente una disputa entre el principio de residencia (domicilio fiscal de quien obtuvo la renta) y el principio de la fuente (domicilio real donde se generó la renta), para determinar el lugar donde se debía ingresar el impuesto por una renta obtenida. Esta controversia entre las diferentes reglamentaciones de los países generó enfrentamientos de las Administraciones Tributarias en pos de alcanzar a una misma ganancia en diferentes jurisdicciones, dando lugar a la denominada doble tributación internacional (y, en otros casos, doble no tributación internacional).

La adopción de un único criterio por parte de los diferentes países podría dar lugar a una mejor delimitación de las potestades fiscales (tal cual ocurre con los Convenios y Acuerdos Internacionales de intercambio de información); pero el trasfondo de la discusión termina siendo político-económico, y en menor medida tributario.

Para los países clasificados como desarrollados, resultaba beneficioso el principio de la fuente, ya que en sus tierras residían los sujetos que contaban con la mayor parte de los capitales mundiales, por lo tanto, su recaudación se veía beneficiada, independientemente del país en donde se generara la renta.

En cambio, los países en vías de desarrollo solicitaban la aplicación del principio de residencia, ya que las ganancias generadas en su territorio debían pagar en su jurisdicción para equilibrar la balanza fiscal.

Hoy en día la gran mayoría de los países están de acuerdo en que se debe aplicar el principio de residencia. ¿A qué se debe esta coincidencia?

Con la Economía Digital como motor del crecimiento económico mundial, las grandes multinacionales generadoras de rentas han creado filiales en países como Luxemburgo (Amazon), Suiza (e-Bay), Irlanda (Airbnb) y Países Bajos (Netflix y Uber). Los mencionados Estados son 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.

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, toda vez que la casa matriz de la mayoría de las compañías indicadas, se encuentran en Estados Unidos, pero la facturación proviene de las filiales mencionadas.

Esto, 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.

Así, por ejemplo, en la Economía Digital, una multinacional registra (en el mejor de los casos) una filial en un país en el que realiza acciones de marketing y publicidad, los usuarios atraídos toman el servicio - supongamos de música en streaming-, pero la filial que emite las facturas está ubicada en un paraíso fiscal. Por lo tanto, esa empresa pagará impuestos en el país en el que presta el servicio, impuestos solo por sus ingresos derivados de la publicidad, declarando su mayor ganancia en el país de baja tributación.

Esta actitud perjudica las arcas públicas de los Estados, recaudando un monto menor del que correspondería por los servicios prestados dentro de su territorio y, consecuentemente, se ejerce mayor presión tributaria en los ciudadanos y en las empresas de la economía tradicional, lo cual resulta por lo menos injusto o desleal.

Y ese sería el mejor panorama. Otras corrientes indican que muchas de esas grandes empresas ni siquiera declaran en paraísos fiscales la totalidad de sus ingresos, cuando contarían con más de 100 millones de usuarios: Amazon 100 millones⁶, e-Bay 117 millones de compradores activos⁷, Netflix 137 millones⁸, Spotify 191 millones⁹.

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.

⁶ Fuente: <https://www.businessinsider.es/amazon-revela-numero-usuarios-prime-mas-100-millones-suscriptores-201908>

⁷ Fuente: <https://investors.ebayinc.com/overview/default.aspx>

⁸ Fuente: <https://www.ambito.com/netflix-imparable-sumo-7-m-usuarios-tres-meses-acciones-trepan-78-2018-n4036691>

⁹ Fuente: <https://www.silicon.es/las-suscripciones-a-spotify-crecen-un-40-2385219>

Dado el descrito escenario, se debate en el mundo la creación de un Impuesto Digital, especialmente aplicable a los Servicios Digitales.

Para ir abordando los alcances del **Impuesto Digital**, vamos a diferenciar los componentes en los que los países están trabajando para poder determinar el impuesto sobre la renta de las empresas prestadoras de servicios:

- **Alcance:** La primera diferencia es determinar si el Impuesto Digital se impondrá sobre la totalidad de las ganancias comerciales obtenidas por una empresa, o si se la comenzará a gravar a partir de un determinado umbral o monto facturado.
- **Porcentaje:** También habrá que determinar el porcentaje aplicable sobre las rentas obtenidas, para precisar el impuesto correspondiente.
- **Localización:** Algunos países solicitan el registro de un Agente Fiscal Local, con la debida inscripción en su jurisdicción geográfica, mientras otros optan por dotar de relevancia al Domicilio del Cliente que recibe el servicio, mientras éste pueda ser comprobado.

En la actualidad varios países cobran un impuesto sobre los Servicios Digitales, pero la mayoría de ellos lo hacen aplicando el mismo tratamiento que al comercio tradicional, mediante el cobro del IVA (Impuesto al Valor Agregado). Tal vez, dos de las grandes preguntas que habría que hacerse antes de aplicarlo serían: ¿dónde se crea el valor de los servicios digitales? y, ¿cómo debería imputarse a efectos tributarios?

Una de las principales discrepancias existentes radica en cobrar una Retención (una quita del monto a pagar que realiza el cliente al momento de cancelar la operación, como mediador con el fisco) o directamente aplicar el IVA, como si se tratara de un bien o servicio corriente, material o de la economía tradicional.

Veamos en el siguiente cuadro cómo y cuánto cobra cada país por la prestación de los denominados Servicios Digitales:

PAÍS	IMPUESTO	ALCANCE	LOCALIZACIÓN
NORUEGA	25% (IVA)	> € 5.300	AGENTE FISCAL LOCAL
ISLANDIA (eBooks 11%)	24% (IVA)	> € 15.500	AGENTE FISCAL LOCAL
ARGENTINA	21% (IVA)	TOTAL	DOMICILIO CLIENTE
BIELORRUSIA + ALBANIA + SERBIA	20% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
RUSIA	18% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
NUEVA ZELANDA	15% (IVA)	> € 39.500	AGENTE FISCAL LOCAL
SUDAFRICA	14% (IVA)	€ 2.900	AGENTE FISCAL LOCAL
COREA DEL SUR	10% (ISD)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
CHILE*	10% (RET)	TOTAL	DOMICILIO CLIENTE
AUSTRALIA (B2C)	10% (RET)	> € 46.000	DOMICILIO CLIENTE
JAPON	8% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
SUIZA	7,7% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
HUNGRÍA	7,5% (ISD)	> € 310.000	DOMICILIO CLIENTE
INDIA	6% (ISD)	TOTAL	DOMICILIO CLIENTE
ARABIA SAUDITA	5% (IVA)	> € 200.000	AGENTE FISCAL LOCAL
EMIRATOS ÁRABES	5% (IVA)	> € 86.000	AGENTE FISCAL LOCAL
MÉXICO*	3% (RET)	> € 7.000.000	DOMICILIO CLIENTE

*Aún no vigente

IVA: Impuesto al Valor Agregado

ISD: Impuesto sobre los Servicios Digitales

RET: Retenciones

10

¿Qué podemos ver en el cuadro?

En primer lugar, vemos que hay países que aplican su tasa de IVA, otros que imponen una Retención y otros que finalmente han elaborado un Impuesto Digital especial para alcanzar a los Servicios Digitales, dándoles un tratamiento particular.

También observamos que no existe una política fiscal compartida a nivel global ya que se aplica una tasa que va desde el 25% como en Noruega (primer país del mundo en comenzar a aplicar el IVA a los servicios digitales en el año 2011) al 5% en Arabia Saudita y Emiratos Árabes (aplicados desde diciembre 2018).

La menor tasa es del 3% que propone aplicar México, aunque a la fecha de la presente publicación aún no entró en vigencia este impuesto especial.

¹⁰ Fuente: elaboración propia con datos obtenidos de legislación vigente, artículos periodísticos y de la página web de Tax Foundation: https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/?utm_source=Global+Tax+Reform&utm_campaign=2636a71036-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_14_09_59&utm_medium=email&utm_term=0_6c6b782bd7-2636a71036-429308489&mc_cid=2636a71036&mc_eid=3271fdd500

Como vemos, algunos países aplican la tasa sobre la totalidad de las operaciones efectuadas por sociedades que prestan Servicios Digitales, mientras otros comienzan a aplicar el impuesto a partir de un determinado umbral de facturación.

Otra de las cuestiones que exhibe la información presentada es que hay normativas que exigen la obtención de un número de registro local para poder operar en el país (agente fiscal local), mientras otros se basan en el domicilio del cliente tomador del servicio para adjudicarse la potestad tributaria.

Esta situación promueve discrepancias entre las Administraciones Tributarias y facilita el comportamiento intencionado de los contribuyentes para asentarse en países fiscalmente beneficiosos. Asimismo, la falta de criterio unificado impide que las empresas tributen de manera equitativa en todos los países donde prestan sus servicios.

Los países de la Unión Europea no están en el cuadro ya que recién en marzo de 2018 la Comisión formalizó una serie de propuestas para los Estados miembros (como veremos en el capítulo 5). Paulatinamente, algunos de ellos han comenzado a aplicar las recomendaciones establecidas por la UE, entre los que podemos destacar: Hungría (7,5% sobre las ventas de publicidad para empresas con ingresos superiores a los 300.000 Euros anuales), Italia (3% para empresas que realicen más de 3.000 transacciones en un ejercicio en el país) y Eslovaquia (modificó el Impuesto a las Sociedades para alcanzar estas actividades)¹¹.

También existen países que se niegan a aplicar las recomendaciones atento a que sus beneficios fiscales atraen mayores inversiones, entre ellos podemos mencionar: Irlanda, Suecia y Dinamarca.

Ante este escenario, tal cual indicamos anteriormente, organismos internacionales como la UE, el G20 y la OCDE están trabajando arduamente en la elaboración de soluciones coordinadas, permanentes y duraderas, de modo tal de garantizar que los ingresos fiscales derivados de las actividades en línea sean equitativos con los de la economía tradicional, y que los diferentes países puedan llegar a un acuerdo internacional tributario. Veamos en el siguiente capítulo los aportes efectuados por la OCDE en esta materia.

¹¹ Tax Foundation: https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/?utm_source=Global+Tax+Reform&utm_campaign=2636a71036-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_14_09_59&utm_medium=email&utm_term=0_6c6b782bd7-2636a71036-429308489&mc_cid=2636a71036&mc_eid=3271fdd500

4- La OCDE y su abordaje de la Economía Digital

La OCDE ha sido el primer organismo internacional en intentar abordar los desafíos de la Economía Digital a nivel global. Ya en el año 2013 elaboró, junto con el G20, el denominado **Proyecto BEPS**, enfrentando la problemática de la planificación fiscal nociva por parte de las grandes empresas multinacionales.

¿Qué es el Plan de Acción BEPS?¹²

Lo primero que debemos explicar es que BEPS expresa en sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting, haciendo referencia a la práctica de Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, como mecanismo que realizan las empresas transnacionales para ingresar los menores impuestos posibles a escala global.

Esta ingeniería fiscal nociva puede adoptar diferentes formas, todas con el objetivo de disminuir la carga fiscal total de la compañía, entre las más corrientes encontramos:

- Simular préstamos entre firmas de un mismo grupo económico
- Simular regalías intragrupo
- Trasladar beneficios a filiales ubicadas en países de baja o nula tributación
- Simular pago de asesoramiento técnico a una firma del mismo grupo económico
- Simular pagos de patentes a la casa matriz

Es decir, las empresas hacen uso de grises o lagunas normativas de los diferentes países, para disminuir su carga impositiva o trasladar los beneficios obtenidos por una filial, hacia otra ubicada en países de menor tributación. No son hechos netamente ilegales, pero sí éticamente reprochables, ayudados por la falta de consenso de los países en la política fiscal internacional.

En la Economía Digital esta práctica se ve facilitada por la operabilidad a distancia o virtual que existe entre empresas y usuarios y multiplicado por el volumen y la velocidad del acceso a Internet y a dispositivos inteligentes a gran escala.

Hacia finales del año 2015, esta alianza OCDE - G20 (una de las alianzas más importantes ya que representa más del 80% del PBI mundial) continúa con el objetivo de actuar en conjunto para combatir

¹² OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

los problemas BEPS, ya que suponen una pérdida de entre 100 y 240 mil millones de dólares anuales, lo que representa entre un 4 y un 10% del ingreso mundial sobre la renta corporativa¹³.

Es allí cuando nace el **Plan de Acción BEPS**¹⁴ elaborado por más de 60 países, los cuales determinaron **15 Acciones** para combatir la evasión fiscal, entre las que destacamos:

- **Abordar los retos de la Economía Digital (Acción 1)**
- Limitar la Erosión de la Base Imponible (Acción 4)
- Combatir las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5)
- Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal nociva (Acción 12)
- Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales (Acción 15)

Estas Instituciones buscan combatir la evasión fiscal, mejorar las normas fiscales internacionales, promover la transparencia fiscal, adoptar criterios unificados y recuperar la confianza en los sistemas fiscales nacionales e internacionales.

Fundamentalmente, a través de la Acción 1 la OCDE intenta abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital e identificar los principales problemas que la misma plantea en función a la normativa fiscal internacional obsoleta para el alcance a los nuevos modelos de negocios.¹⁵

En el año 2016, los líderes del G20 solicitaron a la OCDE ampliar el Proyecto para hacer parte del mismo a países interesados que se encontraban fuera de ambos Organismos. De esta manera nace el **Marco Inclusivo BEPS**, en el que actualmente participan **119 jurisdicciones** que intercambian experiencias y prácticas, elaboran reglas en conjunto, determinan estándares mínimos de protección de la base imponible y promueven el apoyo mutuo en las prácticas tributarias.

Los países se comprometen a abonar una membresía anual de 20.000 Euros, pero fundamentalmente a aceptar y aplicar el Paquete de Acciones BEPS mencionado.

¹³ Fuente: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

¹⁴ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

¹⁵ OCDE (2015), Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015, Ediciones OCDE, París, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Este, tal vez, haya sido uno de los primeros pasos en intentar abordar de manera global y colectiva la problemática que enfrentan todos los Estados frente al poder de las grandes corporaciones que disminuyen su carga fiscal de los modos ya indicados, hoy exacerbados por las características de la Economía Digital.

Ya en el 2018 la OCDE emitió un Informe Provisional¹⁶ con un resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, es decir, de la Acción 1 BEPS.

Señala la importancia de entender los rasgos distintivos de los nuevos modelos económicos altamente digitalizados e inherente a la creación de valor en la nueva era digital y sus implicancias en la tributación internacional.

El Informe da cuenta de las formas en que los diferentes países están enfrentando estos nuevos desafíos y los agrupa principalmente en 3:

- Aquellos países que señalan que no se requiere acción alguna
- Aquellos países que creen que es necesario tomar medidas que tengan en cuenta las contribuciones de los usuarios
- Aquellos países que creen que hay que aplicar en la Economía Digital las mismas medidas adoptadas para la Economía Tradicional, o viceversa.

Es decir, queda a la vista la necesidad de trabajar en conjunto en la búsqueda de nuevos criterios para establecer el nexo que permite la atribución de beneficios a una determinada jurisdicción, de manera de disminuir la posibilidad de conflictos en el reparto de la potestad tributaria.

Por otro lado, la OCDE hace hincapié en las características principales de la Economía Digital: se basa en activos intangibles, obtiene beneficios en el procesamiento (uso) de los datos del usuario y sus modelos económicos suelen ser pluridimensionales.

Este Informe enfrenta la problemática desde el plano teórico-explicativo, pero no se atreve a formular una solución práctica y consensuada, aunque sí plantea su necesidad.

Finalmente, la OCDE promete la remisión de un Informe Previsional para este año 2019 al G20, y la elaboración y presentación de un Informe Final para el año 2020.

¹⁶ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>

5- La Unión Europea y sus aportes a la Economía Digital

¿Cuál es la situación actual de la Unión Europea?

En la UE las empresas digitales tienen un tipo impositivo medio efectivo que es la mitad del de los sectores económicos tradicionales.

Mientras los negocios tradicionales pagan un promedio anual de 23,2% de tasa impositiva efectiva, el abonado por las empresas digitalizadas alcanza solo al 9,5%¹⁷. El rápido crecimiento de la Economía Digital ha derivado en una gran distorsión fiscal atento a la falta de normativa adecuada para su abordaje, afectando los ingresos de los distintos Estados miembros.

Al mismo tiempo, la economía tradicional va cediendo lugar a la digital, ya que muchas veces no puede competir con los precios que esta última ofrece, considerando la diferencia en costos operativos, de empleados y de instalaciones, entre otros, que unas y otras enfrentan.

Ante esta situación, los diferentes Estados miembros ha solicitado a la UE la adopción de una solución rápida, en conjunto y sostenible en el tiempo, atento a que ven afectadas sus arcas públicas y con ello los servicios prestados a la ciudadanía.

La UE intenta garantizar una imposición fiscal justa, eficaz y favorable al crecimiento del mercado, teniendo en cuenta los diferentes tipos de servicios y bienes que se comercializan en su jurisdicción. Al mismo tiempo, pretende establecer normas de vanguardia vinculadas a los nuevos paradigmas del mercado internacional y configurar una respuesta global a la problemática planteada.

Para ello, la Comisión Europea emitió una Recomendación el 21/03/2018¹⁸, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia fiscal significativa, estableciendo dos propuestas legislativas para gravar la actividad de la Economía Digital: una reforma integral y otra provisional. Veamos de qué se tratan:

1. **Reforma del Impuesto de Sociedades**: La primera recomendación efectuada por el Organismo intenta ser una respuesta completa a las problemáticas planteadas, aunque podría implementarse en el largo plazo.

¹⁷ Comisión Europea, *Comunicado de Prensa*. Bélgica, Bruselas, 21 de marzo de 2018.

¹⁸ Comisión Europea, *Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Bélgica, Bruselas, 21 de marzo de 2018.

Se trata de permitir a los Estados gravar los beneficios que se generan en su territorio, independientemente que tenga o no presencia física la empresa que genera la renta.

De este modo, la UE da nacimiento al concepto Presencia Digital Significativa y será considerada en la expresión Establecimiento Permanente (concepto que describimos anteriormente), de la siguiente manera:

“El concepto de presencia digital significativa tiene por objeto establecer un nexo imponible en una jurisdicción. Por tanto, debe considerarse como algo que se añade al concepto de establecimiento permanente existente. Las normas propuestas para establecer un nexo imponible de una actividad empresarial digital en un Estado miembro se basan en los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital. Estos criterios son valores de referencia para determinar la «huella digital» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica”.¹⁹

Por lo tanto, la propuesta indica 3 elementos que determinarán una **Presencia Digital Significativa**, en la medida que se cumplan uno o varios de los criterios siguientes:

- Los **Ingresos obtenidos** en un período impositivo, resultantes de la prestación de los servicios digitales a los usuarios situados en dicha jurisdicción, superan los **7.000.000 de Euros**.
- El **número de usuarios** de uno o más de los servicios digitales que estén situados en un Estado miembro en un período impositivo, es superior a **100.000**, entendiéndose por Usuario cualquier particular o empresa.
- El **número de contratos comerciales** para la prestación de tales servicios digitales celebrados entre empresas (B2B) en un período impositivo, es superior a **3.000**.

Con al menos cumplir 1 de los 3 elementos mencionados, se considerará que existe una Presencia Digital Significativa y, por lo tanto, un Establecimiento Permanente para los términos del impuesto

¹⁹ Comisión Europea, Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Bélgica, Bruselas, 21 de marzo de 2018.
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

sobre sociedades, dando de esta manera lugar a un nuevo nexo imponible para las Administraciones Tributarias que conforman la UE.

Estos parámetros establecidos por la UE traen luz a la necesidad mencionada por la OCDE de establecer nuevos criterios un que faciliten la atribución de beneficios a una determinada jurisdicción, disminuyendo los conflictos en el reparto de la potestad tributaria de los países.

Cuando hace referencia a la jurisdicción en la que se encuentra el usuario, indica que estará determinada por la dirección de Protocolo Internet (IP) del dispositivo que el usuario utilice para la toma del servicio o, si es más exacto, cualquier otro método de geolocalización. Asimismo, la UE señala que los datos deben limitarse estrictamente a aquellos que indiquen el Estado miembro en el que están situados los usuarios, resguardando cualquier otro dato personal que permita su identificación.

Por otro lado, especifica que, para la determinación de los beneficios de las empresas, se tendrán debidamente en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa que sean relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa.

Y continúa especificando que las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa a través de una interfaz digital incluyen, entre otras, las siguientes actividades:

- a) La recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario,
- b) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por el usuario,
- c) la venta de espacio publicitario en línea,
- d) la puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital, y
- e) la prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados en las letras a) a d).

Por lo tanto, hasta aquí vimos la primera propuesta que ha realizado la UE que, si bien no implementa un nuevo impuesto, sí incorpora la modificación del nexo gravable. Veamos a continuación la segunda iniciativa, que responde a las peticiones efectuadas por varios de los Estados miembros.

2. **Impuesto Provisional:** es una respuesta a corto plazo, atento a la presión efectuada por los diferentes Estados y por la ciudadanía en general, para que las grandes firmas ingresen los tributos correspondientes a las crecientes ganancias obtenidas en su territorio. Se aplicaría hasta que se haya implementado la reforma tributaria integral mencionada anteriormente.

Mediante el Impuesto Provisional se busca evitar que cada Estado comience a tomar medidas unilaterales de imposición sobre las actividades digitales, ya que sería perjudicial para el mercado único que conforman.

De esta manera, aplicar el nuevo gravamen sobre determinadas rentas procedentes de actividades digitales que actualmente no están sujetas a tributación, garantiza la obtención de ingresos para los Estados miembros de forma inmediata. Asimismo, contempla mecanismos para evitar o paliar la doble imposición.

El impuesto se aplicará sobre los ingresos generados por las actividades en las cuales los usuarios desempeñen un papel importante en la creación de valor, como, por ejemplo:

- Ingresos generados por la venta de espacios publicitarios en línea
- Ingresos generados a partir de las actividades de intermediarios digitales que permitan a los usuarios interactuar entre sí y que puedan facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos
- Ingresos generados a partir de la venta de datos obtenidos de información aportada por el usuario

Este Impuesto Provisional será recaudado por las Administraciones Tributarias que corresponden a la ubicación geográfica de los usuarios, pero no se aplicará a la totalidad de las sociedades prestadoras de tales servicios, sino que se han establecido ciertos parámetros con el objetivo de alcanzar solamente a las principales corporaciones generadoras de grandes volúmenes de renta. Por lo tanto, alcanzará a las empresas que²⁰:

- Obtengan un total anual de ingresos de 750.000.000 de Euros a nivel mundial

²⁰ Comisión Europea, Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados Servicios Digitales. Bélgica, Bruselas, 21 de marzo de 2018. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

- Obtengan un total anual de ingresos de 50.000.000 de Euros dentro de la UE.

La tasa aplicable será del **3%** de los ingresos brutos, por lo que la UE espera recaudar alrededor de 5.000 millones de Euros anuales, alcanzando a más de 200 empresas. Es importante aclarar que estos umbrales establecidos intentan garantizar que se dejará fuera del alcance a las pymes y las *startups* en desarrollo, y que solo se gravará a las grandes empresas multinacionales.

Con esta iniciativa, la UE sí da lugar a un nuevo tributo denominado Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD), con el fin de evitar medidas unilaterales de los Estados miembros.

La UE finaliza su propuesta invitando a inspirar y crear impulso en el G20 y la OCDE para unir criterios en el trabajo internacional sobre tributación digital.

Asimismo, se comprometió a emitir un Informe Preliminar sobre los avances logrados desde la publicación de las propuestas, hacia finales de este año 2019, al igual que la OCDE.

Vale dejar en claro que las mencionadas propuestas fueron presentadas por la Comisión ante el Parlamento Europeo, quedando pendiente a la fecha de la presente publicación una definición concreta y colectiva por parte de los Estados miembros.

Hasta aquí hemos descrito las características principales de la situación actual respecto a los desafíos marcados por la Economía Digital. Vimos de qué manera los más importantes Organismos Internacionales instan a la cooperación, el trabajo en equipo y la formulación de propuestas para una solución global.

Mientras tanto, las grandes compañías siguen facturando y redirigiendo sus ingresos hacia países de baja o nula tributación, lo que deriva inevitablemente en una mayor presión tributaria sobre la ciudadanía y las empresas de la economía tradicional, para que los Estados puedan hacer frente a sus presupuestos y a la provisión de servicios públicos.

Esto nos plantea seguir revisando, actualizando y fomentando diferentes formas de abordar las características de los nuevos modelos de negocios, nos referimos a los que existen y a los que seguirán surgiendo. Por ello, será fundamental adoptar un carácter dinámico y constante en la actualización de las normativas, los procesos y la generación de conocimientos.

Veamos a continuación, algunas conclusiones que derivan de lo expuesto.

6- Conclusiones

Como vimos, ha nacido una nueva economía, que requiere nuevas visiones de la realidad. La creación de valor ya nada tiene que ver con los productos manufacturados; el rol pasivo del cliente ya no se parece a los aportes que efectúan los usuarios; y la atribución de la potestad tributaria ya no requiere de presencia física de las empresas en los países.

Ante las maniobras elusivas de las grandes compañías multinacionales, nació la necesidad de las Administraciones Tributarias de buscar una solución multilateral de consenso, de modo tal de armonizar la política fiscal internacional. Ya no se trata de enfrentamientos y disputas legales, sino de aprender a ceder y cooperar por el bien general.

Desde el plano político, quedó al descubierto la necesidad de un acuerdo entre los Estados, atento a la creciente presión que se está ejerciendo sobre la ciudadanía y sobre los contribuyentes de la economía tradicional, como consecuencia de la disminución de los recursos públicos aportados por la economía digital.

Una baja en la recaudación deriva inevitablemente en un detrimento de las prestaciones estatales y, con ello, en la calidad de vida de las personas. El desafío de gravar los Servicios Digitales es mayúsculo, y la responsabilidad es total. Por ello es fundamental actuar en el plano fiscal, pero también desde lo político y lo social.

Ante el escenario descrito, creemos principalmente que las Administraciones Tributarias se deben formar para transformar estos nuevos paradigmas que representa la Economía Digital, en nuevas oportunidades. Oportunidades de aprendizaje, de desarrollo, de mejoramiento de prácticas y procesos y de fortalecimiento institucional.

Debemos pensar para evolucionar. Serán necesarias ideas nuevas, innovadoras, superadoras y creativas.

Creemos que, como respuesta a los desafíos mencionados, sería posible la creación de un Organismo Internacional Tributario, conformado por diferentes instituciones y países, en el cual deban tener inscripción obligatoria las grandes empresas multinacionales prestadoras de Servicios Digitales.

Este Organismo podría utilizar la tecnología de Blockchain, con sus características de inmutabilidad, transparencia y seguridad y servirse de sus herramientas, logrando la celebración de contratos inteligentes con las mencionadas compañías.

Quizás se podría lograr de común acuerdo y en conjunto, aplicar una tasa mundial para los servicios digitales suministrados por las mismas, derivando a cada jurisdicción el monto correspondiente al Impuesto Digital, por ejemplo, en función a los parámetros ya propuestos por la UE, o algunos otros que se compartan con un número mayor de países.

Seguramente queda un largo camino hacia el acuerdo mundial, y posiblemente cumplirá un rol fundamental la educación tributaria y la conciencia ciudadana de la problemática aquí planteada.

Involucrarnos es comenzar a crecer y a creer en un mundo más justo, porque en definitiva una solución fiscal deriva en una respuesta a una necesidad social.

7- Bibliografía y Referencias Bibliográficas

Alonso, Ana Belén (2004), *Comercio Electrónico: Antecedentes, fundamentos y estado actual*. Madrid: Dykinson.

Comisión Europea (2018), *Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Bélgica, Bruselas.

Comisión Europea (2018), *Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados Servicios Digitales*. Bélgica, Bruselas.

Comisión Europea (2018), *Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Bélgica, Bruselas.

CEPAL (2013), *Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad*. Chile, Santiago de Chile: CEPAL.

Congreso de la Nación Argentina, *Ley 27.430 de Reforma Tributaria*. Boletín Oficial de la República Argentina. Buenos Aires, 29 de diciembre de 2017.

OCDE (2015), *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015*. Ediciones OCDE, París.

OCDE (2015), *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*. Ediciones OCDE, París.

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.

Poder Ejecutivo de la Nación Argentina, Decreto 649/97 y las modificaciones introducidas con posterioridad. Buenos Aires, 06 de agosto de 1997.