



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

Trabajo Final Integrador de la Carrera de Especialización
en Tributación

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

ALUMNA: MARIANA NÚÑEZ IRIGOYEN

TUTORA: SARA TELIAS

NOVIEMBRE DE 2022

RESUMEN

El presente trabajo explica el origen de la economía digital y sus características, los conflictos que generan para los fiscos a nivel internacional y las propuestas actuales respecto a la tributación en el impuesto a la renta sobre la economía digital, comparándolas y concluyendo respecto de la conveniencia de las mismas.

Palabras claves:

Economía digital – nuevas tecnologías – OCDE – ONU – ATAF– 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 – impuesto a las ganancias – transacciones C2C, B2B, B2C, IaaS, PaaS, SaaS, XaaS, CaaS, DaaS – servicios digitales – nexos territorial – creación de valor.

ABSTRACT

The present work explains the origin of the digital economy and its characteristics, the conflicts that they generate for treasuries at an international level and the current proposals regarding taxation in the income tax on the digital economy, comparing them and concluding regarding the convenience from the same.

Key words:

Digital economy – new technologies – OECD – UN – ATAF – BEPS – erosion of the tax base – reallocation of profits – shifting of profits – permanent establishment (virtual) – significant digital presence – international taxation – cloud computing – tax collection – tax on earnings – C2C, B2B, B2C, IaaS, PaaS, SaaS, XaaS, CaaS, DaaS transactions – digital services – territorial nexus – value creation.

TABLA DE CONTENIDO

<u>INTRODUCCIÓN</u>	5
<u>ECONOMÍA DIGITAL</u>	7
<u>Crecimiento del comercio</u>	7
<u>Definición de economía digital</u>	8
<u>Negocios de la economía digital</u>	10
<u>Características de la economía digital</u>	14
<u>DESAFÍOS QUE PLANTEA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS</u>	19
<u>Tributación transfronteriza</u>	20
<u>Establecimiento permanente</u>	21
<u>Impuesto a las ganancias</u>	22
<u>Aspecto objetivo</u>	22
<u>Aspecto subjetivo</u>	23
<u>Aspecto espacial</u>	23
<u>Aspecto temporal</u>	24
<u>Economía digital en el impuesto a las ganancias</u>	24
<u>PROPUESTAS ACTUALES DE TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL</u>	26
<u>Propuesta OECD</u>	26
<u>Origen de BEPS</u>	26
<u>Acción 1 – Economía digital</u>	33
<u>Acción 7 – Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente</u>	38
<u>Acción 15 – Acuerdo Multilateral</u>	39
<u>Avance de la propuesta</u>	39
<u>Propuesta UN</u>	40
<u>OECD vs UN</u>	41
<u>Comparación de recaudaciones según las propuestas</u>	42
<u>MEDIDAS UNILATERALES</u>	44
<u>Reforma en Estados Unidos</u>	44
<u>Renta global generado por activos intangibles de baja tributación o global intangible low-taxed income (en adelante, “GILTI”)</u>	44
<u>Ingresos intangibles derivados del extranjero o foreign derived intangible income (en adelante, “FDII”)</u>	45
<u>Impuesto de Erosión de Bases y Antiabuso o Base Erosion and Anti-Abuse Tax (en adelante, “BEAT”)</u>	45
<u>Reforma Europea</u>	46
<u>Reformas en otros países</u>	47
<u>CONCLUSIONES</u>	49
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	51
<u>Doctrina</u>	51
<u>Jurisprudencia</u>	54
<u>Starbucks</u>	54

Índice de gráficos

Gráfico 1 . Producto bruto interno en millones de dólares actuales	7
Gráfico 2. Comercio internacional de servicios TIC a precios corrientes en millones de dólares estadounidenses	15
Gráfico 3. Tasa de crecimiento anual del producto bruto interno a nivel mundial	26
Gráfico 4. Tasa de crecimiento anual del producto bruto interno a nivel mundial, desagregado por países según su nivel de ingresos	27
Gráfico 5. Déficit y recaudación promedio del gobierno central, ambos en relación al PBI para los miembros OECD	28
Gráfico 6. Recaudación en relación al producto bruto interno a nivel mundial, desagregado por países según su nivel de ingresos	31

Índice de tablas

Cuadro 1. Acciones del Proyecto BEPS	32
--	----

INTRODUCCIÓN

La evolución de las tecnologías de la información y la comunicación trajeron consigo el nacimiento de la economía digital permitiendo la globalización de diferentes sectores económicos, lo que implicó modificaciones importantes en los modelos de negocios y en los procesos de creación de valor de las empresas, permitiendo la masificación del e-commerce y la prestación directa de servicios al consumidor eliminando intermediarios, al extremo de ofrecer productos y servicios totalmente virtuales.

En la economía tradicional, las empresas requieren de la presencia física en la jurisdicción para poder brindar sus bienes y servicios, por lo que el desarrollo económico y la creación de valor se mantienen vinculados a través de dicha presencia. En cambio, en el caso de la economía digital, los bienes y servicios ofrecidos son altamente digitalizados, por lo que las empresas pueden encontrarse físicamente en un lugar diferente a donde se desarrolla y se entrega el producto; es decir, que pueden poseer empleados, proveedores y clientes en diferentes jurisdicciones. Asimismo, la creación de valor de estas empresas es generada mayormente por la gran cantidad de datos que le brindan los propios usuarios, lo que le brinda el mayor intangible a estas empresas y, al mismo tiempo, gran importancia a la jurisdicción de consumo.

Debido a las características que posee la economía digital resulta insuficiente el concepto original de establecimiento permanente – que es el nexo de vinculación entre el sujeto que genera la ganancia y la jurisdicción donde se debe tributar –, al estar basado en la presencia física.

Por dicho motivo, el objeto del presente trabajo consiste en analizar las diferentes propuestas que fueron surgiendo a nivel global por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “OECD” por su sigla en inglés) y de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, “UN” por su sigla en inglés), señalando que a la fecha, aquellas aún no han sido recogidas en la ley del impuesto a las ganancias en el mundo.

La OECD en conjunto con el Grupo de los Veinte (en adelante, “G20”) desarrolló el Proyecto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”, por su sigla en inglés), el cual plantea 15 acciones para combatir diferentes situaciones que podrían generar elusión o evasión de impuestos. Específicamente, la Acción 1 brinda una propuesta para el tratamiento impositivo en ganancias sobre la economía digital, que a la actualidad aún se encuentra en desarrollo por la complejidad del tema.

La misma realza la necesidad de redefinir potestades tributarias entre las jurisdicciones en las cuales se desarrolla el producto / servicio y en la que se consume, teniendo en cuenta que el rol del usuario es muy relevante, por el aporte de valor que le genera al producto en sí, lo que en la propuesta está subordinado a la magnitud de los ingresos. En otras palabras genera un nexo vinculante con la jurisdicción de consumo en base a los ingresos generados en la misma. En el caso de las jurisdicciones en que se realizan actividades de marketing o distribución dependerá de los ingresos y a su vez del establecimiento permanente que tenga en la jurisdicción, respetando la nueva condición de anti-fragmentación de actividades.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Debido a la intrincada aplicación de la propuesta de la OECD, y a las disputas sobre cómo repartir los beneficios en forma equitativa, la UN presentó la propuesta del artículo 12B dentro de su convenio modelo, que cubre mejor las expectativas de los países en desarrollo y que sólo requiere un acuerdo bilateral.

Sin embargo, ninguna de las propuestas fueron de agrado para Estado Unidos que es el principal exportador de este tipo de servicios, lo que ha desatado un conflicto internacional por establecer medidas unilaterales que permita a los Estados adquirir parte de la ganancias de las empresas que brindan servicios digitales.

Este tema posee especial importancia porque el desarrollo de la economía digital es continuo, por lo que surgen productos nuevos todos el tiempo no regulados hasta el momento, esto ocasiona que las nuevas tecnologías faciliten la evasión mediante el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación por parte de empresas multinacionales, lo que genera competencia fiscal lesiva entre los distintos Estados.

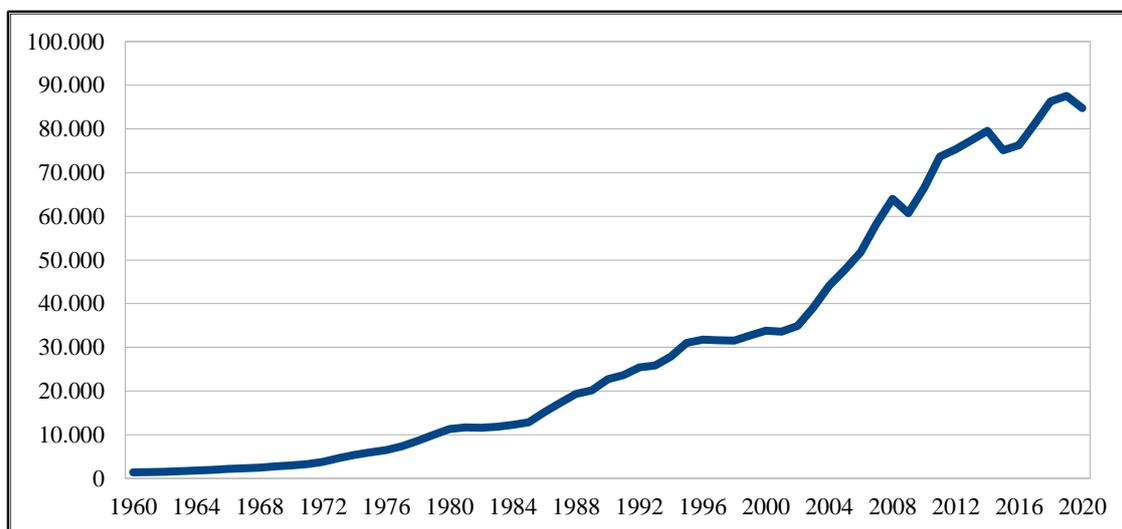
Para ello, el trabajo se organizó en diferentes secciones. En la primera comentaremos a modo introductorio el nacimiento de la economía digital; luego se comentarán las características particulares que ésta posee y cómo dichas cualidades eluden las potestades tributarias; en la tercera sección, se explicará qué sucesos ocurrieron para que esta situación tome tal importancia y que llevaron al planteo mundial de realizar una reforma tributaria; en la cuarta se expondrá las principales propuestas para la gravabilidad de esta actividad, una comparación entre las mismas y qué se está aplicando actualmente. Finalmente en la última sección se expondrán las conclusiones, junto a una reflexión final del tema.

ECONOMÍA DIGITAL

Crecimiento del comercio

Para comprender mejor el efecto que genera la aparición de la economía digital y la importancia de gravar esta actividad es importante tener un panorama de la historia mundial del comercio. Para ello, se presenta en el siguiente gráfico la evolución del Producto Bruto Interno (en adelante, “PBI”) de todo el mundo, en millones de dólares a valor actual. Como se puede ver, el crecimiento ha sido enorme y la pendiente se ve más acentuada en los últimos 40 años. Esto se debe a la aparición del internet como producto de la revolución de la informática y las comunicaciones, generando el efecto de la globalización, disipando progresivamente las fronteras.

Gráfico 1. Producto bruto interno en millones de dólares a precios actuales



Fuente: Elaboración propia con la base de datos del Banco Mundial¹

El origen de internet se remonta a la década de los 60, pero su uso genérico fue en los 80, y en los años 90 aparecieron muchas compañías informáticas que hoy utilizamos como Hotmail, Google y YouTube, entre otras. El incremento exponencial del uso de internet se debe a la cantidad de usuarios principalmente desde los años 2000 (OECD, 2014).

Esto no sólo amplió las posibilidades para las compañías ya existentes para que sus productos fuesen más visibles al mercado, sino que además amplió el radio de venta, los medios de pagos electrónicos y las tiendas online, revolucionando tanto el comercio local como internacional, brindando una mayor visualización de la oferta de bienes y servicios, además de facilitar el pago a vendedores y proveedores.

¹ Para acceder a la base de datos del Banco Mundial seleccione el siguiente link: <https://datos.bancomundial.org/indicador>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Esto generó que la economía tradicional comenzara a utilizar cada vez más y más tecnología en el manejo del negocio y en la comercialización. Sin embargo, el alto nivel de digitalización de las operaciones generó la aparición de productos virtuales dando origen a la economía digital en los 90. Si bien muchos negocios originales fueron inviables ya se entendía que era una herramienta tecnológica clave que cambiaría profundamente el modo de desarrollar los negocios, ya que permite el envío de información y su recopilación permitiendo el uso infinito del mismo sin generar ningún tipo de degradación, a gran velocidad y con un costo marginal relativamente bajo (OECD 2017).

Esto incentivó a las empresas a involucrarse más con la tecnología fomentando la disminución de gastos de bienes que normalmente se producían en físico y luego pasaron a digitalizarse (como los libros y la música), e incrementó el patentamiento de intangibles (OECD, 2014). Al punto que hoy existen compañías con operaciones totalmente digitalizadas, donde su producto, su pago, su distribución y su consumo es digital, lo que facilita a estas compañías a tener grandes rendimientos y bajos, comúnmente conocidos como prestadores de servicios digitales.

Los componentes clave de toda esta revolución fueron la aparición de dispositivos con conexión a internet con o sin la participación de una persona; la acumulación de datos; el internet de alta velocidad; el uso de la banda ancha en empresas y hogares; la nube; las redes sociales; el análisis big data, que implica la acumulación y análisis de gran cantidad de datos, y su aprendizaje automático, que dio origen a la inteligencia artificial; y la cadena de bloques, que es una tecnología descentralizada sin intermediarios, mejor conocida como Blockchain (OECD 2017).

De hecho, la inclusión en la infraestructura digital aporta al desarrollo competitivo, por lo que es una oportunidad para los países en desarrollo en generar una nueva estrategia de política industrial y tecnológica que permita realizar un cambio estructural, con una inversión para masificar el uso de la banda ancha, facilitando el acceso a la inclusión digital, avanzando hacia la reducción de la desigualdad y generando inclusión social con la oferta de nuevos empleos (CEPAL, 2013).

Asimismo, la evolución digital de la economía favorece a la búsqueda de la eficiencia, mejora los servicios brindados y fomenta la innovación continua, lo que favorece al crecimiento inclusivo y sostenible de los países e incrementa el bienestar, es decir que beneficia al desarrollo (OECD, 2019).

Definición de economía digital

Tal como se mencionó en el apartado anterior, en los últimos años apareció la economía digital, haciendo relación a una operatoria prácticamente virtual, como una economía propiamente dicha. Sin embargo, los avances tecnológicos cada vez se hacen más presentes y con el paso del tiempo toda la economía tradicional se ha ido fusionando en este esquema de economía digital, al punto tal en que se hace realmente dificultoso separarla del resto de la economía.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Esto hace más arduo definir qué es la economía digital. Acorde a la OECD, la economía digital es el producto generado de la transformación de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), lo que ha generado que las tecnologías sean más baratas, más potentes y ampliamente estandarizadas, mejorando los procesos comerciales y fomentando la innovación en todos los sectores de la economía. El incremento de su accesibilidad hace justamente que la economía digital se esté convirtiendo cada vez más en la economía misma y al mismo tiempo, sea prácticamente imposible separarla del resto de la economía; sin embargo, la economía digital presenta un modelo de negocio con características distintivas (OECD, 2015a).

Asimismo, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe establece que la economía digital está compuesta por la infraestructura de las telecomunicaciones, las industrias TIC – lo cual incluye tanto software, como hardware y servicios TIC – y el sistema de actividades económicas y sociales facilitadas por el uso del internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos. La cual opera como un facilitador del desarrollo de nuevas tecnologías de manera constante, que se concreta en redes de comunicación (redes y servicios, redes fijas-móviles), equipos de hardware (móviles multimedia 3G y 4G), servicios de procesamiento (computación en la nube) y tecnologías web (CEPAL, 2013).

Más allá de la discusión de si la economía digital es separable o no de la economía tradicional, hay características claves que hacen que ésta se diferencie del resto de la economía, como la movilidad, la dependencia de los datos, los efectos de red, la difusión de modelos comerciales multifacéticos, una tendencia hacia el monopolio o el oligopolio y la volatilidad. Asimismo, los tipos de modelos comerciales son totalmente virtuales en una amplia variedad de actividades como por ejemplo en el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, comercio de alta velocidad y servicios de pago en línea. La economía digital también ha acelerado y cambiado la expansión de las cadenas de valor globales en las que las empresas multinacionales integran sus operaciones en todo el mundo (OECD, 2015a).

Todas estas características hacen que sea dificultoso determinar la jurisdicción en la que se produce la creación de valor, lo que hace controvertido el tema de cómo se generan los beneficios y dónde se tributa por dichos beneficios. Como se mencionó en el párrafo anterior, hay compañías digitales que brindan servicios digitales, a través de medios digitales, que les brinda una presencia muy fuerte en el mercado en muchos países sin la necesidad que tener residencia fiscal en los mismos, motivo por el cual no se encuentran sujetos a sistemas de tributación local, lo cual posee grandes implicancias fiscales, en políticas de redistribución y en la competencia interempresarial (Amar A. y Grondona V., 2021).

Al mismo tiempo, existe un segundo cuestionamiento relacionado no específicamente con la economía digital, sino con una práctica que se ha llevado a cabo por los grupos multinacionales durante muchos años que tiene que ver con la planificación fiscal, lo cual es una preocupación constante de los fiscos. Dicha planificación consiste en la búsqueda de lagunas tanto en las legislaciones locales y de la interacción de diferentes legislaciones tributarias, lo que permite reducir de manera artificial los beneficios imponibles o

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

trasladar los mismos a una jurisdicción con baja o nula tributación, también conocidos como paraísos fiscales, donde habitualmente no hay una presencia real del grupo (OECD, 2015a).

Por estos motivos y por otros que veremos con mayor profundidad más adelante, en el año 2013, la OECD en conjunto con el G20 propuso el Proyecto Base Erosion and Profits Shifting (en adelante “BEPS”, por su sigla en inglés) que establece 15 Acciones con diferentes normas uniformes de aplicación mundial contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios hacia jurisdicciones más beneficiosas para controlar el mencionado comportamiento de las empresas multinacionales.

Específicamente, la Acción 1 aborda los desafíos fiscales que plantea la economía digital; el resto de las acciones abordan varios temas que se complementan entre sí y que son muy importantes, porque si bien la economía digital no genera problemas BEPS únicos, ciertas características de la misma exacerban los riesgos de BEPS. Algunas de las modificaciones sugeridas por BEPS son impedir la utilización abusiva de los convenios internacionales, modificar la definición de establecimiento permanente incluido en los convenios de doble imposición, evidenciar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, alinear en el mundo la documentación a presentar relacionada con precios de transferencia, y desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, entre otros (OECD, 2015a).

Negocios de la economía digital

Tal como se mencionó en el apartado anterior, a medida que la tecnología ha ido evolucionando y los costos del desarrollo se ha ido disminuyendo, la digitalización demostró ser fundamental para cualquier modelo de negocios de las empresas que ya operaban en la economía. De hecho, todos los sectores económicos se han ido adaptando y han modificado la forma de realizar sus negocios aprovechando los avances en las comunicaciones, y en la capacidad de procesar datos y de ampliar su alcance.

Sumado a esto, la economía digital ha fomentado el desarrollo de nuevos modelos de negocios, que si bien algunos tiene su paralelo en la economía tradicional el avance tecnológico ha permitido que los mismos se desenvuelvan en escalas mucho mayores y en extensiones más amplias. Incluso los diferentes modelos de negocios se pueden dar en simultáneo y hacer que el físico se vuelva obsoleto rápidamente. Los tipos de negocios discutidos incluyen variedades de comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, comercio de alta velocidad y servicios de pago en línea (OECD, 2015a).

Comercio electrónico

El e-commerce o comercio electrónico ha sido definido por OECD como la compra y venta de bienes y servicios a través de redes informáticas y mediante métodos específicos con el objetivo de recibir o colocar bienes o servicios. Asimismo, es una transacción que puede ser realizada por empresas, hogares, individuos, gobiernos o cualquier otro ente

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

público o privado. De ello se desprenden algunas de las nuevas estructuras de negocios, dentro de las cuales podemos mencionar: Business to Business (B2B); Business to Customer (B2C); Customer to Customer (C2C).

- ***Modelo Business to Business (B2B)***

Este es el modelo más común, donde se utiliza el comercio electrónico para operaciones entre empresas, como en el caso de la reventa en línea entre un mayorista y un minorista. También puede incluir la provisión de bienes o servicios para apoyar otros negocios, por ejemplo:

- i. servicios de logística como transporte, almacenamiento y distribución;
- ii. proveedores de servicios de aplicaciones que ofrecen implementación, hospedaje y administración de paquetes de software desde una instalación central;
- iii. externalización de funciones de soporte para el comercio electrónico, tales como soluciones de alojamiento web, seguridad y atención al cliente;
- iv. servicios de soluciones de subastas para la operación y mantenimiento de subastas en tiempo real a través de Internet;
- v. servicios de administración de contenido, para facilitar la administración y entrega de contenido del sitio web; y
- vi. habilitadores de comercio basados en la web que brindan capacidades de compra en línea automatizadas.

- ***Modelo Business to Customer (B2C)***

Este caso incluye las operaciones de venta de bienes o servicios de empresas a consumidores, es decir a individuos que actúan fuera del ámbito de su profesión. Este tipo de modelo a su vez puede tener diferentes formas:

- i. donde el vendedor sólo posee una en línea;
- ii. donde sí hay una tienda física y la venta en línea complementa el negocio; y
- iii. donde los fabricantes utilizan la venta en línea para que los clientes ordenen y personalicen sus productos directamente.

Si bien en todos los casos los bienes o servicios vendidos pueden ser tangibles o intangibles, la digitalización de la información en objetos que antes eran físicos o de nuevos productos ya virtuales permite la venta de una mayor cantidad de bienes porque no se agota, lo cual reduce su precio, y al mismo tiempo permite que el mismo llegue a clientes mucho más alejados de la ubicación del vendedor. Por lo tanto, este modelo permite acortar drásticamente las cadenas de suministro al eliminar la necesidad de muchos de los mayoristas, distribuidores, minoristas y otros intermediarios que era lo utilizado en el negocio tradicional de los bienes físicos.

Es por esto, que las empresas que llevan a cabo este tipo de modelo B2C suelen aplicar una gran inversión en publicidad y atención al cliente, así como en logística. Éste reduce los costos de transacción (particularmente los costos de búsqueda) al aumentar el acceso de los consumidores a la información. También reduce las barreras de entrada al mercado, ya que el costo de mantener un sitio web es generalmente más barato que instalar una tienda minorista tradicional.

- ***Modelo Customer to Customer (C2C)***

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Por último, aparecen los modelos de negocio entre consumidores que cada vez se hacen más comunes, donde hay empresas involucradas que actúan como intermediarios, es decir, que le facilitan al consumidor vendedor a vender o alquilar sus activos, publicando su información en el sitio web y facilitando las transacciones. Estas empresas pueden o no cobrarle al consumidor por estos servicios, según su modelo de ingresos de la misma. Y este modelo se puede dar en varios formatos:

- i. subastas facilitadas en un portal que permite realizar ofertas en línea sobre los artículos que se venden;
- ii. sistemas peer-to-peer que permitan compartir archivos entre usuarios; y
- iii. portales de anuncios clasificados que proporcionan un mercado en línea interactivo que permite la negociación entre compradores y vendedores.

Servicios de pagos

A modo de facilitar las transacciones monetarias y brindar confianza a las partes, los proveedores de servicios de pago en línea permiten que se lleve a cabo la transacción sin que las partes deban compartir información financiera. Este proveedor opera como intermediario brindando un servicio de software con una gran variedad de formas de pagos y al mismo tiempo brinda protección contra un posible fraude, entrega rápida del pago en comparación con los métodos tradicionales, y la capacidad de realizar transacciones en múltiples monedas.

Los mismos cobran una tarifa por cada transacción completada, que puede ser un cargo fijo o un porcentaje del valor de la transacción, aunque algunos proveedores de servicios de pago también cobran tarifas mensuales o tarifas de instalación para ciertos servicios adicionales.

También brindan otras alternativas de pago en línea, como soluciones en el pago en efectivo generando al consumidor un código de barras para las agencias de liquidación, el pago por billeteras virtuales cargadas previamente, pago a través de móviles con código QR, e incluso aceptando el pago con monedas virtuales.

Tiendas de aplicaciones

El uso masivo de dispositivos electrónicos inteligentes incrementó el desarrollo de tiendas de aplicaciones, un tipo de plataforma de distribución digital de software que proporciona funciones adicionales como un componente de un sistema operativo. En la tienda el consumidor puede buscar diferentes funcionalidades que quiere agregar a su dispositivo, ver información de cada producto ofrecido, ver las reseñas, comprar y descargar e instalar automáticamente la aplicación en su dispositivo.

Las aplicaciones pueden ser desarrolladas por los desarrolladores de los sistemas operativos o por terceros para una zona geográfica o para varias; y a su vez pueden ser pagas o gratuitas, normalmente financiadas con publicidad, aunque en general muchas operan con la descarga gratuita de un modelo de la aplicación básica que luego ofrece la posibilidad de acceder a la versión premium con un pago.

Publicidad online

A diferencia de la publicidad clásica, la distribuida por internet permite segmentar a los consumidores y brindar un marketing más personalizado, e incluso dar reportes de rendimientos sobre los anuncios generados. Hay varias ofertas de publicidad, las más comunes son por el pago del anuncio de cierto contenido y por aparecer en los resultados de búsquedas de internet.

Este modelo implica varios actores: los editores web que brindan algún tipo de contenido gratuito o subvencionado para asegurar la audiencia, los anunciantes que general el contenido a publicitar y los intermediarios que pueden ser motores de búsqueda, empresas de medios y proveedores de tecnología, que recopilan y analizan los datos del rastreo de las actividades en línea de los usuarios.

Del mismo también surgen diferentes modos de pago como el costo por mil, en el que los anunciantes pagan por cada mil visualizaciones de su mensaje a los usuarios; el costo por clic, en el que los anunciantes pagan sólo cuando los usuarios hacen clic en sus anuncios, y el costo por acción, en el que los anunciantes sólo pagan cuando una acción específica (como una compra) es realizada por un usuario.

Servicios de nube

Éste es un servicio informático que se vende estandarizado pero que luego se puede adaptar a las necesidades del consumidor, puede incluir servicios de computación, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando recursos físicos y virtuales compartidos. Como el mismo se brinda en línea con el hardware del proveedor, los usuarios generalmente pueden acceder al servicio utilizando varios tipos de dispositivos, para ello el prestador almacena la información del cliente en una red de computadoras, lo que le permite acceder al usuario desde cualquier ubicación física.

Este servicio también es una solución más rentable para los clientes que deben realizar una inversión en infraestructura de IT porque el costo del servicio es repartido por el uso de varios usuarios, además de que le ofrece al cliente ampliar el espacio y mejorar la potencia de su procesamiento mucho más rápido que si tuviera que hacerla sobre su propio servidor, por lo que le brinda mayor flexibilidad.

Los modelos de servicios de computación en la nube más habituales son:

- Infraestructura como servicio (IaaS) – ofrece computadoras y otros recursos informáticos fundamentales y adicionales como una biblioteca virtual de imágenes, almacenamiento, firewalls, balanceadores de carga, direcciones de protocolo de Internet, redes de área local virtual y paquetes de software. El cliente sólo tiene control sobre el sistema operativo, el almacenamiento y las aplicaciones implementadas, y se le puede otorgar un control limitado de algunos componentes.
- Plataforma como servicio (PaaS) – ofrece una plataforma informática y herramientas de programación como servicio para los desarrolladores de software. El cliente sólo tiene control sobre las aplicaciones implementadas.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

- Software como servicio (SaaS) – donde un proveedor permite al usuario acceder a una aplicación desde varios dispositivos a través de una interfaz de cliente, la cual actualiza automáticamente.
- Transformación de los productos de software de bienes a servicios (XaaS) – el cual tiene dos opciones:
 - Contenido como servicio (CaaS) – cuando se proporciona un software para acceder a un contenido y el mismo se compra como un servicio.
 - Datos como servicio (DaaS) - los datos de múltiples fuentes pueden ser agregados y administrados por un proveedor de servicios, de modo que se pueda otorgar acceso controlado a esos datos.

Comercio de alta frecuencia

Éste tipo de operación requiere del uso de tecnología sofisticada, es decir, que cuenta con computadoras enormes con algoritmos informáticos complejos que procesan un gran número de órdenes y en base a ellos establece pequeños movimientos de precios u oportunidades de arbitraje en cuestión de microsegundos, con los cuales adquieren una gran ventaja. Por las características de este tipo de operación, no se requiere de personal donde se realiza la transacción, sino que el éxito de este modelos se encuentra en la elaboración de algoritmos para el comercio y para el monitoreo de los rendimientos; ser más rápidos que los competidores; y que la ubicación de los servidores se encuentre cerca del lugar de intercambio, ya que le brinda mayor velocidad.

Plataformas participativas en red

Se trata de un intermediario que contribuye a la distribución de contenido creado por los usuarios, por lo que el valor es creado por el usuario a través de diferentes trabajos creativos, ya sea con imágenes, videos, escritos, audios, o combinaciones de éstos, distribuidos en redes sociales y mundos virtuales. En principio, los usuarios crean este contenido sin monetización pero las plataformas pueden monetizar dicho contenido de varias maneras, como cobrando por el acceso o por contribuciones voluntarias, por modelos basados en publicidad, licencias de contenido y tecnología a terceros, venta bienes y servicios a la comunidad, y venta de datos de usuarios a estudios de mercado u otras empresas.

Características de la economía digital

Como se mencionó en los apartados anteriores, la economía digital cuenta con ciertas características que la hacen distinguirse de la economía tradicional y que por dichas diferencias se genera que la rentabilidad de esta actividad no se encuentre gravada bajo los criterios clásicos de los esquemas fiscales. Las mismas son las siguientes:

1. Movilidad en: intangibles, usuarios y clientes, y funciones comerciales

- ***Movilidad de intangibles***

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Esta es una de las características principales, ya que la economía digital depende fuertemente del desarrollo y explotación de intangibles, ya que es el factor fundamental para la creación de valor y el crecimiento económico, para lo cual destinan mucho recursos a la investigación y desarrollo de software existente o desarrollar nuevos productos de software. En este esquema, a medida que el negocio evoluciona mayor valor acumulan los intangibles. Cabe resaltar la cualidad legal que poseen, ya que pueden asignarse y transferirse fácilmente entre empresas asociadas, por lo que la propiedad legal de los activos puede separarse de las actividades que dieron como resultado el desarrollo de esos activos, lo cual se ve con frecuencia que empresas multinacionales dejan sus intangibles en jurisdicciones con baja o nula tributación.

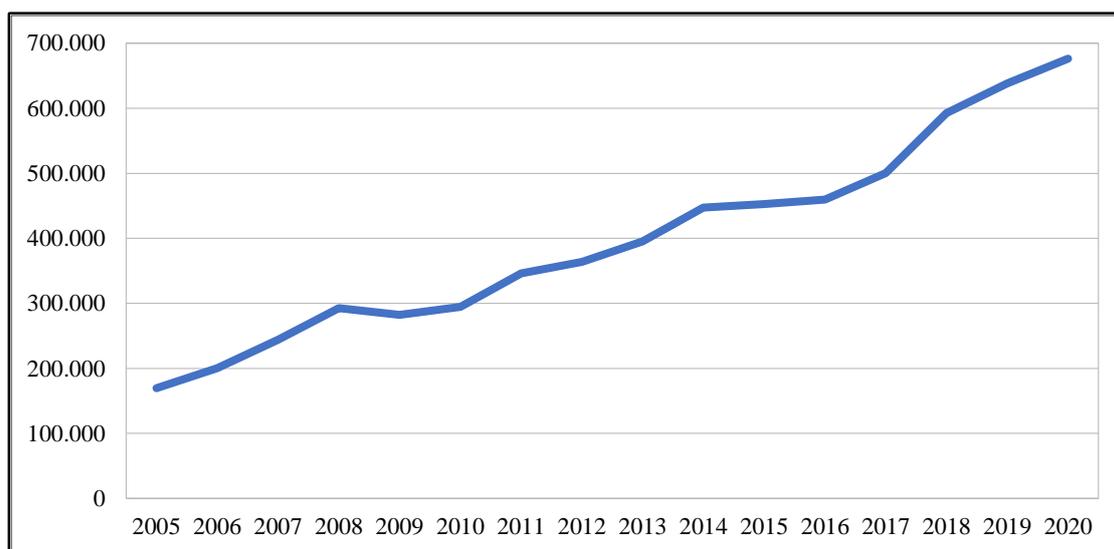
- ***Movilidad de usuarios y clientes***

El avance de la tecnología permite que los usuarios tengan una mayor conectividad con la que pueden realizar actividades comerciales de manera remota desde cualquier lugar, lo cual genera que no se pueda saber con exactitud el lugar de la venta final. La anonimidad que otorga el internet aumenta la dificultad de la identidad y ubicación de los usuarios.

- ***Movilidad de las funciones comerciales***

La mejora de la tecnología en las telecomunicaciones redujo el costo de organizar y coordinar actividades por lo que las funciones de una empresa pueden estar separadas y totalmente integradas al mismo tiempo; lo que a su vez permite llegar a mercados más remotos sin afectar el producto o servicio ofrecido. Esto se puede ver claramente en el siguiente gráfico donde se observa la evolución incremental del comercio de las TICs del año 2005 al 2020, lo cual implica un incremento aproximado del 300%.

Gráfico 2. Comercio internacional de servicios TIC a precios corrientes en millones de dólares estadounidenses



Fuente: Elaboración propia con la base de datos de la UN, UNCTAD²

² Para acceder a la base de datos de la Organización de las Naciones Unidas seleccione el siguiente link:

<https://unctadstat.unctad.org/wds/ReportFolders/reportFolders.aspx>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Esta característica permite que las empresas puedan operar con una mínima presencia personal, e incrementar sustancialmente en tamaño y alcance con aumentos mínimos en la cantidad de personal necesario para administrar la operación diaria de las empresas, lo que normalmente se llama "escala sin masa". Esto le brinda flexibilidad a las empresas de administrarse de manera centralizada con políticas globales mientras sus funciones y activos se distribuyen en varios países, que en conjunto con el incremento al acceso a los bienes y servicios de la economía digital y la reducción de los costos comerciales en logística, permite la inserción de empresas pequeñas en el mercado.

Este progreso en la comunicación también ha revolucionado los procesos de producción facilitando la elección de proveedores de diferentes países, evaluando dónde le conviene operar aun cuando conserve una gran distancia al consumidor o de otras etapas de producción. Aunque se debe resaltar que algunas funciones claves en la cadena de valor si se ven atadas a ciertos lugares físicos que deben contar con ciertas características para poder seguir operando, como puede ser un centro de servidores con el acceso a energía y refrigeración e ingenieros que controlen su funcionamiento; además de que algunos servicios mejoran cuando tienen una menor distancia a la infraestructura central.

2. Confianza en los datos y la participación del usuario

Si bien la economía tradicional ya procesaba datos de sus bienes y servicios desde sus usuarios, en la economía digital la fluidez de datos y experiencias es más activa, por ser constante e instantánea, lo que le brinda un valor adicional a las empresas para mejorar su oferta. Por lo que ha facilitado el acceso a información personalizada y general, el almacenamiento de datos con un menor costo y una mayor facilidad de su procesamiento, que permite hacer un marketing específico para la demanda.

Adicionalmente, la obtención, la recopilación y el procesamiento se ha exponenciado en términos de volumen y velocidad, ya que cada vez más dispositivos recolectan información al mismo tiempo de gran variedad de usuarios generando resultados en cuestión de segundos, de hecho las técnicas de procesamiento y almacenamiento de datos para respaldar decisiones, se está convirtiendo en un motor de innovación en varias áreas científicas, para servicios gubernamentales, etc.

En relación a la movilidad en general, cabe resaltar que la Acción 8 del Proyecto BEPS de la OECD/G20 (OECD, 2015b) establece que la propiedad legal y los acuerdos contractuales podrían ser una forma de identificar las funciones, los activos y los riesgos que asume cada compañía respecto a estos intangibles; aunque en la práctica, es frecuente encontrar que no haya ningún acuerdo contractual y la propiedad legal por sí sola no significa que tiene derecho a los beneficios generados por el uso del intangible. Por lo tanto, es necesario separar al dueño legal de dicho intangible de quien goza de los beneficios de éste y en este caso, el último actor debería recibir la compensación. Por el mencionado motivo es que el análisis de los activos intangibles es uno de los puntos fundamentales, ya que a través de ellos se puede "erosionar la base imponible" haciendo una errónea distribución de los beneficios generados por ese activo.

3. Efectos de red

El mismo se da en la mayoría de las empresas en la economía digital, cuando la decisión del uso de un usuario afecta directamente en beneficio de otros usuarios, aun cuando el objetivo principal de la tecnología no esté aplicada en interactuar, como podría ser el caso de tener el mismo sistema operativo en la computadora lo que hace más simple el pasaje de información y todos los usuarios perciben la externalidad positiva por el uso de otros usuarios, aun cuando no haya un pago explícito o existan externalidades negativas. Esto se da aún más cuando se promociona una red social donde justamente el objetivo es interactuar y donde el valor agregado se le da tener mayor cantidad de usuarios que le generan valor agregado porque ellos le definen el contenido.

También puede generarse los efectos de red cuando hay integración vertical, basado en crear sinergias entre diferentes aplicaciones utilizando ya una estructura armada; lo que se ilustra con la tendencia de buscar bienes por internet por lo que las empresas desarrollan software aprovechando esta red de infraestructura para vender bienes o servicios a los propietarios de esos dispositivos o a los anunciantes, por lo que se convierte en un canal de contacto con los usuarios finales.

4. Modelos de negocio multifacéticos

El ser digital permite que el negocio sea construido por diferentes personas en diferentes jurisdicciones, lo que genera las siguientes particularidades:

- **Flexibilidad:** la naturaleza de la información digital y la infraestructura de Internet brinda la facilidad para diseñar e implementar modelos desde cualquier lugar, dicha dinámica se transforma en un activo del modelo comercial.
- **Alcance:** no posee limitación física para llegar a otros lugares, fácilmente conecta diferentes puntos, sin importar su lejanía, por lo que dos funciones pueden estar en diferentes lugares sin afectar el uso del servicio o producto.

Asimismo, una empresa puede operar varias aplicaciones que brindan servicios complementarios, produciendo una sinergia, ya que hay recursos en común, como el código ejecutable, y al mismo tiempo creando paquetes atractivos de productos para los usuarios. Al mismo tiempo, se da el efecto en red mencionado antes, donde estos modelos permiten el crecimiento colaborativo, ya que muchas veces se ponen recursos a disposición de desarrolladores externos que les brinda una mayor visibilidad a éstos y al mismo tiempo, a la empresa le da la posibilidad de brindar una mejor experiencia al usuario; por ejemplo en el caso de Facebook que permite con el Facebook Passport que el usuario no deba crearse una nueva cuenta para otras aplicaciones, sino que quedan ligadas y le facilite la utilización.

5. Tendencia al monopolio u oligopolio

Esta situación se da cuando una empresa es la primera en generar un nuevo negocio innovador, donde los efectos de red combinados con los bajos costos incrementales permite que la misma sea dominante de manera temporal; situación que mejora si se genera una patente que le asegura la comercialización exclusiva del producto o servicio.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Sin embargo, el bajo costo de entrada hace que los productos se vean influenciados por la competencia de modo constante.

6. Volatilidad

Relacionado con la velocidad con el cual progresa la tecnología, lo que reduce los costos, que sumado al incremento de la rentabilidad y los gastos de capital, reducen las barreras de entrada para los nuevos negocios basados en el uso del internet. Producto de esto aparecen nuevos negocios de manera constante que disfrutan del éxito de manera temporal hasta la aparición de competidores que crean propuestas más atractivas, por lo que es complejo mantener el negocio en el largo plazo, lo que requiere inversiones considerables y constantes en investigación y desarrollo y adquiriendo nuevos emprendimientos innovadores, promocionando nuevas funciones y productos y evaluando los modelos de negocio existentes de manera persistente.

● **DESAFÍOS QUE PLANTEA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Tal como se presentó en la sección anterior, la economía digital tiene características particulares en relación a lo que se venía experimentando y el acceso a la tecnología ha colaborado en digitalizar gran parte de los procesos de la economía tradicional, lo que ha amalgamado la economía y hace dificultoso separarlas y aplicarles tratamientos impositivos diferentes y a su vez equitativos.

Para comprender con mayor profundidad el conflicto impositivo es necesario comprender ciertos conceptos básicos de la tributación. Lo primero que se debe saber es que los Estados cuentan con el poder de imperio que se corresponde a la facultad que posee el mismo de exigir contribuciones para su mantenimiento; es decir, que por su soberanía, tienen la capacidad de crear leyes que obliguen a los sujetos a pagar impuestos, dentro de su jurisdicción (García Vizcaíno, C. 2018).

Asimismo, estas normas impositivas cuentan con ciertos principios que se deben cumplir y que claramente, también deben ser aplicados a la economía digital, y son los siguientes (OCDE, 2001):

- **Neutralidad:** implica que los tributos deben ser neutrales y equitativos entre las distintas actividades económicas, tanto en la economía tradicional como en la digital. La neutralidad busca un punto de equilibrio eficiente, ya que busca el nivel óptimo de recaudación sin afectar las decisiones empresariales, y minimizando la discriminación a favor o en contra cualquier opción económica.
- **Eficiencia:** implica que los costos de cumplimiento que afrontarán los contribuyentes y los costos administrativos de la recaudación deben ser mínimos.
- **Certeza y simplicidad:** implica que la reglamentación de los tributos deben ser claras y de fácil interpretación para los contribuyentes, lo que les permitirá tomar decisiones en base a ellas y responder al incentivo o desincentivo que el legislador buscó.
- **Eficacia y justicia:** implica que debe generar el importe correcto de impuesto en el momento y formato adecuado, debe evitar tanto la doble imposición como la doble no imposición, para lo que debe ser capaz de evitar el riesgo de maniobras de evasión y elusión. Asimismo, debe ser capaz de establecer medidas que favorezcan el cumplimiento, facilitando el pago y penalizando las conductas indeseadas.
- **Flexibilidad:** implica que el sistema tributario debe ser lo suficientemente flexible y dinámico como para garantizar que se mantengan al ritmo de los avances tecnológicos, de modo de poder gravar las nuevas estructuras comerciales y satisfacer las necesidades de recaudación.

En este sentido, cabe agregar que la OECD considera que también debe considerarse como principio tributario la equidad horizontal como la vertical. La equidad horizontal le brinda igual tratamiento impositivo a iguales contribuyentes, es decir que no haya discriminación entre los iguales. Mientras que la equidad vertical busca la proporcionalidad en el pago de los impuestos acorde a la capacidad contributiva de los

contribuyentes, por ende, deberían aportar mayores impuestos quienes mejor situación económica poseen (OECD, 2015a).

Tributación transfronteriza

Todas las normas establecidas por un Estado poseen fuerza dentro de su jurisdicción, por lo que en principio, no generaría conflictos entre Estados, pero el comercio no tiene límites fronterizos, por lo que los sujetos invierten, compran, fabrican, revenden y prestan servicios a diferentes países, por lo que se generan ingresos dentro de ciertas jurisdicciones por parte de sujetos de otras. Por dicho motivo, los Estados establecen impuestos que gravan operaciones internacionales de distintas formas.

En este sentido, para establecer que a un sujeto le corresponde o no tributar en cierto territorio existen dos tipos de criterios de atribución que establecen el nexo vinculantes con la jurisdicción y le brinda la potestad tributaria del Estado sobre el sujeto:

- **Subjetivo o sujeción ilimitada (renta mundial):** determina la fuente por el domicilio, residencia o nacionalidad, del beneficiario de la renta. Se lo denomina ilimitado porque alcanza todas las rentas del sujeto.
- **Objetivo o sujeción limitada:** determina la fuente por la ubicación geográfica de donde proviene la renta, por lo que depende de dónde sucedieron los hechos o situaciones, operaciones o negocios que generen rentas en ese país.

Los impuestos modernos a la renta tienen una configuración dual en cuanto al objeto³, para los residentes se aplica un criterio de sujeción ilimitada (alcanzadas todas las rentas independientemente de su origen geográfico) y para los no residentes solamente están alcanzados por las rentas de fuente argentina, que se denomina criterio territorial de la fuente⁴.

Dado los criterios existentes, habitualmente sucede una superposición de gravámenes, generando un conflicto entre Estados por gravar la misma base imponible y una doble imposición para el sujeto. En este sentido, cabe resaltar que esta situación tiene efectos contraproducentes para la economía, ya que deteriora el comercio internacional y los movimientos de bienes y personas; por dicho motivo se generan convenios de doble imposición para reasignar potestades tributarias entre Estados, ya sea que la gravabilidad sea un derecho exclusivo de uno de los Estados o que uno se quede con la prioridad para ejercer su derecho de tributación mientras que se reserva un derecho de imposición residual al otro Estado.

Específicamente, las normas en estos convenios establecen que las rentas que obtiene un sujeto deben ser gravadas exclusivamente por el Estado en el cual es residente, a menos

³ Cabe mencionar que la Ley de Impuesto a las Ganancias en Argentina sigue el principio de renta mundial, establecido en el artículo 1 de dicha ley.

⁴ El tipo de fuente es un concepto binario, es uno u otro, en este caso es local o extranjero. En el caso de la Ley de Impuesto a las Ganancias en Argentina establece normas específicas para renta de fuente extranjera, dentro del título 8 LIG, y de fuente argentina, en los primeros 7 títulos de la LIG.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

que dicho sujeto realice sus actividades en el otro Estado a través de un establecimiento permanente (en adelante, “EP”) situado en él. En este caso, el Estado de la fuente puede gravar únicamente las rentas obtenidas por dicho sujeto. En otras palabras, el concepto de EP se utiliza para determinar si un Estado tiene o no derecho de ejercer su potestad tributaria con respecto a los beneficios empresariales de un contribuyente no residente⁵. En este sentido, cabe resaltar que se aplican normas especiales para determinar el derecho de imposición para los ingresos relacionados con dividendos, intereses y regalías, entre otros.

En este sentido, es necesario subrayar que los Grupos de Empresas Multinacionales (En adelante, “EMN”) poseen gran cantidad de subsidiarias que unas dependen de otras, no todas de la casa matriz, por lo que con la diferencia de normas entre países aprovechan los vacíos legales.

Establecimiento permanente

Como se dijo el EP permite definir si un Estado tiene derecho o no a gravar sus rentas. El mismo consiste, según el primer párrafo del artículo 5° del modelo de la OECD como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. El mismo debe cumplir con las siguientes condiciones:

- Debe tener un espacio de trabajo, como un patrimonio que funcione de instalación
- Dicho lugar debe tener cierto grado de permanencia, por lo que no es meramente temporal
- Debe estar realizando una actividad empresarial

Asimismo, el modelo señala que el término “establecimiento permanente” comprende, en especial:

1. las sedes de dirección;
2. las sucursales;
3. las oficinas;
4. las fábricas;
5. los talleres; y
6. las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Acorde a este modelo, el EP se constituye si supera los doce de duración; mientras que la norma en Argentina establece un período de seis meses⁶.

Asimismo, el modelo expresa lo que no es un EP:

1. instalación con el fin de almacenar, exponer o entregar bienes de una empresa;
2. depósito de bienes de una empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
3. depósito de bienes de una empresa para que sean transformadas por otra empresa;
4. lugar fijo de negocios para comprar bienes o recoger información para la empresa;

⁵ Corresponde al artículo 116 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en la Argentina.

⁶ Establecido en el artículo 12 de la LIG.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

5. lugar fijo de negocios para realizar una actividad de carácter auxiliar o preparatorio para una empresa;
6. lugar fijo de negocios para una combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), siempre que sea de carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante, también señala que si una persona distinta de un agente independiente actúa por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP. Diferente es si la empresa realizara sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Cabe resaltar que Argentina modificó el concepto de EP en la Ley del Impuesto a las Ganancias, con algunas modificaciones como el aspecto temporal que mencionamos.

En este sentido, hay dos inconvenientes presentes, el primero de ellos es que cada Estado tiene una definición de EP y al mismo tiempo existen convenio de doble imposición (en adelante, “CDI”) que establecen una definición de EP entre dos países; entonces, puede suceder es que bajo la norma local se configure un EP pero por aplicarse un CDI ya no tribute, por ende los Grupos de EMN pueden aprovechar estos vacíos legales para generar la no tributación. Dicho conflicto se intenta modificar con las Acciones 7 y 15, de las cuales se comentarán más adelante.

Otro conflicto que se genera es que este concepto apunta a que haya al menos una mínima presencia física, lo cual aplica a la economía tradicional su actividad y creación de valor eran inseparables; pero no sucede lo mismo en la economía digital, por lo que el desafío está justamente en generar un nexo lo suficientemente fuerte entre dicha compañía y las diferentes jurisdicciones en que opera, pese a su falta de presencia física.

Impuesto a las ganancias

Para comprender mejor el conflicto específico se comentará brevemente la normativa de impuesto a la renta local para luego verificar cómo es que la economía digital escapa a la norma y se pierde la potestad tributaria por parte del Estado.

En aspectos generales, la ley del impuesto a las ganancias local (establecida con la Ley 20.628, en adelante la “LIG”) grava la obtención de rentas netas obtenidas por personas humanas, sucesiones indivisas y personas jurídicas. Para la descripción específica del hecho imponible que grava dicho impuesto, la normativa se conforma de cuatro elementos básicos: aspecto objetivo, aspecto subjetivo, aspecto temporal y aspecto espacial, los cuales se describirán brevemente.

Aspecto objetivo

En el artículo 1° de la LIG establece qué rentas son alcanzadas por el gravamen, entre las que incluye las obtenidas por personas humanas, jurídicas y demás sujetos indicados en

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

dicha ley. Asimismo, especifica que los sujetos residentes deberán tributar bajo el criterio de renta mundial, mientras que los sujetos no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina. En este último caso, la norma le brinda carácter de beneficiario del exterior, descrito en el artículo 102 de la LIG.

En este sentido, cabe resaltar que en el caso específico de Argentina existe una única ley para el tratamiento de todas las rentas gravadas que al mismo tiempo dependen del sujeto que las perciba. En este sentido aplica la teoría de la fuente para las personas humanas y sucesiones indivisas, mientras que para las personas jurídicas les aplica la teoría del balance. En resumidas cuentas, en el primer caso sólo algunas rentas están gravadas, a diferencia del segundo caso, donde todas las rentas son gravadas.

Adicionalmente, la norma también prevé otros supuestos de configuración del objeto del impuesto por enumeración taxativa de los mismos, ya que los mismos no cumplen con cierto requisito para ser categorizado como parte de la teoría de la fuente.

Asimismo, en el capítulo 2 de la ley, las rentas son categorizadas según su origen, de primera categoría si es obtenida del suelo, se segunda si proviene de capitales, de tercero si se consigue de los beneficios empresariales y de cuarta si se adquieren del trabajo personal.

Aspecto subjetivo

En este aspecto en toda relación tributaria existe un sujeto activo y otro pasivo del mismo. El activo siempre será el Estado que posee el poder de imperio, mientras que el pasivo es el contribuyente responsable de ingresar el gravamen, ya sea que sea por deuda propia o ajena (art 5 LIG).

Como se vio en el apartado anterior el contribuyente puede ser tanto una persona humana, jurídica u otros, que genera el hecho imponible. Sin embargo, la norma también incluye como sujetos pasivos del impuesto a instrumentos legales como contratos o a rentas, que no son sujetos por se pero se les otorga personalidad fiscal.

Cabe resaltar que la normativa Argentina no incluye otros sujetos que otras normativas si como puede ser el caso de:

- Foyer Fiscal – dicha figura puede existir en algunos casos con el casamiento o antes, la misma conserva una estructura familiar por lo que se declaran las rentas de toda la familia y de algunos hijos hasta cierta edad.
- Personas no humanas – dicha figura acepta a los animales como sujeto pasivo, que opera como un incapaz que tiene un responsable sustituto.

Aspecto espacial

También definido en el artículo 1° de la LIG, se prevé la aplicación del criterio de sujeción ilimitada para los residentes y de sujeción territorial para los no residentes, es decir por fuente argentina, definido en el artículo 5 de la LIG como aquellas rentas provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos. Dicho concepto se encuentra complementado por presunciones de fuente argentina en operaciones del exterior, las cuales se encuentran en los artículos 10 a 15 de la LIG.

Asimismo, la norma establece qué se considera ganancia de fuente extranjera en el artículo 124, como aquellas provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad capaz de generar un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los definidos taxativamente como de fuente argentina. Dichos ingresos realizados por sujetos no residentes no se encuentran alcanzados por la potestad tributaria argentina.

Aspecto temporal

El gravamen analizado es de ejercicio, lo que significa que es de formación sucesiva, por lo que consiste en la acumulación de actos, hechos o actividades que se verifican en un año fiscal, que puede no coincidir con el año calendario si el sujeto pasivo incluido en la tercera categoría, mientras que el resto de los sujetos sí su año fiscal debe coincidir con el año calendario, según el artículo 24 de la LIG.

Para los beneficiarios del exterior, la norma posee un tratamiento especial, el cual consiste en un régimen de retención con carácter de pago único y definitivo sobre las rentas que obtengan dichos sujetos en el país y que se presume que son ganancia neta de fuente argentina, acorde al título V de la LIG.

Economía digital en el impuesto a las ganancias

En base a todo lo mencionado hasta el momento, la duda que resta es si la economía digital se encuentra gravada por el impuesto a la renta.

Recordemos que dicho impuesto puede gravar tanto a residentes como a beneficiarios del exterior. En el caso de las compañías que prestan servicios digitales no se configura el concepto de establecimiento permanente, por su falta de presencia física, por lo tanto se puede confirmar que la misma no es un residente.

Por lo tanto, en principio tendría un tratamiento de como beneficiario del exterior, donde la norma establece que se considera así a aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o mediante un apoderado, agente, representante o mandatario⁷; en este caso sólo estaría alcanzado sobre la fuente argentina.

⁷ En la norma argentina, dicha definición se encuentra en el artículo 102 y estaría atado al tratamiento del título V de la norma.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

En este aspecto, desde la perspectiva del aspecto objetivo, podríamos confirmar que todas aquellas rentas obtenidas en el país por los sujetos no residentes se encuentran alcanzadas por el tributo. Desde el subjetivo, se ha mencionado que puede aplicar sobre sujetos residentes en el exterior que obtienen ganancias dentro del país. En cuanto al aspecto temporal, se establece un régimen especial a través de una retención aplicada por quien paga dicho beneficio. Mientras que a nivel espacial, ninguno de los criterios de sujeción territorial aplica, ya que acorde al artículo 5° de la LIG, se constituye como renta de fuente argentina las provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio, residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

En este caso, los servicios digitales si bien son prestados en el país por un sujeto no residente, el mismo no tiene presencia física y la actividad generadora de la renta se realizaría en el exterior.

Asimismo, si se mira el modelo de CDI de la OECD, establece que la regla general a aplicar es que en el impuesto a la renta, las ganancias estarán sujetas a ser gravadas por el Estado de residencia a menos que el sujeto tenga un EP en el Estado fuente.

A modo de resumen, el conflicto radica en que los servicios digitales no tributan a menos que configuren un EP, bajo la definición tradicional, lo cual no sucede por su falta de presencia física. Asimismo, no hay ninguna retención estipulada para el impuesto a la renta, ni tampoco hay algún impuesto especial. Por dicho motivo es que el impuesto a la renta corporativa entró en crisis, porque estaba basado en el eje de la presencia física en el país, donde a su vez creaba valor, tenía una contabilidad separada y cumplía con normas de precios de transferencia.

PROPUESTAS ACTUALES DE TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Propuesta OECD

En el presente apartado comentaremos el origen del Proyecto BEPS para obtener el contexto, además de explicar brevemente a qué se refiere y luego revisaremos con mayor profundidad las Acciones 1, 7 y 15 que afectan la economía digital.

Origen de BEPS

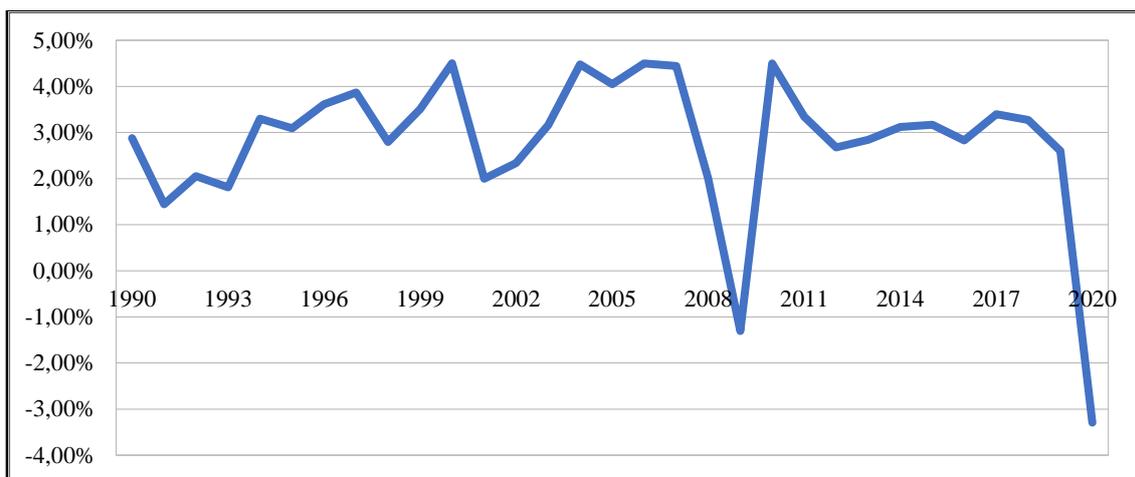
Como mencionamos en el apartado inicial, el siglo XX incrementó considerablemente la economía internacional y la interacción entre países con diferentes potestades tributarias, lo que generó que los Grupos de EMN comenzaran a aprovechar las diferentes legislaciones, por lo que aparecieron las primeras normas de precios de transferencia, que comenzaron a tomar relevancia, por lo que OECD comenzó a adentrarse en temas impositivos y estandarizó la normativa a través de la publicación de los primeros lineamientos de precios de transferencia en 1979., con la esperanza de resolver la evasión fiscal sobre el impuesto a las ganancias.

Desde ese entonces, la OECD publicó diferentes estudios complementarios: de evasión impositiva en 1987; de conflictos con los EP en 1994; introdujo el concepto de competencia fiscal nociva en 1998 e identificó los primeros 47 regímenes de promoción nocivos en el 2000. Como producto de la necesidad de comenzar a modificar las normas para evitar el traslado de operaciones a jurisdicciones con regímenes preferenciales entre el año 2000 y 2007 se firmaron los primeros 23 intercambios de información, con el modelo propuesto por OECD.

Luego, a fines del 2006 apareció la crisis Subprime Market o la crisis inmobiliaria en Estado Unidos, que en 2007 arrastró a los países europeos y en 2008 – 2009 generó un duro golpe en las finanzas de todo el mundo y frenó parte de la economía, tal como se puede ver en el siguiente gráfico (Blundell-Wignall, 2008).

Gráfico 3. Tasa de crecimiento anual del producto bruto interno a nivel mundial

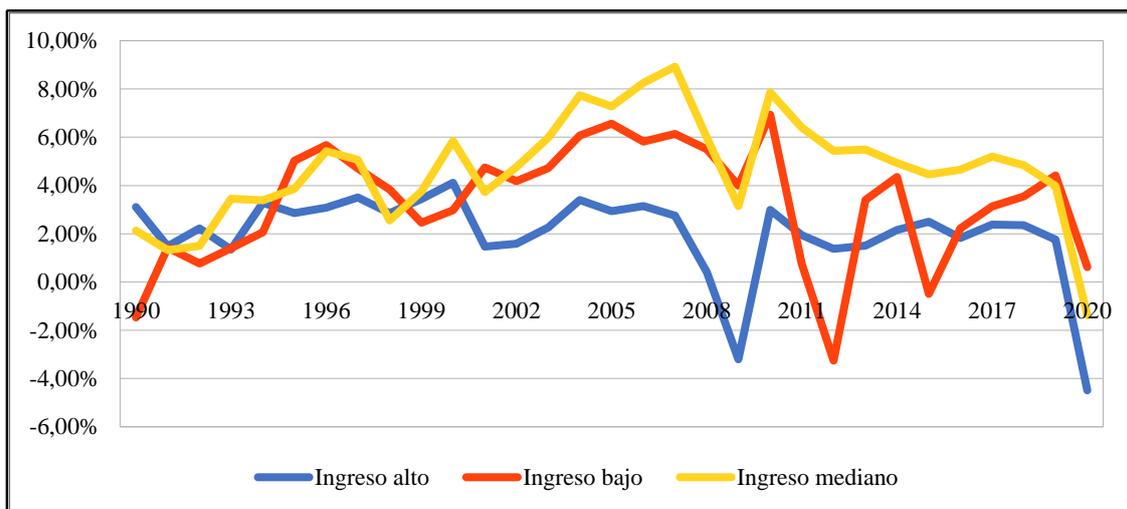
Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital



Fuente: Elaboración propia con la base de datos del Banco Mundial

De hecho, si se mira el crecimiento anual del PBI separando los países según su nivel de ingresos, en el siguiente cuadro se puede observar que los países más afectados producto de la crisis financiera fueron los países con ingresos más elevados.

Gráfico 4. Tasa de crecimiento anual del producto bruto interno a nivel mundial, desagregado por países según su nivel de ingresos



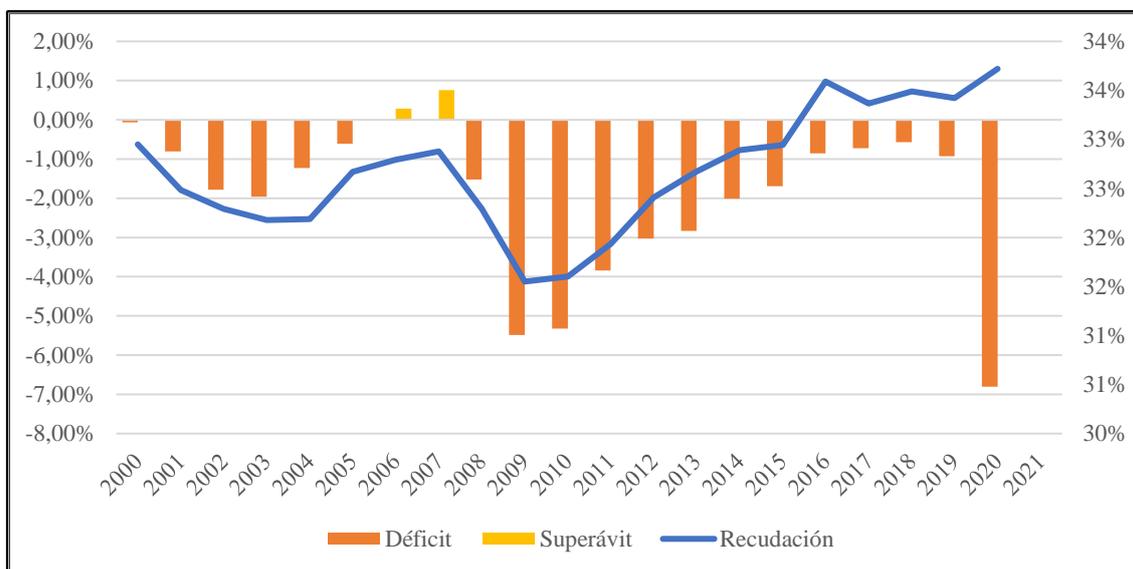
Fuente: Elaboración propia con la base de datos del Banco Mundial

Producto de la crisis, los Estados se vieron obligados a incrementar el gasto público, lo que representó un incremento cuantioso del déficit, en especial en los países desarrollados. De hecho, en el siguiente gráfico se puede ver la recaudación y el déficit promedio en los países miembros de la OECD, que actualmente está compuesta por 36 países en su mayoría países desarrollados⁸, y donde se observa que el déficit ha sido bastante persistente del 2008 al 2015.

⁸ Actualmente los miembros son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia, Corea, Costa Rica, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda,

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Gráfico 5. Déficit y recaudación promedio del gobierno central, ambos en relación al PBI para los miembros OECD



Fuente: Elaboración propia con la base de datos de la OECD, OECD Data⁹

Esta situación generó una gran presión para obtener financiamiento sin incrementar los impuestos, por lo que se puso el foco en los contribuyentes que no pagaban lo que les correspondía. En este sentido, cabe resaltar que los países desarrollados poseen un alto grado de formalidad y en los últimos años se le ha sumado como problemática el incremento de la población madura y la reducción de la población activa, a diferencia de los países en desarrollo. Asimismo, se observó que los Grupos de EMN estaban pagando en promedio menos impuestos que contribuyentes nacionales en actividades similares y esto estaba relacionado con la planificación fiscal que estaban aplicando. Por ello mismo, se puso la atención en buscar la forma de recapturar base imponible; como producto de esto entre 2008 y 2011 se firman 410 nuevos tratados de intercambio de información.

Cabe resaltar que hasta el momento era muy normal que las EMN, teniendo en cuenta que operaban en varias jurisdicciones al mismo tiempo y que las legislaciones eran diferentes, realizaran una planificación fiscal lo que implica generar una estrategia para sus operaciones o estructuras fiscales, societarias, legales o contratos, que permitiera minimizar o diferir las pérdidas por el pago de impuestos y maximizar la rentabilidad; por lo que se buscaba posponer el pago del impuesto en el tiempo y reducir el pago del pago del impuestos según las alternativas que permite la ley, y mientras no se incumpla con la norma será una planificación fiscal no agresiva (Rajmilovich, 2013).

En su momento se veía como que los Grupos de EMN elegían la manera de estructurar sus operaciones y sociedades, según la economía de opción, teniendo en cuenta cuánto

Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. Esta información se encuentra en el siguiente link: <https://www.oecd.org/acerca/>

⁹ Para acceder a la base de datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos seleccione el siguiente link: <https://data.oecd.org>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

impuesto representaba pagar en cada una de las opciones disponibles por ley. La economía de opción consiste en que el contribuyente puede elegir cómo estructurar sus operaciones, bienes y sociedades; y como consecuencia de ello el tratamiento impositivo de los mismos es diferente. Esta operatoria no se corresponde con la evasión, ni la elusión, sino que se eligió la mejor alternativa posible a efectos de reducir la carga tributaria al mínimo legal, considerándola una opción aceptable (García Vizcaíno, 2018). De hecho muchas agencias tributarias e instituciones internacionales consideran que es el producto de la asesoría de profesionales, sumado al uso de nuevas tecnologías y a la perspicacia empresarial (García M., 2011 y Caranta M.R., 2017).

Un dato no menor es que OECD ha publicado que aproximadamente dos tercios del mercado internacional se realiza entre compañías vinculadas, por lo que la mayor parte de los negocios internacionales poseen una planificación detrás. Adicionalmente, el control de la planificación fiscal internacional es más complejo debido a que no hay una institución mundial reguladora a diferencia de cada país, que el control depende de la tecnología que posee el fisco nacional. Asimismo, los fiscos no poseen información de las operaciones de sus contribuyentes en el exterior, y si bien hay canales de comunicación entre fiscos, son a pedido y complejos de implementar; además de que no poseen potestad tributaria fuera de su territorio.

Sin embargo, la expresión de planificación fiscal no sólo contiene un factor de elusión, sino que se le suman elementos de ética y sociológicos, lo que hace difuso el límite entre la elusión y la economía de opción; y acorde al derecho las conductas de los contribuyentes son lícitas o ilícitas (Tarsitano, 2004). De hecho el mundo comenzó a cambiar la percepción de la moralidad de los impuestos, es decir que si bien se podía planificar dentro del marco legal, comenzó a cuestionarse si estaba bien hacerlo.

Acorde a esto, se comenzaron a cuestionar las planificaciones fiscales que realizaban compañías como Google, Amazon y Starbucks en Reino Unido¹⁰, porque si bien cumplía con lo legal, debían realizar una contribución justa en relación a los servicios y bienes públicos, más cuando los Estados estaban pasando por una crisis financiera, y cuando el resto de los contribuyentes locales pagaban sus impuestos correctamente. Además, muchas de estas empresas tenían gran cantidad de subvenciones; es decir que agregó una dimensión moral al tributo, a esto se lo llamó Fair Share of Tax.

En el caso específico de Starbucks, la compañía fue cuestionada por tener quebrantos de manera constante cuando sus ventas eran consideradas altas y su café era uno de los más caros en Reino Unido. De allí que se inició el cuestionamiento de los costos y gastos que enfrentaba la compañía, donde la discusión se enfocó en el hecho de que había establecido en 2008 un tax rullings (un acuerdo anticipado de precios, también conocido por un “APA” por su sigla en inglés), por el cual se entendía que alojaba las ganancias de las regalías en paraísos fiscales. Si bien en 2019, el Tribunal General de la Unión Europea revocó el fallo anterior donde establecía que la compañía debería devolver 30 millones de euros porque se estableció que la Comisión Europea no logró demostrar que la compañía se estaba beneficiando de ventajas fiscales selectivas (lo que sí logró demostrar

¹⁰ Para conocer más del tema, se invita al lector a visitar el siguiente link: <https://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/trust-in-tax-not-its-avoidance.htm>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

en el caso de Fiat), en el momento que se inició el cuestionamiento, se generó un gran revuelo en Reino Unido, pese que la misma estaba cumpliendo con la norma legal en su planificación fiscal (Kleinbard E.D., 2013 y fallo European Commission vs. The Netherlands and Starbucks, March 2017 and October 2015, State Aid Investigation y European Commission vs. The Netherlands and Starbucks, September 2019, General Court of the European Union, Case No. T-760/15)¹¹.

Otro caso emblemático ha sido el caso de Apple, el cual tenía dos compañías en Irlanda (encargadas de la comercialización de productos Apple en Europa, Oriente Medio, India, África, Asia y Pacífico) con tax rulings celebrados en 1991 y 2007. Según la Comisión Europea estos acuerdos le permitieron a Apple desviar hacia el país la factura en todo el continente y reducir casi a cero su carga fiscal en Europa, ya que le brindaban una tasa impositiva que empezó en el 1% en 2003 y acabó siendo del 0,005% en 2014. Por ello, en 2016, la Comisión Europea ordenó a Irlanda que recuperara los impuestos impagos, por el beneficio extraordinario concedido a Apple, lo que correspondía a 13.000 millones de euros más otros 1.200 millones por intereses. En 2020, el Tribunal General de la Unión Europea falló a favor de Apple e Irlanda, porque no se logró demostrar la ventaja económica selectiva; aunque aún la sentencia no se encuentra firme pues la decisión fue apelada (fallos European Commission vs. Ireland and Apple, August 2016, State Aid Decision y European Commission vs. Ireland and Apple, July 2020, General Court of the European Union, Case No. T-778/16 and T-892/16).

Sumado al hecho de la planificación fiscal, los vacíos legales por diferencias entre países de definiciones de EP o la de criterios bienes o tipos de empresa, sumado a la nueva dificultad de gravar el impuesto a la renta sobre los servicios digitales, por los conflictos mencionados en el apartado anterior, la pérdida de recaudación generó que se incrementara la crisis por lo que en 2011 nació el Proyecto BEPS como un proyecto integrador que eliminaría las situaciones que permitían la evasión y elusión fiscal, al cual se le ha puesto mayor foco en los últimos años con la crisis de recaudación generada con el COVID.

En este sentido, cabe resaltar que este proyecto fue impulsado por la OECD que está financiada por sus miembros, en su mayoría países desarrollados, en conjunto con el Grupo 20¹² que es un grupo que nació producto de la crisis y que está representado por 20 países que representan el 90% del PBI mundial, por lo que hay una indirecta presión a establecer una normativa que tenga consenso mundial y que al mismo tiempo beneficie a este grupo. Lo mismo se puede observar en el siguiente gráfico, donde la recaudación en relación al PBI es mayor en los países con mayores ingresos, por lo que tiene coherencia que este grupo de países busque aplicar normativas uniformes a nivel mundial.

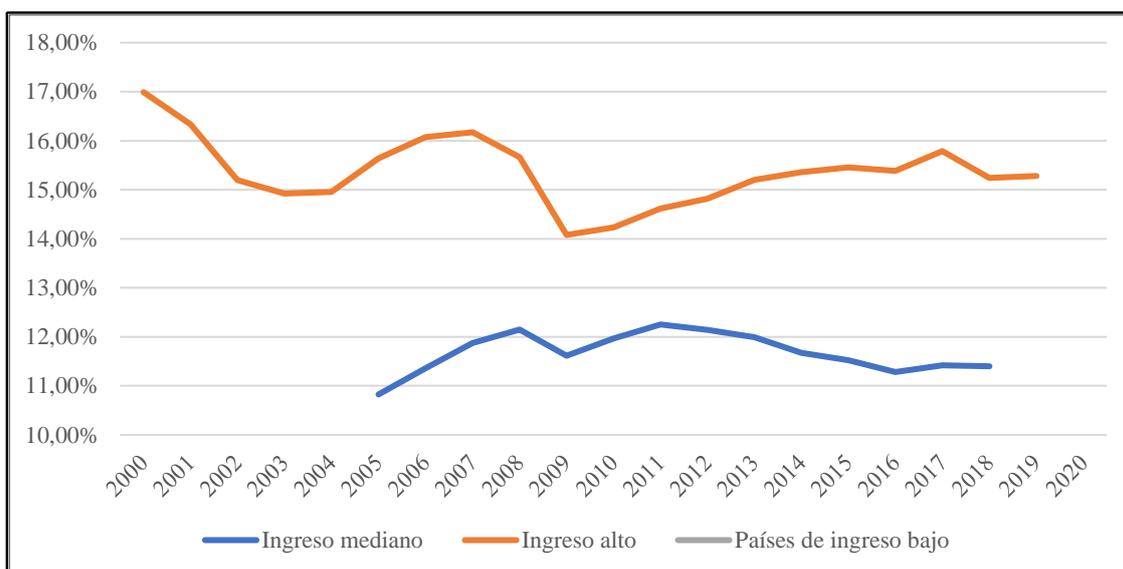
¹¹ Para conocer más del tema, se invita al lector a visitar el siguiente link: https://www.bbc.com/mundo/noticias/2012/11/121112_investigacion_evasion_impuestos_starbucks_ama_zon_msd y https://elpais.com/economia/2019/09/24/actualidad/1569314893_213668.html

¹² Para conocer más sobre el G20 y sus miembros, seleccione en siguiente link:

https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/farming/international-cooperation/international-organisations/g20_es

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Gráfico 6. Recaudación en relación producto bruto interno a nivel mundial, desagregado por países según su nivel de ingresos



Fuente: Elaboración propia con la base de datos del Banco Mundial

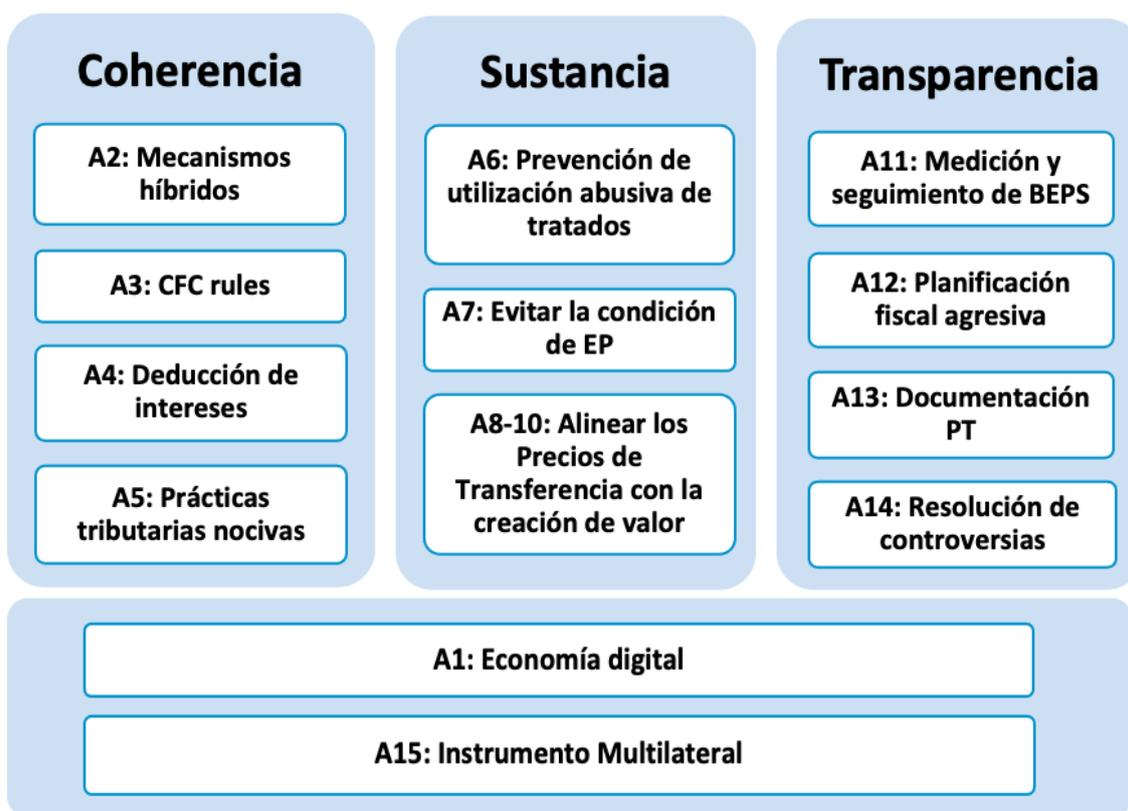
BEPS

Como se adelantó, el Proyecto BEPS¹³ es la propuesta para tratar varios temas que en conjunto afectan a la recaudación impositiva de todos los países; es un proyecto sumamente ambicioso que ataca varios focos a la vez y que busca la “paz fiscal”. En este sentido, busca neutralizar los efectos de las ventajas fiscales desproporcionadas (la competencia fiscal nociva), la falta de transparencia, la doble imposición y la doble no imposición, la planificación fiscal agresiva y los tax rullings que benefician a algunas empresas más que a otras, evitando el traslado de operaciones y beneficios a jurisdicciones más ventajosas.

El mismo está compuesto por una gran cantidad de acciones que contemplan la resolución de varios temas puntuales, como el establecimiento permanente, y otras temas más genéricos como el acuerdo multilateral. Por lo tanto, no todas las acciones tienen el mismo objetivo puntual, sino que se complementan entre sí, haciendo hincapié en tres principios rectores que son necesarios para el sistema fiscal mundial: la coherencia, la sustancia y la transparencia.

Cuadro 1. Acciones del Proyecto BEPS

¹³ Para conocer más del tema, se invita al lector a visitar el siguiente link: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>



Fuente: Elaboración propia en base a OECD

Las acciones que buscan obtener *coherencia* son:

- **Mecanismos híbridos** – instrumento o entidad que tienen tratamientos impositivos diferentes en diferentes países, generando una doble no imposición.
- **CFC rules** – mecanismos de captura de utilidades que se dan en subsidiarias sin sustancia en el exterior.
- **Dedución de intereses** – vinculado con la recalificación de una deuda como aporte de capital.
- **Prácticas nocivas** – busca eliminar todas las prácticas nocivas que generan los países con las competencia fiscal.

Respecto de *sustancia*, tenemos los siguientes tópicos:

- **Abuso de tratados** – para evitar la doble imposición y la doble no imposición.
- **Establecimiento permanente** – busca evitar figuras que no tributen localmente.
- **Precios de transferencia** – establece normas complementarias a las directrices que buscan apuntar a identificar los riesgos y la cadena de valor.

En cuanto a la *transparencia*, se busca tratar los siguientes asuntos:

- **Seguimiento de BEPS** – busca la recopilación de datos para verificar la efectividad del proyecto o realizar ajustes en caso de ser necesario.
- **Planificación fiscal agresiva** – obliga a los contribuyentes a informar las planificaciones que generen un ahorro fiscal importante. Aunque muchos países obligan al reporte sin importar qué tan significativo sea el ahorro.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

- **Documentación de PT** – busca unificar el modo de presentar la información de precios de transferencia a nivel mundial para facilitar el intercambio de información con el Reporte País por País y el Informe Maestro.
- **Mecanismo de resolución de controversias** – busca cuidar al contribuyente evitando arbitrariedades entre países y estableciendo un método para resolver disputas en un tiempo razonable.

De manera complementaria hay dos acciones que son transversales a los ejes principales porque buscan abarcar a todas al mismo tiempo, las cuales comprenden:

- **Economía digital** – específicamente con un negocio puntual que rompe con la estructura clásica impositiva que había hasta el momento.
- **Instrumento multilateral** – busca establecer un acuerdo único entre países evitando la negociación bilateral y permitiendo la aplicación de algunas acciones del proyecto BEPS de manera automática¹⁴.

Los objetivos generales de esta reforma son restablecer la confianza de los ciudadanos en la justicia de sus sistemas tributarios; establecer reglas de juego uniformes para los negocios; y evitar la doble imposición y el abuso de tratados, a través de la armonización de tratados internacionales con tratados multilaterales, ofreciendo herramientas a los gobiernos para asegurar la eficacia de sus políticas fiscales nacionales; adecuando el concepto de EP y poniendo el foco en los negocios digitales.

Acción 1 – Economía digital

Como se mencionó anteriormente, la OECD desarrolló toda una acción para tratar el tema de la economía digital, sin embargo, el proyecto original de BEPS sólo esbozaba las primeras ideas sobre el tema debido a la complejidad de aislar la economía digital del resto de la economía, porque el avance de las tecnologías y las comunicaciones han penetrado en la economía y han digitalizado la mayoría de sus operaciones de las empresas.

Actualmente, si bien hay muchos puntos consensuados, aún continúa generando polémica la repartición de potestades tributarias, motivo por el cual veremos que la UN presentó una alternativa y varios países han establecido medidas multilaterales.

Debido a la demora que se esperaba en el consenso y que sólo está relacionado con el impuesto a la renta, la OECD recomendó que los servicios digitales fuesen gravados con impuestos a los consumos; de hecho en 2017 publicó las “*Directrices para la implementación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto de Bienes y Servicios (GST por sus siglas en inglés)*”, las cuales establecieron los mecanismos para una efectiva recaudación en transacciones transfronterizas de servicios e intangibles. Dicha sugerencia fue adoptada rápidamente, en el caso de Argentina, se aplicó el

¹⁴ Argentina firmó el instrumento multilateral, sin embargo, hasta el momento no ha sido ratificado a través del Congreso. Esto implica que hasta que se refrende en el Congreso sólo son vigentes los tratados anteriores. Asimismo, el instrumento multilateral permite que un país se abstenga de alguna cláusula, de ser así, cada país debe aceptar la misma.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

impuesto al valor agregado con la reforma del 2017, y luego, ingresos brutos en algunas jurisdicciones. En el resto de la región latinoamericana, para el 2019, ya habían incorporado medidas similares: Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México y Paraguay¹⁵.

Volviendo al impuesto a la renta, el conflicto radica en que las cualidades propias de la economía digital generan que las compañías presten servicios digitales aun sin tener presencia física y como tal sus ingresos no se encuentren gravados en la fuente; y tampoco tributan en la jurisdicción de residencia, ya que suelen radicarse en jurisdicciones de baja o nula tributación. En otras palabras, las características propias de este negocio no son compatibles con el concepto de establecimiento permanente ni del nexo vinculante entre el sujeto y la jurisdicción en que se genera el ingreso, perdiendo la atribución del impuesto a las ganancias.

Bajo este criterio, los Estados podrían establecer gravámenes para captar parte de la renta de dichos sujetos del exterior; no obstante, no sería aplicable en los casos en que dichas compañías sean residentes en Estados con los cuales se hubiese establecido un convenio para evitar la doble imposición, debido a que en los mismos se establecen facultades de imposición entre las partes replicando las reglas de nexo y de atribución de renta del paradigma actual. Dicha situación genera la necesidad de buscar una nueva solución (Protto, 2022).

Teniendo en cuenta estas particularidades, la Acción 1 propone una solución para recomponer la tributación de la jurisdicción de mercado, ya que los usuarios le brindan el valor agregado al intangible; asegura una tributación mínima para las jurisdicciones en que se realicen actividades de distribución y marketing; y desincentivar el uso de jurisdicciones de baja o nula tributación como planificación fiscal. Para ello se generaron dos pilares principales: uno vinculado con la atribución de los beneficios y el nexo vinculante a cada jurisdicción; y el otro vinculado con un impuesto mínimo global.

Pilar 1

El primer pilar establece una nueva regla de atribución de las rentas generadas por el sujeto no residente y el nexo vinculante a la jurisdicciones en que se desarrolla la actividad y se crea valor, para justamente identificar el ingreso y asignar tributación al país en que reside el usuario.

Por ende, esta norma asigna las potestades tributarias entre los siguientes países: el país donde se encuentra el consumidor; el país dueño de la plataforma y el país en que se realizan actividades de distribución y marketing, en caso de existir. El esquema le atribuye al país dueño un porcentaje de utilidad rutinaria, y del excedente de la utilidad, un porcentaje es destinado al país de mercado (llamado monto A), mientras que el sobrante queda en el país dueño de la plataforma. Si hubiese actividades de distribución y/o

¹⁵ Información obtenida de la base de datos del CIAT, respecto de sus países miembro: <https://ciat.org.sharepoint.com/:x/s/cds/EfRU2GWMNn5Eg4kgO4JGIEkB-Rs1mrAyz6l0cn6D6Y-UFg?e=YeFJOw>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

marketing también se le asignará un porcentaje de utilidad rutinaria acorde a su valor agregado (llamado monto B).

Por lo tanto, si la compañía X que está radicada en el país A y posee presencia en los mercados de B, C y D, y en B hay una actividad de distribución para estos tres países, el país B deberá tributar una parte por su mercado y por la actividad de distribución y en C y D se debería tributar sólo por el mercado, además de tributar en el país dueño de la plataforma.

Dicha norma se aplicará sobre los Grupos de EMN que brinden servicios digitales automatizados y actividades con estrecha relación sobre los consumidores – excluyendo las actividades extractivas y servicios financieros – que cumplan la siguientes condiciones:

La primera de ellas es que los ingresos consolidados de la EMN sean de al menos 20 mil millones de euros, por lo que sólo 100 EMN estarían alcanzadas. Debido a que muchos países estuvieron en desacuerdo con el umbral fijado, se estableció revisarlo a los 7 años de iniciada la aplicación, momento en el que se espera bajar el umbral a la mitad. Al respecto, cabe señalar que el G24 propuso que el umbral fuese mucho menos para que aplique a más cantidad de EMN.

La segunda condición es el requisito de nexo vinculante; para que la jurisdicción de consumo posea el derecho a gravar las rentas, el grupo económico debe percibir ingresos de al menos un millón de euros en dicha jurisdicción, o de al menos 250 mil euros cuando se trate de jurisdicciones con un Producto Bruto Interno menor a 40 mil millones de euros. Cabe resaltar que para algunos países estos umbrales no fueron satisfactorios y que como se puede ver no hay una escala progresiva.

La tercera condición es que la EMN tenga una rentabilidad mayor al 10%; mientras que el monto A fue definido en octubre de 2021 en un 25%; aunque el G24 hizo hincapié en la complicación de cálculo y sugirió gravar a las EMN sobre una base global en vez de una residual, lo que implicaba la publicación de la información del informe país por país y fijar una tasa mínima global a la renta (Amar A. y Grondona V., 2021). Cabe resaltar que dado que dicha sugerencia no fue aceptada, tanto el G24 como el ATAF (Foro Africano de Administración Tributaria, por su sigla en inglés) insistieron enérgicamente para que dicho porcentaje fuese de al menos el 30% para que recaudación en la jurisdicciones de mercado fueran significativas, cuando la propuesta inicial de OECD sólo ofrecía un monto A del 20% (G24, 2021).

En este sentido, el G24 mostró su disconformidad respecto a que una EMN sólo deba pagar impuestos cuando obtenga ganancias no rutinarias, ya que el tributo debería gravar las ganancias que obtiene en la jurisdicción de mercado. Asimismo ha resaltado el conflicto de aplicar retenciones, ya que no tienen conexión con la reasignación de los 25 % de beneficio por encima del 10 % de ganancia rutinaria, motivo por el cual ha opinado que cualquier consideración de retención de impuestos en el Monto A conducirá a la erosión de derechos fiscales existentes y hará que el Pilar 1 sea poco atractivo y sin sentido para los países en desarrollo (G24, 2022).

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

En el caso de las actividades de marketing y distribución, sus rentabilidades ya se encuentran alcanzadas por la tributación local de los países, sin embargo, la propuesta busca estandarizar la remuneración, a través de un puerto seguro¹⁶, en aquellas compañías que tengan un perfil de bajo riesgo. Este también es un punto cuestionado, en especial para los países con capacidad limitada para controlar el uso del puerto seguro y por el hecho de que podría reducir la recaudación sobre compañías que ya estaban alcanzadas con la normativa local (Starkov V. y Jin A., 2022).

Acorde a artículos de OECD, con este pilar se deberían estar reasignando más de 125 mil millones de ganancias a jurisdicciones de mercado, sin embargo el G24 ha expresado preocupación respecto a que con la cantidad de reglas creadas realmente los países en desarrollo vean reducidas dichas ganancias (G24, 2022).

Varios autores e instituciones han comentado respecto a la complejidad de la aplicación de este pilar, de hechos algunos consideran que la propuesta no es innovadora ni es un solución real, ya que sigue utilizando los mismos criterios que habían quedado obsoletos con la economía digital con varias condiciones agregadas para intentar lograr gravar dicha renta (Li J., 2021), sino que por el contrario agregaron la necesidad de un acuerdo global entre países para sólo aplicarlo a unas pocas EMN, sobre una parte de la renta (Protto C., 2021).

Pilar 2

De manera complementaria, este pilar establece una medida global antierosión de la base imponible (también conocido como GloBE por sus siglas en idioma inglés), estableciendo una tasa mínima de tributación global general. Esta disposición busca reducir el beneficio fiscal de las compañías que brindan servicios digitales que habitualmente se encuentran radicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, por lo que reduce el incentivo a radicarse en dichas jurisdicciones.

Para lograr la aplicación de este cimiento, es necesario que las jurisdicciones estén dispuestas a otorgar potestad tributaria; en este caso, se le permitiría a las jurisdicciones gravar a los contribuyentes que se encuentren en jurisdicciones de baja o nula tributación, es decir, que tributen por lo que no tributaron en su país de residencia.

En otras palabras, opera como un impuesto mínimo global, que actualmente sería del 15%¹⁷; dicho porcentaje es el original recomendado por OECD, pero el G24 solicitó que fuera mayor (G24, 2021).

¹⁶ También conocido como Safe Harbor, es una regulación que brinda protección ante la responsabilidad legal siempre que se cumpla con alguna condición, en precios de transferencia se suele exigir un porcentaje mínimo de rentabilidad a ciertos tipos de operaciones para no tener que cumplir con las exigencia de analizar dicha rentabilidad.

¹⁷ El porcentaje definitivo fue confirmado a inicios del 2022: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-detailed-technical-guidance-on-the-pillar-two-model-rules-for-15-percent-global-minimum-tax.htm>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Este pilar será aplicado en los Grupos de EMN con ingresos consolidados iguales o mayores a 750 millones de euros, por lo que sólo sería aplicable a 4.000 empresas, lo cual fue criticado porque un umbral tan alto reduce ampliamente los contribuyentes, reduciendo la aplicación de este pilar.

Para que esto se pueda aplicar se establecieron 3 reglas que otorgan a las jurisdicciones el derecho de gravar las rentas sujetas a baja o nula imposición. Las dos primeras son de aplicación supletoria, es decir, que si una de ellas no se puede aplicar, se aplica la siguiente norma; su orden de prelación es el siguiente:

- ***Income inclusion rule*** (en español, regla de inclusión de ingresos) – atribuye potestad tributaria a la jurisdicción de la casa matriz para gravar las rentas de sus subsidiarias que no hayan tributado por una tasa efectiva mínima del 15%, es decir, que tributaría por la diferencia hasta llegar a este porcentaje – la tributación mínima se calcula por jurisdicción, sin importar la cantidad de subsidiarias que hayan.

En caso de que la jurisdicción de la casa matriz no aplique esta norma, la potestad tributaria se traslada a la jurisdicción donde se encuentre la siguiente entidad constitutiva en la cadena de participación, por lo que puede que hayan varias compañías del grupo aplicando esta norma.

Asimismo, podría suceder que todas las jurisdicciones de una cadena de subsidiarias no aplicarán la norma, en cuyo caso se aplicará en forma supletoria la siguiente norma.

- ***Under taxed paymnet rule*** (en español, regla de pagos sin imposición) – se aplica de manera supletoria a la anterior cuando haya una compañía del grupo que realice pagos a otra vinculada en una jurisdicción de baja o nula tributación, ya sea por servicios, regalías u otros conceptos. La jurisdicción desde donde se realice el pago podrá gravar las rentas que no hayan tributado en la jurisdicción que recibe el pago, hasta llegar a la tasa efectiva mínima del 15%.

De forma complementaria a las reglas anteriores, se elaboró la ***subjetc to tax rule*** (en español, regla de sujeción al impuesto), la misma implica toda vez que por aplicación de un convenio de doble imposición no se graven rentas a un residente de una jurisdicción de baja o nula tributación; la jurisdicción que realice el pago tendrá la potestad de gravar estas rentas hasta alcanzar una tributación mínima del 9%. La aplicación de esta regla requerirá el cambio de tratados tributarios, para justamente eliminar ciertos beneficios aprobados por los mismos, para lo cual se prevé que se incluya un texto en el instrumento multilateral para fines de 2022.

Respecto a las reglas mencionadas, el G24 sugirió que debería aplicarse primero la ***subjetc to tax rule***, incluso con una mayor tasa, ya que es una regla más simple de aplicar, basado en transacciones; funciona como espejo a la norma ***income inclusion rule*** para los países de origen o fuente (G24, 2021). De hecho, la aplicación de las otras reglas favorecen principalmente a los países desarrollados, ya que les da prioridad en la gravabilidad del impuesto y el cálculo de las bases imponibles es muy complejo, lo que dificulta su aplicación. Aunque se reconoce que el pilar 2 permite desalentar las planificaciones agresivas.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Desde ya que quedan excluidos de la aplicación de este pilar las entidades gubernamentales, los organismos internacionales, las entidades sin fines de lucro, y los fondos de pensión o inversión, que si bien generaron debate se estableció finalmente como excluidas.

Dado el orden establecido de prevalencia de las reglas mencionadas, si bien el umbral es menor que en el pilar 1, las jurisdicciones más beneficiadas son aquellas en las que residen las entidades controlantes de los Grupos de EMN, ya que son los que podrán gravar la renta en los casos en que no se haya llegado a tributar el 15% acordado, por hacer uso de algún régimen preferencial (Protto C., 2022 y Chowdhary A. M., 2021).

Básicamente, una jurisdicción de alta tributación recaudará más por el uso de un beneficio fiscal que cedió otra jurisdicción para fomentar su desarrollo local, por lo que se pierde parte del incentivo, pese a que el 15% no llega a ser una tasa tan alta en relación a las tasas del impuesto a la renta en el mundo. Por lo que, las jurisdicciones de baja o nula tributación o con regímenes preferenciales en ciertas zonas francas les convendría incrementar la tasa al 15% en caso de tener compañías a las que les aplique el pilar 2.

Acción 7 – Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente

Como comentamos al inicio de esta sección, BEPS es un conjunto de normas que atacan diferentes ángulos de un mismo problema. Mientras que algunas acciones como la Acción 1 atraviesan transversalmente los tres pilares rectores – la coherencia, la sustancia y la transparencia –, otros sólo tocan un pilar, pero que a su vez afecta a las acciones transversales. Uno de ellos es la Acción 7 que trata la necesidad de modificar la definición de Establecimiento Permanente, ya que la norma difería entre países generando que ciertas operaciones entraran dentro de las excepciones y se no se tributaran en el país de fuente.

Como mencionamos en la sección anterior, cuando un sujeto adquiere carácter de establecimiento permanente comienza a tributar como residente local; asimismo, la norma suele contar con excepciones para evitar la carga administrativa y el pago de un impuesto en una operación temporal. Esto sucede por ejemplo cuando la operación de una filial de un Grupo de EMN se sustituía por una distribuidora con un contrato de comisionista, por lo que no había una modificación sustancial de la operatoria pero de lograba trasladar beneficios al exterior. Esto sucede porque las excepciones establecidas en la norma no son las mismas en todas las jurisdicciones.

Por dicho motivo la OECD prevé su modificación con la firma del Acuerdo Multilateral, del cual se hablará a continuación. A través del apartado 4 el artículo 5, del Acuerdo se igualará el concepto y sólo quedarán excluidas de dicho concepto aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar. Sin embargo, dichas actividades podrían convertirse en funciones principales o centrales en la economía digital.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Por las características detalladas, una compañía digital podría fragmentar su actividades con mucha facilidad y rapidez; en otras palabras, podría alterar su estructura para dividir su operación en varias pequeñas haciéndolas pasar por preparatorias o auxiliares. Por lo tanto se introdujo una nueva regla anti-fragmentación entre empresas vinculadas para garantizar que no sea posible que se beneficien de dichas excepciones (OCDE, 2015b).

Adicionalmente se acordó modificar la definición de Establecimiento Permanente para incluir los casos en que existieran arreglos artificiales en la venta de bienes o servicios de un Grupo de EMN a través de contratos, por lo que se trata a la intermediaria como la fabricante (OCDE, 2015a)¹⁸.

Acción 15 – Acuerdo Multilateral

Para que la Acción 1 pueda llevarse a cabo, se requiere que los países firmen el Instrumento Multilateral, establecido con la Acción 15 de BEPS, que permitirá que los países cedan potestad tributaria y actualizar los acuerdos de doble imposición, estableciendo medidas contra híbridos y abusos de tratados, estableciendo una definición unificada del establecimiento permanente y un procedimiento de acuerdo mutuo. Cabe mencionar que Argentina firmó el tratado en julio de 2017, pero aún está pendiente de ratificación.

Asimismo, dicho acuerdo busca remover las medidas unilaterales como los impuestos a los servicios digitales y similares, establecidos por algunos países. En este sentido, el G24 resaltó que establecer un estándar legal tan alto amenaza el consenso que se busca (G24, 2022). Asimismo, dicho compromiso pierde su lógica cuando las medidas unilaterales afectan a residentes domésticos, no sólo a los pocos Grupos de EMN afectados por la Acción 1, por lo que no puede prohibir la tributación local (Protto C., 2021).

Por otro lado, requiere el establecimiento de mecanismos de resolución de controversias, lo que incluye el arbitraje, que hasta el momento era considerado una recomendación. En este sentido, cabe resaltar que éste es sólo un compromiso político; si bien algunos países no requieren de la ratificación en el Congreso, acorde al concepto de distribución de poderes, el único órgano capaz de generar nuevas obligaciones tributarias es el Congreso, por lo que el Acuerdo Multilateral no es vinculante (Li J., 2022).

¹⁸ En este sentido cabe resaltar que Argentina, a través de la Reforma Fiscal del 2017 (Ley 27.430) se modificó la Ley del Impuesto a las Ganancias, donde se estableció una definición del término Establecimiento Permanente que va en línea con BEPS, la cual no existía hasta el momento (sólo había una pequeña mención dentro del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, impuesto ya derogado).

Avance de la propuesta

Dado que se buscaba el consenso mundial para la aplicación de esta normativa, la OECD fue publicando diferentes artículos tanto públicos como privado¹⁹ para consideración de la opinión pública, como por ejemplo, para definir exactamente qué actividades serían incluidas como parte de la economía digital; los umbrales de ingreso para confirmar qué compañías se verían afectadas por la norma; los porcentajes de rentabilidad rutinaria y residuales como las alícuotas; e incluso si se usarían puertos seguros.

En este sentido, cabe resaltar la postura de Estados Unidos, ya que es el principal exportador de servicios digitales y fue el inspirador de gran parte de las medidas BEPS, por ya tener muchas de las medidas recomendadas hace ya varios años. De hecho, en el 2017 llevó a cabo una reforma tributaria en el cual incluyó nuevas medidas para las compañías multinacionales, para evitar la erosión de la base impositiva, de las cuales hablaremos en la sección “Medidas Unilaterales”; pero diferentes a las acciones BEPS y por lo que tuvo varios enfrentamientos con la Unión Europea por los aranceles a las importaciones. Aunque con la asunción del último gobierno pasó a haber un mayor apoyo sobre las medidas de la Acción 1.

En consecuencia, su postura cambió, al inicio solicitó que el pilar 1 fuese opcional para los contribuyentes seleccionados, más tarde solicitó que fuera obligatorio pero que se incrementara el umbral para reducir su aplicación a sólo 100 contribuyentes a modo de reducir el costo administrativo de su aplicación, además de reducir las industrias a las que serían aplicables, y umbrales de nexos flexibles para beneficiar economías en desarrollo.

Como respuesta a las demandas de Estados Unidos, la OECD publicó un nuevo documento con la solución propuesta, hasta ahora el último, donde se estableció un nuevo umbral de ventas de 20.000 millones de euros (con la posibilidad de disminuir dicho monto a la mitad más adelante), una rentabilidad de rutina del 10% y del exceso quedará un 25% para la jurisdicción de mercado.

Asimismo, el nexo con el mercado se estableció a través del monto de ventas, el cual se fijó en 1 millón de euros en general y 250 mil euros para países con PBI inferiores a 40.000 millones de euros. Quedan excluidas las industrias extractivas y servicios financieros regulados. Y se estableció la tasa mínima del pilar 2 en un 15%.

El objetivo del gran desarrollo del último año es que ambos pilares entren en vigencia en el año 2023.

Propuesta UN

En contraposición a la propuesta anterior, la Organización de las Naciones Unidas publicó una propuesta diferente orientada a cubrir las expectativas de los países en desarrollo que

¹⁹ Haciendo referencia a documentos previos, los cuales son compartidos a los gobiernos y envían sus comentarios respecto a la posible o no aplicación de la medida o si tienen sugerencias de cambios. En este proceso participan más de 140 países, pertenecientes al Marco Inclusivo de OECD.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

no se han visto tan beneficiados de la Acción 1 de BEPS como se esperaba, a través del artículo 12B del modelo convenio UN, el cual fue incluido en la versión del Tratado Modelo 2021.

El mismo se aplica sobre servicios digitales automatizados, lo que hace referencia a todo tipo de servicios que sean prestados a través de internet o de cualquier otra red donde esté prácticamente todo programado, con una intervención humana mínima. Claramente, este concepto no incluye los servicios técnicos que ya se encuentran regulados mediante el artículo 12A del modelo de convenio UN.

Por lo tanto, los servicios automatizados abarcan los servicios de publicidad en línea, el suministro de los datos del usuario, motores de búsqueda en línea, servicios de plataforma de intermediación en línea, plataformas de medios sociales, servicios de contenido digital, juegos en línea, servicios de computación en la nube y servicios de enseñanza en línea estandarizados, entre otros servicios digitales.

Teniendo en cuenta que estos servicios digitales se originan en un Estado y son pagados por un residente de otro Estado, podría ser gravados en ambas jurisdicciones, por lo que la propuesta consiste en incluir una norma en los convenios para evitar la doble imposición que brinde la facultad al Estado fuente de gravar los servicios digitales automatizados; es decir, que operaría igual que las cláusulas de pago de intereses, donde se establece un límite de tributación si el beneficiario de la renta es residente del Estado. Asimismo, permite atribuir facultades compartidas, por lo que se elimina la doble imposición y el Estado de residencia deberá establecer un crédito de impuesto o eximir esa renta según el convenio que se firme.

A diferencia de la Acción 1, en este caso no hay umbrales, ni cálculos de rentabilidades rutinarias, no se habla de la creación de valor, ni requiere una adaptación del concepto de EP. Por el contrario, establece como ganancias calificadas el 30% de toda la renta, permitiendo una aplicación sencilla y un mayor niveles de imposición para las jurisdicciones de consumo. Asimismo, le permite al contribuyente seleccionar entre dos formas de tributo; el primero de ellos es a través de la retención en el pago y la segunda, mediante el ingreso anual neto de la entidad extranjera computado con base en los ingresos derivados a nivel local de la jurisdicción del mercado y las ganancias globales del EMN – básicamente hay un método de aplicación neto y otro bruto.

El beneficio de esta cláusula se basa principalmente en su simpleza; es más sencillo el nexo con la jurisdicción de consumo, sólo se aplica sobre un tipo de negocio digital, le atribuye potestad tributaria a la jurisdicción de consumo, no hay obligación de aplicarla y se establece mediante un acuerdo bilateral, lo que le brinda mayor libertad a las partes (Bansal R., 2021).

Sin embargo, cabe resaltar que dicha propuesta fue desarrollada por el comité de expertos en impuestos, que no es un organismo gubernamental; son 25 miembros que asesoran a la UN, y que de hecho no es vinculante, es simplemente una recomendación del comité. Sin embargo, teniendo en cuenta que la OECD solicitó eliminar las medidas unilaterales, el artículo 12B perdería sentido para los países que apliquen la Acción 1.

OECD vs UN

A modo de resumen, se podría decir que la Acción 1 exige un nivel de coordinación fiscal internacional que no se había realizado hasta el momento, lo que implica un esfuerzo enorme para cada administración tributaria en negociar el acuerdo multilateral, el establecimiento de los umbrales y tasas de ambos pilares, verificar cómo se realizarán los cálculos para obtener la ganancia residual, además del costo de obtener el personal capacitado para controlar la correcta aplicación (Tandon S. and Rao C., 2022).

Por otro lado, cabe resaltar que la OECD busca lograr que el Acuerdo Multilateral sea vinculante, lo que implicaría que exista un especie de órgano supra a los Estados, limitando su poder tributario y penalizando a quien no cumpla.

Por el contrario, la propuesta del artículo 12B es sumamente sencilla, le brinda libertad a las partes y no limita el poder de imperio que posee cualquier Estado, ni le genera ningún tipo de limitación.

Al mismo tiempo, ambas propuestas tienen como similitud la de crear nuevos derechos fiscales para la jurisdicción de mercado, ambos le asignan gravabilidad a ingresos que antes no lo tenían, evitando la doble tributación.

En contraposición al Pilar 1, el artículo 12B sólo busca gravar los servicios digitalizados automatizados, lo que afectaría a contribuyentes específicos y al mismo tiempo a más cantidad de contribuyentes por la falta de umbrales. Teniendo en cuenta que esta propuesta se genera con un acuerdo bilateral, su diseño se define en la negociación entre partes. En este sentido, la ventaja del Acuerdo Multilateral es que se aplicaría la norma rápidamente a todos los tratados para todos los miembros, mientras que un acuerdo bilateral requiere mucho tiempo para una administración fiscal (Starkov V. y Jin A., 2022).

Comparación de recaudaciones según las propuestas

A mediados de 2022, el South Centre publicó un artículo con estimaciones de los ingresos fiscales comparando las propuestas, para ambos generaron dos escenarios posibles. En el caso de la propuesta OECD utilizaron un umbral de 20.000 millones y 10.000 millones de ingresos en euros; y la propuesta del artículo 12B con tasas fiscales del 3% y del 4%²⁰.

Como resultado de la comparación de los modelos con diferentes alternativas surgió que teniendo en cuenta la aplicación del artículo 12B sólo en servicios digitales automatizados puros – es decir, que no posean un esquema híbrido entre digitalización y físico – sumado

²⁰ Téngase en cuenta que dichas estimaciones se realizaron con información pública como ciertas bases de datos e información consolidada de las empresas por lo que los ingresos reales de la aplicación de ambos métodos podría diferir. Asimismo, se debe tener en cuenta que método del artículo 12B al ser de aplicación bilateral permite que existan gran cantidad de acuerdos con diferentes condiciones.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

a una aplicación sin restricciones del método neto y una tasa fiscal del 3% en el método bruto puede que no implique tantos beneficios en comparación al monto A – el porcentaje destinado a la jurisdicción de mercado en relación a la ganancias no rutinaria.

Sin embargo, dicha conclusión se modifica a partir del momento en que se considera la posibilidad de ampliar la cantidad de contribuyentes si se opta por tomar a los servicios digitales automatizados en puros e híbridos al mismo tiempo y si se restringe la utilización del método neto.

En el caso de que dicha jurisdicción sea la exportadora de dichos servicios digitales, la elección entre un esquema u otro depende básicamente del esquema elegido en la aplicación del artículo 12B ya que permite mayor libertad a las partes (Starkov V. y Jin A., 2022).

En parte estos resultados muestran las condiciones que OECD aceptó en la negociación y como tal se puede observar que los países en desarrollo podrían tener mayores beneficios si optara por una opción diferente a la propuesta por la Acción 1, por lo que el hecho de no subir con parte de las exigencias pedidas por los países en desarrollo podría generar que dichos países abandonen este rumbo (Chowdhary A. M., 2021).

MEDIDAS UNILATERALES

Reforma en Estados Unidos

Como se mencionó anteriormente, muchas de las medidas establecidas para BEPS fueron reproducciones de medidas establecidas por Estados Unidos, por ejemplo en el caso de las Controlled Foreign Corporations rules (en adelante “CFC rules”, en español sería reglas sobre compañías extranjeras controlada, que en Argentina se las conoce como normas de transparencia fiscal) las cuales fueron establecidas en el año 1962 y se corresponden con la Acción 3 de BEPS; lo mismo con la cláusula antiabusiva de limitación de beneficios correspondiente a la Acción 6.

De hecho en términos de economía digital, ya estableció medidas que no se encuentran tan alineadas con BEPS. Las mismas aparecieron Trump en 2017 con la reforma *Tax Cuts and Jobs Act* que buscaba reducir los impuestos para que las empresas norteamericanas trajeran inversiones en el exterior y se usara para generar más empleos y de hecho hubo un incremento significativo de la recaudación²¹.

La reforma incluyó las siguientes medidas generales:

- reducción de la tasa general de rentas del 35 al 21%
- exención para los dividendos que corporaciones norteamericanas perciban de sociedades controladas del exterior, pero para regularizar utilidades anteriores aún no repatriadas se crea un impuesto especial por única vez (“transition tax”) para todas las utilidades acumuladas (del 15,5% por la porción de efectivo y 8% sobre el resto).
- nuevos impuestos: GILTI, FDII, BEAT (explicados a continuación)
- medidas complementarias: posibilidad de amortizar aceleradamente determinadas inversiones en activo fijo, cambios en el cómputo de quebrantos, limitaciones a la deducción de intereses (se limita al 30% del EBITDA), entre otras.

Renta global generado por activos intangibles de baja tributación o global intangible low-taxed income (en adelante, “GILTI”)

Consiste en un impuesto mínimo sobre la renta excedente de los activos intangibles. Considerando que la renta “normal” o “rutinaria” es del 10%, la renta global que exceda este valor tributa con un impuesto efectivo del 10,5% desde 2018 y del 13,125% desde 2026.

Esto opera sobre las compañías multinacionales norteamericanas que mudan su intangible a jurisdicciones de baja o nula tributación, por lo que pagan un bajo impuesto por toda la renta obtenida del exterior y que al no ser repatriada no se grava en Estados Unidos. Con esta medida, las subsidiarias con intangibles de multinacionales estadounidenses

²¹ Para más información visitar los siguientes sitios web:

- https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/us-final-gilti-fdii-regulations-under-section-250-include-guidance-on-section-962-elections-pass-through-fdii-reporting
- <https://www.irs.gov/pub/newsroom/Topic-II-Post-TCJA-HO.pdf>

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

tributarán en los casos en que las rentas derivadas de intangibles de dicha compañía excedan el 10% sobre activos. Básicamente, esta medida opera como un castigo a las empresas que trasladan el intangible, además de reducir el incentivo a generar este tipo de maniobras. Asimismo, neutraliza parte de la exención sobre dividendos en los casos en que el GILTI aplique.

En este sentido, cabe resaltar que si bien este régimen y las reglas GloBE poseen un objetivo similar y se sobreponen los ámbitos de aplicación, hay diferencias relevantes como por ejemplo que el segundo pilar podría ser más permisivo con una definición más amplia de impuestos comprendidos incluyendo la amortización de pérdidas hacia adelante y excedentes de impuestos. Adicionalmente, GILTI incluye reglas para atribuir erogaciones en el cálculo de los créditos de impuestos extranjeros, por lo que se puede llevar a tasas efectivas de imposición superiores a la mínima, además del incremento de tasa previsto para el 2026.

Más allá de lo mencionado, el GILTI podría coexistir con el Segundo Pilar de haber una aplicación coordinada en las empresas matrices estadounidenses de grupos multinacionales que tengan su sede social en países que apliquen la regla de inclusión de rentas (RIR), a modo de que su coexistencia no genere efectos indeseados; aunque tendrá que tenerse en cuenta posibles cambios legislativos en Estados Unidos.

Ingresos intangibles derivados del extranjero o foreign derived intangible income (en adelante, “FDII”)

Esta norma es contraria a GILTI, ya que a las compañías americanas que exporten y posean una renta “intangible” que exceda del 10% sobre activos tangibles, sobre el excedente tributa a una menor tasa, la cual se reduce la tasa del 21% al 13,125% desde 2018 y 16,4% desde el 2026. Como se mencionó opera al inverso que GILTI, por lo que esta norma opera como un premio a las compañías que opten por quedarse y exportar hacia el mundo, lo que hace que el beneficio de trasladar un intangible se reduzca.

Claramente el éxito de esta disposición se encuentra en el hecho de que Estados Unidos es el mayor país exportador de capitales del mundo, no sería significativo para cualquier país.

Impuesto de Erosión de Bases y Antiabuso o Base Erosion and Anti-Abuse Tax (en adelante, “BEAT”)

Una práctica habitual para erosionar la base impositiva es transferir funciones a otro país y luego deducir el gasto por la contratación de dicho servicio, para aminorar esta situación se estableció este impuesto mínimo donde toda compañía americana deberá pagar en caso de que los gastos al exterior sean abusivos, ya sea sobre pagos de servicios, regalías o intereses.

Para que aplique los ingresos brutos anuales de la compañía deben ser mayores a 500 millones de dólares para los últimos tres períodos fiscales y los gastos que erosionen la base deben representar al menos el 3% del total de los gastos deducibles. En estos casos,

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

las compañías deberán recalcular el impuesto a las ganancias sin la deducción de los gastos realizados a compañías vinculadas del exterior (en especial aquellos sin retención en la fuente) y aplicar una tasa del 5% desde 2018, 10% desde el 2019 y 12,5% desde el 2016.

Claramente, el objetivo del mismo es penalizar a las compañías que transfieran sus funciones al exterior de manera masiva generando un impuesto adicional al contribuyente.

Reforma Europea

En el caso de la Unión Europea se establecieron dos reformas llamadas Anti-Tax Avoidance Directive I y II (en adelante, “ATAD”); sin embargo, ninguna es específica para la economía digital, aunque si modifican otros puntos atacados por el Plan BEPS que limitarían las posibilidades a las compañías de generar una planificación fiscal agresiva, lo cual también aplica a las empresas categorizadas como de la economía digital. Estas directivas buscan establecer una armonía legislativa por lo que luego se les da un plazo a los países deben modificar su leyes domésticas.

El ATAD I se estableció en 2016 con aplicación para el 2019 (algunas cláusulas tienen un plazo mayor de aplicación) e impuso 5 normas principales aunque les da la libertad a los miembros de establecer normas adicionales o más estrictas:

- Limitación de la deducción de intereses al 30% del EBITDA
- Test de propósito principal (se rechazan operaciones con el único objetivo de reducir la carga fiscal) Normas generales sobre las prácticas abusivas (conocidas como GAAR por su sigla en inglés)
- CFC rules – normas para el control de corporaciones extranjeras controladas
- Normas anti híbridos – aunque fueron reemplazadas por el ATAD II
- Normas en la transferencia internacional de activos, negocios y residencia fiscal (tributación de salida)

El ATAD II se estableció en 2017, con aplicación para el 2020, medidas que atacan específicamente las asimetrías de los híbridos en regímenes fiscales de países fuera de la Unión Europea, atacando cuestiones como sus establecimientos permanentes; sus transferencias; en asimetrías importadas; en asimetrías híbridas inversas; y en asimetrías de sociedades con doble residencia, para evitar la doble deducción o la deducción sin inclusión.

En el 2018, la Comisión Europea presentó un proyecto para gravar los ingresos brutos sobre los ingresos por servicios digitales, teniendo en cuenta la dificultad de obtener la información de costos y gastos, sobre ciertas empresas que superan ciertos umbrales de ingresos. Sin embargo, la medida no tuvo apoyo unánime de la Unión Europea por lo que aún se encuentra en discusión las medidas a tomar de manera uniforme, aunque algunos países ya establecieron normativa como España, Italia, República Checa, Bélgica, y otros lo consideraron como Polonia y Francia.

Reformas en otros países

Debido a que el tema desarrollado es un ítem en discusión en todo el mundo, gran cantidad de países han tomado medidas o han iniciado la discusión para tomarlas; sin embargo, sólo se mencionarán algunos casos específicos a modo de ejemplo.

El primero de ellos es el caso de Canadá²², donde se estableció un impuesto sobre los ingresos de los servicios digitales sobre algunas compañías, según sus ingresos totales, que aplicaría a partir del 2019; sin embargo, ante dicha situación Estados Unidos establecería medidas que perjudicarían a Canadá, lo que generó que la aplicación de la nueva propuesta entrara en vigencia en 2024 sólo en el caso de que para ese entonces no entrara en vigor para la aplicación del Pilar 1 de la OECD.

La norma establece un impuesto del 3% sobre los ingresos derivados de la venta de datos de usuarios canadienses y la provisión de servicios digitales que implican a los usuarios canadienses, es decir que incluye los mercados en línea para facilitar las transacciones de terceros, la publicidad en línea y las redes sociales. El mismo se aplicará sobre las empresas con ingresos consolidados de al menos 750 millones de euros, gravándose sólo los ingresos de los servicios canadienses dentro del alcance superior a \$20 millones.

El mismo se aplica a las empresas el 1 de enero de 2022, pero se pagaría en 2024 sólo si la legislación para implementar la iniciativa Pilar I de la OECD no ha entrado en vigor para 2024.

Otro de los países que han tomado medidas al respecto es Israel²³, que para el año 2019 introdujo una propuesta de ley, inspirada en la propuesta francesa, en el cual se pretendía establecer un impuesto sobre los servicios digitales con una tasa de entre el 3% y 5% sobre los ingresos brutos, estimando un ingreso de 1000 millones de nuevos séqueles.

Sin embargo, para fines del 2021 se realizó la presentación de una nueva reforma la cual estipula que a todo bien intangible o servicio digital se le aplicará IVA con una tasa del 17% que es la tasa general del país; el mismo funcionaría obligando a los proveedores no residentes a registrarse localmente a efectos de este impuesto, designando un representante fiscal local que presente las declaraciones juradas e ingresen el mismo.

²² Para mayor información visitar los siguientes sitios web:

- <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2021/12/digital-services-tax-act.html>
- <https://fin.canada.ca/drleg-apl/2021/bia-leb-1221-1-l-eng.html>
- <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/tax/ca-en-DST-012522-AODA.pdf>

²³ Para mayor información visitar los siguientes sitios web:

- <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-3-2021/israel-update-on-proposed-legislation-on-vat-treatment-of-supplies-of-b2c-digital-services>
- https://www.gov.il/en/departments/topics/value_added_tax/govil-landing-page

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

El mismo sería aplicado sobre operadores de mercado digital, mercados digitales, servicios digitales, que incluye servicios suministrado electrónicamente, servicios de telecomunicación y servicios de difusión de televisión o radio, donde se identifique que el consumidor del mismo se encuentre ubicado en Israel dependiendo de la residencia, el medio de pago o según la infraestructura o equipo donde se recibe el servicio. Cabe resaltar que este proyecto aún no ha sido aprobado.

Por último, se comentará el caso de Reino Unido²⁴, ya que no pertenece a la Unión Europea. En 2019 propuso una nueva legislación que entró en vigencia en el 2020, la misma consiste en establecer un impuesto sobre servicios digitales del 2% sobre los ingresos por motores de búsquedas, de las plataformas de redes sociales, y mercados en línea, siempre que el usuario se encuentre ubicado en el país.

Asimismo, será de aplicación cuando los ingresos mundiales del grupo económico que brinda dicho servicio alcancen un monto de 500 millones de libras esterlinas y al mismo tiempo al menos 25 millones de libras esterlinas sean ingresos provenientes de usuarios de Reino Unido. Se considerará la reducción del 50% de los ingresos cuando uno de los usuarios de una transacción se encuentre en un país que opera impuestos similares sobre los servicios digitales.

Su aplicación será con un “puerto seguro” y no permitirá la deducción de gastos como intereses; gastos por adquisición de un negocio o parte de uno; gastos normales del negocio; gastos generados por un cambio en la valoración de cualquier activo; o generado por un impuesto. Con esta reforma se estima un incremento en la recaudación de impuestos de 280 millones de libras esterlinas en 2020 a 515 millones de libras esterlinas en 2024.

Tal como se mencionó anteriormente, debido al escaso tiempo no se han podido desarrollar otras medidas sin embargo, se invita al lector a indagar sobre otros países que han introducido medidas similares como: Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Francia, Italia, Polonia, España y Turquía, entre otros.

²⁴ Para mayor información visitar los siguientes sitios web:

- <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>
- <https://www.gov.uk/government/publications/making-tax-digital/overview-of-making-tax-digital>

CONCLUSIONES

Respecto del estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital, aún no hay una definición clara.

Las características propias de su naturaleza le brindan una complejidad nunca antes vista y si bien la OECD recogió la preocupación mundial respecto de éste y muchas otras cuestiones, el proyecto presentado ha generado muchas disputas respecto a la dificultad de aplicación del sistema y a la equidad de los ingresos que recibirá cada parte involucrada de una operación digitalizada, ya que no le asegura una recaudación significativa a los países en desarrollo.

Uno de los problemas principales en la aplicación de la Acción 1 es el derivado del hecho de que Estados Unidos es el principal exportador de intangibles y al haber establecido medidas unilaterales para atraer inversiones extranjeras y desalentar la repatriación de actividades de compañías estadounidenses, podría disminuir significativamente la aplicación de la Acción 1 y por ende la recaudación, lo que lo podría dejar obsoleto.

Otro de los factores es la complejidad para identificar el Grupo de EMN a la cual le aplica, sobre qué ingresos, y cómo obligar al mismo al pago; además de la queja constante de los umbrales elegidos para que ambos pilares apliquen, no olvidemos que el pilar 1 no tiene progresión en los ingresos en relación del PBI. Y el hecho de que podría limitar la gravabilidad en los casos en que las operaciones de marketing y distribución tuvieran ingresos mayores a los establecidos por el safe harbor.

Al mismo tiempo, se suma la complicación de que el proyecto exige la firma del Acuerdo Multilateral, el cual obligaría a ceder potestades tributarias, propias del poder de imperio; exigiría obligaciones de hacer como, aplicar de manera forzada el mecanismo de solución de controversias, incluyendo el arbitraje; y de no hacer como no aplicar medidas unilaterales. Este acuerdo ha tenido una gran convocatoria, sin embargo, no es vinculante para ningún Estado; el único órgano estatal capaz de generar una obligación impositiva es el Congreso. Por lo tanto, no deja de ser un compromiso legal, aunque no implica que no existan posibles penalidades, como quedar expulsado de acuerdos comerciales. Por dicho motivo se entiende que hay un apoyo general en la propuesta hasta que se llegue a un consenso final de ambos pilares.

El artículo 12B de la UN nació justamente como contrapropuesta a lo que se venía desarrollando, presentando una solución sencilla con métodos ya conocidos, sin modificaciones agresivas, brindando mayor libertad a los países miembros y ofreciendo ingresos más relevantes para países en desarrollo.

Como producto de la demora de la finalización de la Acción 1 y de las quejas resultantes varios países han comenzado a tomar medidas unilaterales, que son mucho más simples de aplicar y que puede coexistir fácilmente con el sistema impositivo actual.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

Básicamente el estado actual es incierto, en especial porque la propuesta de OECD beneficia principalmente a sus los propulsores de la misma, es decir al G20, por lo que no es su prioridad la recaudación de los países en desarrollo, por lo que podría finalizarse el desarrollo de los pilares y aplicarse ambos o sólo uno o ninguno o que haya una combinación entre uno de ellos y medidas unilaterales.

A mi parecer, ningún Estado cederá su potestad tributaria a menos que los beneficios de hacerlo sean lo suficientemente importantes, por lo que cada uno deberá verificar los ingresos que le representan para seleccionar el esquema más favorable. Adicionalmente, considero que el pilar 2 puede desaparecer fácilmente si las jurisdicciones de baja y nula tributación optan por incrementar su tasa impositiva al mínimo establecido, lo cual les brindaría la ventaja de incrementar su recaudación y al mismo tiempo deshabilitar el desincentivo generado por el pilar 2.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

- Amar A. y Grondona V. (2021). *Economía digital y tributación: el caso argentino en el marco de la experiencia internacional*. Ed. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47355/1/S2100573_es.pdf
- Bansal R. (2021). *Artículo 12B: una solución del tratado tributario del Comité sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU para la tributación de ingresos digitales*. Informes sobre políticas en materia de cooperación tributaria Nro. 16. Ed. Publicación de South Centre. Recuperado de: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/12/Tax-PB-16_ES.pdf
- Blundell-Wignall, Adrian (2008). *The Subprime Crisis: Size, Deleveraging and Some Policy Options*. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <https://www.oecd.org/finance/financial-markets/40451721.pdf>
- Caranta, M. R. (Septiembre 2017). *La planificación fiscal: un análisis sobre la base de elementos del derecho tributario*. Ed. Errepar.
- CEPAL (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
- Chowdhary A. M. (2021). *Developing Country Demands for an Equitable Digital Tax Solution*. Informes sobre políticas en materia de cooperación tributaria Nro. 19. Ed. Publicación de South Centre. Recuperado de: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/10/TCPB19_Developing-Country-Demands-for-an-Equitable-Digital-Tax-Solution_EN.pdf
- G24 (2021). *Comments of the G-241 on the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy agreed by 134 jurisdictions of the Inclusive Framework on the 1st of July 2021*. Ed. G-24 Publishing. Recuperado de: <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2022/03/Comments-of-the-G24-on-the-IF-July-Statement.pdf>
- G24 (2022). *Comments of the G-241 on the Progress Report on Amount A of Pillar One*. Ed. G-24 Publishing. Recuperado de: <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2022/08/Comments-of-the-G-24-on-the-Progress-Report-on-Amount-A-of-Pillar-One.pdf>
- García Vizcaíno, C. (2018). *Manual de Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Editorial Thomson Reuters, 3era edición ampliada y actualizada.
- García, M. (2011). *Planificación fiscal*. Separata Temática nro. 15. Ed. Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP). Recuperado de: <http://contadores-cac-ros.com.ar/Planificacion%20fiscal.pdf>
- Grondona, V., Chowdhary, A. M. y Uribe, D. (2020). *Medidas Tributarias Nacionales sobre la Economía Digital*. Documento de investigación 111. Ed. Publicación de South Centre. Recuperado de: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2020/09/RP-111_ES.pdf

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

- Jorratt, M. (2020). *Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital*. Publicación del BID. Recuperado de: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Experiencias-internacionales-en-la-tributacion-de-la-economia-digital.pdf>
- Li J. (2022). *The Global Tax Agreement: Some Truths and Legal Realities*. Ed Osgoode Hall Law School of York University. Recuperado de: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/all_papers/343/
- OCDE. (2001). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>
- OECD (2013a). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD (2013b). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OECD (2014). *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9653eccd-es/index.html?itemId=/content/component/9653eccd-es>
- OECD (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD (2015b). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>
- OECD (2015c). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241688-en.pdf?expires=1669311993&id=id&accname=guest&checksum=5E6E167CF1C28983D07D3D5979248725>
- OECD (2017). *OECD Digital Economy Outlook 2017*. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <https://doi.org/10.1787/9789264276284-en>
- OECD (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD (2020a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en;jsessionid=Tak1x9F4Y6hO1U-z6IaoQGmE.ip-10-240-5-17
- OECD (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint_abb4c3d1-en;jsessionid=mqmW4AkIZ3HJdePE2ZqgxsVW.ip-10-240-5-22
- OECD (2021a). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Ed.

Estado actual de las propuestas a nivel mundial para el tratamiento impositivo sobre el impuesto a la renta en la economía digital

OECD Publishing. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> - <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

OECD (2021b). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Inclusive Framework on BEPS, OECD. Ed. OECD Publishing. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

Protto, C. (2021). *Un acuerdo tributario imperfecto*. Ed. Tax Latam. Recuperado de: <https://taxlatam.com/noticias/un-acuerdo-tributario-imperfecto/>

Protto, C. (2022). *¿Por qué los países en vías de desarrollo implementarían la solución global para hacer frente a los desafíos impositivos de la digitalización de la economía?*. Ed. Tax Latam. Recuperado de: <https://taxlatam.com/noticias/por-que-los-paises-en-vias-de-desarrollo-implementarian-la-solucion-global-para-hacer-frente-a-los-desafios-impositivos-de-la-digitalizacion-de-la-economia/>

Rajmilovich, D. (2013). *Planificación fiscal Internacional*. Ed. La Ley, Buenos Aires. Recuperado de: <https://www.mercojuris.com/36366/la-rg-4838-y-la-planificacion-fiscal---dr-sergio-carbone-2/>

Shay S. E. (2021). *The Deceptive Allure of Taxing “Residual Profits”*. Bulletin for International Taxation November/December 2021. Ed. IBFD Publishing. Recuperado de: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-10/bit_2021_11_o2_5.pdf

Starkov V. y Jin A. (2022). *¿Una elección difícil? Comparación de los ingresos fiscales que recaudarán los países en vías de desarrollo a partir de los regímenes del Monto A y del Artículo 12B de la Convención Modelo de las Naciones Unidas*. Documento de investigación 156. Ed. Publicación de South Centre. Recuperado de: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2022/08/RP156_Una-eleccion-dificil_ES.pdf

Tandon S. and Rao C. (2022). *Evaluating the Impact of Pillars One and Two*. Documento de investigación 165. Ed. Publicación de South Centre. Recuperado de: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2022/10/RP165_Evaluating-the-Impact-of-Pillars-One-and-Two_EN.pdf

Tarsitano, A. (2004). *Economía de opción, elusión y evasión*. Ed. El derecho. Diario de doctrina y jurisprudencia de la Universidad Católica Argentina.

UN (2020). *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries*. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twentieth session 20-23 and 26-29 October 2020. Ed. UN Publishing. Recuperado de: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CITCM%2021%20CRP.41_Digitalization%2010102020%20Final%20A.pdf

UN (2021). *Model Double Taxation Convention BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES 2021*. Ed. United Nation Publishing. Recuperado de: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

JURISPRUDENCIA

Starbucks

Kleinbard E.D. (2013). *Through a latte, darkly: Starbucks's stateless income planning*. Ed. USC Gould School of Law. Recuperado de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2264384

European Commission vs. The Netherlands and Starbucks, September 2019, General Court of the European Union, Case No. T-760/15. Ed. TP Cases. Recuperado de: <https://tpcases.com/european-commission-vs-the-netherlands-and-starbucks-september-2019-general-court-of-the-european-union-case-no-t-760-15/>

European Commission vs. The Netherlands and Starbucks, March 2017 and October 2015, State Aid Investigation. Ed. TP Cases. Recuperado de: <https://tpcases.com/eu-vs-starbucks-march-2017-october-2015-netherlands-state-aid-ruling/>

Apple

European Commission vs. Ireland and Apple, July 2020, General Court of the European Union, Case No. T-778/16 and T-892/16. Ed. TP Cases. Recuperado de: <https://tpcases.com/european-commission-vs-ireland-and-apple-july-2020-general-court-of-the-european-union-case-no-t-778-16-and-t-892-16/> Recuperado en español: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=0F88D860EC28F0947B90DBAC8197E5A1?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=9637288>

European Commission vs. Ireland and Apple, August 2016, State Aid Decision. Ed. TP Cases. Recuperado de: <https://tpcases.com/eu-vs-apple-august-2016-ireland-illegal-tax-benefits-state-aid/>