



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

**ECONOMÍA DIGITAL Y TRIBUTACIÓN EN EL MARCO
DEL PROYECTO BEPS**

AUTOR: MARIANO ÁNGEL ARMANINI

TUTOR: RUBÉN HORACIO MALVITANO

OCTUBRE 2017

RESUMEN

La idea que se introduce bajo la denominación de “economía digital”, así como también las nuevas tecnologías presentan grandes desafíos actuales para la economía en general y para la tributación internacional en particular.

Bajo esta premisa, se encara el estudio producido en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”), en concreto a través de la hoy mundialmente conocida iniciativa sobre Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”, por sus siglas en inglés).

Un aspecto importante radica en la posibilidad o no de considerar a la referida economía digital como un capítulo cerrado dentro de la economía tradicional, o de mantener las mismas reglas de juego existentes.

Sobre el punto, se intentan delinear los atisbos de modificaciones propuestas, mayores o menores, la introducción de nuevos conceptos alternativos en materia de tributación directa, en especial respecto de la noción clásica de establecimiento permanente.

Por otra parte, y en lo que se refiere a la tributación indirecta, se destaca la menor significación que dentro del referido proyecto se destina a su estudio.

Asimismo, el trabajo enfoca en las dificultades que se presentan a la hora de acordar ciertos consensos entre los distintos partícipes para la introducción de modificaciones, cuando las mismas se refieren a la economía digital y las nuevas tecnologías.

Por último, y más allá del diagnóstico correspondiente sobre esta problemática, se invita a la reflexión respecto a la posible consideración de un trabajo interdisciplinario que excede ampliamente el marco de la iniciativa BEPS.

PALABRAS CLAVE

Economía digital – nuevas tecnologías – OCDE – BEPS – erosión de la base imponible – re-alocación de ganancias – traslado de beneficios – establecimiento permanente (virtual) – presencia digital significativa – tributación internacional – cloud computing – recaudación fiscal

ÍNDICE

1. Introducción.....	1
1.1- Fundamentación y planteamiento del problema.....	1
1.2- Objetivos.....	2
1.3- Aspectos metodológicos.....	3
2. Marco Teórico.....	3
2.1- BEPS. Generalidades.....	6
2.2- Economía Digital.....	8
2.2.1- Sobre el “cerco” a la economía digital o sobre la economía digital como la nueva economía.....	10
2.3- Establecimiento Permanente.....	15
2.3.1- Presencia Digital Significativa.....	18
2.3.2- Establecimiento Permanente Virtual.....	22
2.3.3- Modificaciones al párrafo 4º del Art. 5 del Modelo de Convenio OCDE.....	23
2.4- Imposición indirecta y economía digital.....	26
3. Diagnóstico.....	33
4. Reflexión.....	35
5. Bibliografía.....	38

1. Introducción

1.1- Fundamentación y planteamiento del problema

El tema que motiva la presentación de este Trabajo Final de la Carrera de Especialización en Tributación radica en el interés particular que despierta en el autor el acelerado desarrollo que vienen tomando la economía digital y las nuevas tecnologías, y las dudas, inquietudes e intentos de respuestas que ese mismo desarrollo genera en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”, por sus siglas en castellano), en concreto a través de la hoy mundialmente conocida iniciativa sobre Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”, por sus siglas en inglés).

En cada curso de esta Carrera de Especialización en Tributación, en mayor o menor medida, se ha intentado sembrar cierto interés del especializando por la iniciativa BEPS, siempre en función de que la asignatura en curso lo permitiera y en la medida en que la temática se relacionare con los temas a desarrollar.

Pues bien, en mi caso particular, esta inquietud por el tema en comentario viene de larga data, por la época en la que cursaba la Carrera de Abogacía en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Claro está, en aquella época no existía la iniciativa BEPS y el material de estudio se encontraba mucho más diseminado al no existir una voz que intentara aunar todos los esfuerzos por comprender el fenómeno.

En el entendimiento de que la economía digital y las nuevas tecnologías son probablemente el escenario, herramientas y modalidades del desarrollo de varios aspectos de la vida de relación en los tiempos venideros, tanto de las personas humanas como de las personas jurídicas (públicas y privadas)¹, resulta interesante el estudio preliminar de qué es efectivamente lo que se está haciendo o no en la actualidad para aprehender y comprender ese fenómeno, tanto más desde el ámbito específico de la Tributación.

La iniciativa BEPS de la OCDE, en lo que a la “Economía Digital” se refiere, cumple la doble función de poner sobre la mesa el tema de discusión, a la vez que desnuda el/los problema(s) que en gran medida están generando el advenimiento de la economía digital y las nuevas tecnologías, a lo largo y ancho del planeta, sin excepciones.

¹ Enunciación que debe ser completada con la somera indicación, dada la particular autonomía de que goza el Derecho Tributario, de aquellos sujetos a los cuales, sin revestir la calidad de persona otorgada por las normas de Derecho Privado, las normas tributarias les asignen una cierta personalidad *ad hoc* al considerarlos como centros de imputación normativa para la atribución del hecho imponible.

¿Existe la economía digital como concepto diferenciado del resto de la economía? ¿Está preparada la tributación internacional para aprehender este fenómeno? ¿Alcanza meramente con reformular ciertos aspectos del concepto de establecimiento permanente? ¿Qué ventajas reporta la idea de crear el denominado “establecimiento permanente virtual” (“VPE”, por sus siglas en inglés)? ¿Qué sucede en este marco con la imposición a los consumos, tan cara a los países en vías de desarrollo?

Interrogantes como los expuestos, que no son todos los que han surgido, mucho menos los que puedan continuar apareciendo a medida que la temática empiece a tener el debido tratamiento de manera global y generalizada, resultan dudas que he considerado de un destacable interés académico a los efectos de encarar el presente Trabajo Final de mi Carrera de Especialización en Tributación en esta alta casa de estudios, la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

1.2- Objetivos

De acuerdo a lo expresado en el punto que antecede, la meta trazada comporta el estudio de determinados aspectos de la temática referida a la economía digital y el desarrollo de las nuevas tecnologías. Entre ellos, se destaca la posibilidad de analizar principalmente la importancia de circunscribir el tratamiento de la economía digital como un capítulo cerrado dentro de la economía en general, si resulta más conveniente su inclusión dentro de esa misma economía, o si pareciera más conveniente aún abordar su estudio tomando como punto de partida que estamos en presencia de un cambio de paradigma, lo que tarde o temprano (y es de esperar de modo hartamente optimista que más bien acontezca esto último) llevará a redefinir ciertos aspectos medulares de la cuestión.

Asimismo, una variante en el marco de la tributación (y, más propiamente dicho, en el marco de la tributación internacional), se intentará sondear si existe o no consenso a la hora de modificar el conocido concepto de establecimiento permanente.

Por otra parte, y en referencia puntual a la creación del concepto de “establecimiento permanente virtual”, el punto radica en explorar dicha idea, determinar si existe aceptación de la misma por parte de los diversos jugadores dentro del escenario global, y establecer si el mencionado concepto resulta viable, dado el cambiante y acelerado ritmo que toman tanto la economía digital como las nuevas tecnologías.

Por último, un aspecto a considerar es el tratamiento propuesto en el seno de la OCDE respecto de la imposición a los consumos en el marco de la economía digital.

1.3- Aspectos metodológicos

Expuesto el problema y planteados tentativamente los objetivos, la metodología del presente importa la exploración conceptual de la iniciativa emprendida por la OCDE referida al Punto 1 del Plan de Acción en materia de BEPS titulado “Address the tax challenges of the digital economy”.

A ese efecto, parte de la tarea referida a la recopilación del material de estudio resulta facilitada por la propia Organización, que ha dispuesto la publicación en formato digital de la totalidad de la iniciativa, borradores, papeles de trabajo, comentarios recibidos, documentos de interés.

Ello no implica utilizar únicamente ese material, aunque el mismo resulta bastante exhaustivo, sino analizar otros documentos previos y/o contemporáneos a la iniciativa mencionada, dentro y fuera de ella.

Por otro lado, resulta de vital importancia comprender que la iniciativa BEPS, por más bien intencionada que esté, no es sino un intento de legitimizar la profunda insatisfacción con las reglas y normas de juego actualmente vigentes, tanto por parte de los Estados junto a sus administraciones tributarias, así como también por aquellos jugadores del sector privado que, de un modo u otro, se benefician de que ciertos aspectos o temas centrales, continúen siendo abordados sólo desde la periferia.

2. Marco Teórico

En oportunidad de la presentación del Proyecto de Trabajo Final de Especialización el pasado 2 de diciembre de 2016 comentaba que la circunscripción del marco teórico de la investigación a unos cuantos subtítulos en una etapa preliminar de la investigación, no resultaba posible.

Ello se debió principalmente a que en el seno de uno de los mayores organismos de tinte internacional, como es la OCDE, la cuestión ha sido abordada de modo tentativo a través de ciertas líneas de interés, incluso permitiendo un ida y vuelta (“feedback”) de opiniones y puntos de vista entre todos aquellos interesados en la temática.

En sí misma, la cuestión responde a que dado el estado actual de la temática, y siempre teniendo en cuenta que la economía digital y las nuevas tecnologías avanzan de momento en forma exponencial, centrar el tema en tal o cual punto implicará *ab initio* (si es que ello no ha sucedido ya) perder de vista que un marco regulatorio es más o menos acertado en y para un contexto determinado, cuya variable de cambio es tan grande en el presente tema que a poco que se avanza dos casilleros, pareciera estar retrocediéndose tres o cuatro a la vez.

Asimismo, y en función del estudio de numerosas opiniones referidas al desarrollo del Punto 1 del Plan de Acción de la OCDE en materia de BEPS, el mismo indicaría que aún sentadas las bases preliminares de la investigación, la cuestión no es pacífica, ni siquiera en cuánto al enfoque que debe otorgarse a la misma.

Numerosas cámaras empresarias, grupos de estudio, estudios de auditoría contable, centros de investigación en materia tributaria, se han pronunciado aclarando que dichas devoluciones a la invitación formulada por la propia OCDE no constituyen sino una versión semi-consensuada de la opinión, punto de vista y/o reflexión de los miembros que las componen, en cuyos ámbitos han tenido lugar no pocas divergencias al momento de presentar la respectiva devolución.

Tiempo atrás, y en referencia puntual a la génesis del comercio electrónico, que no es sino un aspecto mínimo de la economía digital², Charles E. McLure Jr. señalaba allá por el año 2000 (hace casi veinte años) que *“(a) lo largo de la historia, la tributación, casi tanto como la política, se ha revelado como ‘el arte de lo posible’. Con el tiempo, los derechos aduaneros y algunos impuestos específicos, que dependen del control contable y del control físico, han abierto el camino a impuestos ‘ad valorem’, sobre las ventas y a la renta, fundados sobre la evaluación y el control. La mayoría de los individuos juzga positivamente ese cambio significativo, que puede ser atribuido tanto a una mejoría en la eficiencia administrativa como a la mejor comprensión de los objetivos más justos de política fiscal”*.³

Palabras insignes –más bien alineadas al optimismo–, de una realidad que aun cuando en los ojos de la tributación (internacional, local, directa, indirecta, en cualquiera de sus

² Una interesante observación sobre la falta de una amplia definición de la economía digital en el informe preliminar de la OCDE, así como también respecto a la confusión entre comercio electrónico y economía digital, fue puesta de resalto en un temprano estudio por la Association Française des Femmes Fiscalistes conforme se desprende del análisis de su devolución a dicho informe. Cfr. OECD, *“Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”*, 16 de abril de 2014, págs. 5-11.

³ McLURE, Charles E. Jr. – CORABI, Giampaolo, *“La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria”*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, págs. 23-24.

expresiones o vertientes) se acercaba como tormentosa, depositaba toda su esperanza en el hasta entonces dinamismo permanente de la norma tributaria.

Ciertamente el *e-commerce* o comercio electrónico –al igual que la economía digital en su conjunto– es una realidad de crecimiento exponencial, cuyo desarrollo no reconoce limitaciones mayores a las que la propia tecnología pueda oponerle durante un lapso más o menos breve, pero que nunca pierde el mote de “transitorio”. Normas de papel para una realidad expresada en unos y ceros dan cuenta de una batalla perdida sin un cambio de paradigma, tal y como el que tan esperanzadamente se informa en la Introducción del presente trabajo.

Ello, claro está, sin perjuicio de las pequeñas y ocasionales batallas que pueden anotarse los Estados de vez en cuando. El punto es que más que exhaustivas las fiscalizaciones y controles van a ser permanentes si las normas no se adaptan a la realidad de un mundo virtual, en el que de modo constante, el flujo de información, productos y servicios vía *web* se viralizan sin reconocer fronteras de ningún tipo.

Esta pequeña digresión en torno al combate fiscal digital, desnuda un aspecto tangencial, pero no por ello menos real de la cuestión. Las administraciones tributarias avanzan y mucho sobre la utilización de la herramienta informática y las nuevas tecnologías, para verificar, fiscalizar y controlar el cumplimiento de los obligaciones y deberes de los contribuyentes y responsables, pero no se empeñan en comprender y aprehender el fenómeno de la economía digital y las nuevas tecnologías.

En la escena local, prueba de ello es el Informe de Relatoría elaborado en mayo de 2017 por el Dr. Martín R. Caranta para el 19° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyo objetivo tendió a contribuir a la mejora de la relación fisco-contribuyente sobre la base de la informática aplicada al ámbito de la tributación.

En palabras de Caranta, “*(l)a exaltación de la informática ha llevado a un extremo tal que en algunas dependencias no se reciben consultas o inquietudes, sino que ante la formulación de cualquier pregunta la respuesta es: ‘mande un mail a mesa de ayuda’. Lo curioso es que las respuestas a los mails que se envían a dicho destino no contienen identificación válida del funcionario/empleo de la Administración que responde, es poco*

*ágil la re-pregunta y las respuestas por lo general consisten en una transcripción de la norma involucrada, sin pautas orientativas concretas. Es decir, la inquietud subsiste.”*⁴

En sentido contrario, nada impide que desde la óptica del contribuyente y/o responsable, el exceso de la reglamentación en materia de control mediante la utilización de las nuevas tecnologías, frente a la ausencia de cuerpos normativos que regulen la cuestión de fondo atinente a esas mismas nuevas tecnologías y a la economía digital, acabe desembocando en un aprovechamiento de esos vacíos o lagunas para conducir sus actividades económicas, y de la consiguiente disminución de la recaudación debido a dicha falta de regulación.

Puesto en perspectiva, y enfocado al objeto del presente trabajo McLure apuntaba que *“(m)uchos conceptos tributarios, concebidos para un mundo donde se comercian bienes materiales, se revelan inadecuados en el mundo del comercio de las informaciones transmitidas en forma inmaterial. Esto se aplica de manera particular para las normas que requieren la presencia física en la jurisdicción impositiva, para las normas basadas sobre la ubicación geográfica, para la distinción entre bienes y servicios y para las normas relativas al transfer pricing...”*⁵

Al decir de Zimmerman: *“Evidentemente, un mundo basado sobre el comercio electrónico representa un desafío no sólo para los comerciantes al por menor, sino también para muchos de los conceptos básicos de la política tributaria”*.⁶

Ese es el enfoque que interesa al presente trabajo, puesto que el entendimiento y aprehensión de la economía digital como factor que presenta importantes desafíos a la normativa tributaria, nos lleva a adentrarnos en el estudio del Punto 1 del Plan de Acción de la OCDE en materia de BEPS.

2.1- BEPS. Generalidades.

Previo a adentrarnos en el meollo del asunto, atinente a la economía digital, debe dejarse expresamente aclarado que la iniciativa BEPS refiere a la notable preocupación de los Estados miembro de la OCDE y del G20, respecto de la erosión de las bases imponibles y la

⁴ CARANTA, Martín, “Informe y Directivas del Relator”, en Comisión N° 2 - Directivas del Relator, Informática Tributaria: La relación fisco-contribuyente, 19° Simposio sobre legislación tributaria argentina, CPCECABA, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 6 al 8 de septiembre de 2017, pág. 6.

⁵ McLURE, Charles E. Jr. – CORABI, Giampaolo, Op. cit., pág. 31.

⁶ ZIMMERMAN, Christopher, “Taxing the Superhighway”, State Legislatures, febrero de 1997, págs. 10-3.

re-alocación de ganancias por parte de empresas multinacionales o transfronterizas, como principal cuestión a tratar.

En ese sentido, puede observarse de forma temprana que la economía digital y el desarrollo de las nuevas tecnologías no tuvieron una expresa recepción al momento de redactarse el primer informe sobre la problemática generada por BEPS hacia febrero de 2013.⁷

El dato resulta cuando menos curioso, toda vez que cinco meses más tarde al publicarse en julio de 2013 el segundo informe en el que se definieron los puntos del Plan de Acción, la economía digital y las nuevas tecnologías parecieron cobrar una importante relevancia, siendo la OCDE la que reconoce que la diseminación de las mismas comporta notorios desafíos a la temática de BEPS.⁸

Tan preocupante parecía la cuestión atinente a la economía digital, que incluso se puso en duda la posibilidad de aplicar los conceptos clásicos de fuente y residencia, así como también del riesgo que la economía digital implicaba para el marco de consenso existente en la tributación internacional hasta el momento. Incluso, se llegó a afirmar que la falta de adopción de medidas consensuadas concernientes a esta temática bien podría decantar en una disminución significativa de la recaudación fiscal en materia de impuestos abonados por las sociedades, y en la adopción, a su respecto, de medidas unilaterales de los Estados, lo que en definitiva la OCDE tradujo como un “caos tributario global”, signado por el resurgimiento de la doble imposición internacional.⁹

Esta cuestión cristaliza de modo tal que en ese mismo informe de julio de 2013, se definió como Punto 1 del Plan de Acción de la OCDE en materia de BEPS encarar los desafíos planteados por la economía digital.^{10 11}

⁷ OECD (2013), “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

⁸ Ya a finales de 2012, el diario español El País informaba que la finalidad clara detrás de todo este movimiento en los países industrializados era dar por tierra con las estrategias de planificación fiscal de compañías como Apple, Google, Facebook, Starbucks, Amazon y Microsoft, sobre todo desde la plaza europea, donde los fiscos estaban sintiendo fuertemente el cimbronazo de dichas prácticas elusivas. Cfr. JIMÉNEZ, Miguel, “*El G-20 intenta poner coto a las prácticas fiscales de empresas como Apple o Google*”, publicado el 7 de noviembre de 2012, Diario El País, Madrid.

⁹ OECD (2013), “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, págs. 10/11.

¹⁰ Op. cit., págs. 14/15.

¹¹ Sin perjuicio de lo expuesto, debe señalarse que al referirse a la metodología de trabajo para BEPS en general la OCDE apunta que debido al frágil consenso existente respecto del marco de tratamiento de toda esta temática,

2.2- Economía Digital

Dentro de un calendario harto ambicioso y por demás apretado, el 24 de marzo de 2014 se publicó el borrador inicial para su discusión pública hasta el 14 de abril de 2014, concerniente al ya mencionado Punto 1 del Plan de Acción de la OCDE en materia de BEPS: “Address the tax challenges of the digital economy”.¹²

Entre los objetivos planteados en dicho plan de acción, se hizo especial hincapié en el examen detenido sobre el modo en que las empresas de la denominada “economía digital” agregan valor y obtienen sus ganancias, como punto de partida para determinar si correspondía y, en su caso, hasta qué punto ello era necesario, adaptar las reglas existentes de modo que estas tuvieran en cuenta las particulares características de esta industria y la prevención del fenómeno BEPS.

En esa tónica, y sobre la base del trabajo previo (octubre 2013) realizado por la Fuerza de Trabajo en Economía Digital (creada tan sólo un mes antes en septiembre de 2013), cuerpo subsidiario dentro del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se procedió a ratificar prácticamente a libro cerrado el reporte del año 1998 producto de la Conferencia de Ottawa en la que el Consejo de Ministros reafirmara su apoyo al denominado “Ottawa Taxation Framework Conditions – Principles”, entre los cuales se encuentran los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia y, por último, flexibilidad.¹³

Ahora bien, si el punto de partida para toda la economía digital es el mismo que aquél definido para el comercio electrónico, el que a su vez fue el mismo que se utilizara para los

debiera tenerse muy en cuenta la perspectiva de aquellos países en desarrollo, de forma tal que el producto de dicho trabajo resulte inclusivo y efectivo. Op. cit., pág. 25. Algunas de estas cuestiones hubieron de generar dudas y alguna desconfianza, toda vez que la propia OCDE publicó en su sitio web un documento intitulado “Mitos y Hechos sobre BEPS”, a modo de desmentida respecto de las voces que cuestionaban la finalidad de dicho trabajo y la vocación inclusiva de los países en desarrollo. Sobre el punto, véase: OECD, “*Myths and Facts about BEPS*”, documento que no contiene fecha de publicación, ni referencia específica de citado.

¹² OECD, “*BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy (Public Discussion Draft)*”, 24 de marzo de 2014 – 14 de abril de 2014. Debe tenerse en cuenta que dicho informe comprende diversos capítulos divididos en puntos, así como también cuadros y anexos, por lo cual las referencias a los mismos se intentarán hacer en la forma más ajustada posible.

¹³ Op. cit., pág. 6. Se destaca que, en el informe final de septiembre de 2015, aunque no expresamente reconocido como principio, se sugirió tener en cuenta también a la equidad como directriz en el marco de la imposición. Cfr. OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, ptos. 11-12, pág. 23.

principios de la imposición en general, en rigor de verdad se trasluce que no hay un verdadero interés en aprehender el fenómeno sino en mantener el *status quo* imperante.

En ese sentido, se aborda la economía digital desde la óptica de ciertas industrias de nuevas tecnologías, sobre todo aquellas dedicadas a la fabricación de soportes físicos (hardware) y en el impacto que la proliferación que dichos artefactos comporta respecto de la creación de una nueva infraestructura interconectada, lo que a su vez facilita el aceleramiento en el intercambio de intangibles, sean estos últimos bienes o servicios. Luego trata a la industria de las redes de telecomunicaciones, su importancia como nexo comunicacional de esa infraestructura interconectada y finaliza con la diseminación de la creación del software necesario para que la referida infraestructura en efecto, funcione.

Sin embargo, esta descripción de ciertos componentes de la economía digital no hace a la conceptualización de la misma, sino a la posible gravabilidad de esas industrias, sin resolver el problema de fondo atinente a la pulverización de las bases imponibles, en la medida en que la economía digital no radica en el soporte o conducto por medio y a través de los cuales se hacen negocios (algo meramente transitorio merced a los acelerados avances de esa misma tecnología), sino en el flujo de los intercambios desarrollados en lo que comúnmente se denomina “cibespacio”.¹⁴

Por otro lado, la aproximación referida al “Cloud Computing”, entendido como el operar el cibespacio desde la nube, invita a pensar que se ha tenido en cuenta la irrupción de la economía digital en la transformación de bienes en servicios, lo que una vez más nos conduce a alertar sobre la importancia de subestimar la intangibilización de los mismos y el impacto de la economía digital en la vida cotidiana.

Otro tanto sucede cuando de modo superficial intenta abordar el aspecto referido al surgimiento de las “cripto-divisas” o “divisas virtuales” como el caso del Bitcoin, dónde la reacción ante una divisa virtual que no tiene respaldo de ningún Estado, que se usa como instrumento de cambio completamente anónimo –no todas operan de esta forma– para bienes y servicios, y que además resulta convertible a divisas físicas como el dólar estadounidense (o el peso argentino), es meramente la de sostener que puede implicar problemas en materia de política fiscal.

¹⁴ La referencia efectuada al “cibespacio” y la discusión acerca de dicha idea se planteó muchísimo tiempo antes, tal como señala la Dra. Cristina Trenta. Cfr. OECD, “*Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*”, 16 de abril de 2014, pág. 99.

En resumidas cuentas, este cambio paradigmático lleva a plantearse si bajo los cánones y principios anteriormente expresados, resulta posible establecer el denominado “cerco” sobre la economía digital, lo que se intentará abordar en el próximo punto.

2.2.1- Sobre el “cerco” a la economía digital o sobre la economía digital como la nueva economía

En ese sentido, el impacto de la economía digital a partir del desarrollo avanzado de las tecnologías de la información y de las comunicaciones se extiende de forma acelerada en sectores clásicos de la economía como el retail, transporte y logística, servicios financieros, manufactura y agricultura, educación, salud, medios de comunicación, entre otros, lo que conduce a pensar respecto de la conveniencia o no de circunscribir el tratamiento de esa economía digital a un capítulo cerrado dentro de la economía en general.

Vale decir, producto del trabajo de aquéllos involucrados en la elaboración del informe inicial sobre el tema, se sostuvo que merced a que la tecnología digital es adoptada a lo largo y ancho de toda la economía, la segmentación de la economía digital resulta cada vez más complicada. El corolario de esa desazón se enmarca en las palabras “...because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy”.¹⁵

El punto que se intenta reafirmar con dicha expresión es que siquiera el intento de trazar el denominado “cerco” sobre la economía digital conllevaría inevitablemente la necesidad de trazar líneas imaginarias entre lo que es digital y lo que no lo es.¹⁶ Es tal vez esta pauta la que desnuda que la economía digital entró por su propia fuerza en la iniciativa BEPS, casi como sin pedir permiso y sin el consentimiento de la organización del evento.

En ese sentido, resulta razonable, que para brindarse una sensación de autosatisfacción, el esfuerzo se encare en bordear la cuestión, intentando atacarla a partir del análisis de las estructuras actualmente existentes en el complejo de empresas multinacionales,

¹⁵ Op. cit., punto 59, pág. 24.

¹⁶ Esta visión puede encontrarse en el pensamiento de la American Chamber of Commerce to the European Union (AmChamEU), conforme se desprende del análisis de su devolución al Informe preliminar de la OCDE. Cfr. “AmCham’s EU’s response to the OECD’s discussion draft on the Tax Challenges of the Digital Economy of the BEPS Action Plan”, en OECD, “Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, 16 de abril de 2014, págs. 16-20.

En sentido similar se pronunció CBI The Voice of Business. Cfr. OECD, “Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, 16 de abril de 2014, págs. 110-111.

así como de los nuevos modelos de negocios implementados (comercio electrónico, modelos B2B, B2C, C2C, impresiones 3D, descargas de aplicaciones vía web, publicidad online, cloud computing en sus modalidades IaaS, PaaS, SaaS, CaaS y DaaS¹⁷, servicios virtuales de pago, mercadeo de alta frecuencia, plataformas de participación interconectada, entre otros).

Por el contrario, sí resulta de gran interés observar las características enumeradas por la OCDE respecto de la economía digital, entre las que se cuentan:

- **Movilidad** respecto de los intangibles utilizados, los usuarios y las funciones de negocio
- **Dependencia de la recolección de Data**
- **Efectos de red**
- **Utilización de modelos de negocios multilaterales** (lo que implica una mayor flexibilidad y un mayor alcance)
- **Tendencia al monopolio u oligopolio** (solo en aquellos modelos que dependen fuertemente de los efectos de la red)
- **Volatilidad** (debido a los bajos costos de entrada y la rápida evolución de las tecnologías)

Ahora bien, cada una de esas características puede, en mayor o menor medida, encontrarse en actividades económicas clásicas (con o sin mayor intervención de la economía digital), pero claramente se reconoce que, una vez intervenidas por el influjo de las nuevas tecnologías, en caso de tratarse de actividades clásicas, las mismas se verán re-potenciadas.

Sobre el punto, un aspecto muy interesante radica en el hecho de reconocer que a partir de dos de las características previamente mencionadas (efectos de red o “network effects”, y los modelos de negocios multilaterales o “multi-sided business models”), la economía digital de desenvuelve como un factor facilitador de externalidades –mayormente positivas–.¹⁸

¹⁷ Como sucede a menudo que nos interiorizamos en una disciplina o área que nos es –en buena medida– desconocida, comienzan a proliferar una amplia variedad de siglas y/o abreviaciones ligeramente incomprensibles. En el caso de la provisión de servicios a partir de la utilización de la nube (cloud computing), las siglas en inglés transcriptas refieren a la provisión de infraestructura, plataforma de desarrollo, software, contenido e información, todas ellas como servicio, sin alocaión física y de modo remoto.

¹⁸ Por ejemplo, la mayor utilización de un sistema operativo X implicará la elaboración por parte de terceros de una mayor cantidad de software para dicho sistema, lo que al final del día se traduce en una mejor y más cómoda experiencia de uso para el usuario del referido sistema operativo. Se observa claramente que la externalidad se multiplica, toda vez que (i) el sistema operativo X se ve favorecido por (ii) la acción del tercero elaborador de software, lo que su vez genera (iii) un beneficio para el tercero usuario en su experiencia de uso, sin dejar de tener en cuenta que, asimismo, esta mejora en virtud de la introducción del nuevo software (iv) puede atraer la atención de nuevos usuarios del sistema operativo X.

Otro dato de interés sobre la economía digital se observa en los caracteres referidos a la tendencia hacia la rápida formación –aunque en determinados casos, efímera también– de monopolios u oligopolios, lo que se ve en un punto bastante atenuado por la alta volatilidad del avance tecnológico, la que al disminuir el precio marginal que debe pagar cada jugador por usar la red, conspira altamente contra la formación de los mencionados mercados monopólicos u oligopólicos.

En sí mismo, estas cuestiones plantean varios problemas para la tributación internacional, los que probablemente sean atacados desde cada uno de los diversos quince puntos que componen el Plan de Acción¹⁹, pero en modo alguno explica ni justifica, el interrogante respecto a qué hacer con la economía digital y cómo tratarla.

A poco que nos damos cuenta, al final del día no se sabe exactamente qué hacer con la economía digital ni, para el caso, con su utilización, sea ésta con fines legales o ilegales. A modo de no plantear la afirmación precedente en abstracto, resulta ilustrativo clarificar la misma con la ayuda de algunos ejemplos sucedidos en la vida real, tanto en la escena local como en la internacional.

En el escenario local, el 6 de noviembre 2014 publicaba ámbito.com en la sección online de su suplemento Economía que “AFIP detectó evasión de \$356 M en *e-commerce*”, artículo en el que se citaba a algún vocero sin identificar del organismo, que comentaba enorgullecido que “(a) raíz de las exhaustivas fiscalizaciones electrónicas realizadas por el organismo que dirige Ricardo Echegaray, 690 monotributistas fueron recategorizados o excluidos del régimen ya que se detectaron ventas por montos superiores al límite de sus categorías”.²⁰ El punto es, si merced a la utilización de las plataformas provistas por la economía digital y las nuevas tecnologías, se pudo detectar evasiones impositivas por valor de 356 millones de pesos, ¿cuál es la verdadera cifra en la pérdida de la recaudación fiscal argentina?

¹⁹ Dentro de los quince puntos que integran el Plan de Acción en materia de BEPS se encuentran: 1) Abordar los retos de la economía digital para la imposición, 2) Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, 3) Refuerzo de la normativa sobre CFC, 4) Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros, 5) Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, 6) Impedir la utilización abusiva de convenios, 7) Impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP, 8) a 10) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, 11) Evaluación y seguimiento de BEPS, 12) Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, 13) Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, 14) Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias y 15) Desarrollar un instrumento multilateral. Cfr. OCDE (2015) “Nota Explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios”, OCDE www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

²⁰ Economía, “AFIP detectó evasión de \$356 M en *e-commerce*”, ámbito.com, jueves 6 de noviembre de 2014. Véase: <http://www.ambito.com/noticia.asp?id=766117>

Otro ejemplo, de base global pero enfocado sólo al escenario argentino, radicó en el desembarco a finales del año 2015 de la “empresa” UBER, mundialmente conocida como un emprendimiento de economía colaborativa a partir de la utilización obligatoria de una aplicación virtual (generación de software específico) para dispositivos móviles (hardware) que permite la interacción entre conductores y pasajeros, a la par que disminuye los costos de los viajes, agiliza la contratación del servicio de transporte, y opera íntegramente mediante la modalidad de pago electrónico vía tarjeta de crédito o PayPal (verbigracia, otra plataforma de pago virtual, que también requiere de una aplicación específica).

Actualmente, este tipo de emprendimiento con base en la economía digital, pero de fuerte repercusión en la economía clásica, no tiene regulación específica, y pese a las trabas legales y/o judiciales, la empresa continúa operando.²¹ Una vez más, la pregunta no es evitable, ¿cuánto disminuye la recaudación al no responder las normas vigentes frente a estas provisiones de servicios concretadas a través de la economía digital?

Por otro lado, en el exterior el panorama no es tan distinto al que se trasluce en nuestro país.

Al respecto, y al solo efecto de arrimar un mínimo de luz sobre el asunto –que claramente excede el acotado marco de la tributación–, sirva como ejemplo el intento de las autoridades estadounidenses (DEA y FBI) a finales de 2011 de clausurar (“shut down”) un sitio alojado en la deep web conocido como “Silk Road”, accesible solamente a través de un software encriptado denominado Tor, y la posterior captura de su supuesto creador en octubre de 2013, Ross Ulbricht.

Básicamente, se trataba de un sitio web de plataforma similar a e-bay, mercadolibre, o cualquier otro sitio de shopping virtual, pero destinado exclusivamente a productos y servicios ilegales, tales como drogas, armas y asesinos, entre otros tantos. Más allá del debate en torno a la gravabilidad de las actividades ilícitas y sus productos, téngase en cuenta que estamos hablando de un administrador de un sitio web que embolsó estimativamente 500 (quinientos) millones de dólares estadounidenses en poco más de dos años y medio. Si el administrador recaudó aproximadamente dicha suma de dinero, imaginemos por un momento, el volumen monetario de transacciones, el que sólo estimativamente se pensó en unos US\$

²¹ Al respecto, puede consultarse la gran variedad de publicaciones sobre el punto en cualquier periódico local. Incluso, y en el entendimiento de que pese a la falta de regulación legal alguna (no solo tributaria), esta modalidad seguirá operando, la misma resulta tendencia o “trending topic” de tal relevancia, que el Diario La Nación le ha dedicado un portal de noticias entero dentro de su propio sitio web. Cfr. www.lanacion.com.ar/uber-en-buenos-aires-t56161

1.200.000.000 (dólares estadounidenses mil doscientos millones), según las autoridades norteamericanas.²²

Las cifras apuntadas, en materia de recaudación impositiva –o de su falta– parecen escandalosas. Sin embargo, ellas son ínfimas si se las compara con emprendimientos como el de la empresa Apple por medio de su iTunes Store.

Conforme ilustra la publicación digital independiente Hipertextual sobre la base del informe realizado por Horace Dediu (analista de Wall Street) para Asymco, en 2012 Apple embolsó US\$ 12.000.000.000 (dólares estadounidenses doce mil millones) en ganancias solamente por el manejo de iTunes, a los que deben sumarse los US\$ 24.000.000.000 (dólares estadounidenses veinticuatro mil millones) que se llevaron los propietarios y desarrolladores de los contenidos multimedia comercializados en la Store virtual.²³

En su momento, fue tal la repercusión de las cifras globales de Apple (no ya solamente de las ganancias derivadas del componente iTunes), que la operatoria terminó bajo la lupa del Subcomité del Senado norteamericano, el cual concluyera ponderando en su informe que no había nada ilegal en las operaciones de planificación fiscal llevadas a cabo por la compañía. Ello sin perjuicio de la menor recaudación impositiva debido a la erosión de la base imponible norteamericana e irlandesa.²⁴

A esta altura, queda claro que en el pensamiento de la OCDE, no sólo no es posible trazar el denominado “cerco” sobre la economía digital, sino que además las reglas actualmente vigentes deben continuar manteniendo su vigencia.

²² Sobre el punto, puede consultarse: ERDELY, Sabrina Rubin, “*Silk Road: Inside the 21st-Century Drug Bazaar*”, artículo publicado el 10 de noviembre de 2011 en la revista Rolling Stone, link: <http://www.rollingstone.com/culture/news/silk-road-inside-the-21st-century-drug-bazaar-20111110> y KUSHNER, David, “*Dead End on Silk Road: Internet Crime Kingpin Ross Ulbricht’s Big Fall*”, artículo publicado el 4 de febrero de 2014 en la revista Rolling Stone, link: <http://www.rollingstone.com/culture/news/dead-end-on-silk-road-internet-crime-kingpin-ross-ulbrichts-big-fall-20140204>. Asimismo, puede consultarse: BEARMAN, Joshua, “*The Rise and Fall of Silk Road*” Partes 1 y 2, artículos publicados en las ediciones de Mayo y Junio de 2015 de la revista Wired, links: <https://www.wired.com/2015/04/silk-road-1/> y <https://www.wired.com/2015/05/silk-road-2/>

²³ OLIVEROS, Felipe, “*Las impresionantes cifras anuales de la iTunes Store*”, Hipertextual, Economía y Empresas/Tecnología, artículo publicado el 11 de enero de 2013. La publicación íntegra puede consultarse en el siguiente link: <https://hipertextual.com/2013/01/itunes-store-ventas>

²⁴ En pocas palabras, Apple aprovechaba una laguna legal en la normativa norteamericana, toda vez que las filiales constituidas en Irlanda no tributan en Estados Unidos porque su sede social se encuentra en Irlanda. Del otro lado, conforme la ley irlandesa tampoco tributan en dicho país, toda vez que la compañía se gestiona y controla desde los Estados Unidos. Si bien la empresa acabó negociando directamente con el gobierno irlandés tributar el impuesto a las sociedades, el mismo no alcanzaba el 2% de las ganancias. Cfr. CHÁVEZ GONZALES, Marco, “*Planificación Fiscal o elusión ilícita: caso Apple*”, Conexión ESAN, Actualidad/Tributación, artículo publicado el 1 de agosto de 2013 en el sitio web: <https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/08/01/planificacion-fiscal-elusion-ilicita-caso-apple/>

Bajo la premisa de que la economía digital no es sino la economía en sí misma – cuestión que no necesariamente se comparte–, ello nos conduce a adentrarnos en el enfoque propuesto respecto de algunos institutos de la tributación internacional para hacer frente a este fenómeno en materia de BEPS.

2.3- Establecimiento Permanente

El caso Apple destacado como ejemplo último en el punto precedente permite dar el puntapié inicial para empezar a tomar conciencia sobre la facilidad con que un determinado sujeto puede segregar sus actividades de forma artificial respecto de las ganancias gravables de esas mismas actividades –sin que ello obste a su completa legalidad–, situación que implica minar la integridad de un determinado sistema tributario y, consiguientemente, de la recaudación fiscal de dicho sistema.

Frente a ese escenario, la OCDE ha encarado el estudio de BEPS desde un punto de vista –a mi entender– un tanto contradictorio pues, si bien por un lado reconoce que la economía digital y las nuevas tecnologías presentan la facultad y capacidad de exacerbar las posibilidades y magnitudes de erosión de las bases imponibles y de la re-alocación de las ganancias (traslado de los beneficios), por el otro mantiene su postura inamovible en cuanto a que es posible atacar esa erosión del mismo modo en que se la confronta respecto de los negocios y economía tradicionales.

Es aquí donde entra a jugar la figura del establecimiento permanente, sufriendo los embates de la indefinición cuando se confronta con la economía digital.

Tal como señala Gotlib, remitiendo a la obra De Arespacochaga, *“(e)l concepto de establecimiento permanente instaura la diferencia entre desarrollar una actividad **con** un país y desarrollarla **en** dicho país. Es indicativo de una ‘presencia’ en un Estado lo suficientemente sustancial y permanente como para considerar que se realiza en él una actividad empresarial.”* (la negrita se corresponde con el texto original)

“Este concepto es uno de los más importantes en el Derecho Tributario Internacional. Casi todos los modernos Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) contienen una definición de establecimiento permanente que sirve como límite para que el país de la fuente

*grave a empresas extranjeras que desarrollan el giro de su negocio sin adoptar algunas de las formas jurídicas del país de la fuente”.*²⁵

No es del caso analizar todos y cada uno de los particularismos del instituto del establecimiento permanente en el presente trabajo, concepto que puede presentar ligeras o significativas variaciones según se utilice el modelo de convenio de la OCDE, el de la ONU o, incluso el del Pacto Andino. Tampoco analizar cada una de las proyecciones de los distintos párrafos que componen el artículo 5° del convenio modelo.

Por el contrario, sí interesa detenernos en la esencia del concepto, su presupuesto base contenido en la definición del primer párrafo del art. 5°, el que expresamente señala que establecimiento permanente significa “*un lugar fijo de negocios a través del que una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad*”.

Con precisión, Gotlib y Vaquero señalan los tres aspectos básicos de esa definición, a saber objetivo, subjetivo y funcional. Para el aspecto objetivo, apuntan la existencia de un lugar físico de negocios y la ubicación del mismo en un punto determinado. Para el aspecto subjetivo, es decir, la relación entre el contribuyente y el lugar fijo, focalizan la capacidad de organizar las actividades de la empresa a través del referido lugar fijo y aluden a un derecho de uso con carácter permanente (por oposición a temporaria). Finalmente, para el aspecto funcional, se refieren a la naturaleza empresaria de las actividades y al desarrollo de las mismas a través del establecimiento permanente (excluidas aquéllas que sean auxiliares o preparatorias).²⁶

Ahora bien, no parece necesario –dada su evidencia– destacar que estos tres aspectos mencionados para caracterizar al establecimiento permanente son puestos en jaque cuando se intenta pasar por dicho tamiz a la economía digital, puesto que en esencia, la misma apunta a un modo remoto y virtual de conducir las actividades económicas, lo que implica básicamente, la carencia de esa tan necesitada base física para disparar la aplicación del instituto en cuestión.

Es decir, lo que la economía digital y las nuevas tecnologías llevan abriendo a ritmo parejo y sin pausa de un tiempo a esta parte, es la brecha existente entre la definición misma del concepto de establecimiento permanente y la forma de conducir los negocios, lo que

²⁵ GOTLIB, Gabriel – VAQUERO, Fernando M., “Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina”, Estudio Teórico – Práctico, 2° Edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2009, págs. 75-76.

²⁶ Op. cit., págs. 79-89.

llevara en su momento a la OCDE a plantear algunas variantes en este instituto, a modo de respuesta frente al crecimiento de esa misma brecha.

Tal es así, que la OCDE reconoce que la evolución de los modelos de negocios en general, y el crecimiento de la economía digital en particular, han decantado en que empresas no residentes operen actualmente en mercados foráneos pertenecientes a terceros Estados de un modo fundamentalmente distinto al que operaban cuando se desarrollaron las normas tributarias internacionales.²⁷

En otras palabras, lo que las empresas han logrado, en la era de la economía digital y en virtud de las nuevas tecnologías, es desnaturalizar la idea de presencia física que da pie al establecimiento permanente, pero aumentando al mismo tiempo la idea de hacer negocios con y en dicho país.

No obstante lo expuesto, esta “desnaturalización” –si es que así puede denominársela– nada tiene de artificial ni de ilegal. En el caso de empresas clásicas, que en el pasado necesitaban de una cierta presencia física en un determinado Estado para llevar adelante sus actividades en él, la introducción de nuevas tecnologías producto de la economía digital les ha permitido paulatinamente ir retirando esa presencia física de ese Estado. Ese retiro no es caprichoso, ni tiene por meta u objetivo último –en principio– erosionar las bases imponibles de ese Estado ni disminuir su recaudación tributaria; simplemente ya no es necesario permanecer en él.

Manufactura, depósito, marketing y publicidad, distribución, entre otros, son sectores que se han visto favorecidos y a la vez muy afectados por el desarrollo de la economía digital, dependiendo del punto de referencia en que nos situemos, a saber en el Estado de la Fuente o en el Estado de la Residencia (si es que todavía puede hablarse en esos términos tan categóricos merced a la fragmentación de las actividades productivas).

Sin embargo, otras actividades económicas, ya nacidas dentro de la economía digital propiamente dicha, directamente no han tenido la necesidad de generar esa presencia física en un determinado Estado para –de hecho– estar presentes y operar en él. Aquí es dónde la economía digital y las nuevas tecnologías plantean el mayor desafío al concepto tradicional de establecimiento permanente.

Un ejemplo sencillo puede encontrarse en la elaboración de programas de computadora o en aplicaciones para teléfonos móviles.

²⁷ OECD, “*BEPS Action 1...*”, Op. cit., ptos. 175 y 176, págs. 55-56.

En el caso de los primeros, durante la década de los '90 era común acudir a una tienda local de computación para adquirir un programa de computadora (lo que presupone alguna actividad de depósito y distribución previo paso por las autoridades aduaneras y pago de derechos de importación), ver publicidades en la calle sobre el referido programa, entre otros. Actualmente, ese mismo programa puede adquirirse desde un sitio web en el exterior, descargarse de un servidor remoto previo pago vía tarjeta de crédito, sin que el fabricante deba poner un pie en el Estado donde se encuentra situado el adquirente del programa de computación.

En el segundo caso, referido a las aplicaciones para teléfonos móviles, nacidas durante la primera década del siglo XXI, la deslocalización de la presencia física en el Estado del adquirente ni siquiera se plantea como un interrogante toda vez que las mismas se descargan de forma remota y prácticamente instantánea de una nube de alojamiento virtual cuya granja base puede o no encontrarse ubicada en el Estado del fabricante o en un tercer Estado. En otras palabras, la presencia física pierde terreno –si no es que resulta eliminada de la ecuación– al momento de tomar la decisión de encarar un determinado negocio de proyección transnacional o global.²⁸

Sobre esta base, dada la aparente insatisfacción de la definición actual de establecimiento permanente, se propuso analizar determinadas propuestas referentes a la introducción de modificaciones de mayor o menor relevancia en dicha definición, las que serán abordadas en los siguientes puntos.

2.3.1- Presencia Digital Significativa

A modo de propuesta verdaderamente innovadora se esbozó la idea de encarar, para los casos de aquellas empresas que operan de forma enteramente digital, la extensión del nexo de anclaje del establecimiento permanente tradicional hacia una “presencia digital significativa”.

²⁸ Si bien el ejemplo utilizado parece ser bastante lineal, el mismo esconde una pequeña trampa que excede el objetivo del presente trabajo, pero que bien amerita esta nota a pie. En el caso, la descarga de la aplicación se realiza a través de la provisión de servicios a partir de la nube (“*cloud computing*”). El problema con esta modalidad es que la propia OCDE reconoce que no existe una guía actual de referencia para comprender la naturaleza específica de los pagos por servicios provistos desde la nube; a su respecto, no puede indicarse con precisión que se trate de regalías, asistencia técnica o beneficios empresarios propiamente dichos. Este estado de perplejidad, si se quiere, se observa en general respecto de todas las modalidades del *cloud computing*, sobre la cual se pronostica de modo temprano, que podría redefinir en muchos casos la naturaleza contractual de las operaciones concertadas, lo que plantea un verdadero desafío para las normas y/o reglas de tributación actualmente vigentes. Cfr. OECD, “*BEPS Action 1...*”, Op. cit., pto. 188, pág. 59.

Vale decir, por medio de esta propuesta se crea un nexo alternativo dentro del concepto de establecimiento permanente, a través del cual se considera que una empresa que conduce sus negocios de forma completamente digital opera a través de un establecimiento permanente en un determinado Estado, si esa empresa cuenta en dicho Estado con una presencia digital significativa.

A ese efecto, se propuso una suerte de test potencial para determinar si una empresa conduce sus negocios de forma enteramente digital, entre los que se encuentran:

- (i) que el núcleo del negocio dependa completamente de bienes o servicios digitales,
- (ii) que no se encuentren envueltos elementos o actividades físicas en la cadena de valor de dicha empresa, en tanto no excedan de la existencia, uso o mantenimiento de servidores o sitios web u otras herramientas de las tecnologías de la información, y la recolección, procesamiento y comercialización de Data relevante al lugar dónde se opera,
- (iii) que el perfeccionamiento de los contratos se produzca exclusivamente de modo remoto a través de Internet o por teléfono,
- (iv) que los pagos se efectúen únicamente a través de tarjetas de crédito u otras formas electrónicas de pago mediante la utilización de formularios on-line o plataformas vinculadas o integradas a esos mismos sitios web,
- (v) que la única interacción posible entre la empresa y el cliente –en lo referente a la actividad principal de la empresa– se produzca a través del sitio web, sin admitir la presencia de ningún tipo de locales comerciales o agencias, más allá de las oficinas de la empresa madre u otras empresas operativas situadas en el otro Estado,
- (vi) que la totalidad o la mayor parte de las ganancias atribuibles a dicha empresa se originen en la provisión de los referidos bienes o servicios digitales,
- (vii) que la residencia legal o impositiva y la ubicación física del vendedor no sean tenidos en cuenta por el cliente y que no influyan en su elección²⁹, y

²⁹ Este es, sin lugar a dudas, el requisito más cuestionable de la lista precedentemente expuesta, toda vez que hace recaer sobre la categorización de la empresa, la motivación del tercero contratante, aspecto que no puede ser soslayado por la propia empresa desde ningún punto de vista. Sin perjuicio de ello, pareciera tratarse de una cuestión probatoria difícilmente oponible a la empresa extranjera, en el entendimiento de que las convicciones o

- (viii) que la utilización del bien o servicio digital no requiera ningún tipo de presencia física o el involucramiento de un soporte físico, más allá de una computadora, un dispositivo móvil u otras herramientas de las tecnologías de la información.

Ahora bien, dado el caso de una empresa que reuniera las consideraciones apuntadas por el test potencial expuesto, resta considerar si esa empresa posee o no, en efecto, una presencia digital significativa en el Estado donde se encuentra situado el cliente, lo que podría considerarse afirmativo en caso que:

- (i) una significativa cantidad de contratos fueran celebrados remotamente entre dicha empresa y clientes residentes en ese otro Estado,
- (ii) los bienes o servicios digitales provistos por la empresa sean ampliamente usados o consumidos en ese otro Estado,
- (iii) una cantidad sustancial de pagos sean efectuados por clientes residentes en ese otro Estado en relación a los bienes o servicios digitales provistos por la empresa (constitutivos de su núcleo de negocios), o
- (iv) una compañía de la empresa en ese otro Estado provea funciones secundarias (pero relacionadas con el núcleo de negocios) enfocadas y/o dirigidas hacia los clientes de ese otro Estado.

No hace falta un esfuerzo intelectual extraordinario para comprender que la idea en ciernes tiene un potencial magnífico, pero que a la vez requiere de un estudio más profundo, en cuanto a la posibilidad de encontrar otros factores que, combinados y/o en reemplazo de los mencionados anteriormente, pudieran resultar constitutivos de esa “presencia digital significativa”.

Claro está, bien pueden suscitar dudas determinadas alocuciones como “significativa cantidad de contratos”, “ampliamente usados o consumidos”, “cantidad sustancial de pagos”, o incluso la restricción sobre los medios de pago utilizados, los que a primera vista parecen rayanos en su vaguedad.

Pero, nuevamente, la referencia es a esa primera vista y nada más, dado que después de todo, la idea o concepto en comentario se trató meramente de un primer borrador que

motivaciones internas que condujeron al cliente a contratar con dicha empresa resultan una probanza de imposible producción. Sobre el punto, hubiese sido interesante una mayor clarificación, de parte de la OCDE o de quién hubiere realizado la propuesta en estudio.

permitiera pensar en un alejamiento o, mejor dicho, en una modificación sustancial del eterno concepto de establecimiento permanente.

En una postura que, en general resulta un tanto ecléctica³⁰, y en este aspecto en particular, radical al extremo, el BEPS Monitoring Group (BMG) plantea directamente reemplazar el concepto de establecimiento permanente por el de “presencia significativa”, aunque lo morigera cuando plantea que este nuevo concepto –más bien esta nueva denominación– debiera ser una extensión de las ideas conceptuales del antiguo establecimiento permanente, en el entendimiento de que sin ningún grado de presencia física por parte de una empresa en un determinado Estado, sería imposible para dicho Estado reclamar su derecho a que esa empresa efectivamente tribute en él.³¹

Por su parte, el United States Council for International Business sostuvo que la idea de una “presencia digital significativa” contradice directamente la afirmación realizada en el Informe de la OCDE referida a que trazar un cerco sobre la economía digital no es solamente inapropiado sino irrealizable. Ello, sin perjuicio de resaltar que esta idea no resiste el test de los principios delineados en 1998 en Ottawa, y que su adopción únicamente respondería a una cuestión de política tributaria a favor de permitir a los Estados donde se encuentran los mercados abordados gravar una parte de las ganancias en algunos casos puntuales.³²

En esta última línea, pero con fundamentos un poco más profundos, se enrola la organización BusinessEurope, quien sostiene que el impacto de la economía digital no debiera ser abordado desde la iniciativa del proyecto BEPS, enfocada a la erosión de las bases imponibles y la re-alocación de ganancias (traslado de los beneficios), y que la única razón para que los países tomen precauciones respecto de este aspecto global de los negocios modernos radica en medidas de estricto corte proteccionista, lo cual es contrario al propósito de la OCDE.³³

³⁰ Dicho calificativo radica en el hecho de que, conforme señala esta organización, actualmente ya estamos en presencia de una “economía digitalizada”, donde no existe la necesidad de trazar líneas entre actividades parcial o completamente digitales, pero al mismo tiempo los conceptos tradicionales requieren una revisión crítica. En su faz más extrema, pronostica que todo el proyecto BEPS tambalea y corre un serio riesgo de fracasar sin un análisis sistémico del sistema tributario internacional en su conjunto que permita alinearlos con los paradigmáticos modelos de negocios de la economía presente. Cfr. OECD, “*Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*”, 16 de abril de 2014, págs. 34-42.

³¹ Op. cit., págs. 40-41.

³² Op. cit., págs. 445-449.

³³ Op. cit., págs. 91-98, en particular pág. 93.

2.3.2- Establecimiento Permanente Virtual

Otra idea propuesta para abordar la cuestión atinente a la economía digital y las nuevas tecnologías –aunque no muy desarrollada, por cierto– consistió en la introducción de un concepto alternativo dentro de la propia definición de establecimiento permanente, el que se denominó genéricamente como “establecimiento permanente virtual”.

En rigor de verdad, se trata de la inclusión en el texto del artículo 5° del Modelo de Convenio de la OCDE de una o varias de las siguientes tres alternativas:

- 1) Un **“lugar fijo de negocios virtual”**, el que crearía un establecimiento permanente en aquellos casos en que una empresa de un Estado X mantuviere un sitio web en un servidor de otra empresa situada en un Estado Y, a través del cual la empresa del Estado X llevara adelante sus negocios³⁴;
- 2) Una **“agencia virtual”**, supuesto que busca extender el concepto de agente dependiente a circunstancias en las cuales habitualmente se concluyan contratos a través de medios tecnológicos (en reemplazo o a modo de complemento del agente dependiente) en nombre de la empresa de un Estado X con sujetos residentes de un Estado Y³⁵;
- 3) Una **“presencia de negocios on-site”**, que haría foco en la presencia económica en el Estado Y de una empresa residente del Estado X cuando dicha empresa provea servicios on-site u otros negocios de interface a clientes residentes del Estado Y.

Desafortunadamente, esta idea fue descartada de plano por la mayoría de quienes plantearon sus respectivas devoluciones al informe preliminar de la OCDE, en parte motivado por la falta de convencimiento respecto de la misma en el seno de dicha organización.

³⁴ No se aclara específicamente si los negocios llevados adelante son en referencia únicamente a clientes situados en el Estado Y, o si el campo de aplicación del precepto abarca a todos los negocios concluidos a partir del sitio web alojado en el servidor de la empresa situada en ese Estado Y, de forma independiente a la ubicación de los clientes, los que pueden residir en el Estado Y o en cualquier otro Estado.

El dato no es menor, toda vez que las rentas atribuibles a un establecimiento permanente pueden ser gravadas íntegramente por el Estado de la Fuente (en el caso, Y), lo que bien puede acarrear un supuesto de doble imposición internacional, en caso que el Estado de la Residencia aplique el criterio de renta mundial.

³⁵ Esta alternativa, si bien enfoca la contratación exclusivamente con sujetos residentes del Estado Y, presenta otros inconvenientes entre los que cabe mencionar (i) la falta de distinción entre “medios tecnológicos” y “sitio web”, puesto que de incluirse a estos últimos dentro de la expresión más amplia de los primeros, caería la figura del agente para dar paso al lugar fijo de negocios virtual propiamente dicho, y (ii) para aquellos países de tradición civilista, la diferencia entre mandato y comisión, representación directa e indirecta, con la figura del agente en general, ya de por sí representa un inconveniente al momento de interpretar las normas, a la par que en este supuesto se estaría equiparando un “actuar a través de medios tecnológicos” a la intervención de una persona humana.

Entre las opiniones que más duramente presentaron sus críticas al concepto de “establecimiento permanente virtual” (así como también a la de una “presencia digital significativa”) vale mencionar a la Confédération Fiscale Européenne, quien manifestó que dicho concepto bien podría conducir a la creación de una cierta presencia gravable para prácticamente cualquier actividad.³⁶ Ciertamente es que, tal y como fue expuesto en el informe preliminar, y aún cuando en mi opinión, esta idea también valía la pena explorarla con mayor detenimiento, he planteado algunas observaciones del estilo en las notas a pie números 34 y 35.

Otra de las opiniones más tajantes en este aspecto fue la esbozada por el Consultative Committee of Accountancy Bodies-Ireland, quien luego de señalar que el tiempo otorgado para la discusión pública del informe preliminar era demasiado acotado temporalmente para estudiar la cantidad de temas complejos que en el mismo se pretendía tratar, embistió duramente contra la idea del establecimiento permanente virtual.³⁷

Sin perjuicio de mencionar que la propuesta introducida es una de las que mayores desafíos plantean, en tanto implica una verdadera redefinición del concepto existente de establecimiento permanente, las consecuencias en materia de impuesto sobre la renta comportan la traslación del reconocimiento de ganancias de las empresas desde el Estado donde las ganancias efectivamente se generan hacia el Estado donde los productos son vendidos o consumidos. Este cambio resulta en palabras del Comité, inaceptable, quien apoya como solución para promover el comercio internacional una combinación de impuesto a la renta con impuestos a las ventas o al consumo, basados estos últimos en el principio de destino.³⁸

2.3.3- Modificaciones al párrafo 4º del Art. 5 del Modelo de Convenio OCDE

En el entendimiento de que, en principio, no correspondería trazar un cerco sobre la economía digital, dada su imposibilidad práctica así como también a la probable vulneración

³⁶ Op. cit., págs. 117-121

³⁷ Algo de cierto hay en el planteo efectuado por el Comité; el informe preliminar se publicó casi a finales del mes de marzo de 2014, y las respuestas y/o devoluciones debían enviarse vía correo electrónico a más tardar antes de las 17 hs del día 14 de abril de 2014, conforme surge de la página 2 del referido informe preliminar. Un ojo pícaro pensaría que su publicación para la discusión pública era una pantalla para legitimar la iniciativa, pero que no necesariamente interesaban las mencionadas devoluciones.

³⁸ Op. cit., págs. 140-145. El dato curioso es que normativas como la de Irlanda permiten el aprovechamiento de lagunas normativas en los ordenamientos jurídicos de otros Estados por parte de compañías multinacionales, tal como fuera señalado en referencia al caso Apple.

del marco de principios establecido en 1998 en Ottawa, una de las propuestas que mejor recepción presenta es aquella referida a la modificación de las excepciones contenidas en los diversos incisos del párrafo 4° del art. 5 del Modelo de Convenio OCDE.

El fundamento de esta propuesta radica en que, de un tiempo a esta parte algunas de las actividades que otrora fueran consideradas preparatorias o auxiliares y, por ende, incluidas en la denominada “lista negativa”, merced al advenimiento de la economía digital, hoy día habrían perdido ese rasgo distintivo, convirtiéndolas en verdaderas actividades de negocios que motivan su consideración como establecimiento permanente.

Las alternativas planteadas en esa dirección comprenden, en su versión más extrema, la completa eliminación del párrafo 4°, tal como fuera planteado por el BEPS Monitoring Group.³⁹ En la vereda opuesta, se encuentra la organización BusinessEurope, quien se opone terminantemente a cualquier tipo de modificación sobre el texto del mencionado párrafo 4°, al sostener que el mismo brinda certeza respecto de qué actividades quedan fuera de la mesa al momento de definir el concepto de establecimiento permanente, y alerta que el resultado de una modificación del estilo implicaría bien un aumento de los costos derivados de la reestructuración intensiva de las actividades desarrolladas por las empresas, o bien en la proliferación del número de establecimientos permanentes.⁴⁰

En esta misma línea, pero por sus propios fundamentos, se enrola PricewaterhouseCoopers, quien mantiene una firme postura en cuanto a que la OCDE no debe moverse un centímetro respecto del sempiterno concepto imbuido dentro de la idea de un establecimiento permanente como forma de llevar adelante los negocios a través de un lugar fijo de negocios y que, en caso que algunos gobiernos sintieren la necesidad de modificar el alcance de algunos de los supuestos contemplados en la “lista negativa”, dichos cambios debieran ser introducidos al cabo de un prudencial período de tiempo que permitiera a las empresas reacomodar sus operaciones en caso de ser ello necesario.⁴¹

³⁹ Op. cit., pág. 40.

⁴⁰ Op. cit., págs. 91-98, en particular pág. 94. Un punto de vista similar presenta la devolución efectuada por la Japan Association of New Economy. Cfr. Op. cit., págs. 292-309.

⁴¹ Op. cit., págs. 356-365. Debe destacarse que, en la visión de PricewaterhouseCoopers, el esfuerzo puesto en marcha por la OCDE por incluir dentro de la temática BEPS la cuestión referida a la economía digital responde a la preocupación de algunos Estados respecto de la incapacidad de las normas tributarias internacionales actualmente vigentes para lograr una justa atribución de los derechos a gravar una determinada renta. Sin perjuicio de que cada Estado individualmente considerado tiene el derecho de plantear esta inquietud, esta auditora considera que esa discusión no debe tener lugar en el marco de BEPS sino en un debate más amplio. Una postura del mismo tenor fue la adoptada por la Confederation of Swedish Enterprise, cfr.: Op. cit., págs. 132-139.

Como puede observarse, aún esta propuesta intermedia hubo de ser pasible de numerosas críticas. No obstante, al final del día resultó ser la vencedora, pues conforme surge del Informe Final de la OCDE referido a la economía digital (octubre de 2015), fueron encaradas determinadas modificaciones en el marco de la Acción 7 del Proyecto BEPS concerniente a la utilización de estructuras artificiales para evitar la inclusión dentro del concepto de establecimiento permanente.⁴²

Sin embargo, debe ponerse de resalto que a poco que se observa el informe final sobre la Acción 7 del Proyecto BEPS, el mismo comprende el estudio de varios temas vinculados a la utilización de estructuras jurídicas artificiales para evitar la categorización como establecimiento permanente, que en buena medida poco o nada tienen en común con la economía digital.

Tal es el caso de la proliferación de contratos en comisión, de modo frecuente utilizados para evitar la categorización de la regla básica sobre “un lugar fijo de negocios” así como también de la figura del “agente dependiente”. En estos supuestos, se observa fácilmente que el objetivo de las modificaciones a introducir en el Modelo de Convenio de la OCDE y en sus comentarios ataca de forma directa el falseamiento de los párrafos 5° y 6° del art. 5, pero no se relaciona con la economía digital.⁴³

Una observación del mismo estilo puede efectuarse respecto de las “particiones o divisiones de contratos” encaminadas a abusar de la excepción prevista en el párrafo 3° del art. 5 referente a las obras de construcción, cuestión que tampoco se vincula con la economía digital y las nuevas tecnologías.⁴⁴

En lo que se refiere estrictamente al párrafo 4° del art. 5, el asunto discurre, en líneas generales, por dos vías paralelas.

La primera, consiste en una reformulación de las palabras utilizadas en algunos de los comentarios sobre los distintos puntos a) a d) que componen ese párrafo 4° (por su expresión en inglés, un cambio en el “*wording*”) –repárese en que no hay ninguna variación introducida en los puntos, propiamente dicha—. Ello es sucedido por la eliminación de las referencias

⁴² Cfr. OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, pág. 136. El mismo puede consultarse en el sitio web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

⁴³ Cfr. OECD (2015), “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, Sección A, págs. 15-27. El mismo puede consultarse en el sitio web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

⁴⁴ Op. cit., págs. 42-44.

genéricas a actividades preparatorias o auxiliares en los puntos e) y f). Y culmina con la inclusión de un agregado genérico al finalizar dicha lista, el que expresa algo así como que *“la excepción aplica en tanto y en cuanto la actividad desarrollada, o en el caso del punto f) el conjunto de las actividades desarrolladas en el lugar fijo de negocios, revistan el carácter de auxiliares o preparatorias”*.⁴⁵

Por su lado, la segunda vía comprende el agregado de un párrafo 4.1 consistente en lo que se denominara “regla anti-fragmentación”; una reacción de determinados Estados frente a la segmentación de actividades por parte de una misma empresa en un mismo Estado Fuente, así como también en los supuestos en que a ese mismo fin se utilice una empresa vinculada en idéntico lugar o en otro lugar de ese Estado Fuente. Se trata de una suerte de salvavidas para aquellos casos en los que el análisis de los puntos del párrafo 4º arroja como resultado la aplicación de la excepción en él contenida. En resumidas cuentas y en palabras poco elegantes, se establece una regla de excepción a la regla de excepción, lo que permite re-insertar el supuesto dentro del concepto de establecimiento permanente.⁴⁶

A esta altura, resulta patente que la solución vencedora no resuelve, en efecto, la cuestión atinente a la economía digital y las nuevas tecnologías.⁴⁷

2.4- Imposición indirecta y economía digital

Hasta este punto se ha puesto énfasis en el aspecto de la iniciativa BEPS referido a la tributación directa, su vinculación con la economía digital y las propuestas alternativas presentadas como intento de respuesta a dicha problemática. El acuerdo o no con las

⁴⁵ Op. cit., págs. 28-38.

⁴⁶ Op. cit., págs. 39-41.

⁴⁷ En rigor de verdad, existió una cuarta alternativa propuesta, consistente en la implementación de un impuesto en carácter de retención sobre las transacciones digitales realizadas entre un sujeto residente del Estado X y la empresa del Estado Y (no residente), el que rápidamente pareciera haber sido descartado toda vez que su adopción comportaba serias vulneraciones a las normas de libre comercio y no discriminación en el marco de los Acuerdos GATT y GATS, al margen de las dificultades prácticas en materia de operaciones celebradas directamente con consumidores finales. Cfr. OECD, *“BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy (Public Discussion Draft)”*, 24 de marzo de 2014 – 14 de abril de 2014, págs. 66-67; y OECD (2015), *“Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, págs. 113-115. El mismo puede consultarse en el sitio web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Otra de las razones por las que esta alternativa no prosperara fue la gran oposición que presentaron numerosas asociaciones, organizaciones, grupos de interés y comités, entre los que puede mencionarse a la Association Française des Femmes Fiscalistes, la Association for Financial Markets in Europe and British Bankers' Association, el Banking and Finance Working Group on BEPS, Crowe Horwath, la Federation of German Industries, entre otros. Cfr. OECD, *“Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”*, 16 de abril de 2014.

soluciones a las que se arribara, así como la evaluación pertinente, serán planteados más adelante en el presente trabajo.

En este punto se propone hacer referencia a las implicancias del proyecto en el marco de la imposición indirecta o imposición a los consumos.

De forma preliminar, se observa que el tratamiento provisto a la tributación indirecta en cada uno de los capítulos del Informe Preliminar queda relegado a un segundo o ulterior plano. Ello así, toda vez que este tipo de imposición pareciera resultar de menor significancia para los Estados Miembros de la OCDE (en su mayoría considerados como países desarrollados).

En efecto, la labor resulta acotada, casi a modo de transvasar los principios de las Guías de la OCDE en materia de impuesto al valor agregado (2003) al *e-commerce*, a partir de una declaración que data de una época que, aun cuando no pueda caracterizarse de lejana, no pareciera reflejar el posterior desarrollo de las nuevas tecnologías.

Por otra parte, pareciera trazarse una línea divisoria poco clara entre “economía digital” y “economía digitalizada”, a la par que se utiliza esta última expresión al abordar la cuestión referida a los impuestos a los consumos.⁴⁸ Una posible explicación para esta división radica en el hecho de que mientras que los problemas suscitados en el ámbito de la tributación directa se enfocaron desde la perspectiva de los negocios entre empresas (por sus siglas en inglés, “B2B”), los desafíos planteados respecto de la tributación indirecta se centran en la proliferación de negocios directamente celebrados con consumidores finales (por sus siglas en inglés, “B2C”).

En esa tónica, basta observar el Capítulo 6 para afirmar que solamente algunas pocas líneas mencionan el impuesto al valor agregado, en el sentido de señalar que las nuevas tecnologías han facilitado a las empresas la elusión y minimización de los montos de IVA no recuperables, recomendando la adopción de las Guías 2 y 4 de la OCDE en lo referente al lugar de imposición del suministro de servicios e intangibles en las transacciones B2B.

Por otro lado, al abordarse en el Capítulo 7 aquellos desafíos más amplios que apareja la economía digital en materia de BEPS, el aspecto que sale a la luz es el referente a las adquisiciones efectuadas directamente por consumidores finales de servicios e intangibles vía *web* en un ciento por ciento (B2C), las dificultades para la recaudación del impuesto al valor

⁴⁸ Cfr. OECD, “*BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy (Public Discussion Draft)*”, 24 de marzo de 2014 – 14 de abril de 2014, punto 170, pág. 64.

agregado en dichos casos y los problemas que plantean dichas prácticas en relación a la disparidad entre los comerciantes residentes y no residentes.

Dada la importancia que presenta la recaudación en materia de impuestos indirectos para aquellos países en desarrollo, bien vale la pena analizar si las alternativas propuestas en el marco de esta iniciativa, brindan algún alivio para este tipo de países.

En esa dirección, el Informe Final identifica como segundo gran desafío en referencia a la recaudación del impuesto al valor agregado en operaciones transfronterizas B2C, a la provisión de servicios e intangibles por vía digital, sin ningún tipo directo o indirecto de presencia física por parte de la empresa en el Estado del consumidor, toda vez que esas operaciones acaban resultando en una recaudación nula o casi nula del referido gravamen.⁴⁹

No obstante lo expuesto, cabe mencionar que el Proyecto BEPS ha funcionado en el marco de la OCDE como catalizador de los distintos grupos de trabajo dentro del Comité de Asuntos Fiscales, como es el caso del Grupo de Trabajo N° 9, el cual ha publicado en abril de 2017 una nueva versión de las Guías Internacionales de la OCDE en materia de impuesto al valor agregado.⁵⁰

En lo que refiere puntualmente a las operaciones B2C, la síntesis contenida en estas guías refuerza la idea del principio de destino, entendido este como aquella jurisdicción en dónde el consumo final efectivamente tiene lugar. Al mismo tiempo, reconoce que el advenimiento de la economía digital y el desarrollo de las nuevas tecnologías, en particular aplicados a servicios y bienes intangibles, se presentan como un importante obstáculo a la hora de definir cuál es la jurisdicción donde, en efecto, el consumo final tiene lugar.

Es en estos supuestos dónde la regla referente a la jurisdicción donde el servicio o el bien se prestan o consumen cede paso a la regla según la cual el servicio o bien intangible son consumidos donde sea que resida el consumidor final del bien; vale decir, donde el consumidor final tiene su residencia habitual.

⁴⁹ El primer gran desafío identificado en el referido Informe se vincula con un aspecto puntual de la economía digital –el comercio electrónico de mercancías– y las listas de exenciones utilizadas por los Estados respecto de aquellas mercancías (cosas) consideradas de escaso valor. La sugerencia apunta a la revisión de las referidas listas, a modo de apuntalar la disminución en la recaudación del impuesto al valor agregado, pero carece de mayor desarrollo. Cfr. OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, págs. 120-121. El mismo puede consultarse en el sitio web <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

⁵⁰ Cfr. OECD (2017), “*International VAT/GST Guidelines*”, OECD Publishing, París. El mismo puede consultarse en el sitio web: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

Ahora bien, a tenor de este cambio de regla, surgen nuevos interrogantes e inquietudes.

El primero de ellos refiere a qué debe considerarse por “residencia habitual” del consumidor final, a lo que se responde –sin decirlo expresamente– mediante la mención de ciertas características que recuerdan a las pautas sobre quién debe ser considerado y quién no residente conforme el art. 4 del Modelo de Convenio OCDE.

El segundo se plantea a modo de inquietud, asumiendo que estará disponible para el vendedor la información referida al consumidor final, haciendo foco en que las diversas jurisdicciones debieran proveer una guía clara y realista a los vendedores y/o proveedores de dichos bienes y servicios respecto a los consumidores.

Lamentablemente el razonamiento se torna completamente circular, casi ininteligible, cuando para lograr que esa información esté disponible, las Guías plantean que las jurisdicciones deberían tomar en cuenta la adopción de determinadas reglas para considerar que si, en el marco de sus negocios, un vendedor o proveedor de bienes o servicios digitales recaba cierto tipo de información (“Data”) respecto de sus clientes consumidores, pueda luego razonablemente utilizar dicha información para evaluar si tal o cual consumidor es residente habitual de tal o cual jurisdicción.

Puesto en perspectiva, bien podría entenderse que la pretensión de la OCDE es que la recolección de información de considerable relevancia (“Data”), que en el marco de la economía digital no solo tiende a ser una de sus principales características –y una de las bases sobre las cuales se intenta modificar el carácter preparatorio o auxiliar de dicha actividad de recolección a los efectos de considerar que una determinada empresa posee un establecimiento permanente en un determinado Estado–, sea precisamente la información a través de la cual esa misma empresa sin presencia física alguna en el referido Estado (y por ende, sin establecimiento permanente y no sujeta a tributación directa), liquide, recaude y deposite el impuesto al valor agregado para ese mismo Estado con el cual no posee ningún contacto.

Una idea ciertamente difícil de digerir, y eso sin tener en cuenta los procedimientos de registración a los efectos del ingreso del gravamen de un Estado al que, en principio, nada se le debe. Claro está, todo este mecanismo iría de la mano de la asistencia mutua entre Estados a los efectos de la recolección del impuesto al valor agregado.

No obstante lo expuesto, es la propia OCDE la que –pecando de optimista, a mi criterio– sostiene que pese a que la registraci3n es voluntaria, las empresas tienden a registrarse por una cuesti3n de no ver da~ada su reputaci3n como no cumplidores de la normativa impositiva; ello sin perjuicio de reconocer que no solamente es harto difi-cil evaluar el nivel de cumplimiento sino que adem1s es casi imposible –por no contar con la informaci3n adecuada– conocer el volumen de operaciones digitales sujetas a tributaci3n indirecta.⁵¹

En esa l1nea, y dado que se trata del 1nico informe de devoluci3n que solamente se enfocara en cuestiones atinentes a la imposici3n indirecta, vale destacar lo expresado por Meridian Global Services, quien identifica que desde la perspectiva de la empresa, los impuestos al valor agregado o impuestos a las ventas presentan los siguientes inconvenientes:

- Falta de conocimiento de los requisitos actuales de cada gravamen,
- Falta de entendimiento respecto de la gran cantidad de requisitos en cada jurisdicci3n,
- Complejidad y variedad de los diversos m1todos en cada jurisdicci3n,
- La adici3n de deberes formales m1s all1 de la presentaci3n de las declaraciones juradas de los grav1menes,
- El incremento del costo en las tecnolog1as de la informaci3n que genera la adaptaci3n de la plataforma a los requisitos de cada jurisdicci3n.

Desde la perspectiva de Meridian Global Services, en la generalidad de los casos las empresas desconocen los requisitos del impuesto al valor agregado de aquellas jurisdicciones extranjeras y que suelen tomar conciencia de los mismos reci3n a partir del contacto con terceros proveedores de servicios impositivos. Incluso aquellas que cumplen o intentan cumplir con todos y cada uno de los diversos reg1menes de imposici3n indirecta encuentran inconvenientes pr1cticos debido a las marcadas diferencias existentes entre una y otra jurisdicci3n.

Esta situaci3n impacta fuertemente en aquellas empresas que han nacido o que se han expandido al calor de la econom1a digital y en un muy corto per1odo de tiempo, toda vez que dicho crecimiento o expansi3n no han permitido el desarrollo interno de 1reas financieras o

⁵¹ Cfr. OECD, “*BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy (Public Discussion Draft)*”, 24 de marzo de 2014 – 14 de abril de 2014, puntos 195-196, p1g. 60.

impositivas dentro de las referidas empresas, lo que las conduce a tercerizar este aspecto de su negocio, que en sí mismo no hace al núcleo duro de su actividad.

A diferencia de lo expresado por la propia OCDE en lo referido al cumplimiento voluntario por una mera cuestión de imagen social positiva, Meridian Global Services informa que el nivel de incumplimiento dentro del sector del comercio electrónico es harto elevado.⁵² Asimismo, resalta que se trata de un incumplimiento consciente, en parte debido a que estas empresas creen que nadie persigue estos incumplimientos o que, aun de intentar perseguirlo no consiguen alcanzar dicho fin. No obstante, apunta que mayormente la falta de cumplimiento se debe al desconocimiento o a la incapacidad de encontrar una solución para el cumplimiento de esas obligaciones, tan diversas de una jurisdicción a otra.

Aun cuando no lo dice expresamente –en parte por la injerencia directa que Meridian Global Services detenta en el Grupo de Asesoría Técnica de la OCDE (véase nota a pie nro. 52)–, el foco de su informe resulta explicitado en otra devolución presentada, aquella de PricewaterhouseCoopers.

Al respecto, la auditora contable sostiene que un buen modelo para encarar a nivel global la problemática de las operaciones B2C referidas a bienes y servicios digitales en materia de impuesto al valor agregado resulta aquel implementado dentro de la Unión Europea.⁵³

En lo que aquí interesa –pues excede el objetivo del presente trabajo el análisis minucioso de la normativa comunitaria europea–, en mayo de 2002 el Consejo ECOFIN publicó la Directiva 2002/38/EC, o más conocida como Directiva 38/2002, la que introdujo algunas modificaciones significativas a la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE), aplicadas solamente a efectos del comercio electrónico extracomunitario y sin alterar el espíritu originario de la norma base.

Entre sus innovaciones se destaca la creación en el marco de las prestaciones de servicios electrónicos B2C, de un registro especial a efectos fiscales en el IVA, en aquellos casos en que la prestación fuere efectuada por un prestador del exterior sin otro anclaje en la Comunidad, y en tanto el volumen de las operaciones involucradas con consumidores finales

⁵² El dato no es menor, toda vez que esta firma es miembro del Grupo de Asesoría Técnica de la OCDE en materia de elaboración de las Guías Internacionales sobre Impuesto al Valor Agregado, y presenta unas treinta mil declaraciones juradas por año en tres continentes. Cfr. OECD, “*Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*”, 16 de abril de 2014, págs. 346-349.

⁵³ Op. cit., pág. 362.

de la Comunidad supere el importe de €100.000 (cien mil euros) anuales. En caso de no superarse el mencionado importe, las operaciones estarán exentas del IVA comunitario.

En sintonía con la modalidad de las prestaciones, y teniendo en cuenta que las obligaciones derivadas de este régimen especial recaerían sobre sujetos no residentes en la Comunidad, se plasmó la posibilidad de que los mismos se inscribieran en uno cualquiera de los Estados Miembros en los cuales tengan un cliente residente, a los efectos de tributar el IVA comunitario.

El proceso resulta enteramente virtual, desde la inscripción hasta el ingreso del monto que en definitiva surja en concepto de gravamen adeudado, pasando por la presentación de la declaración jurada trimestral.

Sin perjuicio de destacar que la solución adoptada de forma tentativa en el marco de Unión Europea resulta un avance regulatorio sin precedentes en la materia, también debe ponerse de resalto que ello ha sido posible en virtud de un proceso de integración regional que lleva en marcha casi setenta años, por lo que su traspaso a nivel global, aun cuando no resulta una idea para nada descabellada, todavía tiene un largo camino por recorrer.

Aún así, un interesante informe de devolución producido por la Dra. Cristina Trenta, profesora e investigadora de la Universidad de Örebro (Suecia), aborda el estudio de la temática referida a la viabilidad de la tributación a través del impuesto al valor agregado en aquellas operaciones que se realizan a través de la denominada “red entre pares” (por sus siglas en inglés, “P2P”).⁵⁴

El enfoque que presenta esta catedrática en derecho tributario y comercial resulta de una importante trascendencia, toda vez que centra el foco de la cuestión en la tecnología utilizada como punto de partida para luego plantearse, y también recordar, que en un pasado no tan lejano en el seno de la OCDE se tuvieron en cuenta estas particulares características de la utilización de Internet para sostener que las tecnologías P2P difieren completamente de otros modelos de negocios tradicionales.

En lo que a las normas puntuales en el caso de la Unión Europea se refiere, la Dra. Trenta recuerda que allá por 1998, cuando la Comisión de la UE elaboró sus guías sobre el

⁵⁴ En pocas palabras, una red P2P comprende, valga la redundancia, una red de computadoras interconectadas de forma virtual que no requiere la necesidad de contar con clientes ni con servidores fijos. Básicamente esta interconexión entre cada ordenador alienado a la red se genera por medio de nodos que tornan difusa la caracterización de tal o cual usuario como cliente o como servidor. A modo de ejemplo, emprendimientos que han funcionado o que actualmente funcionan sobre la base de una red P2P son Napster, Emule, Skype, Netflix, Spotify, entre otros.

comercio electrónico y la tributación indirecta, se sostuvo enfáticamente que el hasta entonces sistema de impuesto al valor agregado existente debía ser aplicado sin más y que no resultaba necesario introducir ningún nuevo tipo de gravamen.

Sin embargo, ella señala que desde un punto de vista estricto y rigurosamente legal, las transacciones operadas a través de tecnologías P2P no pueden identificarse con el modelo tradicional de comercio electrónico (B2C).

Ya para ir dando un cierre a este punto, resultan destacables unas palabras de la Dra. Trenta:

*“What was proper almost 15 years ago is not necessarily so now: regulatory tax frameworks need to change with the needs of the society they are an expression of”.*⁵⁵

3. Diagnóstico

A partir del desarrollo expuesto en el punto anterior, resulta un buen momento para pasar en limpio un detalle de observaciones y/o consideraciones respecto del mismo.

La economía digital es un fenómeno que desborda por su propio peso, cuya definición conceptual pareciera asimilarse a la búsqueda de un “El Dorado”, y sobre la que se han planteado divergencias de considerable envergadura. Su circunscripción a un capítulo cerrado dentro de la economía no se observa desde lo teórico como posible, al menos en la generalidad de los casos, así como tampoco el tratamiento del tema dentro de una iniciativa fundamentalmente encaminada a resolver o intentar resolver otra problemática.

En efecto, el Proyecto BEPS de la OCDE, concerniente a la incidencia de los avances en materia de planificación fiscal, creación de estructuras inadecuadas para la consecución de los negocios y el abuso de las normas vigentes en materia de precios de transferencia, no es el ámbito adecuado para encarar el estudio de la economía digital. Ello, aun cuando deba reconocerse que la economía digital y las nuevas tecnologías, en algunos supuestos, exacerbaban las posibilidades de generar escenarios favorables a la implementación de estructuras dirigidas a erosionar las bases imponibles de los gravámenes y a la re-alocación de las ganancias (traslado de los beneficios), todo lo que al final de cuentas repercute en las finanzas públicas y en la recaudación de los Estados.

⁵⁵ Op. cit., pág. 106. Se recomienda fuertemente la lectura íntegra del informe elaborado por la Dra. Cristina Trenta.

Esta polarización entre economía digital y economía a secas tal vez deba entenderse, desde un punto de vista estrictamente conceptual, como uno de los primeros síntomas de un malestar mayor, merced a la falta de respuesta en el marco de los estudios pre-existentes. Otra lectura, más bien práctica, podría radicar en su utilización como pantalla protectora para reforzar la vigencia de determinados conceptos de la tributación internacional, dado la fragilidad de los consensos existentes para introducir cambio alguno.

En esa dirección bien puede encaminarse el tratamiento en materia de imposición directa respecto del concepto de establecimiento permanente.

Tal como fuera anteriormente comentado, lo que las empresas han logrado, en la era de la economía digital y en virtud de las nuevas tecnologías, es desnaturalizar la idea de presencia física que da pie al establecimiento permanente, pero aumentando al mismo tiempo la idea de hacer negocios con y en dicho país.

Sobre la base de dicha premisa, y sin importar el grado de dificultad que deba enfrentarse, las propuestas referidas a la creación de nociones tales como una “presencia digital significativa” o un “establecimiento permanente virtual” parecían verdaderamente interesantes. Después de todo, uno no se encuentra caminando por la vida y observando establecimientos permanentes, puesto que se trata de una idea ciento por ciento conceptual. Ello, a pesar de que resulta más fácilmente identificable un local o una oficina con el concepto, dado el anclaje físico del mismo.

En ese sentido, debe tenerse en cuenta que la economía digital avanza de forma exponencial, a medida que las nuevas tecnologías se van superando día tras día a sí mismas. Tal vez hoy solo se ve claramente como este avance va insertando los cambios en la economía tradicional, pero no hay razón alguna por la que pensar que en paralelo este fenómeno no va a requerir un marco teórico conceptual específico, bien creando uno nuevo, bien introduciendo modificaciones al marco existente.

El rechazo genérico a estas nuevas ideas, o de otras que puedan surgir, simplemente implica la negación del problema, pero no significa que el problema deje de existir.

Por su parte, la opción corta y menos riesgosa –aquella de mayor consenso, si se prefiere, aunque se han presentado fortísimas oposiciones a su introducción– fue la de proponer ciertas modificaciones a la lista negativa del art. 5 del Modelo de Convenio, cuestión que no refleja ni brinda luz alguna sobre el punto de acción referido a la economía digital y los desafíos que en materia de tributación ella comporta.

Al respecto, también debe agregarse que, en definitiva, la solución implementada no se aborda desde el grupo de trabajo que debió afrontar la tarea en materia de economía digital, sino que se aborda simplemente por referencia a la labor de otro u otros de los grupos.

Otro tanto sucede respecto de la imposición indirecta, aspecto que se relega a un plano secundario o menor. Sin embargo, es también desde este sector donde la contradicción entre no trazar un cerco a la economía digital o no abordarla como un capítulo cerrado, se vuelve más profunda.

Sobre el punto, debe tomarse en consideración que el análisis casuístico se hace patente cuando se comenta sobre la proliferación de actividades o negocios B2C en lo que a la provisión de bienes digitales y servicios de forma remota se refiere.

Aun cuando solo se lo haga de manera tangencial, el recorrido trazado en la tributación indirecta se refuerza paso a paso sobre el intento previo en la delineación de las características de la economía digital, que en materia de tributos directos se utilizara para descartar ese mismo cerco o capítulo cerrado.

Desde un plano formal se han planteado inquietudes muy acertadas respecto a la gran cantidad de regímenes tributarios en materia de impuesto al valor agregado, aspecto que dificulta el conocimiento, la voluntad y el grado de cumplimiento de los mismos por parte de las empresas. Desde un plano sustancial, se ha demostrado la incapacidad de dicho gravamen para dar una adecuada solución legal a transacciones desarrolladas a través de tecnologías P2P.

Volviendo a uno de los interrogantes planteados al comienzo del presente trabajo: ¿está preparada la tributación internacional para aprehender el fenómeno de la economía digital? La respuesta, tristemente, es NO, y lo que es más triste aún, la voluntad de cambio se observa fuertemente limitada.

4. Reflexión

A esta altura de las circunstancias, cuando los estudios e investigaciones referidos a la economía digital se encuentran en pleno auge, el planteamiento de una crítica no constructiva entorpece el objetivo último de comprender y aprehender el fenómeno, a la vez que desalienta a otros interesados en el estudio y la investigación de esa misma temática, sea que los mismos se encaren desde idéntico, similar o diverso punto de vista.

En ese sentido, y aun cuando el abordaje que realiza la OCDE en el área que motiva el presente trabajo no se comparte, el mismo debe ser celebrado. Ello así, toda vez que resultaba necesario un puntapié inicial firme para que el tema esté en boca de todos los simposios, congresos, conferencias, claustros, carreras, docentes, alumnos y profesionales, dentro y fuera del ámbito de la tributación. Y qué mejor escenario para introducir esas primeras líneas que una organización de estricto corte internacional.

Es por ello que, en sintonía con lo expresado por el Chartered Institute of Taxation⁵⁶, participo de la idea que sostiene que no debe subestimarse los desafíos que nos plantean la economía digital y las nuevas tecnologías hace ya buen tiempo, ni tampoco me atrevo a decir que no es un tema que amerite ser debatido.

Sin embargo, considero que ese debate necesita –y por natural implicancia, necesariamente debe– ser tratado, examinado, discutido y debatido en un contexto más amplio que la iniciativa de la OCDE en el Proyecto BEPS, cuyo foco principal radica en el estudio de la erosión de las bases imponibles y la re-alocación de las ganancias (traslado de los beneficios) y que, de cara al presente tema, resulta hartamente acotado.

Asimismo, ese estudio debe encararse de forma interdisciplinaria, en el entendimiento de que por más bien intencionado que sea, el mismo nunca podría ser profundo ni acabado sin la participación de profesionales del campo de la informática, especialistas en nuevas tecnologías y sistemas. Al final del día, las normas tributarias, como parte integrante de cualquier ordenamiento jurídico, no son sino el producto de la cristalización de estándares socialmente aceptados para regir la vida en sociedad.

Hacia una sociedad mayormente digital vamos encaminados, y cristalizar un fenómeno en normas, sin entender ese mismo fenómeno que estamos intentando normativizar, resulta imposible.

En ese camino, entiendo resulta fundamental permitirnos el alejamiento –al menos desde la teoría– de conceptos que, tal como el del establecimiento permanente, fueron originariamente pensados para una economía de productos físicos y no para un mundo donde los intercambios se producen de forma digital.

Si la tendencia –y no parece que ella fuera a volver sobre sus propios pasos– hacia la economía digital se profundiza sobre la base de una disminución constante de la presencia

⁵⁶ Op. cit., págs. 113-114.

física, institutos como el anteriormente mencionado están destinados, tarde o temprano, a desaparecer.

Desde esta perspectiva, considero que el apuntalamiento de la gravabilidad indirecta, sobre todo para aquellos países considerados en desarrollo, resulta un buen sendero para retener manifestaciones de capacidad contributiva que cada día se alejan más rápidamente de los conceptos tradicionales de la imposición a la renta, no porque dicha renta en efecto no se produzca o genere, sino más bien debido al hecho de que la capacidad de respuesta de las normas vigentes se observa limitada y el consenso para su modificación, más restringido todavía.

Aprovecho estas líneas para despedirme de todos aquellos integrantes del cuerpo de docentes y colegas de la Carrera de Especialización en Tributación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Muchos conocen –y muy a su pesar, otros han conocido en estos años– mi perseverancia y dedicación, sobre todo en lo que se refiere al estudio y la investigación, aspectos que concibo inherentes a este proceso continuo, constante y perpetuo de formación académica y profesional.

Es un saludo de gratitud, no tanto así uno de despedida, en el convencimiento de que no se trata de un “adiós”, sino más bien de un “hasta luego”.

* * *

Por Mariano Ángel Armanini

5. Bibliografía

(en orden alfabético)

- CARANTA, Martín, “*Informe y Directivas del Relator*”, en Comisión N° 2 - Directivas del Relator, Informática Tributaria: La relación fisco-contribuyente, 19° Simposio sobre legislación tributaria argentina, CPCECABA, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 6 al 8 de septiembre de 2017.
- CHÁVEZ GONZALES, Marco, “*Planificación Fiscal o elusión ilícita: caso Apple*”, Conexión ESAN, Actualidad/Tributación, artículo publicado el 1 de agosto de 2013, <https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/08/01/planificacion-fiscal-elusion-ilicita-caso-apple/>
- Diario La Nación, www.lanacion.com.ar/uber-en-buenos-aires-t56161
- Economía, “*AFIP detectó evasión de \$356 M en e-commerce*”, ámbito.com, jueves 6 de noviembre de 2014, <http://www.ambito.com/noticia.asp?id=766117>
- ERDELY, Sabrina Rubin, “*Silk Road: Inside the 21st-Century Drug Bazaar*”, artículo publicado el 10 de noviembre de 2011, revista Rolling Stone, <http://www.rollingstone.com/culture/news/silk-road-inside-the-21st-century-drug-bazaar-20111110>
- KUSHNER, David, “*Dead End on Silk Road: Internet Crime Kingpin Ross Ulbricht’s Big Fall*”, artículo publicado el 4 de febrero de 2014, revista Rolling Stone, <http://www.rollingstone.com/culture/news/dead-end-on-silk-road-internet-crime-kingpin-ross-ulbrichts-big-fall-20140204>
- BEARMAN, Joshuah, “*The Rise and Fall of Silk Road*” Partes 1 y 2, artículos publicados en las ediciones de Mayo y Junio de 2015, revista Wired, <https://www.wired.com/2015/04/silk-road-1/> y <https://www.wired.com/2015/05/silk-road-2/>
- GOTLIB, Gabriel – VAQUERO, Fernando M., “*Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*”, Estudio Teórico – Práctico, 2° Edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2009.

- JIMÉNEZ, Miguel, “El G-20 intenta poner coto a las prácticas fiscales de empresas como Apple o Google”, publicado el 7 de noviembre de 2012, Diario El País, Madrid.
- McLURE, Charles E. Jr. – CORABI, Giampaolo, “La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- OECD (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD (2013), “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD, “BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy (Public Discussion Draft)”, 24 de marzo de 2014 – 14 de abril de 2014.
- OECD, “Comments received on public discussion draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, 16 de abril de 2014.
- OECD (2017), “International VAT/GST Guidelines”, OECD Publishing, París, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>
- OECD, “Myths and Facts about BEPS”, documento que no contiene fecha de publicación, ni referencia específica de citado.
- OCDE (2015) “Nota Explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios”, OCDE www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf
- OECD (2015), “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

- OLIVEROS, Felipe, “*Las impresionantes cifras anuales de la iTunes Store*”, Hipertextual, Economía y Empresas/Tecnología, artículo publicado el 11 de enero de 2013, <https://hipertextual.com/2013/01/itunes-store-ventas>
- ZIMMERMAN, Christopher, “*Taxing the Superhighway*”, State Legislatures, febrero de 1997.

* * *