



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

TALLER DE ELABORACION DEL TRABAJO FINAL INTEGRADOR (PARTE II)

DOCENTE A CARGO: PROF. SARA TELIAS

La acción 1 del proyecto BEPS. Estado de situación
frente al IVA e Ingresos Brutos.

ALUMNO: MARÍA JOSEFINA PARRA

POSGRADO: MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

17-09-2019

Índice:

Introducción	2
Proyecto BEPS	3
Acción 1 de BEPS.....	5
Consecuencias derivadas de la digitalización de la economía	5
Objetivos de la Acción 1: “Retos de la economía digital”	6
Generalidades.....	8
Desafíos que originan la imposición indirecta de los servicios digitales	9
Generalidades.....	9
Análisis del Reporte Interino-2018 elaborado por la OCDE al G20 al efecto de considerar posibles alternativas para gravar la economía digital	10
Normativa vigente en Argentina a la luz de la Ley N° 27.430.....	11
Ley de IVA	11
Ingresos Brutos	14
Países que adoptan las medidas de la OCDE.....	15
Países que no adoptan las medidas de la OCDE.....	17
Consecuencias.....	17
Efectos de las posibles asimetrías en sus economías.....	19

Introducción:

Ya que los avances tecnológicos generan continuamente cambios significativos respecto de la manera en la cual se realizan los modelos de negocios; el objetivo de mi trabajo es analizar la Acción 1 del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) y su actual estado de situación a la luz de las modificaciones introducidas a través de Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) en la legislación Argentina vigente; realizando además una somera referencia al resto de los países.

Con relación a los impuestos indirectos, se deben abordar -entre otros- los desafíos provenientes de los volúmenes en continuo crecimiento de bienes y servicios que se compran en línea por consumidores finales provenientes de proveedores extranjeros.

En cuanto al auge de la imposición a nivel provincial en nuestro país, es menester destacar que cada vez son más las jurisdicciones que están proponiendo la gravabilidad de determinados servicios digitales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir del corriente año.

Del análisis se anticipa como conclusión que en lo que respecta a la economía digital y su imposición no todos los países adoptaron las medidas impulsadas por la OCDE generando fuerte controversia en cuanto a la temática. El objetivo por definir es dónde realmente se crea valor en este tipo de transacciones para poder así establecer un parámetro único y justo para gravar la comercialización tanto de bienes como de servicios que se desarrollan a través de los distintos medios digitales.

Proyecto BEPS

El continuo desarrollo de las telecomunicaciones como consecuencia de la globalización y los avances de la tecnología de la información en el siglo XXI han originado un fenómeno que se ha dado en denominar “economía digital”.

Esta nueva economía ha fomentado que las empresas adopten estructuras de negocios innovadoras y óptimas desde el punto de vista empresarial, en donde lo intangible supera en la mayoría de los casos a lo tangible. Podemos destacar, entre otras, a Google, Apple, Facebook, Spotify, Uber y Amazon como integrantes de las empresas líderes de la “economía digital”.

Estos “gigantes de la tecnología” han evolucionado el mundo de los negocios y lo cierto es que esa evolución ha puesto en crisis los principios clásicos de la tributación internacional impactando en los ingresos tributarios de los Estados.

Fue como consecuencia de ésta problemática que en el año 2012, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en conjunto con el G20 (uno de los foros económicos con mayor importancia política a nivel global), comenzaron a trabajar en el diseño del proyecto denominado “Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (“BEPS”, por sus siglas en Inglés).

Finalmente durante el mes de julio del año 2013, la OCDE presentó un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a BEPS y para ello recibió el respaldo en la Cumbre del G20 organizada en San Petersburgo, bajo la presidencia de Rusia.

El plan incluye quince (15) medidas y entre los propósitos primordiales se destaca la intención de contrarrestar las brechas y desajustes más relevantes del sistema tributario internacional, en el entendimiento que las actuales reglas tributarias que configuran el sistema tributario internacional son permeables a conductas de las multinacionales compatibles con la planificación fiscal agresiva que socavan la efectividad del sistema tributario a nivel global como fuente primordial de recursos para financiar a los gobiernos.

Las acciones contempladas en BEPS son:

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

Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos.

Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acción 1 de BEPS

Uno de los principios rectores de las Acciones BEPS es lograr “... *un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables, la localización de las actividades económicas y la creación de valor...*”¹. En otras palabras, las Acciones BEPS persiguen asegurar “... *que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor*”².

El Informe sobre la Acción 1 tuvo en claro que era poco probable dar una solución exclusiva para la economía digitalizada, por lo que no recomendó ceñirla ni mucho menos cercarla, sino por el contrario, sugirió dotarla de un alcance tal que resultara igualmente aplicable y compatible para la economía tradicional.

Se destaca que con el desarrollo de la Acción 1 se propuso una definición del establecimiento permanente digital; reglas sobre los intangibles, el uso de los datos, las cadenas de valor sobre precios de transferencia y transparencia fiscal internacional (Reglas CFC) para los contribuyentes de la economía digital.

Consecuencias derivadas de la digitalización de la economía

Para la OCDE “*la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación*”

Podríamos resumidamente definir a la economía digital como la producción de servicios y bienes intangibles a partir de la tecnología de la comunicación, la información y del software, y la consecuente transacción de los mismos entre distintos tipos de usuarios.

Fue justamente el proyecto BEPS, el que detectó una serie de disfuncionalidades, las agrupó en aquéllas que erosionan la base del impuesto a la renta corporativa (en desmedro de la jurisdicción de destino - fuente) y des localizar utilidades de las empresas multinacionales al

¹ Proyecto OCDE/G20 sobre la “Erosión de la Base y Traslado de Beneficios”, “Nota Explicativa Informes Finales 2015”, punto 7.

² Proyecto OCDE/G20 sobre la “Erosión de la Base y Traslado de Beneficios”, “Nota Explicativa Informes Finales 2015”, punto 7

margen de aquellas jurisdicciones donde la actividad económica subyacente y la creación de valor efectivamente tienen lugar (en desmedro de la jurisdicción de origen - residencia).

Objetivos de la Acción 1: “Retos de la economía digital”

Siendo que los “gigantes digitales” a la par de ostentar los mayores indicadores de rentabilidad a nivel global, tributan el impuesto a la renta corporativa con tasas efectivas cercanas al 5%, han conformado el caldo de cultivo para la reevaluación del paradigma del sistema tributario internacional del impuesto a la renta corporativa. Es por ello que no es casualidad que la Acción 1 de BEPS es “hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital”.

El objetivo primordial de la Acción 1 consiste en hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital. Resulta además menester destacar que mientras las restantes 14 acciones de BEPS lograron el consenso internacional en mayor o menor medida, fue justamente la Acción 1 la que presentó grandes controversias respecto de su aplicación sin lograr hasta la fecha un consenso internacional sobre el tratamiento aplicable a los “retos de la economía digital”.

Tiene por objeto analizar aquellas contingencias que genera la digitalización del sistema tributario internacional, y para poder estudiar la temática en profundidad es que se conformó la “Task Force on the Digital Economy” (TFDE) como un cuerpo subsidiario del “Committee on Fiscal Affairs” (CFA) de la OCDE, contando actualmente con la participación de más de 45 países y con la intención de diseñar medidas de largo plazo que sirvan para poder mediar los constantes desafíos que origina la digitalización de la economía.

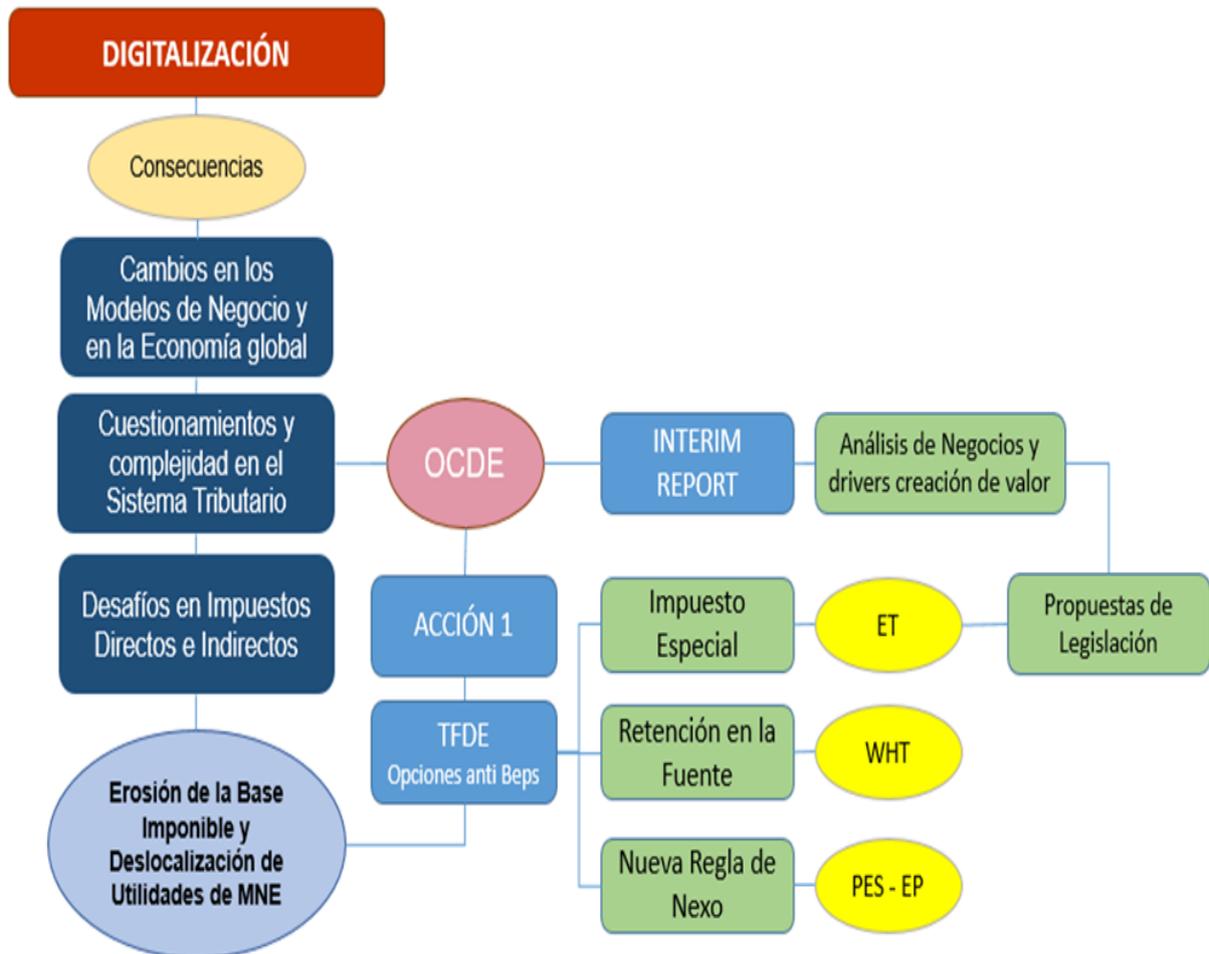
Los modelos de negocios, aunque variados en sus características particulares de acuerdo con la naturaleza de la actividad; ya que no son idénticos los utilizados en el negocio de la publicidad virtual, o el acceso a música o películas en Internet, por un lado, y las diversas manifestaciones del sharing o gig economy, por el otro; poseen algunas características comunes que los hacen difícilmente aprehensibles por los ordenamientos tributarios nacionales aplicando los paradigmas tradicionales de conexión personal y territorial, residencia y fuente.

Para enfrentar estos desafíos, la TFDE analizó tres posibles alternativas que fueron desarrolladas en el Informe de la Acción 1 a saber:

- ✓ Nueva regla de nexo: “Presencia Económica Significativa” (PES), la cual configuraría un Establecimiento Permanente (EP).
- ✓ Retención en la fuente (“withholding tax”) (WHT) el cual podría aplicarse a ciertos tipos de transacciones digitales.
- ✓ Impuesto especial a ciertas transacciones digitales (“equalization tax”) (ET) tendiente a compensar la disparidad del tratamiento impositivo entre proveedores locales y externos, cuando los externos poseen una presencia económica suficiente en la jurisdicción local.

Si bien ninguna de las alternativas mencionadas fue recomendada en el Informe de la Acción 1 presentado en el año 2015 (aprobado en Antalya en octubre de 2015 durante la Presidencia de Turquía del G20), se concluyó que las jurisdicciones podían introducir cualquiera de tales opciones como resguardos adicionales contra esquemas de BEPS en tanto respeten las obligaciones asumidas en materia internacional a través de la firma de Tratados y en particular con énfasis en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI).

En cuanto a la imposición directa, se plantearon los desafíos relacionados con la asignación de potestad tributaria entre los distintos países sobre renta generada por actividades transfronterizas; y con relación a los impuestos indirectos, se abordaron –entre otros- los desafíos provenientes de los volúmenes en continuo crecimiento de bienes y servicios que se compran en línea por consumidores finales de proveedores extranjeros.



Generalidades

Las principales características que la OCDE asigna a la economía digital en el marco de la Acción 1 son las siguientes:

- “Movilidad en relación con los intangibles, en los que la economía digital se apoya fuertemente, en relación con los usuarios y en relación con las funciones de negocio, como consecuencia de la realización de una actividad que no precisa necesariamente de personal local, y la flexibilidad para elegir la ubicación de servidores y otros recursos”.
- “La importancia de los datos y del denominado big data, en los cuales descansa la economía digital”.
- “Efectos de red derivados de la participación de usuario, la integración y sinergias.

- “Modelos de negocios múltiples en los que proveedores y consumidores pueden ubicarse en diferentes jurisdicciones”.
- “Tendencias hacia el monopolio o el oligopolio”.
- “Volatilidad, como consecuencia de las facilidades para el inicio de la actividad y la rápida evolución tecnológica”.

Desafíos que originan la imposición indirecta de los servicios digitales

A partir de la reforma tributaria, nacen como nuevo hecho imponible todos los servicios digitales prestados por residentes o domiciliados en el exterior, comenzando a gravarse con el Impuesto al Valor Agregado tales servicios. Desde ya sabemos que las prestaciones de idéntico servicio, ya tributaban IVA en Argentina, no como servicios digitales en particular sino como servicios en términos generales.

Generalidades

Bajo el criterio del “país de destino”, la potestad tributaria debe ser ejercida exclusivamente por el país en el cual los bienes o servicios son consumidos.

Ya que nos encontramos en el ámbito de aplicación de los impuestos al consumo, queda demostrado, por ejemplo, con los servicios provistos por un sujeto domiciliado en un Estado a favor de un sujeto domiciliado en otro Estado, que sólo resultarían gravables en éste último por cuanto ser el Estado de “destino”, es decir, donde tiene lugar el consumo del servicio. Lo expuesto se verifica claramente en nuestra ley del IVA. Así, por ejemplo, en el caso de las prestaciones de servicios gravadas, mientras que por regla se declara alcanzadas las desarrolladas materialmente en el territorio de la Nación, se excluye del objeto del gravamen aquellas “...prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.” De igual modo, se declaran alcanzadas aquellas prestaciones “...realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país...”.

Análisis del Reporte Interino-2018 elaborado por la OCDE al G20 al efecto de considerar posibles alternativas para gravar la economía digital.

Ya que la tributación de la economía digital representa uno de los mayores desafíos de la fiscalidad internacional, a través de las Cumbres de Líderes encabezadas por el G20, se acordó continuar monitoreando los desarrollos y avances en relación a la temática, con el objetivo de llegar a un informe final consensuado entre todos los países y jurisdicciones para el año 2020.

Fue en este proceso, que durante el mes de marzo del año 2018, bajo la Presidencia de Argentina al mando del G20, en la Ciudad de Buenos Aires, la OCDE presentó de manera oficial un Informe Interino (“Interim Report”)³ en el cual se profundizó en el estudio de los caracteres de la economía digital, con énfasis en los distintos modelos de negocios y en los “drivers” de la creación de valor presentes en cada uno de esos modelos. En este Informe se analizan distintas medidas legislativas o propuestas de legislación dictadas por algunos países y los elementos a tener en cuenta para el diseño de un impuesto específico como medida transitoria.

Podemos distinguir entonces 3 grupos de países luego del análisis del Reporte Interino que se clasifican a continuación:

³*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.* Paris, Francia: OCDE.

1° GRUPO DE PAISES	2° GRUPO DE PAISES	3° GRUPO DE PAISES
<p><i>“Ciertos modelos de negocio altamente digitalizados conducen a un desequilibrio...”</i></p> <p>Los países y jurisdicciones que integran este grupo creen que algunos modelos de negocios altamente digitalizados pueden generar grandes controversias respecto a la localización en la que las ganancias son gravadas y aquella localización donde realmente se crea el valor.</p>	<p><i>“Se necesita una solución más profunda...”</i></p> <p>Este grupo de países y jurisdicciones considera que la continua transformación digital de la economía y, en general, las tendencias asociadas con la globalización, presentan desafíos para la eficacia continua del marco tributario internacional existente respecto de las ganancias empresariales.</p>	<p><i>“Nada debe cambiar...”</i></p> <p>Comprende aquellos países y jurisdicciones que consideran que BEPS ha abordado en gran medida las preocupaciones de la doble imposición, aunque también destacan que todavía es demasiado pronto para evaluar completamente el impacto de todas las medidas BEPS. Estos países están generalmente satisfechos con el sistema tributario actual.</p>

Entre los motivos del análisis de este trabajo podemos destacar que a pesar de haber transcurrido ya más de cuatro años desde la publicación de la Acción 1 de BEPS, a la fecha no existe una única solución a nivel internacional para poder definir dónde realmente se crea valor cuando respecto a las transacciones digitales nos referimos.

En este marco, resulta impreciso determinar dónde asignar las ganancias provenientes de esos modelos de negocio ni mucho menos sujetarlos a imposición alguna

Normativa vigente en Argentina a la luz de la Ley N° 27.430

Ley de IVA

En virtud de la modificación operada por la ley 27.430, se incorporó el inciso e) al art. 1 de la ley 23.349, que grava la prestación de servicios digitales por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Conforme al art. 3°, inc. m), de la ley 23.349, se entiende por servicios digitales aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que

se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo los siguientes:

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
- El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
- Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
- Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.
- El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos - incluyendo los juegos de azar-. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital ¿aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos incluso a través de prestaciones satelitales, weblogs y estadísticas de sitios web.
- La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- Los servicios de clubes en línea o webs de citas.

- El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
- La provisión de servicios de Internet.
- La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
- La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.
- La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

Como corolario, podemos concluir que luego de la reforma tributaria, los servicios digitales prestados desde el exterior, con efectiva utilización en el país se encuentran gravados, quedando el esquema de prestatarios discriminado de la siguiente manera:

1. Responsables inscriptos y sujetos por otros hechos imponibles:

- Afectando los mismos a operaciones gravadas, se encuentra **GRAVADO**
- Afectando los mismos a operaciones gravadas o exentas y/o no alcanzadas: **SE TRIBUTA SOLO SOBRE LA BASE IMPONIBLE VINCULADA A LA ACTIVIDAD GRAVADA** tanto en forma directa (regla de incorporación directa de servicios, cfr. art.55 Decreto Reglamentario de la Ley de IVA) o indirecta (regla de prorrateo, cfr. art.13 Ley de IVA).
- Afectando los mismos operaciones exentas y/o no alcanzadas, **NO GRAVADO**.

2. Consumidor final, exento, monotributista, no alcanzado: **GRAVADO**

Se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aún cuando de corresponder, este último lo destine para su consumo.

El momento en que nace la obligación imponible es el momento en el que finaliza la prestación del servicio o eel momento del pago total o parcial, lo que suceda antes (art 5, inc i), adicionando que se considera que finaliza el servicio al vencimiento del plazo fijado para el pago (si el impuesto debe ser pagado por el prestatario) (art 26.1 DR). A su turno, el sujeto

que ingresa el tributo es el prestatario. De mediar un intermediario que intervenga en el pago éste asumirá el carácter de agente de percepción. El intermediario es un residente, domiciliado en el país.

Ingresos Brutos

Teniendo en cuenta las recientes modificaciones introducidas a Ley de IVA, a raíz de las cuales se dispuso gravar la prestación de servicios digitales por parte de sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya explotación y/o utilización efectiva se lleve a cabo en el país, varias jurisdicciones provinciales han decidido gravar los mismos con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, casi como suponiendo que es posible asimilar en distintos niveles de imposición esquemas tributarios sostenidos en la actividad lucrativa, sin detenerse en las inmensas diferencias existentes entre uno y otro tributo.

Una de las provincias que lo implementó con más furor ha sido Córdoba, que pudo haber sido la primera en salir a buscar la gravabilidad de los servicios digitales, pero no fue la única, ya que a ella le siguieron Tucumán, La Pampa, Santa Fe, Salta entre otras.

En tal sentido, dentro de su legislación (se alude a Córdoba pero bien puede ser cualquiera de las mencionadas provincias) estableció ciertas diferenciaciones en torno a la clase de servicios y sujetos involucrados, los cuales se deben tener en cuenta a la hora de determinar la base imponible y alícuota aplicable, así como el sujeto que deberá actuar como agente de retención.

Resulta imperativo expresar, sin perder el hilo conductor que hace a éste tributo que en el caso del comercio electrónico directo, específicamente las prestaciones de servicios intangibles efectuadas por medio de Internet por parte de sujetos residentes en el exterior y en beneficio de consumidores locales, los casos se han multiplicado de manera sideral, pudiendo en tal sentido indicar a modo de ejemplo prestaciones de servicios como el asesoramiento profesional, servicios de educación (e.g. cursos online, idiomas), servicios de broker que operan sobre bolsas y mercados de valores ubicados en el exterior, servicios de suscripción a plataformas digitales que permiten el acceso a contenido musical (Spotify), videos (Netflix), noticias (periódicos online del exterior), bases de datos (enciclopedias online), servicios bancarios (home-banking ofrecido por los bancos a sus usuarios), servicios de atención a clientes y servicios relacionados con la propia Internet como ser publicidad

(banners en web sites), ubicación preferencial en los resultados que arrojan los motores de búsqueda (Google, Yahoo), almacenamiento de archivos , hosting, etc.

Cabe aclarar que el comercio electrónico ha acentuado la dificultad de distinguir entre bienes y servicios .Entre esos casos podemos mencionar la plataforma digital Spotify que, además de permitir la reproducción en streaming de un determinado contenido musical, lo que podríamos calificar como un servicio, permiten que el usuario descargue el mismo para su eventual reproducción off-line, lo cual se asemejaría a la venta de un bien. No resulta menor esta distinción ya que de ello dependerá la existencia o no de sustento territorial en cuanto a los servicios digitales.

El desafío será plantearse, en cada caso, si se encuentra gravado el hecho imponible de Ingresos Brutos, si estamos ante una actividad que grava el consumo, y en su caso, en qué caso estará una provincia legitimada para exigir el cobro del tributo a sujetos que claramente, no residen en el país. Para ello, resultará necesario analizar las limitaciones constitucionales que pesan en el plexo normativo de las jurisdicciones locales, analizar cómo se formula el tributo en cada caso y las condiciones de los servicios que podrían estar alcanzados.

Uno de los grandes problemas con los que se enfrenta el fisco nacional y provincial en el marco de los servicios digitales, está puesto en la mirada del Fisco en buscar gravar aun sin hecho imponible, y más específicamente, de buscar gravar sin que se configuren los mínimos requisitos que el hecho imponible requiere para verificar la gravabilidad del tributo, situación ésta que pone en jaque el principio de legalidad tributaria consagrado en nuestro derecho.

El principio de legalidad tributaria reconoce su origen e identidad en el principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución en el artículo 19, y su razón de ser se basa en la obediencia que las personas prestan a los gobernantes dada su creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones.

Países que adoptan las medidas de la OCDE

En el ya mencionado Reporte Interino presentado por la OCDE/G20 durante el primer trimestre del año 2018, se destaca que las consecuencias inmediatas que derivan de la digitalización de la economía son las siguientes:

- 1- La digitalización conlleva grandes ganancias para las Administraciones Tributarias.
- 2- Los modelos de negocios digitales son transformadores, y también penetrantes.
- 3- Se necesita un enfoque global para adoptar reglas fiscales para el mundo digitalizado.

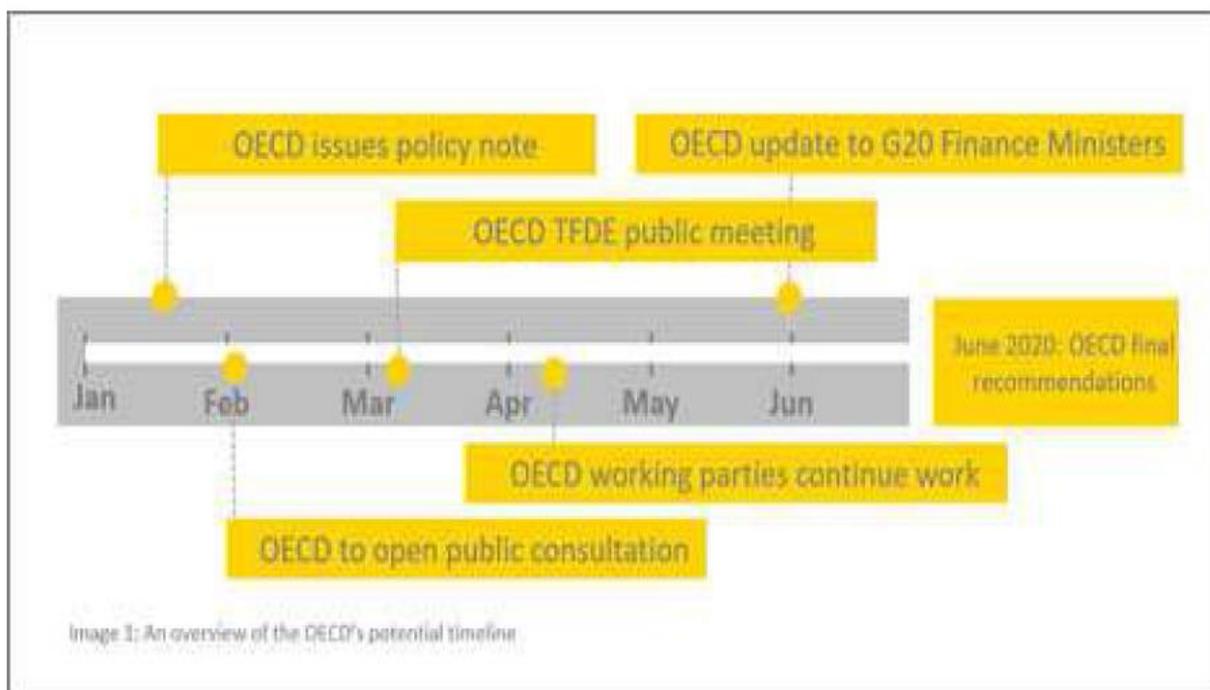
Mientras que algunos países alrededor del mundo introdujeron medidas tributarias para contrarrestar los desafíos que impone la digitalización de la economía con Impuestos Directos⁴; en cuanto a la postura de Argentina podemos destacar que nuestro país adoptó como medida unilateral de imposición la gravabilidad de dichos servicios en Impuestos Indirectos como lo es el Impuesto al Valor Agregado⁵.

A modo de reflejar la constante evolución de la temática desde el inicio del corriente año, en la línea del tiempo que se observa podemos destacar momentos trascendentes a saber:

- Enero 2019: Se publica la Policy Note elaborada por la OCDE.
- Febrero 2019: La OCDE presenta un documento sujeto a Consulta Pública.
- Marzo 2019: Reunión de la TFDE con sede en París para analizar todas aquellas propuestas del documento sujeto a Consulta Pública.
- Abril 2019: Reunión de los miembros integrantes del “Inclusive Framework on BEPS”.
- Junio 2019: Presentación del “OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders” durante la Cumbre de Líderes del G20 en Osaka, Japón.

⁴ Entre ellos se destacan: Arabia Saudita, Australia, Francia, Hungría, India, Israel, Italia, Luxemburgo, Reino Unido y Países Bajos.

⁵ Con la sanción de la Ley N°27.430 (B.O. 29/12/2017) la República Argentina estableció un nuevo hecho imponible en el IVA que son los “servicios digitales” incorporado en el art.1º, inciso e) de la Ley de IVA.



Países que no adoptan las medidas de la OCDE

Consecuencias

Mientras que durante el mes de enero del corriente año la OCDE publicó la denominada “Policy Note”, en el mes de febrero se dio a conocer un documento sujeto a Consulta Pública con el propósito de recoger opiniones sobre la mirada de aquellos profesionales especializados en la materia y, de esta manera, intentar proponer soluciones de largo plazo lo más consensuadas posible para evitar mayores contingencias.

Es por ello que el documento sujeto a Consulta Pública expone un enfoque basado en dos pilares que el TFDE ha efectuado para orientar la búsqueda de una solución de largo plazo en pos de determinar el cómo y dónde se crea el valor para gravar la economía digital.

Mientras que el 1er.Pilar pone énfasis en la distribución de las potestades tributarias a nivel internacional a partir de la reforma de las reglas de: (i) nexos y; (ii) de atribución de beneficios; el 2do. Pilar, en cambio, profundiza el análisis relacionado a todos aquellos riesgos originados por BEPS y más aún, aquellos ocasionados como consecuencia de la digitalización.

El 2do. Pilar pone énfasis en la creación de un impuesto mínimo global inspirado en el GILTI (Global Intangible Low Tax Income) que estableció Estados Unidos de Norteamérica luego de su Reforma Tributaria de fines del año 2017.

Ambos pilares contienen diversas alternativas posibles basadas en la premisa de la penetración de la digitalización en la economía y a pesar de la variedad de las opciones contempladas, podemos precisar que el documento de Consulta Pública reconoce la existencia de “puntos en similitud o concordancia” entre algunas de las propuestas tenidas en cuenta.

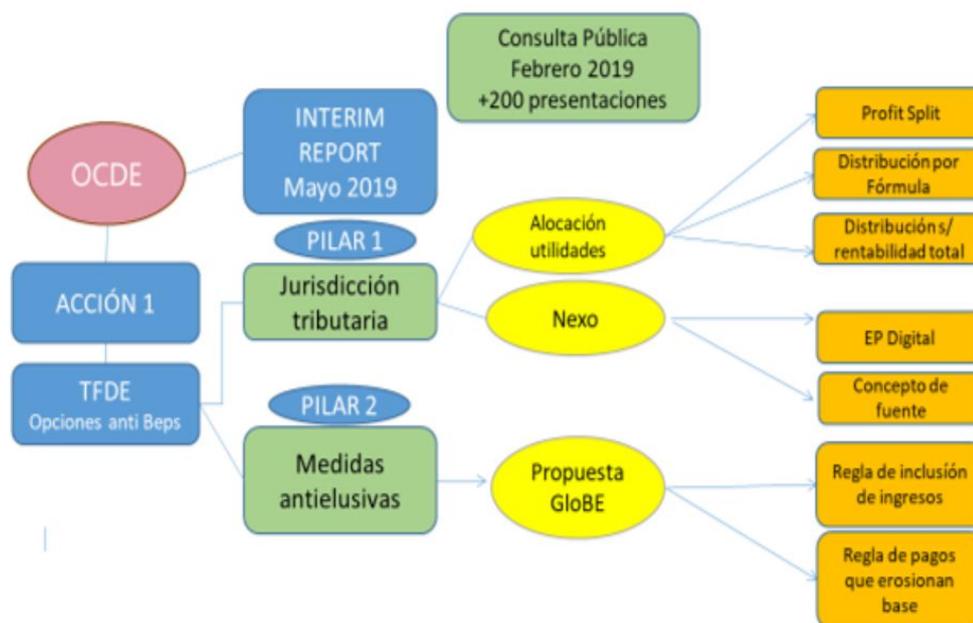
El “punto de quiebre” es la determinación de los factores de localización de la renta (donde se crea el valor) en los modelos de negocio digitalizados.

Mientras que los países generalmente afirman que las ganancias deberían ser gravadas en aquellas jurisdicciones donde realmente se crea el valor, lo que sucede actualmente es que no hay un acuerdo a nivel global del cómo y dónde asignar dichas ganancias.

Por su parte y en el plano internacional, la directora de Impuestos Indirectos en la Administración Tributaria de la Comisión Europea, María Teresa Fábregas afirmó que *“Hay una real necesidad de adoptar nuestros sistemas tributarios internacionales a la era digital”*⁶.

⁶ Como directora de Impuestos Indirectos en la Administración Tributaria de la Comisión Europea; María Teresa Fábregas participó activamente en las reuniones del G20 con la intención de concientizar al resto de los países respecto del perjuicio que ocasionan las medidas unilaterales de imposición sobre los servicios digitales.

Como resumen de las posibles propuestas en torno al 1er. Pilar y al 2do. Pilar son las siguientes:



Efectos de las posibles asimetrías en sus economías

Se puede apreciar el carácter globalmente consensuado y multilateral que requieren las propuestas en que ahondará la OCDE bajo la conducción de la TFDE.

En este contexto de “soluciones”, se observa que los países donde residen los sujetos que controlan las empresas digitales (p.ej. USA, China, Reino Unido) tienden a favorecer la propuesta GloBE (2do. Pilar), las multinacionales tienden a favorecer la alternativa de “Profit Split” + PE Digital (1er. Pilar), mientras que los países emergentes apoyan las variantes de fuente (p.ej. withholding tax) y distribución por fórmula o en base a la rentabilidad de la multinacional (1er. Pilar).

Por otro lado, mientras este proceso de ardua negociación se va gestando, ciertas jurisdicciones ya han ido adoptando distintas medidas a nivel doméstico (p.ej. Francia) lo que a su vez ha generado la reacción airada de otros países (p.ej. Estados Unidos).

Así por ejemplo, recientemente Francia instituyó un impuesto específico del 3% a los ingresos provenientes de las grandes empresas digitales que operan en esa jurisdicción.

Cabe destacar que mientras la propuesta introducida por España aún está siendo sujeta a estudio y mayor análisis del gobierno, el nuevo impuesto dispuesto en Francia se hará efectivo a partir del 31 de octubre del corriente año.

Y en la misma línea, a principios del mes de julio del corriente, también el Reino Unido dio a conocer un borrador con la intención de establecer un potencial “Impuesto Sobre los Servicios Digitales”. En primera medida someterán dicho borrador a consulta pública hasta el próximo 5 de septiembre del corriente año y la intención es aplicar este tributo recién a partir del mes de abril del año 2020.

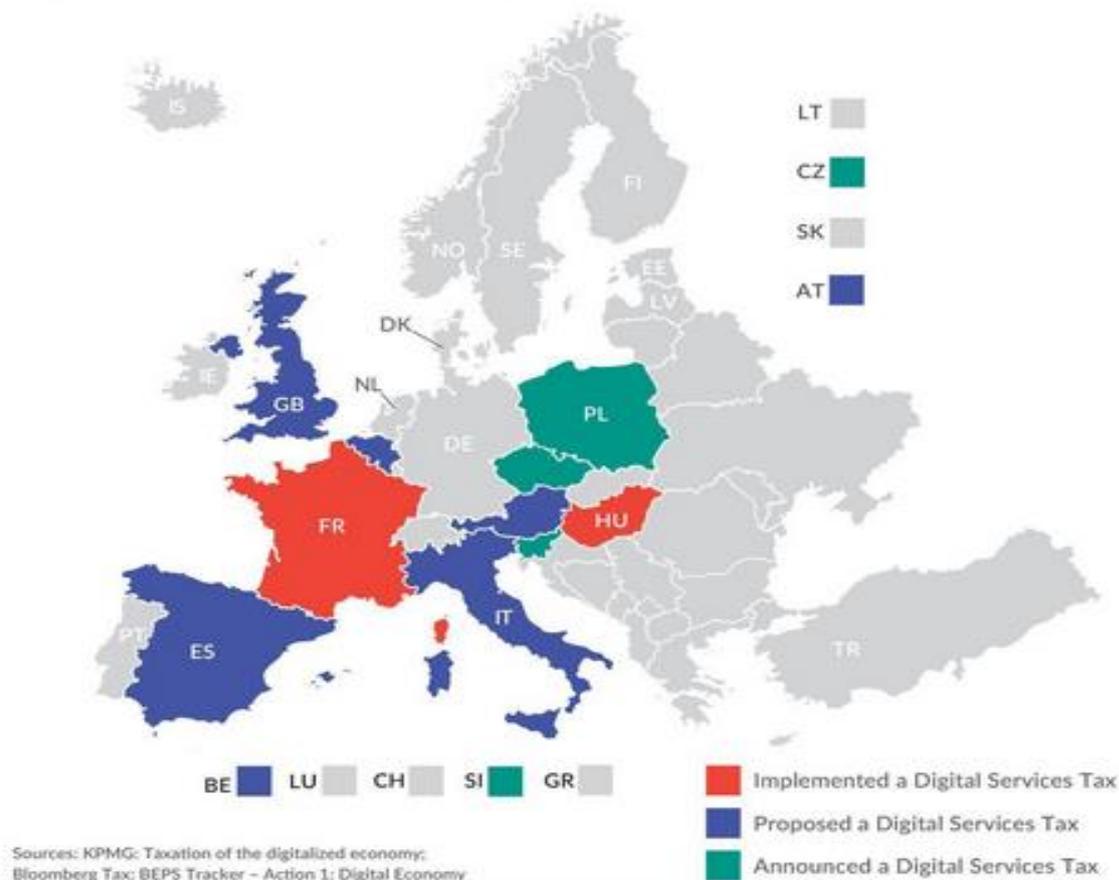
A los países que han tomado iniciativas individuales en torno a la tributación de las empresas digitales los podemos clasificarlos en tres (3) grupos:

- 1- Aquellos que efectivamente implementaron un Impuesto a los Servicios Digitales:
 - Francia
 - Hungría

- 2- Aquellos que propusieron un Impuesto a los Servicios Digitales:
 - Italia
 - España
 - Reino Unido
 - Austria
 - Bélgica
 - Eslovenia

- 3- Aquellos que anunciaron la posibilidad de establecer un Impuesto a los Servicios Digitales:
 - Polonia
 - República Checa

Digital Services Taxes in Europe



Lo más aconsejable sería que estas medidas a todo evento deberían ser establecidas como “medidas temporarias”, cuya vigencia termine cuando se alcance un acuerdo multilateral de base global sobre la tributación de la economía digital preestablecido para el año 2020.

Bibliografía:

- Rajmilovich, Darío M., y Peralta, Gabriela (2019). *Economía Digital: Tratamiento Impositivo*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Parra, María Josefina, y Rajmilovich, Darío M. (2019). *Economía digital. Su evolución en la tributación internacional. Sinopsis del desarrollo de la Acción 1 de BEPS*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- CIAT (2019). Collosa A., *Tax Administrations and the digital economy: The future is today*. <https://www.ciat.org/tax-administrations-and-the-digital-economy-the-future-is-today/?lang=en>
- Brandt, María I.; García Botta, Tomás E.; Vergara, Sergio D. (2019). *Servicios digitales y juego online: el nuevo impuesto sobre los ingresos brutos*. Buenos Aires, Argentina: Doctrina Tributaria Errepar.
- OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris, Francia: OCDE.
- OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Resumen Interim Report 2018*. Paris, Francia: OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
- Gebhardt, J., y Malvitano, R.H. (2018). *IVA sobre servicios digitales: su tortuoso proceso reglamentario*, Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Rigoni, G. (2018). Nuevo Régimen de Transparencia Fiscal Internacional. En García Vizcaíno, C. (Ed.), *La Reforma Tributaria: Análisis de los temas principales introducidos por la Ley N° 27.430* (pp. 125-133). Buenos Aires, Argentina: Editores.
- United Nations. (2017). *Tax Challenges in the Digitalized Economy*. European Commission. (pp. 15-33).
- Braccia, M. F. (2016). *Derecho Internacional Tributario. El surgimiento de un nuevo orden de tributación internacional a partir del proyecto BEPS*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

OCDE (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. Paris, Francia: OCDE. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>