



Universidad Nacional del Comahue
Facultad de Economía y Administración
Maestría en Tributación Ciclo 2017

Trabajo Final:

La Economía Digital y su consecuencia en la erosión de las bases imponibles. Una especial referencia al ordenamiento jurídico argentino

Maestrando: Gustavo E. Mardones

Director: Prof. Dr. Rodolfo Salassa Boix

2018

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS	4
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I: ECONOMÍA DIGITAL	10
1. Introducción	10
2. Modelos de negocios de la Economía Digital	13
2.1 Comercio electrónico	13
3. Obtención de ingresos en la Economía Digital	19
4. Principales características de la Economía Digital y su relación con la tributación	20
4.1 Movilidad.....	21
4.2 Utilidad de los datos.....	24
4.3 Efectos de red.....	25
4.4 Modelos de negocio multilaterales.....	27
4.5 Tendencia hacia el monopolio u oligopolio.....	28
4.6 Volatilidad	29
5. Modelos de negocio y creación de valor	30
5.1 Escala interjurisdiccional sin masa	30
5.2 Dependencia de activos intangibles	30
5.3 Datos, participación del usuario y sus sinergias con PI (propiedad intelectual).....	31
6. Cómo se crea valor en las empresas digitales	32
6.1 La red de valor	32
6.2 La tienda de valores	34
7. Red de valor: red social respaldada por ingresos publicitarios	35
8. Usuarios conectados a usuarios	36
9. Anunciantes conectados a los usuarios	37
10. Escala interjurisdiccional	38
11. Datos y participación del usuario	39
12. Cloud computing	43
12.1 Ingresos.....	43
CAPÍTULO II. TEORÍAS DE IMPOSICIÓN	46
1. Teoría de la Fuente	46
2. Teoría de la Renta Mundial	47
3. Hecho imponible	49
4. Sujeto Pasivo	49
CAPÍTULO III. EL PROBLEMA DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	51
1. El Informe de la OCDE / Acción I	52
2. Implementación del principio de destino	54
CAPÍTULO IV . LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN ARGENTINA	57
1. Impuesto al Valor Agregado	57
1.1 Regulación del IVA en servicios digitales	57
1.2 Resolución General (AFIP) 4240	59
2. Recaudación de los servicios digitales	62

3. Directrices sugeridas por la OCDE	62
3.1 Alternativas para cobrar el IVA en los suministros de servicios e intangibles cuando el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de impuestos	64
3.2 Mecanismos de retención.....	65
3.3 La figura del proveedor de servicios externos	66
3.4 Registro simplificado de empresas foráneas	67
3.5 Solicitud de registro en línea.....	67
3.6 Devolución del IVA simplificado.....	68
4. Impuesto a las Ganancias	69
4.1 No residentes y jurisdicción.....	69
4.2 Establecimiento Permanente	71
4.3 El caso de las películas extranjeras, sus similitudes con la Economía Digital.....	78
4.4. La aplicación del Impuesto a las Ganancias por pagos a beneficiarios del exterior	80
CAPÍTULO V. ACCIONES A NIVEL INTERNACIONAL.....	83
1. Descripción del diseño y la implementación de una variedad de medidas que son potencialmente relevantes para la digitalización.....	88
2. El uso de la retención	93
3. El uso de los impuestos sobre la facturación	94
4. Hallazgos sobre desarrollos relevantes de la política tributaria	101
5. Implementación de las soluciones recomendadas y opciones disponibles para abordar los desafíos del IVA de la Economía Digital	102
5.1 Consumidores de proveedores del exterior	102
6. Aplicación de tributos a la Economía Digital en otros países.....	107
6.1 El caso de Uruguay.....	107
6.2 El caso de Colombia	109
6.2 El caso de Chile.....	109
6.3 El caso de la Unión Europea.....	110
6.4 El caso de EEUU: Leading Case.....	113
7. Situación a nivel provincial.....	116
8. Últimas novedades desde la OCDE	117
CAPÍTULO VI: ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	120
1. Solución transitoria: el impuesto sobre los servicios digitales.....	122
2. Solución de largo plazo: la presencia digital significativa	125
2.1 Nexo imponible: el EP-PDS.....	125
2.2 Principios para la atribución de beneficios al EP-PDS.....	127
CONCLUSIONES FINALES.....	131
BIBLIOGRAFÍA	137
NORMATIVA UTILIZADA	141

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios)
BICCIS	Base imponible común del impuesto sobre sociedades
B2B	<i>Business to Business</i> (De empresa a empresa; entre empresas)
B2C	<i>Business to consumer</i> (De empresa a consumidor; destinado al consumidor final)
CDI	Convenio de Doble Imposición
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
C2C	<i>Consumer to Consumer</i> (De consumidor a consumidor; entre consumidores)
CPM	Costo por mil
CPC	Costo por clic
CPA	Costo por acción o adquisición
DRIVA	Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado
DTO	Decreto
EMN	Empresa multinacional
EOA	Enfoque OCDE autorizado
EP	Establecimiento permanente
EP-PDS	Establecimiento permanente – Presencia digital significativa

HTML	Lenguaje de marcas de hipertexto
HTTP	Protocolo de transferencia de hipertexto
IaaS	Infraestructura como servicio
IIBB	Impuesto sobre los Ingresos Brutos
IG	Impuesto a las Ganancias
IMAP	Protocolo de acceso a mensajes de Internet
IP	Protocolo de Internet
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISP	Proveedor de servicios de Internet
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVA/IBS	Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto sobre Bienes y Servicios
LIVA	Ley de Impuesto al Valor Agregado
LIG	Ley de Impuesto a las Ganancias
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
RG	Resolución General
SMTP	Protocolo simple de transferencia de correo

TIC	Tecnología(s) de la información y la comunicación
PaaS	Plataforma como servicio
SaaS	Transacciones de software como servicio
PI	Propiedad intelectual
UE	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Uno de los grandes inconvenientes que actualmente genera la actividad de las empresas de tecnología digital es la erosión que ocasiona en la base tributaria de los diferentes países y la sujeción de sus actividades bajo el concepto de establecimiento estable. Recordemos que sus ingresos provienen de habitantes de diversos países, en los cuales no existe sede física o instalaciones tradicionales donde puedan ser objeto de alcance de la órbita de los fiscos.

El aumento del uso de técnicas y tecnologías del ámbito de la informática y las telecomunicaciones (TIC) ha provocado grandes transformaciones sociales, económicas y culturales. Y, además, a un paso muy ligero, íntimamente ligado al aumento del uso del Internet. Debido a esto, las relaciones personales, la demanda de las personas, el trabajo, el ocio y un sinnúmero de cosas más, se encuentran en constante revisión debido a la gran influencia de estos cambios.

Tal es la magnitud de estos cambios en la estructura mundial que se habla de la aparición de una nueva economía: la Economía Digital. Las TIC han modificado la economía tradicional, dando lugar a una estructura conectada a nivel global, y los modelos productivos en aspectos como el tamaño o la localización. Asimismo, han dado lugar a un gigantesco mercado compuesto por todos los bienes y servicios que dependen de las tecnologías digitales o lo son en sí mismas.

A partir de ello podría definirse a la Economía Digital como aquella que hace referencia a una amplia gama de actividades caracterizadas por: el uso de información y conocimiento como factores de producción, las redes de información como espacio de actividad y las tecnologías de información y comunicación como dinamizadoras de la productividad (G20 Argentina, 2018). Es uno de los muchos tipos de economía que consiste en incorporar a Internet las técnicas de producción y satisfacción de necesidades.

La utilización masiva de los diversos avances tecnológicos, así como la digitalización de la economía mundial, ocurre cada vez más rápido. Según estadísticas

elaboradas por la Unión Europea en 2017, 9 de las 20 primeras empresas por capitalización de mercado eran empresas de tecnología que representaban un 54 % de la capitalización de mercado de los 20 primeros (OCDE, 2017).

Es esperable que las empresas utilicen cada vez más estas nuevas tecnologías, abriendo un mercado de grandes volúmenes de facturación para las empresas digitales, cuyos creadores pueden ser empresas digitales sin espacio físico reconocible, o en extrañas jurisdicciones. El reto es garantizar que dichas empresas no sólo tributen en los países en donde tiene su domicilio, sino que lo hagan en forma equitativa en todos los países donde obtienen sus ingresos.

Es entendible que en aquellos países donde no tienen sede, y de donde también obtienen ingresos, se vean imposibilitados de recaudar impuestos, por la comercialización que surja en la utilización de estas tecnologías.

En la actualidad, y a modo de ejemplo, existen usuarios de servicios de *streaming* que pagan tarifas de suscripción periódicas. Esos ingresos pueden provenir de clientes con domicilio en jurisdicciones en donde la empresa que brinda dicho servicio, no tiene presencia física o legal, y consecuentemente no declarando sus ingresos por suscripciones a los diferentes fiscos.

Es por eso que el desafío principal de este trabajo es analizar la posible erosión de las bases imponibles en el ámbito de la Economía Digital, con especial referencia a nuestro país, y proponer medidas para evitar este tipo de maniobras frente al auge de la Economía Digital. Para lo cual será fundamental analizar las recomendaciones que existen a nivel global, y específicamente cómo nuestra legislación tributaria nacional, con base en el análisis del Impuesto a las Ganancias (IG) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aborda semejante problemática.

Para alcanzar el objetivo nos basaremos fundamentalmente en el análisis de los dos tributos vigentes de la legislación argentina que se aplican sobre la Economía Digital, los cuales se encuentran regulados en La Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA). Asimismo, haremos una breve mención del Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos (IIBB), ya que no solo se ha

regulado su ámbito de aplicación en la Economía Digital, sino que al ser impuestos que gravan el consumo, son de mayor facilidad de recaudación y de regulación, ya que el consumidor final, al ser el último eslabón de la cadena de comercialización, afronta el peso del tributo.

La estructura del presente trabajo se ha dividido en seis capítulos. En el Capítulo I (Economía Digital) se brindan definiciones generales imprescindibles para el estudio de la materia. En el Capítulo II (Teoría de la Imposición) se reseñan las diferentes explicaciones teóricas del ámbito de aplicación de los tributos. En el Capítulo III (El problema de la erosión de la base imponible) se explica la manera en que las actividades digitales tributan en menor medida que el resto de las actividades. En el Capítulo IV (Tributación de la Economía Digital en Argentina) se analiza la teoría y legislación vigente en nuestro país. En el Capítulo V (Acciones a nivel internacional) se repasa la forma en que otros países afrontan la problemática. Finalmente, en el Capítulo VI (Análisis de la propuesta de la Unión Europea) se describe la propuesta de la Unión Europea, con especial énfasis en el consenso entre países. El trabajo culmina con las conclusiones finales.

CAPÍTULO I. ECONOMÍA DIGITAL

En el inicio del análisis de la presente Tesis se abordan los conceptos generales introductorios a la Economía Digital, así tenemos su definición, los distintos modelos de negocios de la Economía Digital, Comercio electrónico, Modelo de comercio electrónico entre empresas, Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor, Modelos de comercio electrónico entre consumidores, Servicios de pago, Tiendas de aplicaciones, Publicidad en línea, Computación en la nube; también analizo como se obtienen los ingresos en la Economía Digital, Principales características y su relación con la tributación, realice un análisis conceptual de Modelos de negocio y Creación de valor. Por último, se incluyen breves análisis de conceptos de la Economía Digital como Red de Valor a través de las Redes Sociales, Usuarios conectados, Anunciantes, Escala interjurisdiccional, Datos e Ingresos por Computación en la Nube.

1. Introducción

En primer lugar, es interesante realizar un análisis de conceptos relativos a la Economía Digital, sus principales definiciones e implicancias en la economía y su impacto en las arcas de los Estados por medio del cobro de las obligaciones fiscales.

La imposición tributaria y sus consecuencias en torno a la problemática que plantea la Economía Digital, se identifican y abordan mejor analizando las principales características de la Economía Digital y determinando cuál de ellas da lugar dicha imposición. También resulta útil analizar las estructuras ya adoptadas por empresas multinacionales y algunos de los nuevos modelos de negocio.

La CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) ha esbozado una definición de la Economía Digital, afirmando que la misma se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales que abarcan los diversos aspectos de un negocio, y que aprovechan el acceso otorgado por los servicios gratuitos (CEPAL, 2013).

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

En este modelo, se plantea que la evolución y maduración del ecosistema de la Economía Digital genera impactos en los ámbitos económico y social. En el primero, se considera su efecto en la productividad, el crecimiento económico y el empleo. En el segundo, se destacan los impactos en la educación, la salud, el acceso a la información, los servicios públicos, la transparencia y la participación. Las plataformas facilitadoras de la Economía Digital son la movilidad, la computación en la nube, las redes sociales y el análisis de grandes datos (*big data analytics*). Las redes sociales generan una enorme cantidad de información que, procesada mediante herramientas de análisis en línea, se constituye en insumo para el diseño de estrategias productivas y de mercado (CEPAL, 2013).

La Economía Digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC. La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía (OCDE, 2014). A modo de ejemplos podemos citar las siguientes actividades con sus modelos de negocios influidos por la Economía Digital:

- los *minoristas* ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar los datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado;
- la *logística* se ha visto transformado por la capacidad de rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías a lo largo y ancho del globo;

- los proveedores de *servicios financieros* facilitan cada vez en mayor medida a los clientes la gestión de sus finanzas, la realización de transacciones y el acceso a nuevos productos en línea;
- el *sector productivo*, la Economía Digital ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria;
- el marco del *sector educativo*, universidades y proveedores de servicios de tutoría y otros servicios educativos son capaces de ofrecer cursos a distancia, lo que les permite familiarizarse con y responder a la demanda global.

Aunque muchos modelos de negocio de la Economía Digital presentan paralelismos con los modelos de negocio tradicionales, los últimos avances de las TIC han hecho posible poner en pie múltiples tipos de negocio a una escala considerablemente mayor y abarcando distancias más amplias de lo que antes era posible. Algunos ejemplos podrían ser: varias modalidades de comercio electrónico, servicios de pago en línea, tiendas de aplicaciones en línea, publicidad en línea, computación en la nube (*cloud computing*), plataformas participativas en red y operaciones e intercambios de alta velocidad.

La Economía Digital también cuenta con herramientas vitales para los negocios, es así que puede observarse cómo el progreso tecnológico e informático, las reducciones de numerosas barreras arancelarias y cambiarias y la transición hacia una economía de servicios y productos digitales, han interactuado para poner fin a las barreras a la integración, permitiendo así operar mucho más como empresas de alcance mundial. Esta integración ha facilitado a las empresas la adopción de modelos de negocio globales que centralizan las funciones a nivel regional o mundial, y no ya país por país. Incluso las pequeñas y medianas empresas (PYMES) tienen ahora también la posibilidad de convertirse en «micro multinacionales» que operan y cuentan con recursos de personal en varios países y continentes.

Por otro lado, se puede afirmar que la Economía Digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Si bien muchos de estos modelos tienen un modelo análogo en el comercio tradicional, los recientes avances han hecho posible

llevar a cabo diversos tipos de actividad con un alcance y, salvando distancias, considerablemente mayores de lo que antes era posible.

2. Modelos de negocios de la Economía Digital

Varios ejemplos de estos nuevos modelos de negocio, algunos de los que se complementan o, en ocasiones, pueden llegar incluso a superponerse entre sí (por ejemplo, los servicios de pago pueden categorizarse tanto en el contexto del comercio electrónico como en el de la computación en la nube).

Los modelos de negocios descritos a continuación no son, en modo alguno, exhaustivos. De hecho, al igual que la innovación en la Economía Digital facilita el rápido desarrollo de nuevos modelos de negocio, también pueden contribuir de forma casi instantánea a que las actividades existentes queden obsoletas. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen las siguientes categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea.

2.1 Comercio electrónico

El comercio electrónico, también conocido como *e-commerce*, ha sido ampliamente definido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como:

‘[...] la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas’ (OCDE, 2016).

El comercio electrónico puede servir para facilitar los pedidos de bienes o servicios que se entregarán posteriormente a través de canales convencionales

(comercio electrónico indirecto o fuera de línea) o bien para pedir y hacer la entrega de dichos bienes o servicios de forma enteramente electrónica (comercio electrónico directo o en línea).

Existen diversos modelos de este tipo de comercio, a saber: modelos de negocios de la Economía Digital, Comercio electrónico, Modelo de comercio electrónico entre empresas, Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor, Modelos de comercio electrónico entre consumidores, Servicios de pago, Tiendas de aplicaciones, Publicidad en línea, Computación en la nube, entre otros.

a) Modelos de comercio electrónico entre empresas

Puede tratarse de la adaptación en línea de las transacciones convencionales en las que un mayorista adquiere lotes de mercancías en línea para revenderlos después al consumidor desde puntos de venta al por menor (*Business-to-Business*). También puede tratarse de la entrega de bienes o prestación de servicios que demandan otras empresas.

b) Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor

Los modelos de empresa a consumidor (*Business-to-Consumer* o B2C) se incluían ya entre las primeras formas de comercio electrónico. Toda empresa que opera con arreglo a este modelo vende bienes o servicios a particulares que actúan en un contexto ajeno a su profesión.

Los bienes o servicios vendidos por una empresa B2C pueden tener un carácter tangible (como un CD de música) o intangible (es decir, recibidos por el consumidor en un formato electrónico). Gracias a la digitalización de la información, ya se encuentre en formato de texto, audio o vídeo, es posible hacer la entrega digital de un número cada vez mayor de bienes y servicios a clientes situados cada vez más lejos de la ubicación del vendedor. En muchos casos, el comercio electrónico B2C acorta drásticamente la cadena de suministro, y otros intermediarios a que solían recurrir tradicionalmente las empresas para vender bienes materiales.

Debido a esta desintermediación, las empresas B2C realizan generalmente grandes inversiones en publicidad y asistencia al cliente, así como también en logística. El Modelo B2C reduce los costos de transacción (por ej. los costos de búsqueda) mejorando el acceso del consumidor a la información, al igual que reduce las barreras de entrada al mercado al ser generalmente menos gravoso mantener un sitio web que habilitar un punto de venta físico tradicional.

c) Modelos de comercio electrónico entre consumidores

Los intercambios entre consumidores (*Consumer-to-Consumer* o C2C) son muy frecuentes. Las empresas que operan en el comercio electrónico C2C actúan como intermediarios, ayudando a los consumidores a vender o alquilar sus activos (bienes inmuebles, automóviles o motocicletas, entre otros) publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las transacciones. Estas empresas pueden cobrar o no al consumidor por el uso de sus servicios, dependiendo de su modelo de ingresos. Este tipo de comercio electrónico reviste múltiples formas, entre ellas:

- I. subastas alojadas en un portal que permite a los usuarios realizar ofertas por los artículos en venta;
- II. sistemas inter-pares que permiten compartir archivos entre usuarios, y
- III. portales de anuncios clasificados, una modalidad en línea de mercado electrónico interactivo que permite la negociación entre compradores y vendedores.

d) Servicios de pago

En general, para efectuar el pago de las transacciones en línea, es necesario aportar al proveedor determinados datos financieros, tales como un número de cuenta o información relativa a la tarjeta de crédito. Para ello se precisa de un alto nivel de confianza que no siempre es posible cuando se trata de un proveedor desconocido, sobre todo en el caso de una transacción C2C. Los proveedores de servicios de pago en línea ayudan a solventar este problema facilitando un medio seguro de efectuar pagos en línea sin que las partes intervinientes en la transacción tengan que intercambiar mutuamente información financiera.

El proveedor de servicios de pago actúa en condición de intermediario (sirviéndose, por lo general, de un software como servicio) entre compradores y vendedores en línea, aceptando pagos procedentes de compradores a través de diversos métodos de pago (tarjeta de crédito, débito, crédito bancario inmediato o transferencia bancaria en tiempo real), procesando dichos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor.

Los proveedores de servicios de pago suelen cobrar una comisión por cada transacción finalizada, pudiendo consistir en un monto fijo o en un porcentaje del valor de la transacción, aunque ciertos proveedores de este tipo de servicio cobran también comisiones mensuales o fijan determinadas cuantías por ciertos servicios adicionales

e) Tiendas de aplicaciones

La proliferación del acceso a Internet a través de teléfonos inteligentes y tabletas ha motivado un aumento en la frecuencia de uso de servicios en línea y la aparición de tiendas de aplicaciones, un tipo particular de plataforma de distribución digital de programas informáticos, a menudo suministrados como componentes de un sistema operativo. Por lo general, las tiendas de aplicaciones adoptan la forma de plataformas centrales de venta minorista, accesibles desde el dispositivo del consumidor gracias al que este último puede navegar, consultar información y comentarios, comprar y descargar e instalar automáticamente la aplicación en su dispositivo.

Asimismo, una tienda de aplicaciones se caracteriza por lanzar aplicaciones producidas por desarrolladores en diferentes países. Además, mientras que algunas tiendas de aplicaciones se dirigen a clientes de mercados geográficos concretos, a menudo las aplicaciones se incluyen en catálogos de múltiples tiendas orientadas a diferentes zonas geográficas.

f) Publicidad en línea

La publicidad en línea utiliza Internet como medio para dirigirse a los clientes y hacerles llegar mensajes publicitarios. Este tipo de publicidad presenta numerosas

ventajas en comparación con la publicidad convencional. En consecuencia, muchos ciberanunciantes han desarrollado sofisticados métodos de segmentación de los consumidores a fin de permitir una publicidad selectiva más acertada. Muchos servicios de publicidad en línea han diseñado a su vez técnicas que permitan a sus clientes controlar la rentabilidad de los anuncios haciendo un seguimiento de la interacción entre los usuarios y sus marcas y conociendo los intereses de sus clientes actuales y potenciales.

Son numerosos los agentes intervinientes en la publicidad en línea, entre los que se encuentran los editores web, que aceptan integrar anuncios en su contenido en línea a cambio de una contraprestación; anunciantes, que producen los anuncios que se publicarán en el contenido del editor web, e intermediarios de anuncios en red, que ponen en contacto a los editores web con los anunciantes que pretenden llegar a un público en línea.

Los intermediarios de anuncios en red pueden ser agentes de distinto tipo: motores de búsqueda, empresas de medios de comunicación y proveedores de tecnología. Estas redes se sustentan en plataformas de intercambio de datos en las que los anunciantes concurren a una puja para tener acceso a los datos relativos a clientes que han sido recabados rastreando y haciendo un seguimiento de las actividades en línea de los usuarios. Estos datos pueden ser analizados, combinados y procesados por analistas expertos de datos con el fin de crear un perfil de usuario.

Es interesante analizar cómo la publicidad en línea ha dado origen a diversos nuevos métodos de cálculo del costo, tales como el costo por mil (CPM), oferta mediante la que el anunciante paga por cada mil impresiones o visualizaciones de su anuncio por parte de los usuarios; el costo por clic (CPC), consistente en que el anunciante tan sólo paga cuando los usuarios hacen clic en su anuncio, y el costo por acción o adquisición (CPA), con arreglo al que los anunciantes pagan únicamente cuando los usuarios realizan una determinada acción (una compra, por ejemplo).

g) Computación en la nube

La computación en la nube (*cloud computing*) consiste en el suministro de servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, tales como el procesamiento, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando a tal fin recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones). Al prestarse el servicio en línea con la ayuda del soporte físico (*hardware*) del proveedor, los usuarios pueden acceder generalmente al servicio a través de diversos tipos de dispositivos, estén donde estén, siempre que dispongan de una conexión adecuada a Internet.

Los recursos a los que los usuarios de la computación en la nube tienen garantizado el acceso no se encuentran almacenados en un único ordenador, sino en múltiples ordenadores en red que están disponibles para todo usuario con acceso a la plataforma en la «nube» de recursos informáticos (dependiendo de la nube, puede tratarse de una sola organización, una comunidad de organizaciones, el gran público o una combinación de los anteriores). El sistema copia los datos y el software de cada usuario en otros servidores, lo que le permite asignar las solicitudes de recursos hardware la ubicación física que mejor se adecúe a las circunstancias y satisfaga la demanda de forma eficiente. Cada usuario tiene acceso a gran cantidad de recursos informáticos siempre que lo necesite y de forma puntual para satisfacer una necesidad concreta. Precisamente esta redundancia garantiza que el fallo de una máquina no provocará una pérdida de datos o software.

En los mercados de consumo, se ha prestado un gran número de servicios en la nube (correo electrónico, almacenamiento de fotos y redes sociales, entre otros) a título gratuito, debiéndose los ingresos generados a la publicidad, a la venta de datos sobre los hábitos del usuario o al modelo «*freemium*», con arreglo al que los servicios de base se prestan sin ningún tipo de costo asociado, mientras que los servicios ampliados son de pago. Otros servicios de computación en la nube dirigidos al consumidor, tales como el alojamiento web o la copia de seguridad de disco duro, se venden mediante abono mensual.

3. Obtención de ingresos en la Economía Digital

Un claro reflejo de la diversidad de los modelos de negocios en la Economía Digital actual, es el analizado por la OCDE (OCDE, 2014), y que se plasma en las distintas formas en que las empresas obtienen sus ingresos.

He aquí los modelos de ingresos más comunes:

i. **Ingresos publicitarios.** Una versión de este modelo consiste en ofrecer a los usuarios contenido digital gratuito o a precio reducido a cambio de la visualización obligatoria de anuncios pagados. Otros modelos se basan en la difusión de anuncios en dispositivos móviles atendiendo a su ubicación u otros factores. Un tercer tipo guarda relación con los sitios web de medios sociales o plataformas que motivan generalmente la conformación de una amplia comunidad de usuarios en línea antes de monetizar su audiencia cautiva gracias a las oportunidades publicitarias.

ii. **Adquisición o arrendamiento de contenido digital.** Los usuarios pagan por descarga. Los libros electrónicos, videos, aplicaciones, juegos y música son algunos de los contenidos bajo esta categoría.

iii. **Venta de artículos** (incluidos los productos virtuales). Bajo esta categoría, que presenta algunas coincidencias con el modelo (ii), se encuentran los minoristas en línea de bienes tangibles, aunque también se pueden incluir juegos en línea en cuanto se ofrece a los usuarios un producto reclamo gratuito o rebajado, al igual que también se les ofrece acceso de pago a un contenido adicional o artículos virtuales para mejorar su experiencia.

iv. **Ingresos por suscripción de abonos.** Se trata, por ejemplo, de pagos anuales en concepto de «suministros exclusivos» por minoristas en línea, pagos mensuales por contenido digital como boletines informativos y noticias, música o vídeo en flujo continuo, entre otros. Puede tratarse igualmente de pagos regulares a cambio de servicios *software* y/o mantenimiento de programas como, por ejemplo, antivirus, almacenamiento de datos, servicios de asistencia técnica al cliente por dudas

relacionadas con los sistemas operativos y pago por el acceso a Internet propiamente dicho.

v. **Venta de servicios.** Esta categoría comparte rasgos con el modelo (iv), aunque engloba servicios tradicionales que pueden prestarse en línea, como pueden ser los servicios jurídicos (p.ej.: redacción de documentos de transferencia), financieros (p.ej.: gestión de inversiones o porcentaje), consultoría o servicios de agencia de viajes, entre otros. Se incluye, asimismo, una amplia gama de servicios B2B vinculados a empresas que proporcionan acceso básico a la red y actúan en calidad de intermediarios de Internet (alojamiento web, registro de nombres de dominio, procesamiento de pagos o acceso a plataformas, por ejemplo).

vi. **Concesión de licencias sobre contenidos y tecnologías.** Si bien puede incluir generalmente el acceso a contenidos en línea especializados (p.ej.: publicaciones y revistas), algoritmos, *software* o sistemas operativos basados en la nube, por ejemplo, o bien tecnologías especializadas como los sistemas de inteligencia artificial.

vii. **Venta de datos de usuario y estudios de mercado personalizados.** Encontramos algunos ejemplos en los proveedores de servicios de Internet, vendedores de datos, empresas especializadas en el análisis de datos, telemetría y datos obtenidos de fuentes no personales.

viii. **Gastos encubiertos.** En el marco de actividades integradas, puede haber pérdidas o las ganancias imputables a las operaciones en línea, pero que, habida cuenta de la naturaleza de la actividad, tiene lugar una financiación cruzada con las operaciones físicas, lo que dificulta el hecho de aislar e identificar lo que haya de designarse como «ingresos en línea». Podemos mencionar la banca en línea a modo de ejemplo, ofrecida a título «gratuito» aunque financiada mediante otras operaciones bancarias y comisiones.

4. Principales características de la Economía Digital y su relación con la tributación

Son varias las características que ocupan un lugar cada vez más destacado en la Economía Digital y que son potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal. Pese a no ser necesario que concurren todas ellas contemporáneamente en una

determinada actividad, se asocian cada vez más a la economía moderna, destacando entre ellas:

- La movilidad, en lo que concierne a (i) los activos intangibles sobre los que se sustenta, en gran medida, la Economía Digital; (ii) los usuarios y (iii) las funciones comerciales, debido a la menor necesidad de contar con personal local para realizar determinadas funciones, así como la flexibilidad, en muchos casos, para elegir la ubicación de los servidores y demás recursos.
- El uso de datos, en particular la utilización de los denominados «datos masivos» o macrodatos.
- Los efectos de red, atendiendo a la participación, integración y sinergias de usuario.
- La utilización de modelos de negocio multilaterales, con arreglo a los cuales ambas partes del mercado pueden hallarse en jurisdicciones diferentes.
- Una tendencia hacia el monopolio u oligopolio en ciertos modelos de negocio que dependen enormemente de los efectos de red.
- La volatilidad, debida a que las barreras de entrada son bajas y a la rápida evolución de la tecnología de acceso.

4.1 Movilidad

a) Movilidad de los activos intangibles

El desarrollo y la explotación de activos intangibles son aspectos clave de la Economía Digital. La inversión en este tipo de activos y su desarrollo desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas de la Economía Digital, empresas estas normalmente muy ligadas al *software* y que destinan cantidades importantes de recursos a la investigación y al desarrollo para actualizar el *software* existente o para desarrollar programas nuevos.

Esta fuerte dependencia de los activos intangibles puede darse aun cuando la tecnología esté incorporada a un modelo de negocio principalmente para gestionar recursos que son completamente tangibles. A medida que las empresas evolucionan, la importancia relativa de estos activos intangibles aumenta, lo que entraña una ulterior concentración de valor en dichos activos. Sin vulnerar la normativa tributaria

vigente, los derechos sobre dichos activos intangibles pueden ser a menudo fácilmente asignados y repartidos entre empresas asociadas, teniendo eventualmente como consecuencia una separación entre la titularidad jurídica de los activos y las actividades que han motivado el desarrollo de dichos activos.

b) Movilidad de los usuarios

Los avances de las TIC y la mayor conectividad por las que se caracteriza la Economía Digital ayudan cada vez más a los usuarios a realizar actividades comerciales a distancia, cruzando fronteras. Una persona física puede, por ejemplo, residir en un país, adquirir una aplicación durante su estancia en un segundo país y utilizar dicha aplicación desde un tercer país. Los retos inherentes a la creciente movilidad de los consumidores se ven potenciados por la capacidad de muchos consumidores para hacer uso de redes virtuales personales o servidores de red capaces de enmascarar, ya sea deliberada o involuntariamente, la ubicación en la que tiene lugar la venta en última instancia. El hecho de que gran parte de las interacciones en Internet permanezcan anónimas puede dificultar aún más la identificación y localización de los usuarios.

c) Movilidad de las funciones comerciales

El progreso de las telecomunicaciones, los programas de gestión de la información y los ordenadores personales han provocado un considerable descenso de los costos asociados a la organización y coordinación de actividades complejas a larga distancia. Ello permite cada vez más a las empresas gestionar sus operaciones internacionales de forma integrada, partiendo de un puesto de control que puede hallarse geográficamente alejado tanto de los lugares en los que se desarrollan sus actividades como de aquellos otros en los que se encuentran sus proveedores o clientes.

Una de las consecuencias de estos avances radica en la mayor capacidad de acceder a mercados remotos, lo que ha incrementado considerablemente la posibilidad de suministrar bienes y de prestar servicios más allá de las fronteras. Esta

circunstancia se ha hecho patente en el drástico aumento del comercio internacional de servicios TIC, en concreto, desde el año 2000, la cuota correspondiente a los servicios de informática y tecnologías de la información en las exportaciones mundiales de servicios se duplicó, pasando del 3% al 6%, mientras que la relativa a los servicios de telecomunicaciones ascendió del 2,2% al 2,3% (OCDE, 2013). Según la OCDE, la cuota conjunta de los servicios de informática, tecnología de la información y comunicación pasó del 5,7% al 9% de las exportaciones totales de servicios.

Por ejemplo, la India se ha convertido rápidamente en el primer país exportador de servicios TIC, seguido de Irlanda, Estados Unidos, Alemania y Reino Unido. (OCDE, 2013) China ocupa asimismo uno de los primeros puestos como país exportador. Juntos, estos seis países representan cerca del 60% de las exportaciones totales de servicios TIC.

La capacidad de gestionar las actividades empresariales de forma centralizada conservando, al mismo tiempo, una importante flexibilidad a la hora de determinar la localización de las funciones comerciales, ha permitido ulteriormente a las empresas distribuir y repartir más fácilmente sus funciones y activos entre distintos países. Aunque no cabe duda de que dicha globalización de las actividades empresariales en el seno de grandes organizaciones no es un fenómeno reciente, la generalización de la Economía Digital, acompañada de la creciente importancia del componente *servicio* y de la reducción de los costos comerciales gracias a la liberalización de los intercambios, de la inversión y a las reformas normativas, han allanado el camino eliminando obstáculos logísticos y acelerando el ritmo al que es posible dicha globalización.

Los avances tecnológicos han mejorado el acceso a la información de mercado en tiempo real y los análisis comerciales, además de las comunicaciones en el seno de las empresas y entre sí. De esta forma, las empresas han desarrollado la capacidad de gestión de sus operaciones a escala mundial de forma integrada, ejerciendo cada grupo de empresas sus funciones en el marco de estrategias y políticas colectivas definidas por el grupo en su conjunto y gestionadas a nivel central. Esta integración ha facilitado a las empresas la adopción de modelos de negocio globales que centralizan las funciones a nivel regional o mundial, y no ya país por país. Incluso las pequeñas y medianas empresas (Pymes) tienen ahora también la posibilidad de convertirse en

«micro multinacionales» que operan y cuentan con efectivos de personal en varios países y continentes.

A medida que se consigue una mayor integración de las operaciones a escala mundial, los procesos productivos se desarrollan cada vez más en el marco de las cadenas de valor mundiales cuyas etapas de producción se reparten entre varios países diferentes, y se llevan a cabo por una combinación de proveedores vinculados e independientes. Cada vez más, las empresas tienen la posibilidad de elegir la localización óptima de sus actividades productivas y sus activos, aun cuando se halle distante de la ubicación de los clientes o de aquella en que radiquen otras fases del proceso productivo.

Pese a que muchas funciones pueden correr a cargo de un número reducido de empleados, gestores, desarrolladores, arquitectos de *software* y diseñadores, otras muchas funciones clave siguen siendo imprescindibles. En consecuencia, la localización de muchas de estas funciones fundamentales en el contexto de la Economía Digital debe corresponderse con los lugares en los que dichos expertos y profesionales estén dispuestos a trabajar.

4.2 Utilidad de los datos

En el contexto de la Economía Digital, es habitual que las empresas recaben datos relativos a sus clientes, proveedores y operaciones. Por ejemplo, la utilización de un producto o servicio por parte de un usuario puede aportar información concerniente al usuario que tiene valor para la empresa, ya sea como dato de referencia que le permite mejorar los productos o servicios que ya ofrece, o bien para suministrar productos o servicios a otros clientes.

Los datos, sean o no datos personalizados, pueden obtenerse de distintas formas. En lo concerniente a los datos de carácter personal, puede tratarse de datos facilitados directa y voluntariamente por los clientes (p.ej.: con motivo de la inscripción a un servicio en línea); a datos observados (registro de las preferencias de navegación por Internet, datos de localización, etc.) o a datos inferidos a la luz de un análisis en asociación con otros datos. Se calcula que fuentes como las transacciones financieras móviles o en línea, el tráfico de redes sociales y las coordenadas de posicionamiento

global (GPS) generan cada día más de 2,5 exabytes (miles de millones de gigabytes) de datos. No obstante, la línea divisoria entre los datos de carácter personal y no personal no siempre está clara, ya que, con frecuencia, los datos obtenidos de distintas fuentes públicas y privadas se fusionan para crear valor.

La capacidad de recopilar y almacenar datos aumenta rápidamente a medida que se multiplica el número de sensores integrados en dispositivos conectados a la red con recursos informáticos. Así, por ejemplo, mientras que la recopilación tradicional de datos para las empresas de suministros se limitaba a mediciones anuales, a las que se añadían muestreos aleatorios para un determinado año de referencia, los contadores inteligentes permitirían aumentar la ratio de mediciones a muestras cada 15 minutos, esto es, multiplicando por 35.000 la cantidad de datos recopilados (OCDE, 2013). Esta circunstancia se ha plasmado concretamente en el concepto de «datos masivos» o macrodatos, que hace referencia a conjuntos de datos tan voluminosos que no pueden gestionarse o analizarse recurriendo a las típicas herramientas de gestión de bases de datos.

En un informe de 2011 sobre los datos masivos, la consultora *McKinsey Global Institute* (Manika J. et al. McKinsey Global Institute, 2013) estimó el valor que podría haberse generado analizando y utilizando datos masivos en 300.000 millones de dólares en el sector sanitario en Estados Unidos, situándolo en 250.000 millones de euros en lo que respecta a las Administraciones Públicas en Europa. El mismo informe calcula que la utilización de datos masivos podría generar un superávit total para los consumidores de 600.000 millones de dólares estadounidenses. Los datos masivos encuentran también una importante aplicación en la gestión de la ayuda y los servicios públicos. Así, por ejemplo, han servido para seguir de cerca el desplazamiento de refugiados como consecuencia de las catástrofes naturales, con el fin de poder anticiparse con precisión a los eventuales riesgos para la salud y destinar la ayuda apropiada.

4.3 Efectos de red

Se entiende por «efectos de red» al impacto directo que las decisiones de los usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios (OCDE, 2016). Un

sencillo ejemplo reside en la aparición del fax. Mientras que un solo fax no tenía utilidad alguna de por sí, los usuarios que optaron por adquirir uno se vieron beneficiados por las decisiones de usuarios anteriores de dotarse de un fax, en la medida en que esta nueva tecnología les ha permitido comunicar con una red existente de contrapartes potenciales.

Estos efectos de red representan un aspecto importante de muchas empresas de la Economía Digital. Los efectos de red se observan siempre en que la compatibilidad con los demás usuarios se revela importante, aun cuando el objetivo primordial de una determinada tecnología no sea interactuar con otros. Así, por ejemplo, un sistema operativo de uso generalizado contará generalmente con un mayor número de programas específicamente diseñados y compatibles, derivándose una mejor experiencia para el usuario.

Algunos efectos de red están ligados a la utilidad marginal de un usuario frente a otro: a mayor número de usuarios, mayor será el valor creado. Constituye un claro ejemplo un sitio de compartición de medios, cuyo contenido está generado enteramente por usuarios, mejorando la experiencia de los usuarios con la adhesión de nuevos usuarios que comparten contenidos. Todo modelo de negocio que fomente la interactividad entre usuarios tiende a motivar estos efectos de red. Un sitio de venta minorista puede desarrollar una arquitectura que incite a los usuarios a etiquetar y realizar comentarios sobre los productos. A su vez, estos comentarios refuerzan la capacidad de los usuarios de hacer elecciones informadas, al tiempo que el etiquetado de los productos les permite encontrar aquellos artículos que más se ajustan a sus intereses.

Otros efectos de red queda particularmente patente en la tendencia hacia el fenómeno denominado *Internet of Things* (Internet de las Cosas): las empresas implantan *software* en numerosos dispositivos y objetos y explotan esta red de infraestructura para vender bienes o servicios, ya sea a los propietarios de dichos dispositivos o a los anunciantes. Con arreglo a este modelo, el soporte físico y lógico (*hardware* y *software*, respectivamente) deviene un vector privilegiado para establecer contacto con los usuarios finales y para crear valor monetizando su atención (modelos de negocio basados en la publicidad).

4.4 Modelos de negocio multilaterales

La expresión «modelo de negocio multilateral» designa todo modelo basado en un mercado en el que interactúan múltiples grupos reconocibles de personas a través de un intermediario o plataforma, incidiendo las decisiones de cada grupo de individuos en la situación de los restantes grupos e personas (OCDE, 2016). Si las actividades de uno de ellos generan un efecto positivo para el otro (más clic por parte de los usuarios en enlaces patrocinados por los anunciantes, por ejemplo), los precios aplicados a ese otro grupo pueden verse incrementados.

Un ejemplo de modelo de negocio multilateral es el sistema de tarjetas de pago, que reportará mayores beneficios a los comerciantes cuantos más usuarios utilicen la tarjeta y, a la inversa, reportará mayores ventajas a los consumidores cuantos más comerciantes acepten la tarjeta. Del mismo modo, un sistema operativo comporta mayores ventajas para los usuarios finales cuantos más programas compatibles hayan sido desarrollados específicamente para él, reportando más ventajas a los desarrolladores de *software* cuanto mayor sea el número potencial de compradores de *software* que utilicen ese sistema operativo.

Un efecto negativo generado por una parte y cuyos efectos afectan a la otra (p.ej.: difusión de carteles publicitarios ofensivos o de poco o ningún interés) puede ser compensado con un precio reducido, la aplicación de gratuidades o mediante una recompensa para los usuarios.

La evolución de la Economía Digital ha facilitado la proliferación de los modelos de negocio multilaterales en un contexto internacional. A este respecto, cabe mencionar dos características fundamentales de estos modelos en la Economía Digital, flexibilidad y alcance:

- **Flexibilidad:** La naturaleza de la información digital y la infraestructura de Internet facilitan enormemente el diseño y la implementación de modelos de negocio multilaterales. Es posible almacenar recursos tales como el contenido, los datos de usuario o el código ejecutable para crear valor aun habiendo transcurrido un largo periodo desde que se concibieran. Esta especificidad de los recursos digitales hace de ellos un activo en los modelos de negocio en los que los distintos frentes del mercado pueden crearse para adaptarse después dinámicamente a la evolución de la

tecnología, a la manifestación más reciente de la demanda del consumidor y a la posición de una determinada empresa en el mercado. Por otra parte, podría afirmar que la Economía Digital ha mejorado la capacidad de recopilar, analizar y manipular los datos de usuario y de mercado, lo que ha permitido a las plataformas valorizar para una parte del mercado la participación de los otros usuarios.

- **Alcance:** La Economía Digital ha facilitado también la localización de los distintos frentes de un mismo modelo de negocio en países diferentes. Mientras que muchos modelos de negocio multilaterales de corte tradicional, tales como la radiodifusión patrocinada por la publicidad o los centros comerciales, estaban circunscritos a un perímetro limitado debido a limitaciones físicas u obstáculos normativos, las empresas de la Economía Digital pueden interconectar más fácilmente a dos partes distantes entre sí para maximizar el valor de cada frente. Por ejemplo, los recursos destinados a la recopilación de datos pueden localizarse cerca de los usuarios individuales, mientras que la infraestructura necesaria para la venta de dichos datos a los clientes que pagan por ellos puede ubicarse en cualquier otro lugar.

4.5 Tendencia hacia el monopolio u oligopolio

En algunos mercados, especialmente cuando una empresa es el primer operador en abrirse paso en un mercado aún inmaduro, junto con los reducidos costos marginales, los efectos de red pueden permitir alcanzar a la empresa una posición dominante en un breve lapso temporal. Esta capacidad de imponerse puede verse reforzada cuando existe una patente u otro derecho de propiedad intelectual que confiere a un competidor la facultad exclusiva de explotar una determinada innovación en un mercado en concreto.

Por lo general, el impacto de estos efectos de red motiva este resultado, por ejemplo, cuando varias empresas conforman una plataforma o mercado en que los usuarios situados a un lado del mercado prefieren recurrir única y exclusivamente a un solo proveedor, incrementándose así el valor para dichos usuarios al decantarse por una única norma y revalorizándose el precio que puede facturarse al otro lado del mercado al convertirse la plataforma en el único medio de acceso para los usuarios en cuestión.

La facilidad de adopción de una nueva plataforma ha coadyuvado a que algunos agentes, habida cuenta de las elecciones de los clientes, unidas a los efectos de red, hayan podido alcanzar extremadamente rápido una posición dominante en el mercado. Cabe señalar, que en el marco de la Economía Digital son numerosas las redes que operan simultáneamente, determinando, en la mayoría de los casos, que la competencia en un mercado pueda verse condicionado por otros mercados. Este hecho, unido a las menores barreras de entrada, puede contribuir a moderar la influencia de la posición monopolística en el primer mercado.

4.6 Volatilidad

El progreso tecnológico ha impulsado el avance de la miniaturización y ha dado paso a una tendencia a la baja del costo de la capacidad del proceso de datos. Por otra parte, ni el usuario final de Internet ni, en muchos casos, el proveedor de servicios está obligado a pagar un precio por la utilización marginal de la red.

Estos factores, acompañados de un mayor rendimiento y de los pertinentes gastos de inversión, han coadyuvado una neta reducción de las barreras a la entrada en el mercado de las nuevas empresas que operan a través de Internet, al mismo tiempo que han confluído para impulsar la innovación y el continuo desarrollo de nuevos modelos de negocio. Como resultado, en cortos espacios de tiempo, algunas empresas que parecían ostentar el control de una parte considerable del mercado y que gozaron de una posición dominante durante un breve periodo se han visto abocadas a una pérdida acelerada de las correspondientes cuotas de mercado en beneficio de competidores cuya actividad se apoya en tecnologías punteras más revolucionarias, en una propuesta de valor más atractiva o en un modelo de negocio más sostenible.

A la luz del ritmo vertiginoso de la innovación, las pocas empresas que han experimentado un éxito duradero se lo deben, por lo general, al hecho de haber destinado gran cantidad de recursos a la investigación y al desarrollo, de haber adquirido empresas de nueva creación con ideas innovadoras, de lanzar nuevas funcionalidades y productos, y de evaluar y modificar regularmente sus modelos de

negocio con el fin de aprovechar las ventajas que les proporciona su posición dominante en el mercado para conservarla.

5. Modelos de negocio y creación de valor

Resulta interesante analizar cómo la OCDE ha descrito a los modelos de negocios más altamente digitalizados y sus principales características en cuanto a la creación de valor de dichos negocios, ya que si la tributación pretende llegar a los mismos, es de ese análisis de donde pueden surgir los indicios de como obtienen ingresos las empresas de la Economía Digital.

Se desprende que la estructura de las empresas y el proceso de creación de valor han evolucionado significativamente, especialmente para algunas empresas. Al intentar comprender estos cambios, es importante resaltar algunas de las características comunes más destacadas de las empresas digitalizadas. Estas características, que se convertirán en características comunes de un número aún mayor de empresas a medida que continúe la digitalización, incluyen: escala interjurisdiccional sin masa; la fuerte dependencia de los activos intangibles, especialmente la propiedad intelectual (PI); la importancia de los datos y la participación del usuario y sus sinergias con PI.

5.1 Escala interjurisdiccional sin masa

La digitalización ha permitido a las empresas de muchos sectores ubicar varias etapas de sus procesos de producción en diferentes países y, al mismo tiempo, acceder a un mayor número de clientes en todo el mundo. La digitalización también permite que algunas empresas altamente digitalizadas participen activamente en la vida económica de una jurisdicción sin presencia física significativa o ninguna, alcanzando una escala operativa local sin masa local.

5.2 Dependencia de activos intangibles

El análisis también muestra que las empresas digitalizadas se caracterizan por la creciente importancia de la inversión en intangibles, especialmente los activos de propiedad intelectual que podrían ser propiedad del negocio o arrendados a un

tercero. Para muchas empresas digitalizadas, el uso intenso de los activos de PI, como el software y los algoritmos que soportan sus plataformas, sitios web y muchas otras funciones cruciales, son fundamentales para sus modelos comerciales.

5.3 Datos, participación del usuario y sus sinergias con PI (propiedad intelectual)

Los datos, la participación del usuario, los efectos de red y la provisión de contenido generado por el usuario se observan comúnmente en los modelos comerciales de las empresas más digitalizadas. También es probable que los beneficios del análisis de datos aumenten con la cantidad de información recopilada vinculada a un usuario o cliente específico. El papel importante que puede jugar la participación de los usuarios se ve en el caso de las redes sociales, donde sin datos, efectos de red y contenido generado por el usuario, las empresas no existirían tal como las conocemos hoy. Además, el grado de participación de los usuarios se puede dividir en dos categorías: participación activa y pasiva de los usuarios. Sin embargo, el grado de participación del usuario no se correlaciona necesariamente con el grado de digitalización: por ejemplo, la computación en la nube puede considerarse como una empresa más altamente digitalizada que implica solo una participación limitada del usuario.

Podría afirmarse que la recopilación de datos de los usuarios, la participación de los usuarios y la provisión de contenido generado por los usuarios como transacciones entre los usuarios (como proveedores de datos/contenido) y la empresa digitalizada proporciona información financiera o compensación no financiera a los usuarios a cambio de dichos datos/contenido. Esa compensación no financiera podría venir en la forma de proporcionar, por ejemplo, alojamiento de datos, servicios de correo electrónico o entretenimiento digital. Esta visión en que la interacción entre los usuarios y el negocio digitalizado es una transacción, podría estar sujeta al Impuesto a las Ganancias, aunque también es cierto que los sistemas de impuestos sobre la renta adoptado por los algunos países, raramente capturan este tipo de transacciones de trueque donde no hay compensación financiera (es decir, pago en efectivo) en cualquier lado de la transacción.

Un gran interrogante sería cómo la acción de una empresa digitalizada, para obtener datos de los usuarios, pueda ser considerada como una actividad a la que se deba atribuir algún tipo de beneficio del negocio digitalizado, únicamente porque los datos adquiridos pueden ser valiosos; sin embargo podría afirmarse que los datos de los usuarios pueden considerarse como una contribución a los activos intangibles de las empresas digitalizadas.

6. Cómo se crea valor en las empresas digitales

Esta sección trata sobre cómo la digitalización ha impactado el valor creación en modelos de negocio. Frente a una multitud de procesos de creación de valor, comenzamos clasificándolos, desde el proceso más tradicional hasta el más digitalizado, en dos grupos: redes de valor y tiendas de valor.

6.1 La red de valor

Mientras que a principios del siglo XX estábamos en la era de la producción en masa de productos, desde los automóviles en adelante, el comienzo del siglo XXI es la era de la producción en masa de servicios. Uno de los efectos de la digitalización es que es cada vez más probable que las empresas presten servicios, en lugar de dedicarse a la fabricación de bienes tangibles. En cambio, el concepto de la red de valor es un marco más natural para muchas empresas más altamente digitalizadas y, en particular, empresas basadas en plataformas, como las plataformas de múltiples lados (OCDE, 2018).

Las redes de valor se basan en una tecnología de mediación: una tecnología utilizada por los operadores de plataforma para vincular a los clientes interesados en participar en una transacción o relación (ya sea por consideración financiera o no). La tecnología de mediación facilita las relaciones de intercambio entre usuarios finales distribuidas en el espacio y el tiempo. Entre los ejemplos de redes de valores tradicionales no digitales se incluyen las agencias de empleo que reúnen a empleadores y personas que buscan trabajo y los bancos que unen inversores y prestatarios. Sin embargo, la digitalización, en particular Internet, ha ampliado en gran

medida el papel de la tecnología mediadora, vinculando a usuarios y clientes con todo tipo de proveedores y servicios imaginables.

Las redes de valores habilitados para Internet incluyen redes sociales que reúnen a las personas en una capacidad social y permiten a los anunciantes dirigirse a grupos de usuarios específicos. Los motores de búsqueda cumplen una función similar al proporcionar ciertos servicios basados en la web de forma gratuita a la vez que generan ingresos a partir de publicidad dirigida y la monetización de los datos del usuario. Las plataformas comerciales *peer-to-peer* les permiten a los usuarios intercambiar bienes y servicios. Otros operadores de plataforma facilitan el consumo colaborativo de bienes o activos duraderos al permitir que las personas se conecten y compartan recursos de repuesto, como automóviles o viviendas.

Los ingresos en redes de valor pueden generarse a través de tarifas de suscripción (por ejemplo, LinkedIn Premium) o tarifas de pago por uso cuando se consumen los servicios (por ejemplo, Airbnb, BlaBlaCar). En otros casos, como Instagram, Facebook, Twitter y Weibo, la empresa puede, en lo que algunos países pueden percibir como un tipo de transacción de trueque, ofrecer acceso a la plataforma sin una demanda de compensación financiera cuando el usuario proporciona alguna información valiosa para el operador de la plataforma. Tal información podría ser información personal sobre los intereses del usuario que puede emplearse para generar ingresos a partir de publicidad dirigida. También podría ser contenido accesible para otros usuarios, lo que aumenta la utilidad y el valor de la plataforma.

Estos son algunos ejemplos de empresas que tienen un enfoque de red de valor para la creación de valor incluyen variedades de plataformas multilaterales, como los intermediarios de comercio electrónico (por ejemplo, AliExpress, Amazon Marketplace, tiendas de aplicaciones tales como App Store de Apple), empresas de consumo colaborativo (por ejemplo, Airbnb, BlaBlaCar, Didi Chuxing) y redes sociales (por ejemplo, Facebook, Niza, Kuaishou, Sina Weibo, Tencent Weibo, Twitter, Qzone).

6.2 La tienda de valores

Otra variedad de servicios que no está bien descrita por la cadena de valor o por la red de valor es el concepto de la tienda de valores. El taller de valor opera en mercados de una sola cara donde las interacciones tienen lugar con un tipo específico de usuario o cliente y se caracteriza por el uso de una tecnología intensiva aplicada para resolver una demanda o problema específico de un cliente. La tecnología intensiva es la combinación de hardware, software y conocimiento utilizado para cambiar un resultado específico, que generalmente se encuentra en la categoría de servicios profesionales. El problema a resolver o, en otras palabras, el tipo de demanda del consumidor determina la intensidad de las actividades de la tienda.

Entre los ejemplos se incluyen la tecnología médica utilizada para diagnosticar y tratar la enfermedad de un paciente, la tecnología de laboratorio utilizada en la investigación universitaria para realizar experimentos, la consultoría de negocios, el análisis de datos especializados y el desarrollo de software o la computación en la nube. Todos estos ejemplos implican soluciones tecnológicas altamente personalizadas que permiten a las empresas externalizar su infraestructura tecnológica.

La creación de valor en el taller de valor fluye desde la entrega de soluciones relativamente ciertas a las demandas de los clientes, en lugar de los servicios ofrecidos a precios bajos. La reputación es una importante señal de valor que se demuestra a través de premios, contratación de empleados destacados, publicaciones en revistas prestigiosas y una fuerte demanda de los clientes en forma de largas colas o acceso difícil.

Algunos ejemplos de empresas en este grupo incluyen proveedores de insumos de potencia informática para otras empresas (por ejemplo, empresas de computación en la nube), así como empresas de servicios profesionales integradas verticalmente.

Un revendedor de bienes tangibles como ejemplo de una cadena de valor, dos plataformas de múltiples lados: una empresa de alquiler con opción a compra y una red social como ejemplos de valor redes, y finalmente, una compañía de computación en la nube como ejemplo de una tienda de valores. Para cada caso de negocios, el proceso de creación de valor se analiza en detalle con el objetivo de aislar las características relevantes para el sistema tributario.

7. Red de valor: red social respaldada por ingresos publicitarios

En primer lugar, las redes sociales funcionan al recopilar el contenido generado por el conjunto de usuarios a los que un individuo está vinculado en una web o fuente de noticias, un formato de datos utilizado para proporcionar a los usuarios contenido actualizado con frecuencia. Los usuarios acceden a los *feeds* de noticias a través de la web o a través de aplicaciones, y el acceso generalmente se proporciona sin requerir el pago de una tarifa. El equivalente tradicional de este modelo de negocio podría ser un club social basado en membresía.

En segundo lugar, en el otro lado del mercado, la red social tiene como objetivo permitir que los clientes que desean anunciarse en la plataforma lleguen a su público objetivo (es decir, los usuarios del otro lado del mercado) de manera efectiva y eficiente. El espacio publicitario es comprado por las partes que desean publicitar sus ideas, marcas, productos y servicios, y amplificar su visibilidad y alcance de audiencia. Las compañías de redes sociales tienen una variedad de medios para ofrecer espacio publicitario en sus plataformas, incluida la promoción del contenido que aparece en las noticias, así como la promoción de tendencias y de ciertas cuentas de usuario. La colocación de la publicidad se basa en atributos como la geografía, la demografía, los intereses, las palabras clave de contenido, los eventos y el tipo de dispositivo.

Lo tradicional: El equivalente de este negocio se puede ver en la colocación de formas más tradicionales de publicidad, como anuncios de televisión o radio.

Los usuarios de la red social proporcionan datos en forma de información geográfica y demográfica, contenido voluntario y datos de comportamiento en el curso de la interacción con la red. Esta información le permite a la empresa conocer su base de usuarios. Desde la perspectiva de la compañía, sus comunidades de usuarios son valiosas porque son el medio para atraer a los principales clientes comerciales: los anunciantes

Los datos de usuario y el contenido generado por los usuarios forman la base de las estrategias de focalización: cuanto mayor sea la cantidad de datos y el contenido generado por el usuario, y cuanto más refinado sea el análisis de datos, mayores serán las ganancias potenciales. La información ofrecida por los usuarios se destila en

palabras clave que describen las características o intereses de un usuario. El contenido publicitario se envía a los usuarios con los perfiles que las empresas desean alcanzar.

El modelo comercial de una empresa de redes sociales es el fomento de una red social que luego sirve como audiencia para los clientes que venden publicidad en la red social. Para servir mejor a sus clientes anunciantes, las redes sociales buscan fomentar comunidades de usuarios amplias y comprometidas. Con este fin, buscan reclutar personas influyentes en la red, incluidos líderes mundiales, funcionarios gubernamentales, celebridades, atletas y periodistas, así como medios de comunicación y marcas de famosos clientes. Tienen como objetivo fomentar una comunidad de usuarios interesados en el contenido disponible.

8. Usuarios conectados a usuarios

Promover su red de usuario a usuario es un aspecto clave del modelo de negocio de una empresa de red social: cuantos más usuarios y cuanto más tiempo estos pasan en la red (y cuanto más participan), más contenido crean y están más disponibles para ser dirigidos por publicidad. Todos estos factores son fundamentales para aumentar el valor del negocio publicitario de la plataforma.

Como se describió anteriormente, para alentar a los usuarios a unirse a su red las redes sociales ofrecen el uso de sus plataformas a los usuarios sin requerir ningún pago financiero. Además, las barreras para interactuar con el sitio web de la red social pueden ser bajas. Si bien generalmente se requiere una cuenta para publicar contenido, una cuenta puede en algunos casos abrirse sin ninguna información que revele la identidad real de un individuo (p.ej.: Twitter) y en otros casos los usuarios ni siquiera necesitan tener una cuenta para ver el contenido de la red. Al reducir esas barreras, la empresa pretende alentar a los usuarios a visitar su sitio web o aplicación móvil con la mayor frecuencia posible y durante el mayor tiempo posible. Sin embargo, algunas redes sociales requieren una identidad real (p.ej.: Facebook, Sina Weibo). En estos casos, la red social también sirve como un medio para validar la identidad de un usuario en otras plataformas.

9. Anunciantes conectados a los usuarios

A medida que los usuarios de redes sociales se distribuyen globalmente, las empresas con las que trata de trabajar también pueden ser globales. Esto está en contraste con las redes de televisión, que generalmente operan en los mercados regionales locales debido a las barreras regulatorias y las diferencias de idioma.

Una empresa de redes sociales puede ser más precisa en relación con una compañía de televisión tradicional. Esto se debe a su capacidad de recopilar datos sobre los movimientos y actividades de los usuarios en Internet, lo que no se puede lograr en televisión: mientras que las clasificaciones de televisión y los datos de audiencia estimados buscan determinar cuántas personas -y quién- miran un comercial determinado, esto solo ofrece estimaciones aproximadas en comparación con las métricas de una empresa de red social. Por ejemplo, una campaña publicitaria centrada en aumentar el uso de una aplicación determinada rastrearía la cantidad de instalaciones de aplicaciones que pueden atribuirse al producto promocionado relacionado.

Las redes sociales pueden saber con precisión, y en tiempo real, cómo los usuarios se están involucrando con los productos promocionados, en muchos casos incluso identificando hasta qué punto un anuncio ha llevado a la compra de un producto que fue la base del anuncio. Como resultado, están mucho mejor equipados para evaluar la efectividad de la campaña publicitaria.

Es importante tener en cuenta que, en el caso de una empresa de televisión, el contenido es producido por la empresa o comprado a un tercero para su difusión. Sin embargo, en el caso de una red social, una gran proporción del contenido es aportado por los propios usuarios. El contenido es original y se aporta sin compensación financiera.

Una empresa de redes sociales tiene el beneficio de generar sus propios datos de usuario digitalmente debido a la comunidad que fomenta en su plataforma. Una empresa de redes sociales reúne contenido generado por el usuario, en oposición a perfiles o datos demográficos, que pueden permitirle conocer más sobre los intereses y las preferencias de los usuarios. Además, los datos de los usuarios están disponibles en la plataforma de redes sociales en tiempo real, en contraste con los datos

retrospectivos recopilados por las encuestas de investigación de mercado y los números de audiencia. Como consecuencia, las empresas de redes sociales pueden identificar temas de tendencias y adaptar los productos promocionados que ofrecen a lo que los usuarios más desean ver.

En última instancia, el precio de la publicidad en una red social está vinculado a la participación del usuario lograda, sin embargo, se sabe poco acerca de las fórmulas de fijación de precios exactas utilizadas por las diversas compañías.

Como consecuencia de la mayor facilidad con que una empresa de redes sociales puede cruzar jurisdicciones con respecto a la logística de entrada, sus actividades operacionales también tienen lugar en todas las jurisdicciones.

10. Escala interjurisdiccional

El mayor alcance comercial de las empresas como resultado de la digitalización se produce independientemente de la ubicación de los usuarios y/o clientes de las empresas o la sede de las empresas o incluso la distancia entre los dos.

Mediante el uso de la tecnología remota, muchas empresas digitalizadas pueden participar de manera efectiva en la vida económica de diferentes jurisdicciones sin ninguna, o con escasa presencia física significativa, logrando así una escala operacional sin masa. Una consecuencia de este desarrollo es que un creciente número de negocios puede tener una presencia económica en una jurisdicción sin tener una presencia física.

El mayor alcance comercial de las empresas como resultado de la digitalización se ha producido independientemente de la ubicación de los usuarios y/o clientes de las empresas o la sede de las empresas o incluso la distancia entre los dos.

Mediante el uso de la tecnología remota, muchas empresas digitalizadas pueden participar de manera efectiva en la vida económica de diferentes jurisdicciones sin ninguna, o con escasa presencia física significativa, logrando así una escala operacional sin masa. Una consecuencia de este desarrollo es que un creciente número de negocios puede tener una presencia económica en una jurisdicción sin tener una presencia física.

Los activos intangibles pueden ser un importante impulsor del valor comercial. La ubicación en la que se controlan y administran los activos intangibles de una empresa puede, por lo tanto, tener un impacto material en el lugar donde los beneficios de esa empresa están sujetos a impuestos.

11. Datos y participación del usuario

El análisis de datos a menudo ha permitido a las empresas extraer más del excedente de los consumidores a través de los precios y, por lo tanto, aumentar su rentabilidad potencial. En particular, es probable que los beneficios del análisis de datos aumenten exponencialmente con la cantidad de información vinculada a un cliente específico.

Este efecto se debe a las economías de alcance: cuanto más variada es la información que un conjunto de datos contiene, más información aporta. Los conjuntos de datos más completos permiten a las empresas digitalizadas, por ejemplo, orientar mejor los anuncios en línea a grupos de usuarios específicos. Las transacciones en todo el mundo y las interacciones directas con una base de clientes global serán cada vez más digitales, lo que implica que más empresas se beneficiarán de la recopilación de datos, el análisis y su posible monetización en el futuro.

Lo que ha cambiado con la digitalización es que los usuarios ahora juegan un papel cada vez más importante, sus datos son analizados por las empresas para obtener información sobre los mercados y las tendencias de la demanda. Esta información puede usarse para tomar decisiones estratégicas de inventario o colocación de productos y servicios, por ejemplo, o para crear productos y marcas completamente nuevos para abordar las limitaciones en las ofertas de suministro actuales. Además, el análisis de los datos del cliente permite a las empresas adquirir una ventaja competitiva significativa al centrarse en la mejora y la personalización de la experiencia del usuario.

La participación del usuario se puede dividir en dos grandes categorías: activa y pasiva. La participación pasiva de los usuarios no requiere necesariamente que el usuario ingrese ninguna información, pero la empresa recopila los datos, por ejemplo,

a través de cookies, incluso después de que el usuario ya no se encuentre en la plataforma específica del negocio, sino que utilice otros sitios web. La participación activa de los usuarios implica una acción explícita. Los datos se crean activamente mediante una acción de usuario distinta y el contenido está limitado a lo que el usuario decida compartir. Los usuarios generalmente transmiten información a cambio de servicios, productos u otros bienes con intención expresa. Algunos ejemplos de rango de participación activa son marcar una página para crear y subir un video o una publicación.

En general, el objetivo es capturar las preferencias y los comportamientos del usuario que también pueden monetizarse directamente, por ejemplo, cuando la publicidad se paga en función del costo por clic o del costo por impresión.

Finalmente, las redes sociales parecen ser las empresas con mayor participación de usuarios: la participación del usuario es la característica esencial del servicio. El tamaño de la base de usuarios y el nivel de participación de los usuarios son fundamentales para el éxito de estas empresas y determinantes importantes de su desempeño financiero. Los usuarios de redes sociales proporcionan diferentes tipos de contenido generado por el usuario y expanden activamente la red de la plataforma. Para plataformas como Facebook o Weibo, por ejemplo, las tendencias en el número de usuarios afectan los ingresos al influir en la cantidad de anuncios que pueden mostrar y su valor para los especialistas en marketing. La actividad del usuario y las estadísticas de participación son indicadores clave para tales negocios.

Por un lado, podría afirmarse que la participación y el compromiso sostenido de los usuarios, permite a las empresas digitales recolectar grandes cantidades de datos a través del monitoreo intensivo de las contribuciones y el comportamiento activo de los usuarios. Asimismo, la contribución del contenido por parte de los usuarios, que puede ser fundamental para la oferta de un negocio digital y es fundamental para atraer a otros usuarios y generar efectos de red. Finalmente, la participación de los usuarios (por ejemplo, revisiones, provisión de servicios) puede jugar un papel importante en aumentar la confianza y la reputación de ciertas empresas digitales y contribuir a su marca y al crecimiento de las redes de usuarios.

Por otro lado, la recopilación de datos de los usuarios, la participación de los usuarios y la provisión de contenido generado por los usuarios como transacciones entre los usuarios (como proveedores de datos/contenido) y el negocio digitalizado, proporciona información financiera o no financiera, compensación financiera a los usuarios a cambio de dichos datos/contenido. Esa compensación no financiera podría venir en la forma de proporcionar, por ejemplo, datos de alojamiento, servicios de correo electrónico o entretenimiento digital. Desde este punto de vista, la interacción entre los usuarios y el negocio digitalizado es una transacción que podría estar sujeta a impuestos sobre la renta, aunque también los sistemas de impuestos sobre la renta raramente capturan este tipo de transacciones de trueque donde no hay compensación financiera (es decir, pago en efectivo) en cualquier lado de la transacción.

Las diferencias en las opiniones sobre si los datos y la participación de los usuarios contribuyen a la creación de valor, tendrán un impacto sobre si se consideran desafíos impositivos derivados de los modelos comerciales cambiantes o si estos son exclusivos de la aplicación del impuesto internacional.

Es destacable que un distribuidor digitalizado siempre tiene el potencial de diferenciar los precios utilizando datos sobre el suministro de productos y la demanda del consumidor, donde la demanda del consumidor para un producto determinado puede evaluarse mediante el análisis de la compra de los usuarios y el historial de clics. La diferenciación de precios puede permitir que un revendedor digitalizado realice transacciones a los precios máximos que los consumidores están dispuestos a pagar.

Un aspecto importante del negocio de un revendedor digitalizado es su capacidad para analizar la información del consumidor de una manera que permita adaptar y orientar la publicidad a las preferencias y el comportamiento del consumidor individual. Mientras que los revendedores tradicionales solían confiar en la publicidad que cubría a un público más general (por ejemplo, impresión, televisión, vallas publicitarias), un revendedor digitalizado puede insertar publicidad en páginas web específicas que los consumidores visitan, ya sea en su propio sitio (por ejemplo, ofreciendo versiones personalizadas de su sitio web para cada visitante) o en otro

lugar en la web (por ejemplo, publicidad paga más tradicional). Si bien la publicidad en línea ofrece al anunciante la capacidad de orientar su dinero publicitario con mayor precisión, la estructura de costos de dicha publicidad generalmente implica un enfoque de "pago por clic", que garantiza que el anunciante solo pague cuando un consumidor ha reconocido activamente la existencia de la publicidad, estas características aseguran que la publicidad en línea sea capaz de ofrecerles a los anunciantes un producto mucho más valioso que sus contrapartes tradicionales.

En la medida en que un revendedor digitalizado pueda identificar artículos deseables que no se compraron, puede explotar esta información promocionando u ofreciendo esos artículos a precios más bajos, realizando transacciones al precio máximo que un consumidor está dispuesto a pagar por cada artículo. La navegación por Internet deja un rastro digital, que es útil para comprender las preferencias de los consumidores, y la potencia informática ha permitido el análisis rápido y el marketing personalizado (incluidos los precios) en tiempo real. Además, el análisis de datos se realiza en tiempo real, lo que permite que surjan sugerencias de productos relevantes a medida que el cliente navega.

Y es aquí donde encontramos que la principal fuente de ingresos de una empresa de alquiler por viaje es la suma de las comisiones ganadas en los viajes, que dependiendo de la estructura de tarifas del negocio, podría ser tan alta como 20 o 30% de la transacción total. En la mayoría de los casos, el precio de un viaje se establece dinámicamente en función del suministro de conductores y la demanda de pasajeros en un lugar determinado (p.ej.: Didi Chuxing, Lyft, Ola y Uber), aunque en algunos casos (p.ej.: BlaBlaCar) el precio se establece sobre la base de una estimación de los costos incurridos por el conductor. Para usar la aplicación de la compañía, un pasajero debe proporcionar los datos de su tarjeta de crédito para que se le pueda cobrar automáticamente la tarifa cuando finaliza el viaje. Los ingresos también se pueden obtener a través de otras líneas comerciales complementarias, como plataformas de entrega de alimentos (p.ej.: UberEATS).

12. Cloud computing

Un negocio de computación en la nube crea valor al proporcionar un amplio conjunto de servicios de computación bajo demanda a los clientes. Los servicios generalmente se suministran de manera estandarizada y altamente automatizada y, como se explica con más detalle a continuación, se pueden clasificar en general como Infraestructura como Servicio (IaaS), Plataforma como Servicio (PaaS) y Software como Servicio (SaaS).

Una compañía de computación en la nube de servicio completo puede agrupar sus servicios en tres amplias categorías: servicios básicos, servicios de aplicaciones y servicios de implementación y administración. Comercializa y vende sus servicios a clientes a cambio de pagos, lo que generalmente implica una relación continua a medida que los servicios de computación en nube se integran en el tejido tecnológico de las operaciones de los clientes.

Las empresas de computación en la nube pueden ejecutar programas para ciertos clientes con el fin de respaldar sus modelos comerciales con consultoría adicional y soporte tecnológico. Dichos programas están destinados a alentar a los usuarios de alto perfil a desarrollar y promocionar sus servicios. Las empresas de computación en la nube también pueden ofrecer programas de capacitación y certificación para ayudar a los clientes a desarrollar conocimientos y habilidades técnicas. Los participantes pagan tarifas por cursos de capacitación y tarifas de registro para los exámenes que otorgan la certificación.

12.1 Ingresos

En los modelos comerciales de computación en la nube, los ingresos se generan a través de las ventas mundiales de servicios. Si bien las estrategias de precios de los servicios de computación en la nube varían, un atractivo clave para los clientes es que los servicios a menudo se pueden consumir según el pago por uso, lo que les permite pagar por lo que usan sin gastos previos ni compromisos a largo plazo. Puede observarse que algunas empresas de computación en la nube han declarado que su estrategia es priorizar la innovación de la infraestructura a fin de mantener bajos los

costos, viendo la computación en la nube como un negocio de alto volumen y bajo margen.

Una empresa de informática en la nube hace un uso limitado de los datos porque garantizar la confidencialidad de toda la información confiada a la empresa es una preocupación clave para los clientes.

Las empresas de computación en nube generalmente ofrecen servicios de acuerdo con las siguientes categorías principales:

⇒ Infraestructura como servicio (IaaS): IaaS se refiere a la entrega de infraestructura, como capacidad informática. También conocido como hardware como servicio, IaaS abarca todos los recursos informáticos físicos que admiten la entrega de aplicaciones como un servicio, como los servicios informáticos, el almacenamiento de bases de datos y las capacidades de red. IaaS proporciona importantes ahorros de costos a los clientes, ya que brinda acceso a capacidad informática adicional a demanda, sin la necesidad de una inversión de capital importante en hardware adicional.

⇒ Plataforma como servicio (PaaS): PaaS es un método mediante el cual se puede utilizar toda una plataforma informática de forma remota a través de Internet a través de la computación en la nube. PaaS se refiere a una amplia colección de infraestructura de aplicaciones, incluidos sistemas operativos, plataformas de aplicaciones y servicios de bases de datos. PaaS proporciona a los clientes una forma de externalizar sus necesidades de infraestructura de plataforma y, por lo tanto, evitar la necesidad de comprar e implementar una nueva plataforma. Este modelo de servicio normalmente permite a las empresas de computación en la nube cobrar a los clientes solo por la parte de los recursos que utilizan, lo que es especialmente útil para una empresa que requiere una aplicación específica que solo usaría ocasionalmente.

⇒ Software como servicio (SaaS): SaaS es un modelo de software que incorpora la entrega y administración de una aplicación de software a un cliente remoto a través de Internet. SaaS se basa en el alojamiento centralizado de una

aplicación de software a la que normalmente se accede a través de una aplicación de navegador web. SaaS se puede configurar para permitir el acceso público o el acceso privado, donde solo los usuarios con las credenciales adecuadas tienen acceso a una aplicación de software alojada en particular.

CAPÍTULO II. TEORÍAS DE IMPOSICIÓN

En este capítulo se analizan conceptos que estudian las teorías de la imposición, como ser el criterio de la fuente y renta mundial, y además se esboza la definición y explicación del hecho imponible y de los sujetos pasivos.

La reforma impositiva introducida por la Ley 27.430 del 27 de diciembre del 2017 (B.O. 29/12/2017) en nuestro país incluyó conceptos de la Economía Digital, esto es indicio de una evolución de la normativa. De tener escasas definiciones hasta la actualidad, donde se trató de contemplar en el ámbito tributario, a la mayor parte de actividades digitales.

Resulta imprescindible analizar cómo el Derecho tributario define las diferentes teorías sobre las cuales el sujeto activo, es decir el Estado, se hace de los recursos para su funcionamiento mediante la imposición a los sujetos pasivos, en este caso los contribuyentes y cómo el alcance de su ámbito es delimitado por diversos factores.

Es por lo tanto que en este capítulo revisaremos sucintamente conceptos como teoría de fuente, teoría de la renta mundial, obligación tributaria, ámbito de aplicación, entre otros.

1. Teoría de la Fuente

Según Atchabahian (2003), en cuanto al criterio de la fuente, se puede afirmar que el principio de la territorialidad o de la fuente productora, de carácter objetivo, “grava el capital por la ubicación física que él tenga, y la renta derivada de, o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de ese capital o de esa renta, en calidad de sujeto pasivo del tributo.”

Como expone Naveira de Casanova en referencia a este criterio:

“Se atiende únicamente a la vinculación existente entre el lugar de obtención de rentas, o bien de localización de determinado bien o manifestación patrimonial, o donde el consumo se realiza”. Continúa dicho autor dando a modo de ejemplo las

siguientes hipótesis fácticas, “en el caso de las rentas de trabajo personal y las prestaciones de servicios, en general se considera que ellas se obtienen en el lugar donde el trabajo se realiza o el servicio se presta, los ingresos provenientes de inmuebles (v. gr. locación), se consideran obtenidos en el lugar en que ellos se encuentran; los ingresos provenientes de la propiedad industrial o intelectual (regalías y derechos de autor) se reputan obtenidos en el lugar en que tal propiedad se utiliza” (2015, pág. 256).

Como se puede observar, esta teoría implica que aquellas actividades de la Economía Digital, cuya fuente productora se encuentre fuera de los límites territoriales de un país, no resultan alcanzados por el sujeto activo, ya que su poder de imposición no puede ir más allá de los referidos límites. Es cierto que al momento de que una empresa digital instale una sede, oficina o similar, entonces el país que reciba esa inversión, podría gravar los ingresos que por el desarrollo de su actividad, obtenga en dicho país.

2. Teoría de la Renta Mundial

Ahora bien, dentro de los diferentes criterios de asignación de ingresos con los que cuenta un Estado, se encuentra el denominado criterio de renta mundial, de carácter netamente subjetivo, ya que grava la totalidad de los ingresos de un sujeto, sin importar de donde los obtenga, siempre y cuando esos sujetos sean residentes, domiciliados o nacionalizados en el país que los recauda. Es independiente la gravabilidad de los ingresos de un sujeto, del lugar donde se originen dichos ingresos.

En nuestro país, el criterio adoptado para la atribución de ingresos está definido en el artículo 1 de la LIG (Ley de Impuesto a las Ganancias, T.O. por Dto. 649/97) a saber:

“Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la

incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley”.

Y siguiendo la línea marcada por el artículo 1 de la LIG, el artículo 5 de la misma ley adopta concretamente el denominado criterio de renta mundial:

“Son ganancias de fuente argentina aquéllas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, 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 o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

Siguiendo el criterio que adopta nuestro país, el interrogante de cómo alcanzar con el poder de imposición de nuestro país, a las empresas de Economía Digital sigue estando ausente, ya que se encuentran gravados los hechos imponible dentro de nuestro país, realizados por cualquier sujeto pasivo, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del mismo, y los que realicen estos sujetos tanto dentro como fuera de la Argentina. Pero nada contempla para los ingresos obtenidos por sujetos a los que no puede alcanzar por encontrarse fuera de su esfera de acción.

Ello se evidencia con la excepción que representa el título V de la LIG, en donde los sujetos denominados beneficiarios del exterior que obtienen ganancias en el país pero que no tienen residencia en él, o bien obtienen, desde el extranjero, ganancias de fuente argentina, es el sujeto domiciliado en nuestro país, quien mediante una retención, recauda el tributo que debería ingresar el beneficiario del exterior.

Esto se debe básicamente a que un país no puede entrar en jurisdicciones tributarias de otro, o empíricamente comprobable. ¿Cómo haría nuestro país para imponer tributos, verificar y fiscalizar a una empresa que solo tiene sede en extraña jurisdicción?

3. Hecho imponible

A esta altura debemos analizar brevemente un concepto trascendente en las obligaciones tributarias. Según afirma Soler “aquel acontecimiento o hecho susceptible de producirse hipotéticamente, y que al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, con relación a una persona (humana o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria, o ‘hecho imponible’ (Soler, 2008, pág. 318). Es una circunstancia que puede producirse o no producirse en la realidad, por lo tanto es hipotético. Si tal hecho efectivamente se realizara, tiene como efecto el que la ley impositiva ha querido, es decir la imposición del hecho concreto. Es el trasfondo económico el que persigue el tributo por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva de aquel obligado al pago, es decir del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Según señala Naveira de Casanova, “el hecho imponible en abstracto tiene innegable naturaleza jurídica, no económica [...] por ser el presupuesto fijado por la ley para hacer nacer la obligación de pago de una suma de dinero” (2015, pág. 248).

Aquellas demostraciones de capacidad contributiva pueden ser de diferente naturaleza: gravámenes que inciden sobre el patrimonio, otros sobre los beneficios, hay otros que gravan determinados negocios jurídicos y otros realizar determinados consumos. Por lo tanto, al concretarse el hecho imponible desencadena el nacimiento de la obligación tributaria. En lo que a este trabajo incumbe, uno de los aspectos estructurales del hecho imponible es el que se define como aspecto espacial, haciendo referencia al ámbito geográfico en que se perfecciona, liga la manifestación de riqueza con el sujeto activo, el Estado. Es aquí donde aparecen los criterios de gravabilidad anteriormente explicados, como son residencia, fuente y renta mundial.

4. Sujeto Pasivo

La vinculación del Estado con los particulares, basada en la sanción de una ley formal creadora del impuesto, se resuelve mediante distintas relaciones jurídicas integradas cada una por obligaciones tanto sustanciales cuanto formales.

Según afirma Soler: “la creación de un impuesto requiere, en primer lugar, la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción

hipotética de la "circunstancia fáctica" (acontecimiento o hecho susceptible de producirse), que al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, en relación con una persona (física o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria o 'hecho imponible' (Soler, 2008).

Otra forma que adopta el sujeto pasivo, que sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero ajeno al hecho imponible, coexistencia que se rige por el régimen de solidaridad tributaria. Estos terceros, extraños al hecho imponible, están sin embargo, obligados al pago por una disposición legal, denominándose los responsables del cumplimiento de la deuda ajena, y asimismo se encuentran aquellos que revisten el carácter de solidarios y de sustitutos. En esta categoría de responsables se inscriben los enumerados en el artículo 6 de la Ley 11.683 (t.o. dto. 821/98), denominado responsables del cumplimiento de la deuda ajena y el artículo 7, como ser el cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro, los padres, tutores y curadores de los incapaces, los síndicos y liquidadores de las quiebras y concursos civiles, los agentes de retención y de percepción, y los administradores de patrimonios, empresas o bienes. Y los responsables en forma personal y solidaria con los deudores en el artículo 8 de la citada Ley 11.683.

CAPÍTULO III. EL PROBLEMA DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

En esta parte de la Tesis se inicia una explicación de cómo los países ven disminuida su base tributaria por las características particulares de este tipo de economía, y cómo organismos internacionales abordan el estudio de esta problemática, y que sugerencias surgen al respecto.

Resulta importante mencionar que dentro del contexto de la Economía Digital, por ejemplo, y según menciona la OCDE “los derechos inmateriales y sus respectivos rendimientos pueden ser asignados y transferidos entre sociedades participadas, pudiendo transferirse en ocasiones, por un precio por debajo del de plena competencia, a una filial situada en una jurisdicción en que las rentas derivadas de dichos activos intangibles tributen a un tipo extremadamente bajo o no tributen en absoluto debido a la aplicación de un régimen preferencial.” (OCDE, 2013)

Empresas de todo ámbito, incluso las de Economía Digital, utilizando oportunidades de planificación fiscal y como consecuencia entrañan importantes riesgos de erosión de la base imponible. Específicamente, la importancia de los activos intangibles en el ámbito de la Economía Digital, en cuanto fuente de valor, puede transferir la concentración de activos de esta naturaleza generadores de valor a estados no fuente.

Asimismo la OCDE señala de forma general, que la doble imposición jurídica internacional puede definirse “como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”(OCDE, 2011).

Tanto es así que los Estados tienen cada vez mayor interés en solucionar esta problemática, acudiendo a modificaciones en la legislación interna, medidas bilaterales o multilaterales como son los convenios internacionales. Los Convenios de Doble Imposición (CDI) básicamente buscan repartirse la tributación entre el país de la fuente y el país de residencia y fijar cargas máximas para determinados tipos de

rentas. Pero es habitual que se firmen convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen bonificaciones y deducciones.

Cómo tal, los CDI pueden ser una herramienta importante en este ámbito, pero es más un escenario posterior al de encontrar una herramienta legislativa que solucione esta erosión de bases imponibles que sufren los países, es decir, primero debe llegar la imposición y después la forma de tributar país por país.

Una posible solución podría abarcar convenios entre países para obtener una base imponible común y asignarlas a cada uno de acuerdo a algún criterio, como por ejemplo, cantidad de usuarios, ingresos por publicidad, visitas a los sitios web, son solo algunos de los criterios que podrían servir de atribución de ingresos entre los estados. De esta manera se formaría un orden de tributación que no exceda los límites razonables de imposición y de administración y control de los mismos.

Recientemente se pudo saber que Google, por ejemplo, movió 19.900 millones de euros (22.700 millones de dólares) a través de una empresa fantasma holandesa a las Bermudas en 2017, y en el mismo año Facebook pagó solo 7,4 millones de libras esterlinas (9,6 millones de dólares) en impuestos de renta en el Reino Unido, a pesar de generar 1.300 millones de libras esterlinas de utilidades allá (OCAMPO, 2019).

1. El Informe de la OCDE / Acción I

La OCDE elaboró una serie de acciones denominadas Erosión de la base imponible y traslado de beneficios, conocida por sus siglas en inglés como BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), divididas numéricamente, en el año 2015, y en el 2018 publicó un Informe Previsional de la Acción conocida como la número 1, la cual identificó una serie de desafíos fiscales más amplios planteados por la digitalización, especialmente en relación con el nexos, los datos y la caracterización. Estos desafíos se refieren principalmente a la cuestión de cómo gravar los derechos sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital deberían asignarse entre países. El Informe de 2015 también reconoció que en el área de impuestos indirectos, nuevos desafíos surgieron en particular con respecto al Impuesto al Valor

Agregado, sobre los volúmenes de bienes en continuo crecimiento y servicios comprados en línea por consumidores privados de proveedores extranjeros.

Para abordar estos problemas de impuestos indirectos, se recomendó que los países apliquen las Directrices internacionales de la OCDE, y en particular, el principio de destino para determinar el lugar de imposición de los suministros transfronterizos, y considerar la implementación de los mecanismos para la recolección efectiva de IVA. El problema fundamental en lo concerniente a la aplicación internacional del IVA gira en torno a si debe aplicarlo la jurisdicción de origen o la jurisdicción de destino. En virtud del principio de destino, el impuesto grava, en última instancia, tan sólo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado de que se trate, mientras que con arreglo al principio de origen, procede aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea valor (OCDE, 2015).

De conformidad con el principio de destino, se produce la exención del IVA en las exportaciones, teniendo derecho la empresa exportadora a la devolución del impuesto que haya soportado en dicha operación; por el contrario, las importaciones se someten a gravamen sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando los mismos tipos que a los suministros internos (OCDE, 2016). En consecuencia, el impuesto total satisfecho en relación con el suministro se determina atendiendo a las normas aplicables en la jurisdicción de su consumo, percibiendo todos los ingresos la jurisdicción en que tiene lugar la entrega al consumidor final. La aplicación del principio de destino en el ámbito del IVA alcanza la neutralidad en el comercio internacional, ya que no se deriva ventaja alguna de la adquisición a jurisdicciones de baja o nula tributación, al igual que tampoco distorsionan los tipos más elevados y/o múltiples de IVA el nivel o la configuración de las exportaciones de un país.

Por el contrario, atendiendo al principio de origen, cada jurisdicción aplicará el IVA al valor creado dentro de sus fronteras. En el marco de todo régimen basado en el origen, las operaciones de exportación tributarán en las jurisdicciones exportadoras sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando los mismos tipos que a los suministros internos, mientras que las jurisdicciones importadoras reconocerán una compensación del IVA en cuantía equivalente al gravamen hipotéticamente soportado

al tipo vigente en las propias jurisdicciones importadoras (OCDE, 2016). Dicho planteamiento contraviene las características fundamentales de todo impuesto que grave el consumo, cuyos ingresos fiscales deberían adeudarse en o abonarse a la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final. Según el *principio de origen*, dichos ingresos fiscales se reparten entre aquellas jurisdicciones en las que se crea valor. Mediante la tributación a los diversos tipos aplicables en las jurisdicciones en las que se crea valor, el *principio de origen* puede incidir en la estructura económica o geográfica de la cadena de valor y socavar la neutralidad en el comercio internacional.

Por estas razones, existe un consenso generalizado sobre la preferencia del *principio de destino*, que parte del abono de los ingresos al país en que tiene lugar el consumo final, en lugar del *principio de origen* ya sea desde un punto de vista teórico o práctico.

2. Implementación del principio de destino

Mientras que el principio de destino ha sido ampliamente aceptado como base para aplicar el IVA al comercio internacional, su implementación varía de una jurisdicción a otra. Este hecho puede producir doble imposición o no imposición involuntaria, así como también puede generar complejidad e inseguridad jurídica para empresas y administraciones tributarias. Con el fin de poder aplicar el principio de destino, los regímenes de IVA deben prever un mecanismo para identificar el destino de los suministros. Dado que generalmente el IVA se aplica a cada una de las operaciones efectuadas, los regímenes de IVA contemplan normas de determinación del «lugar de realización» que abarcan todas las operaciones, estableciendo «indicadores» que delimitan dónde está previsto que se utilice el bien entregado o servicio prestado por una empresa en el proceso de producción y distribución (si el suministro está destinado a una empresa) o se consuma (si el suministro está destinado al consumidor final) (OCDE, 2015).

El Informe de Acción 1 de la OCDE también identificó una serie de posibles enfoques para una colección más efectiva de IVA en el volumen creciente de las importaciones de productos de bajo valor de las ventas en línea. Para abordar las

cuestiones fiscales directas más amplias planteadas por la digitalización, se analizaron tres opciones, a saber (i) una nueva regla de nexos en la forma de una "economía prueba de presencia, (ii) una retención en la fuente que podría aplicarse a ciertos tipos de transacciones, y (iii) un gravamen de igualación, destinado a abordar una disparidad en el tratamiento fiscal entre empresas extranjeras y nacionales donde el negocio extranjero tenía suficiente presencia económica en la jurisdicción.

Ninguna de estas opciones se recomendó en última instancia en el Informe de acción 1 de 2015, sin embargo, se concluyó que los países podrían introducir cualquiera de estas opciones en su leyes nacionales como salvaguardias adicionales contra BEPS, siempre que respeten los obligaciones del tratado, o en sus tratados fiscales bilaterales. Además, se reconoció que las medidas desarrolladas en el Proyecto BEPS mitigarían algunos aspectos del impuesto, y que la implementación de las medidas para abordar el IVA, desafíos que se incluyeron en el Informe de Acción 1 de 2015, conducirían a una recolección más efectiva y eficiente de estos impuestos en la jurisdicción del mercado.

Es importante destacar que si cada país, que puede representar una gama diversa de economías en distintos niveles de desarrollo, legisla en particular, sin considerar las demás legislaciones foráneas, el escenario más probable es el de la proliferación de enfoques unilaterales que tengan impactos adversos en la inversión y el crecimiento, y aumenten la doble tributación y la complejidad, tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias. Con lo cual es necesario que muestren su interés común en mantener un conjunto pertinente y coherente de normas fiscales internacionales

Sin embargo, las cuestiones fiscales planteadas por la digitalización son técnicamente complejas y, en general, existe cierto grado de consenso para llevar a cabo una revisión coherente y simultánea de dos aspectos clave del marco tributario existente, los nexos y las reglas de asignación de beneficios que considerarían los impactos de la digitalización.

Dicho trabajo de la OCDE finalizará, tras una actualización sobre el progreso en 2019, cuando el Marco inclusivo se dirija hacia una solución consensuada para 2020.

Como se analiza en el Capítulo V algunos países han introducido medidas provisionales, basadas primordialmente en la retención al momento del pago del consumo. Aunque es destacable que existe un fuerte imperativo para actuar en los países miembros de la OCDE, para garantizar que el impuesto pagado por ciertas empresas en su jurisdicción sea proporcional al valor que consideran que se genera en sus jurisdicciones.

CAPÍTULO IV. LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN ARGENTINA

Dentro de este Capítulo se abordan los impuestos nacionales, como el IVA y el IG, con su tratamiento reglamentario y las reformas introducidas por la ley 27.430, haciéndose breve mención al Impuesto sobre los IIBB del ámbito provincial y la gravabilidad de las actividades de la Economía Digital.

Los artículos 1, 3 y ss. de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA), y el artículo agregado a continuación del 16 en la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), crean conceptos hasta ese momento inexistentes en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Entre ellos aparecen ahora alcanzados, los servicios inmersos en la denominada Economía Digital. Todos aquellos servicios digitales (tiendas en línea, desarrolladores de aplicaciones, sistemas de pago electrónico, contenidos audiovisuales, venta de publicidad en redes sociales, plataformas que intermedian entre oferentes y demandantes de los más variados productos y servicios, entre otros) han planteado cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la Economía Digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos.

1. Impuesto al Valor Agregado

1.1. Regulación del IVA en servicios digitales

Hasta la sanción de la Ley Nº 24.730 (B.O. Nº 33.781 , 2017), los servicios digitales no estaban regulados en la LIVA, ni siquiera existía una mención a los mismos, dado la obsoleto de la legislación de referencia y su falta de actualización. Pero hoy se concibe que la utilización y el pago de un servicio digital pueda ser asimilado a la importación de un servicio, con lo cual, es el usuario de ese servicio el que “trae” la empresa al país, siendo posible la imposición de una percepción al usuario de dicho servicio, y específicamente en lo reglamentado por el ya derogado Decreto 354/ 2018 (por el Decreto 813/2018), el cual determinaba que ese agente de percepción, sería la

figura más cercana al prestador del exterior, así sean varios intermediarios, en cumplimiento con el artículo 1° del mencionado Decreto y el artículo 6 del vigente Decreto 813/2018 (B.O. 11/09/2018), que a su vez agrega que se entenderán comprendidos también las entidades que prestan el servicio de cobro por diversos medios de pago.

Es decir que lo regulado abarca al pago del tributo, el que finalmente ingresa la percepción, definiendo la calidad de obligado al prestatario, pero por esa forma de ingreso, la cual además se asimila a la inscripción al impuesto.

De mediar un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, este actuará como agente de percepción y liquidación (artículo 65.5 DRIVA).

Como ya mencionara, en caso de existir más de un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquel que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital, sin perjuicio de que el impuesto continuará recayendo en el prestatario conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Y aquellas entidades que prestan el servicio de cobro por diversos medios de pago, denominadas agrupadoras o agregadores, también se incluyen en la normativa (artículo 65.5 DRIVA).

El único caso en que el prestatario quedará obligado a liquidar e ingresar el impuesto, será cuando no medie un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, así como también cuando, mediando un intermediario que reúna la característica antes señalada, este no deba actuar como agente de percepción y liquidación por lo dispuesto en el artículo siguiente (artículo 65.5 DRIVA).

También se dispone (artículo 65.6 DRIVA) que la actuación del agente de percepción y liquidación se determinará en función de los listados de prestadores - residentes o domiciliados en el exterior de servicios digitales en los términos del inc. m) del ap. 21 del inc. e) del artículo 3 de la LIVA- que confeccionará la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que podrá actualizarlos periódicamente,

estableciendo, en cada caso, el momento a partir del cual tales listados o sus sucesivas actualizaciones resultarán de aplicación.

Los mencionados listados se referirán a prestadores cuya actividad sea exclusivamente la prestación de servicios digitales.

Esos listados también se referirán a prestadores cuya actividad con los sujetos mencionados no se limita a la prestación de servicios digitales, supuesto en el cual se entenderá que los pagos indicados responden a servicios comprendidos en el inciso e) del artículo 1 de la LIVA, inciso conocido como generalización del IVA en los servicios.

Para ello, podrá tenerse en cuenta su frecuencia, su monto, la modalidad con la que hayan sido pactadas y cualquier otro parámetro que permita inferir que se trata de un servicio digital con los alcances previstos en la ley y en esta reglamentación, a fin de facilitar la aplicación del tributo.

La reglamentación contempla la admisión de prueba en contrario, tanto en cuanto al lugar de utilización o explotación efectiva del servicio, como en cuanto al encuadre de la operatoria como servicio digital (artículo 65.6 DRIVA).

Por último contempla que aquellos prestatarios incluidos en el inciso i) del artículo 4 de la LIVA están obligados a liquidar e ingresar el impuesto que pudiera corresponder para las demás situaciones que puedan encuadrarse como servicios digitales alcanzados por el inciso e) del artículo 1 de la mencionada Ley y que no estén incluidas en los casos contemplados en este artículo.

1.2. Resolución General (AFIP) 4240

Por medio de la RG 4240 (B.O. 14/05/2018) entraron en vigencia las modalidades para hacer efectivo el pago de los servicios digitales prestados a usuarios o prestatarios del país por prestadores residentes o domiciliados en el exterior, en tanto el usuario local no sea responsable inscripto en el IVA.

Las empresas alcanzadas se dividen en dos listados.

Dentro del Apartado "A" están, entre otras: Netflix, Spotify, Facebook Adds, Twitter, Instagram, LinkedIn, Snapchat, Dropbox, Skype, Google Play, Amazon, HBO Digital y Bloomberg.

En el Apartado "B" figuran, entre otras: Airbnb, Booking, OLX, Alibaba, Sony, Apple y Nintendo.

Cuando las prestaciones de servicios digitales sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, que integren el Apartado A del listado antes mencionado, por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, éstas deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto correspondiente ante la AFIP, en tanto los prestatarios no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA (artículo 2 RG 4240).

En caso que el prestatario efectúe el pago del servicio digital mediante tarjeta de crédito y/o compra, la percepción del gravamen deberá practicarse en la fecha del cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial, en cuyo caso la percepción deberá efectuarse en su totalidad en la fecha del primer pago (artículo 3 RG 4240).

El importe de la percepción deberá consignarse -en forma discriminada- en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas (artículo 3 RG 4240).

Si el pago del servicio digital se efectúa a través de tarjeta de débito, prepaga o similar, la percepción del gravamen deberá practicarse en la fecha de débito en la cuenta asociada o cuenta prepaga.

Resultará comprobante justificativo suficiente de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario o documento equivalente de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, prepaga o similar, cuando éstos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas (artículo 3 RG 4240).

Cuando el servicio digital se abone mediante un sujeto agrupador o agregador de medios de pago, la percepción deberá practicarse en la fecha de recepción de los fondos por parte del citado intermediario en el pago del servicio digital contratado por el prestatario.

El importe de la percepción practicada deberá consignarse -en forma discriminada- en el resumen y/o liquidación y/o documento equivalente que reciba el prestatario, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas (artículo 3 RG 4240).

Las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, también deberán actuar como agente de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto correspondiente ante la AFIP, cuando las siguientes condiciones se cumplan en forma conjunta (artículo 4 RG 4240):

1. Los destinatarios de los pagos sean sujetos que integren el Apartado B del listado.
2. Se trate de un pago al exterior por un importe máximo de u\$s10 o su equivalente en otra moneda.
3. Los prestatarios del servicio digital no revistan la calidad de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.

Los agentes de percepción podrán consolidar las operaciones en un único registro de percepción mensual por cada prestatario, en cuyo caso la fecha de la percepción a registrar será la del último día del mes que se liquida.

Las percepciones practicadas tendrán, para los sujetos pasibles, el carácter de impuesto ingresado.

Cuando en el pago al prestador del exterior no medie un intermediario residente o domiciliado en el país, o cuando el intermediario que intervenga en el pago al exterior no deba actuar como agente de percepción y liquidación, deberán ingresar

el gravamen correspondiente hasta el último día del mes en que se efectuó el pago al prestador del exterior, mediante el siguiente procedimiento:

Para determinar el importe del impuesto a ingresar, los prestatarios deberán aplicar la alícuota del gravamen sobre el precio neto de la prestación del servicio digital que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior (artículo 7 RG 4240).

Cuando no exista factura o documento equivalente o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario (artículo 7 RG 4240).

El ingreso del impuesto así como -de corresponder- sus intereses resarcitorios, deberá realizarse mediante el procedimiento de transferencia electrónica de fondos.

Cuando el prestatario considere que no le corresponde la percepción por no tratarse de una prestación de un servicio digital, podrá solicitar la devolución del gravamen percibido (artículo 9 RG 4240).

Para coadyuvar a la identificación de los prestadores de servicios digitales del exterior se establecerá un régimen de información a cargo de los intermediarios del pago al exterior.

2. Recaudación de los servicios digitales

Desde que comenzó a regir la norma, el 27/06/2018, en su primer mes de implementación solo se habían recaudado \$139.544.284 con 1.393.517 de sujetos percibidos. Pero en septiembre 2018 el ingreso por esta percepción se duplicó a \$283.451.031, con el doble de sujetos percibidos: 2.921.958.

3. Directrices sugeridas por la OCDE

En el presente acápite se ha incluido el informe sobre "Mecanismos para la recaudación efectiva de IVA/GST donde el proveedor no está ubicado en la jurisdicción

de tributación”, publicado el 24 de octubre de 2017(OCDE, 2017), con las siguientes pautas:

Si el destinatario posee distintos establecimientos permanentes, habrá de identificarse el establecimiento que usa el servicio o intangible, para lo cual se proponen distintos enfoques, que podrán utilizarse o combinarse en función de las circunstancias:

- ▶ Método del uso directo: trata de determinar el establecimiento que utiliza el servicio o intangible.

- ▶ Método del suministro directo: trata de determinar el establecimiento al que se suministra (“físicamente”) el servicio.

- ▶ Método de la imputación (“*recharge*”): trata de determinar el establecimiento que usa el servicio o intangible según los acuerdos de imputación intragrupo.

En todo caso, circunstancias tales como el flujo de pagos o la posible existencia de posteriores refacturaciones a terceros, no deberían tener impacto alguno en la determinación del destinatario a estos efectos.

Varios países han anunciado o están considerando activamente la eliminación de sus umbrales de exención del IVA para la importación de productos de bajo valor de las ventas en línea y la implementación de enfoques para una recaudación más eficiente del IVA para las importaciones de bajo valor.

Por ejemplo, los 28 Estados miembros de la UE han aprobado recientemente propuestas para modernizar la recaudación de IVA en el comercio electrónico transfronterizo (OCDE, 2017). Estas propuestas contemplan la extensión del sistema de registro *Mini-One-Stop-Shop* (MOSS) para cubrir las importaciones de bienes de bajo valor y todos los servicios transfronterizos a usuarios finales y eliminar la exención para envíos de bajo valor con efecto a partir de 2021. Australia ya ha promulgado leyes sobre el tratamiento de GST de bienes importados de bajo valor, con efecto a partir del

1 de julio de 2018. Suiza modificará sus normas sobre el tratamiento de las importaciones de bajo valor a partir del 1 de enero de 2019.

Especialmente en el área de suministros transfronterizos de servicios e intangibles, el progreso general descrito en esta sección ha facilitado un mayor cumplimiento de las normas tributarias por parte de las empresas en el auge del sector del comercio electrónico y ha asegurado que los impuestos sobre el consumo puedan imponerse de manera efectiva en el país de consumo.

3.1 Alternativas para cobrar el IVA en los suministros de servicios e intangibles cuando el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de impuestos

Los principales enfoques alternativos para cobrar el IVA en los suministros de servicios e intangibles cuando el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de tributación pueden identificarse como la dependencia, individualmente o en alguna combinación, de (1) proveedores, (2) clientes y (3) intermediarios. Dependiendo de los desarrollos en la tecnología, los sistemas automatizados pueden jugar un papel central para facilitar la recaudación de impuestos en el futuro.

Los desafíos para las administraciones tributarias en la jurisdicción de impuestos pueden incluir establecer que el proveedor extranjero ha realizado suministros que están sujetos al IVA en su jurisdicción según el principio de destino; hacer cumplir el cobro y envío de impuestos por parte de proveedores extranjeros y acciones de seguimiento de cumplimiento, como el acceso a libros y registros; y la creación de procedimientos de auditoría y recaudación de impuestos pendientes.

Es probable que se alcancen los niveles más altos posibles de cumplimiento por parte de proveedores extranjeros si las obligaciones de cumplimiento en la jurisdicción de tributación se limitan a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del impuesto.

La simplificación apropiada es particularmente importante para facilitar el cumplimiento de las empresas que enfrentan obligaciones en múltiples jurisdicciones.

Se ha sugerido desde la OCDE que exista un régimen simplificado de registro y recaudación que funcionaría por separado del régimen tradicional de registro y recaudación, sin los mismos derechos, como la recuperación del impuesto a las entradas, u obligaciones como la inscripción completa en un régimen tradicional. Las jurisdicciones fiscales podrían evaluar y desarrollar un régimen simplificado de recolección de proveedores, equilibrando la necesidad de simplificación y la necesidad de las administraciones tributarias para salvaguardar los ingresos.

3.2 Mecanismos de retención

Los regímenes de retención de IVA son una variación de los mecanismos basados en el cliente para recaudar el IVA de proveedores extranjeros. Hay varias formas en que puede operar un mecanismo de retención. En resumen, dichos regímenes requieren que los clientes retengan y liquiden el IVA en nombre del proveedor extranjero. Si el cliente es un negocio totalmente sujeto a impuestos, entonces tiene derecho a un crédito de entrada sobre el IVA que ha retenido y remitido a las autoridades fiscales. Las partes deben reflejar sus respectivas posiciones bajo el IVA en sus precios.

En la práctica, un sistema de este tipo tiene los mismos efectos que un mecanismo de cobro revertido (que requiere que el cliente pague el IVA en lugar del proveedor) cuando el cliente está obligado a pagar el monto total del IVA pero con algunas diferencias legales en términos de Facturación y responsabilidad (es decir, bajo un régimen de retención, la responsabilidad del IVA puede permanecer en el nivel del proveedor).

Uno de los principales desafíos de este sistema es que espera que los proveedores estén familiarizados con las normas y tasas impositivas en la jurisdicción de la tributación, no solo cuando surge la responsabilidad del IVA sino también al acordar el precio, para que se pueda obtener el monto adecuado. Esto puede ocurrir mucho antes del momento del suministro real y del evento sujeto a impuestos.

Un régimen de retención también impone la responsabilidad y la carga a los clientes de diferenciar entre proveedores nacionales y extranjeros.

Además, la implementación de un régimen de retención puede crear desafíos para los sistemas de contabilidad y facturación que pueden no estar diseñados para cumplir con los requisitos de dicho régimen. Debido a estos desafíos, los regímenes de retención pueden no ser apropiados para los sistemas automatizados, que pueden no ser capaces de enfrentar tales desafíos.

3.3 La figura del proveedor de servicios externos

El cumplimiento de los proveedores extranjeros podría facilitarse aún más al permitir que dichos proveedores designen a un proveedor de servicios externo para que actúe en su nombre al realizar ciertos procedimientos, como la presentación de devoluciones. Esto podría ser especialmente útil para las pequeñas y medianas empresas y las empresas que enfrentan obligaciones de múltiples jurisdicciones.

Las funciones de dicho proveedor de servicios de terceros en el cumplimiento del IVA pueden abarcar desde tareas puramente administrativas, como el cálculo y envío de IVA, la presentación de declaraciones y el mantenimiento de registros, hasta asumir la plena responsabilidad de las obligaciones del proveedor extranjero con el extranjero.

La participación de proveedores de servicios externos especializados puede ser particularmente beneficiosa para reducir las cargas de cumplimiento y los costos administrativos, cuando pueden respaldar el cumplimiento del IVA para sus clientes comerciales (es decir, las empresas que hacen que los suministros estén sujetos al IVA en el extranjero) en múltiples jurisdicciones desde una ubicación (es decir, sin el requisito de estar físicamente establecido o presente de otra manera en estas jurisdicciones fiscales). El reclutamiento de proveedores de servicios especializados para facilitar el cumplimiento del IVA del proveedor extranjero puede estar sujeto al requisito de que proporcionen pruebas suficientes y garantía de sus estándares y experiencia de cumplimiento. El rápido desarrollo de la tecnología ha hecho que dichos servicios sean cada vez más accesibles para las empresas que realizan suministros en el extranjero, incluidas las PYME.

3.4 Registro simplificado de empresas foráneas

Los procedimientos simples de registro pueden ser un incentivo importante para que los proveedores no residentes se comprometan con la autoridad fiscal de una jurisdicción en la que podrían no tener otro enlace que no sea el suministro de servicios o intangibles para los consumidores finales. La información solicitada podría limitarse a los detalles necesarios, que podrían incluir:

- Nombre del negocio, incluyendo el nombre comercial
- Nombre de la persona de contacto responsable de tratar con las administraciones tributarias.
- Dirección postal y / o registrada de la empresa y su persona de contacto
- Número de teléfono de la persona de contacto
- Dirección electrónica de la persona de contacto.
- URL de sitios web de proveedores no residentes a través de los cuales se realizan negocios en la jurisdicción impositiva
- Número de identificación fiscal nacional, si dicho número se emite al proveedor en la jurisdicción del proveedor para realizar negocios en esa jurisdicción.

La forma más sencilla de interactuar con las administraciones tributarias desde una ubicación remota es mediante procesos electrónicos. Una solicitud de registro en línea podría estar disponible en la página de inicio del sitio web de la administración tributaria, preferiblemente disponible en los idiomas de los principales socios comerciales de la jurisdicción.

3.5 Solicitud de registro en línea

El registro en línea debería estar disponible en la página de inicio del sitio web de la administración tributaria. Esto está disponible preferiblemente en inglés, así como en los idiomas de los principales socios comerciales de la jurisdicción.

Podría ser de gran utilidad incluir enlaces a través de clics en el registro en línea que brindan acceso a información/aclaraciones adicionales para que el solicitante de registro lo utilice al completar el proceso de registro.

El proceso de registro se podría facilitar aún más al proporcionar la posibilidad de que los solicitantes de registro carguen los datos y los documentos adjuntos que pueden ser necesarios para justificar la información, así como la posibilidad de guardar un borrador de la solicitud y completarla en una etapa posterior.

Una vez registrado, el sistema debería notificar su número de registro asignado (similar a una CUIT) por medios electrónicos (por ejemplo, alerta por correo electrónico)

3.6 Devolución del IVA simplificado

Un régimen simplificado de registro y recaudación para el cobro del IVA en los suministros B2C de servicios e intangibles por parte de proveedores extranjeros sin otorgar el derecho a la recuperación del IVA ingresado (es decir, un "régimen de pago solamente"), presentaría riesgos limitados de ingresos para las autoridades fiscales. Los proveedores registrados bajo este régimen solo remitirían el IVA. No deducirían ningún IVA. Esto justifica el requisito de que estos proveedores presenten una declaración de IVA simplificada que se centre únicamente en la obligación del proveedor extranjero de remitir el IVA en sus suministros de servicios e intangibles que están sujetos al IVA en la jurisdicción impositiva. Ahora bien, sería recomendable el uso de devoluciones de IVA simplificadas, ya que facilitaría el cumplimiento y reduce los costos de cumplimiento y los riesgos asociados, en particular para los proveedores extranjeros que enfrentan los requisitos de llenado en múltiples jurisdicciones.

Es recomendable el uso de métodos de pago electrónico, que permiten a los proveedores no residentes remitir el impuesto adeudado electrónicamente. Esto no solo reduce la carga y el costo del proceso de pago para el proveedor, sino que también reduce los costos de procesamiento de pago para las administraciones tributarias.

Por otro lado, los requisitos de facturación a efectos del IVA se encuentran entre las responsabilidades más onerosas de los sistemas del IVA. Por lo tanto, *las jurisdicciones podrían considerar eliminar los requisitos de facturas para suministros de empresa a consumidor que están cubiertos por el registro simplificado y el régimen de cumplimiento*, dado que los clientes involucrados generalmente no tendrán derecho a deducir el IVA de entrada pagado por estas operaciones.

Si se requieren facturas, las jurisdicciones podrían permitir que las facturas se emitan de acuerdo con las reglas de la jurisdicción del proveedor o aceptar la documentación comercial que se emite para fines distintos del IVA (por ejemplo, recibos electrónicos).

4. Impuesto a las Ganancias

El capítulo bajo análisis realiza una descripción sucinta del IG y su forma de imposición, haciendo hincapié en aquellos sujetos considerados no residentes en nuestro país y cómo las diversas teorías de la imposición ya estudiadas en el Capítulo II se ven reflejadas en la normativa. Asimismo, se conceptualizan los términos conocidos como establecimientos permanentes y su importancia al momento del análisis de la presente Tesis.

En el análisis del IG, encontramos el tratamiento para las personas no residentes en nuestro país, el cual incluye a los sujetos que realicen dentro de su territorio cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, con lo cual la órbita de dicho tributo contiene a las empresas digitales. Ahora bien, el problema es dónde captar la base imponible de dicho Impuesto, ya que presenta una gran complejidad conocer a ciencia cierta, en principio, dónde se encuentra instalada la sede principal, o el domicilio real, de los realizadores de dicha tecnología digital.

4.1 No residentes y jurisdicción

En lo referente al principio jurisdiccional, afirma Atchabaian que: “Dos aspectos definitorios caracterizan al impuesto a las ganancias: uno se halla referido a las clases de éstas que la ley comprende en sus alcances, tanto mediante la citada definición

general como por intermedio de la clasificación en las cuatro categorías recordadas; y otro al ámbito geográfico, espacial, dentro del cual se obtenga la ganancia” (Atchabahian, 2007).

Y más adelante agrega: “La ley 24.073, promulgada el 08 de abril de 1992, introdujo a este respecto una reforma fundamental: al sustituir el artículo 1 de la ley del impuesto mantuvo en su primer párrafo la gravabilidad para *todas* las ganancias (en tanto respondan al tipo alcanzado por sus normas), pero el segundo párrafo instituyó, para los sujetos residentes en el país, sean ellos personas de existencia visible o ideal, el criterio conocido como renta mundial, pues dispuso que tales sujetos tributan sobre la totalidad de sus ganancias, sean ellas obtenidas en el país o en el exterior” (Atchabahian, 2007).

Al propio tiempo, según el tercer párrafo del artículo 1 de la LIG, los sujetos no residentes han de tributar exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V de la ley, relativo a beneficiarios del exterior.

En la legislación comparada, la imposición a la renta está fundada sobre alguno de los siguientes principios determinantes del ejercicio de la potestad impositiva de los estados:

- De la TERRITORIALIDAD, o de la FUENTE PRODUCTORA de la renta: grava la derivada de fuentes ubicadas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, domicilio o lugar de residencia del sujeto pasivo;
- Del DOMICILIO o de la RESIDENCIA del sujeto titular de la renta: grava la obtenida por quienes (personas de existencia visible o ideal) tengan domicilio o residencia en el país que aplica la ley; cualquiera fuere el lugar donde se hallare la fuente productora de aquélla;
- De la NACIONALIDAD: grava la renta obtenida por quienes fueron considerados nacionales, aun cuando no se domiciliaren en su país de origen, y cualquiera fuere el lugar donde se hallare la fuente productora de la renta.

Tradicionalmente se ha entendido que para los países de emigración (de personas, o de capitales) resulten más apropiados los principios de RESIDENCIA o de NACIONALIDAD, mientras que a los de inmigración (receptores de personas y al mismo tiempo de capitales extranjeros) les resulte más conveniente el principio de la fuente productora.

Es destacable mencionar que al coexistir estos principios jurisdiccionales, puede generar el fenómeno de la doble imposición internacional. Así, una empresa con domicilio en la República A que facilita un préstamo a una empresa con domicilio en la República B, debería pagar en ambos países el impuesto a las ganancias sobre los intereses, en el país A por ser el de su domicilio, y en el país B por ser el de la fuente para el pago de los intereses, de acuerdo con las cláusulas del convenio sobre la materia, vigente para ambos países.

La doble imposición internacional puede surgir como consecuencia de la superposición del ejercicio de la potestad impositiva por dos o más países, sobre una misma materia imponible, en un mismo período de tiempo y respecto de un mismo sujeto de imposición.

Para atenuar tal fenómeno, existen métodos de carácter individual, bilateral o multilateral, de acuerdo a la cantidad de países involucrados. El último método nombrado parece ser el más adecuado para economías digitales, como producto de la creciente internacionalización de las actividades económicas alcanzadas.

4.2 Establecimiento Permanente

Respecto de los beneficios de las empresas, los convenios vigentes consideran que el derecho a gravarlos se concede prioritariamente al país contratante al cual pertenece la empresa, mientras que el otro país contratante puede gravar tales beneficios si éstos son obtenidos en su territorio por intermedio de un ente susceptible de ser considerado como *establecimiento permanente*, en términos acordes con la noción que al respecto consagra el propio convenio. Pero ello sólo en la medida del monto de beneficios atribuible a ese establecimiento permanente.

A este ente deben ser atribuidos los beneficios que éste normalmente podría obtener si fuese una empresa distinta e independiente, dedicada a las mismas o similares actividades, en condiciones análogas, y actuando con plena independencia de la empresa de la cual es establecimiento permanente. Para la determinación de los beneficios le fueren atribuibles, se autoriza la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la consecución de los fines de dicho establecimiento, incluidos los gastos de dirección y generales de administración, sea que se efectúen en el Estado donde aquel establecimiento se halla situados, o en otra parte.

La LIG adopta como criterio para diferenciar a los residentes de los no residentes, el de definir, en forma más o menos exhaustiva, a los primeros y, por lo tanto, como no residentes a quienes no cumplen las condiciones previstas para los residentes. A tales efectos, considera como parámetros para determinar la residencia en el país de las personas de existencia visible (personas humanas), básicamente su nacionalidad (argentinos, nativos o naturalizados) o el tiempo de permanencia en territorio argentino (extranjeros con residencia permanente o permanencia superior a un año) y con relación a las personas ideales (sociedades, empresas unipersonales, fideicomisos, etc.), su lugar de constitución (en territorio argentino) o el desarrollo de actividades en forma permanente en el país (establecimientos estables, sucursales de empresas constituidas en el exterior). (artículo 26 LIG)

Al referirme a residencia fiscal corresponderá utilizar los parámetros contenidos en la normativa específica del IG (LIG, decreto reglamentario y resoluciones de la AFIP). La normativa sobre residencia, a los efectos de la LIG (artículos 119 a 126), identifica a quienes revisten como residentes (personas de existencia visible o ideal) y a los no residentes que están presentes en el país en forma permanente (ciertas personas de existencia visible), disponiendo que estos últimos solo deben tributar por las ganancias de fuente argentina, en tanto los primeros, por imperio del artículo 1° de la LIG deben hacerlo por sus ganancias de fuente argentina y extranjera.

Las cambiantes circunstancias de la economía global, el surgimiento y caída de nuevos negocios y actividades empresariales y profesionales conllevan al desplazamiento de empresas y personas a diferentes jurisdicciones fiscales

internacionales. En el caso de las actividades de las empresas, por la propia naturaleza de éstas, las mismas denotan la característica de permanencia, y su tratamiento impositivo estaba perfectamente definido en la ley del gravamen, ya sea que se trate de sucursales, filiales o los denominados genéricamente establecimientos estables. Hoy, este último concepto ha sido reemplazado por 'establecimiento permanente' en el mencionado artículo agregado a continuación del 16 de la LIG. El término 'establecimiento permanente' es un concepto utilizado exclusivamente en el ámbito tributario con el objeto de establecer el derecho de un Estado a gravar determinadas rentas empresariales obtenidas en ese Estado por un sujeto no residente.

Es entonces que la legislación argentina ha incorporado el concepto de 'establecimiento permanente' en el artículo agregado a continuación del 16, a saber:

Artículo ... - Establecimiento permanente. A los efectos de esta ley el término 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad. Asimismo, el término 'establecimiento permanente' comprende en especial: a) una sede de dirección o de administración) una sucursal) una oficina) una fábrica; e) un taller) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

El término 'establecimiento permanente' también comprende:

a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses. Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

b) la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del primer artículo sin número agregado a continuación del 15 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

El término 'establecimiento permanente' no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante las disposiciones de los párrafos precedentes, se considera que existe 'establecimiento permanente' cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;

b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;

c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;

d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;

e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o

f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que estos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas (artículo 16.1, LIG).

Esta serie de definiciones que adopta la LIG tiene como antecedente el Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, en su octava edición, publicado por OCDE en el año 2015. En su artículo 5º contiene en su apartado 1, una definición general de la expresión ‘establecimiento permanente’ que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un sitio diferente, un ‘lugar fijo de negocios’. El apartado define la expresión ‘establecimiento permanente’ como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- * La existencia de un ‘lugar de negocios’; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

- * Este lugar de negocios debe ser ‘fijo’; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;

- * La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

2.1 Análisis del artículo 16.1 de la LIG. Establecimiento Permanente (EP)

La determinación de la ganancia neta es en base real conforme a las reglas de la tercera categoría a cuyos efectos debe asignar al EP las utilidades que obtendría un tercero independiente por la realización de tales operaciones en condiciones análogas (reglas de precios de transferencia).

El segundo párrafo, inciso b) incluye dentro de la definición de EP a: “a prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses”.

En el caso de los servicios digitales, si bien lo habitual es la prestación remota, cabe analizar en cada caso particular si se verifica la hipótesis legal de presencia física de técnicos o consultores en el país para desplegar los servicios.

El tercer párrafo establece un caso de extensión de EP, configurado cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;

b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;

c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;

d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;

e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o

f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

El cuarto párrafo expresa: "...no se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. No

obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios vinculados entre sí, ese sujeto no se considerara agente independiente en el sentido de éste párrafo con respecto a esas empresas.”

4.2. El caso de las películas extranjeras, sus similitudes con la Economía Digital

Podríamos hacer un análisis breve del caso de las películas cinematográficas extranjeras por su similitud en algún aspecto a los productos de la Economía Digital, ya que éstas pueden entrar al país y ser utilizadas en él mediante una de las siguientes modalidades:

a) Adquisición por cierto precio, con derecho del comprador de usarla como lo desee; sería asimilable a la importación de un bien;

b) Adquisición del derecho de uso, por una empresa del país, mediante el pago de alguna forma de participación (regalía) en el producido de su explotación, con o sin erogación de un importe inicial, que quizá sea computable, en todo o en parte, como pago a cuenta de la regalía; probablemente, sin transmisión de la propiedad de la cosa misma;

c) Introducción al país, por la propia empresa productora, y explotación de la película por intermedio de una sucursal o de un mandatario.

En el primer caso corresponde al tratamiento de venta de cosa mueble ubicada en el exterior, a un cliente del país, que de acuerdo con la definición de fuente de nuestra ley, la ganancia comprendida en el precio pagado sería de fuente extranjera.

En el caso b) haya o no transmisión de dominio de la película, el propietario o el concedente del derecho de uso participa del producido de su utilización en el país.

En el c) sólo es una variante del b), de cual difiere en que además el propietario de la película estaría desarrollando una actividad en el país.

En estos dos últimos supuestos, la ganancia neta obtenida por el productor o distribuidor del exterior sería de fuente argentina, y estaría dada por la diferencia entre el producido en el país y los costos y gastos incurridos en éste y en el exterior.

El problema surge entonces en cómo medir el costo incurrido en el exterior, y es por eso que la redacción anterior a la reforma de la Ley 27.430, del artículo 13 de la LIG estatuye un régimen de excepción, según el cual se presume, sin admitir prueba en contrario, que el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios, por la explotación en el país de dichas películas, constituye ganancia neta de fuente argentina. Ello es también aplicable cuando el precio se abona en forma de regalía o concepto análogo (artículo 13, párrafo final).

Asimismo, y según el primer párrafo del artículo 14 de la LIG, cuando la empresa del exterior actúe en el país por medio de una sucursal, ésta debe efectuar, por sus operaciones en la Argentina, sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales de éstas. Además, debe pagar su casa matriz, por las películas, según las prácticas normales del mercado entre entes independientes: el 50% de lo que pague a su casa matriz será ganancia de ésta de fuente argentina, y también lo será el 100% del resultado de la sucursal. La apertura de sucursal es una de las formas para poder computar los gastos necesarios realizados en el país.

También el citado artículo 13 de la LIG, dispone: “Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado”.

De esta manera puede inferirse que esos bienes y servicios también gozan del mismo tratamiento que las películas, sin admitir prueba en contrario, la ley presume, como ganancia neta de fuente argentina, el 50% del precio pagado a los respectivos

productores, distribuidores o intermediarios, a raíz de su explotación en el país, de aquellos procedentes del extranjero.

4.4 La aplicación del Impuesto a las Ganancias por pagos a beneficiarios del exterior

Habíamos señalado que en Argentina existe un régimen especial de ingreso del impuesto a las ganancias dispuesto en el Título V de la LIG cuando se realicen pagos a beneficiarios del exterior.

Dicho régimen es de aplicación en caso que no sea aplicable un Convenios para Evitar la doble imposición (CDI) que implique un tratamiento distinto, que a su vez solo tiene alcance en caso que el beneficiario del exterior cuente con el correspondiente certificado de residencia fiscal que regula el anexo la RG 3497/1992 de AFIP (anexo sustituido por RG 2228/2007).

4.5 Régimen Especial de ingreso del impuesto a las ganancias por pagos a beneficiarios del exterior

El mencionado Título V de la LIG prevé un régimen especial de ingreso del impuesto a las ganancias al cual están obligados a actuar como agentes de retención todas aquellas personas físicas o jurídicas que efectúen el pago de las ganancias gravadas a favor del beneficiario del exterior.

Por otro lado, el artículo 91 de la Ley establece que quien pague una ganancia gravada a un beneficiario del exterior debe retener e ingresar con carácter de pago único y definitivo el 35% de tales beneficios, considerando que son beneficiarios aquellos que perciban sus ganancias en el exterior directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo.

A su vez, se complementa con un esquema de presunciones previsto en el artículo 93 para establecer por cada concepto que se pague, el beneficio neto sujeto a retención del gravamen. En lo que aquí interesa, el inc. h), que reviste carácter

residual, presume una utilidad neta del 90% de las sumas pagadas, lo que implica quedar sujeto a gravamen a una alícuota del 31,5%.

Resulta dable aclarar aquí que el artículo 5 de la mencionada ley establece que son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados, o utilizados económicamente en la República, 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 o residencia del titular o de las partes que intervengan o el lugar de celebración del contrato.

Existe un tratamiento especial que aplica solo en supuestos en los que Argentina haya suscripto un CDI que se encuentre en vigor. En estos casos siempre que se cumplan con los requisitos formales que impone AFIP mediante RG 3497/1992 de AFIP (modif. por la RG 2228/2007), la que dispone que a los efectos de hacer valer un CDI frente a los agentes de retención (p.ej.: entidades financieras que intervienen en los pagos al exterior) debe gestionarse la obtención de un certificado de residencia cuyo contenido es regulado por dicha RG.

La Ley 27.430 introduce modificaciones relevantes a tener en cuenta. Entre otras, se debe analizar con mayor precisión el artículo 16.1 que define el concepto de “Establecimiento Permanente” (EP) analizado en el punto 2 del presente Capítulo.

Ahora bien, esto implica que la existencia concreta o la presunción de la existencia de establecimiento permanente, representa la tributación del 30% de impuesto a las ganancias (período fiscal 2018 y 2019) y 25% (períodos fiscales 2020 y siguientes) que se complementa con una retención sobre el pago o acreditación de utilidades del 7% y 13%, respectivamente (para completar un nivel de tributación cercano al 35%).

La AFIP debe dictar las normas instrumentales para la inscripción de EP (solo existe el mecanismo de inscripción cuando se trata de una sucursal, agencia o representación permanente, los que deben inscribirse en la IGJ o Registro Público de Comercio respectivo).

Es necesario analizar en cada caso si la actuación de la empresa del exterior (el prestador de servicios digitales) configura un EP en el país.

Ello toda vez que en ausencia de EP no hay tributación en nuestro país en el impuesto a las ganancias dado que los servicios digitales en principio no configuran ganancias gravadas sujetas al impuesto.

Prueba de ello, en el proyecto original de la Reforma Tributaria, previo al *draft* final que ingreso a la Cámara de Diputados de la Nación, se había previsto un agregado al artículo 13 de la Ley que contemplaba la retención del impuesto sobre el pago de servicios digitales (el que contemplaba una presunción del 50% del monto de los pagos brutos como renta neta de fuente argentina). Al haberse eliminado este agregado cabe colegir que el pago de los servicios digitales al exterior no tributa impuesto a las ganancias.

A tales efectos, cabe puntualizar que la mayoría de los servicios digitales no encuadran en las hipótesis reguladas en el artículo 13 de la LIG.

En el caso de los servicios digitales, en general no se paga por la transmisión de imágenes y sonidos sino por el acceso a servicios de internet, descarga de aplicaciones, uso de software, etc. o en caso que el usuario baje (*download*) imágenes y/o sonidos desde plataformas digitales, dicha operación no configura la “explotación” en el país sino el consumo del servicio por el usuario de dichas imágenes y/o sonidos. Entiendo que la explotación consiste en la puesta a disposición en la plataforma digital para su acceso y utilización por cada usuario.

CAPÍTULO V. ACCIONES A NIVEL INTERNACIONAL

En este Capítulo ingresamos al análisis y descripción de la manera en que a nivel internacional se han regulado, o intentado regular, los tributos sobre la Economía Digital. Con un nivel de detalle importante, se trata de incluir a la mayor parte de los países que encaran la problemática.

Es interesante mencionar que a través de organismos internacionales, como la anteriormente mencionada OCDE, en la cual se agrupan a 37 países miembros (Argentina todavía no forma parte), cuya misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo, se han analizado cuestiones sobre la recaudación del impuesto sobre sociedades a nivel nacional. En los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación. Sin embargo, estas mismas normas han facilitado, en algunos casos, el caso contrario: la doble no imposición. A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida).

Las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas, mecanismos no deseados e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades, se han agrupado en una serie de acciones denominadas BEPS.

Las 15 acciones BEPS (OCDE, 2015) abordan en su acción número 1 los retos de la Economía Digital para la imposición.

Sin embargo, es necesario resaltar que no existe acuerdo a nivel global sobre cómo se deben alcanzar a estas actividades, de manera que no se ha podido llegar a un

acuerdo común sobre cómo debe atacarse esta problemática. Existen sólo algunas sugerencias a futuro, *como la base imponible común de los Estados, el cobro de un impuesto específico y la utilización del establecimiento estable digital.*

Una abrumadora mayoría de los países de la OCDE y el G20 (Albania, Arabia Saudita, Australia, Bahrein, Bielorrusia, Canadá, Colombia, Corea del Sur, Emiratos Árabes, Estados Unidos, España, Francia, India, Islandia, Japón, Noruega, Nueva Zelandia, Quebec, Rusia, Serbia, Sudáfrica, Suiza, Taiwán, Turquía, entre otros) han adoptado normas para el tratamiento del IVA de los suministros intangibles de servicios de empresa a consumidor (B2C) de proveedores extranjeros de conformidad con las Directrices internacionales de IVA / GST de la OCDE. Los primeros datos muestran que esto ha llevado a importantes ingresos adicionales en los países adoptantes. Por ejemplo, la Unión Europea (UE) ha identificado que los ingresos totales por IVA declarados a través de su régimen de cumplimiento simplificado en 2015 (el primer año de operación del régimen de la UE) superaron los 3.000 millones de euros.

Como la implementación de las medidas BEPS aún se encuentra en sus primeras etapas, los datos sobre el impacto de las medidas siguen siendo limitados. Por lo tanto, una evaluación sistemática del efecto de las diversas medidas de BEPS solo será posible en los próximos años cuando el impacto total de las respuestas de comportamiento de los contribuyentes comience a reflejarse en los datos a nivel micro y macro.

Una serie de empresas multinacionales (EMN) involucradas en actividades fuertemente digitalizadas han tomado medidas proactivas dirigidas a alinear sus estructuras corporativas con su actividad económica real. Esto se ha evidenciado notablemente al reubicar algunos activos valiosos (como los intangibles) y los riesgos de las jurisdicciones de bajo impuesto a otras jurisdicciones donde se llevan a cabo actividades comerciales sustanciales (las llamadas “apuntalamiento” de los activos).

Sin embargo, su relevancia e impacto son mucho menos evidentes para los desafíos impositivos directos más amplios relacionados con la asignación de beneficios y el nexo.

La posibilidad de llegar e interactuar con los clientes de forma remota a través de Internet, junto con la automatización de algunas funciones comerciales, ha reducido significativamente la necesidad de que la infraestructura y el personal local realicen actividades de ventas en una jurisdicción específica (es decir, escala sin masa). Los mismos factores crean un incentivo para que las EMN presten servicios de forma remota a clientes en múltiples jurisdicciones de mercado desde un único centro centralizado. Sin embargo, en ciertos casos, el grupo de empresas multinacionales continúa manteniendo un grado de presencia en países que son mercados importantes para sus productos, por ejemplo, estableciendo una subsidiaria local responsable de respaldar y facilitar las ventas (las denominadas "estructuras comerciales").

Los cambios tienen como objetivo evitar la utilización artificial de la condición de establecimiento permanente (EP), que es el umbral principal del tratado por debajo del cual la jurisdicción del mercado no tiene derecho a gravar los ingresos comerciales de un no residente. Además, el Informe BEPS Acción 1 de 2015 señaló que estos cambios podrían ayudar a mitigar algunos aspectos de los desafíos tributarios directos más amplios relacionados con el nexo, si se implementan ampliamente. Estas expectativas fueron principalmente relevantes para situaciones donde las empresas tienen cierto grado de presencia física en un mercado (por ejemplo, para garantizar que los recursos centrales se coloquen lo más cerca posible de los clientes), pero de otro modo evitarían el umbral de EP.

Otras estructuras más específicas de negocios altamente digitalizados, como la provisión en línea de servicios de publicidad, involucraron contratos negociados sustancialmente en una jurisdicción de mercado a través de una subsidiaria local, pero que no se concluyeron formalmente en esa jurisdicción. En cambio, un sistema automatizado administrado en el extranjero por la empresa matriz podría ser responsable de la finalización de estos contratos. Tales acuerdos permitieron a una empresa evitar a un agente dependiente de un EP. Cuando se implementan las

recomendaciones de la Acción 7 de la OCDE, estas estructuras y acuerdos darían lugar a una EP para la empresa matriz extranjera si la fuerza de ventas local desempeña habitualmente el papel principal que lleva a la conclusión de los contratos en nombre de la empresa matriz (o para la transferencia de bienes o la prestación de servicios por parte de la empresa matriz).

La Acción 7 también recomendó una actualización de las exenciones para actividades específicas que se encuentran en el Artículo 5 del Modelo de la OCDE, según el cual se considera que no existe un EP cuando un lugar de negocios se utiliza únicamente para actividades que se enumeran en ese párrafo (por ejemplo, el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exhibir o entregar bienes, o para recopilar información). La enmienda propuesta impide la aplicación automática de estas exenciones al restringir su aplicación a actividades de carácter "preparatorio o auxiliar". Este cambio es particularmente relevante para algunas actividades digitalizadas, como las relacionadas con el comercio al consumidor (B2C) en línea, y donde ciertas actividades de almacenamiento local que antes se consideraban de carácter meramente preparatorio o auxiliar pueden ser, de hecho, actividades comerciales centrales. Bajo el lenguaje revisado del Artículo 5, estos tipos de actividades de almacenamiento local llevadas a cabo por un no residente ya no se benefician de las exenciones de actividades específicas que se encuentran generalmente en la definición de EP si no son de naturaleza preparatoria y auxiliar. Este sería el caso, por ejemplo, de un gran almacén mantenido por una empresa no residente en una jurisdicción de mercado en el que una cantidad significativa de empleados trabaja con el propósito principal de almacenar y entregar bienes de propiedad y venta de la empresa no residente, y ese almacén constituye una parte esencial del negocio de ventas / distribución de la empresa no residente.

Las EMN digitalizadas ya han comenzado a reestructurar sus estructuras comerciales basadas en ventas remotas en algunos países (p.ej.: Amazon, e-bay, Facebook, Google), aunque no todas las jurisdicciones del mercado han experimentado y se han beneficiado de la misma reestructuración.

Los modelos de negocios en los que los activos intangibles son fundamentales para la rentabilidad de la empresa, como los de las empresas altamente digitalizadas, generalmente implican la transferencia de activos intangibles o sus derechos asociados a entidades en jurisdicciones de impuestos bajos que pueden no tener la capacidad de controlar los activos o los riesgos asociados. Para beneficiarse de una tasa impositiva efectiva más baja a nivel de grupo, los afiliados en jurisdicciones de impuestos bajos tenían un incentivo para subvaluar los intangibles (u otros activos que generan ingresos difíciles de valor) transferidos a ellos. Al mismo tiempo, podrían reclamar tener derecho a una gran parte de los ingresos del grupo de empresas multinacionales sobre la base de su propiedad legal de los intangibles, así como sobre la base de los riesgos asumidos y la financiación proporcionada. Por el contrario, los afiliados que operan en jurisdicciones con altos impuestos podrían verse privados de riesgos contractuales y evitar reclamar la propiedad de otros activos valiosos.

Los ingresos móviles que normalmente obtienen las empresas altamente digitalizadas estarían sujetos a impuestos en la jurisdicción de la empresa matriz última. Esto contrarrestaría las estructuras *offshore* populares entre muchas EMN altamente digitalizadas que resultan en una exención de impuestos, o un aplazamiento indefinido de impuestos en la jurisdicción de residencia. Las reglas de CFC (Controlled Foreign Corporation Rule, en español: transparencia fiscal internacional) integrales y efectivas en el país de residencia de la compañía matriz última también reducirían el incentivo para cambiar las ganancias de un país de mercado a una jurisdicción de impuestos bajos.

Dado que los intangibles y los ingresos derivados de su explotación son, por definición, geográficamente móviles, las EMN digitalizadas tienen un incentivo para localizar sus intangibles en jurisdicciones fiscales donde se dispone de regímenes preferenciales para los ingresos de propiedad intelectual (PI). Para abordar este problema, desde la OCDE, se acordó un estándar mínimo que requiere que los regímenes fiscales preferenciales proporcionen beneficios solo cuando el contribuyente realice actividades sustanciales (el enfoque de nexo). De acuerdo con esta norma, los beneficios fiscales pueden proporcionarse a los ingresos derivados de

los activos de propiedad intelectual solo en la medida en que las actividades de investigación y desarrollo (I&D) relacionadas, sean realizadas principalmente por el contribuyente o en la jurisdicción fiscal que proporciona los beneficios. Como se establece en el Informe de progreso de 2017 sobre prácticas fiscales perjudiciales (OCDE, 2017), casi todos los países de la OCDE y el G20 con regímenes de propiedad intelectual cumplen plenamente con el "enfoque de nexo" (un total de 19 de 21 regímenes de este tipo). Entre los nuevos miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS, se han identificado 31 regímenes de PI; prácticamente todos estos regímenes (29 de los 31) no cumplen con el enfoque nexo y están siendo abolidos o modificados.

1. Descripción del diseño y la implementación de una variedad de medidas que son potencialmente relevantes para la digitalización

Estas acciones no coordinadas y unilaterales se pueden agrupar en cuatro categorías: (i) aplicaciones alternativas del umbral de EP, (ii) retención de impuestos, (iii) impuestos sobre el volumen de negocios y (iv) regímenes específicos dirigidos a grandes empresas multinacionales.

Ciertas características de diseño son comunes a algunas de estas acciones unilaterales y no coordinadas. Primero, apuntan a proteger y/o expandir la base impositiva en el país donde se encuentran los clientes o usuarios, generalmente en base a una visión ampliada del compromiso de la empresa en ese país. Segundo, muchas incluyen elementos vinculados a un mercado en el diseño de la base imponible (por ejemplo, ingresos por ventas, lugar de uso o consumo). De manera más general, parecen reflejar un descontento entre algunos países con los resultados tributarios producidos por el actual sistema internacional de impuestos sobre la renta.

Estos desafíos plantearon preguntas sobre la capacidad del marco tributario internacional existente para determinar dónde se llevan a cabo las actividades económicas y se crea valor para los impuestos corporativos. Para abordar estas inquietudes, el Grupo de trabajo sobre la Economía Digital (TFDE) analizó una serie de opciones potenciales, que ya enuncié anteriormente, y que incluían alternativas al umbral del EP existente basado en una "presencia económica significativa", la

imposición de una nueva retención de impuestos sobre ciertos tipos de transacciones digitales, y la introducción de un “impuesto de igualación” separado.

Hasta la fecha, estas acciones no coordinadas incluyen una variedad de medidas que generalmente se implementan a través de cambios en las leyes nacionales que buscan proteger y/o expandir la tributación de origen de las actividades comerciales en línea (o más generalmente de las actividades de las EMN grandes), ya sea basadas en una medida de ganancia o en otro factor equivalente. Todas responden, al menos en cierta medida, a inquietudes similares, como el deseo de asegurar un impuesto apropiado con respecto a las actividades comerciales realizadas en, o estrechamente relacionadas con, la jurisdicción del mercado donde se suministran bienes y servicios (OCDE, 2018).

Algunos países han respondido a los cambios estructurales resultantes de la digitalización reconsiderando la forma en que se aplica el umbral para la tributación basada en la fuente de los beneficios empresariales, la definición de EP, de conformidad con su legislación nacional y/o en los tratados tributarios.

Generalmente tienen como objetivo diluir el requisito de permanencia y presencia física en una ubicación geográfica específica para establecer un nexo con la tributación de base neta. Además, estas medidas generalmente tienen el efecto de considerar que una EP existe en circunstancias en las que normalmente no existiría bajo la aplicación tradicional de la definición de EP. Los desarrollos más relevantes en todo el mundo en esta área incluyen medidas que *se basan en algunos factores de la "presencia digital" para establecer una presencia imponible, o aplicaciones de soporte del umbral de "servicio EP" no restringidas por los requisitos de presencia física.*

Si bien un número significativo de países ha anunciado su intención de modificar su umbral de EP nacional o por tratado basándose en tales factores de presencia "digital" o "en línea", las medidas implementadas y ejecutables hasta ahora incluyen: la "Presencia económica significativa", introducida en abril de 2016 por la Autoridad Tributaria de Israel a través de la Circular Administrativa N° 04 del 11/04/2016 (Cuadro1); la definición ampliada de “lugar fijo de negocios” para ciertas

plataformas digitales introducido en 2017 por la República Eslovaca y la nueva regla de nexos basada en el concepto de "Presencia económica significativa", que se espera que entre en vigencia en 2019 en India por la Enmienda a la Sección 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961 (Cuadro2). Si bien la medida en la República Eslovaca está dirigida a actividades específicas llevadas a cabo por plataformas en línea (es decir, servicios de intermediación para el transporte y el alojamiento), las medidas en Israel y en la India implican una ampliación más general de sus reglas de nexos nacionales existentes basadas en el concepto de "Presencia económica significativa" (PES).

Todas estas medidas son aplicables solo a las empresas no residentes y permiten una tributación neta independientemente del nivel de presencia física de la empresa no residente en el país de origen. Sin embargo, se espera que el impacto de estas medidas se vea limitado por una serie de factores, como las obligaciones de los tratados tributarios existentes. Por ejemplo, la prueba PES de Israel se aplica solo a una empresa extranjera que reside en un país sin un acuerdo de doble impuesto con Israel. Además, esta prueba PES se basa en pautas administrativas que reflejan los puntos de vista y la interpretación de la administración tributaria, con el resultado de que cualquier conflicto potencial entre la medida y la ley del estatuto actual se resolvería a favor de esta última.

Su aplicación puede ser efectiva para gravar las ventas remotas de empresas ubicadas en una jurisdicción de bajo impuesto sin un tratado de doble impuesto.

Cuadro 1. Circular de Israel que introduce una prueba de "presencia económica significativa"

Con el propósito de determinar la fuente según la ley nacional, la Circular aclara que los servicios en línea proporcionados por una empresa no residente desde una ubicación remota a clientes en el país pueden crear una presencia imponible en Israel si estas actividades constituyen una "presencia económica significativa "(PES). Esta medida de ley nacional se aplica solo fuera del alcance de los tratados de doble tributación, cuando el proveedor de los servicios en línea reside en un país sin un acuerdo de doble imposición con Israel. La prueba PES puede satisfacerse en ausencia de cualquier actividad física en Israel, y se define ampliamente por referencia a factores de "presencia digital" que incluyen, pero no se limitan a:

- ⇒ Conclusión del contrato en línea: un número significativo de contratos se concluyen en línea entre la empresa extranjera y los clientes israelíes;
- ⇒ Uso de productos y servicios digitales: la compañía extranjera ofrece servicios/productos en línea que son utilizados por un número significativo de clientes israelíes;
- ⇒ Sitio web localizado: la compañía extranjera emplea un sitio web con características localizadas dirigidas al mercado israelí (por ejemplo, idioma hebreo, descuentos locales y mercadeo, moneda local y opciones de pago);
- ⇒ Modelo de negocios de múltiples lados: la compañía genera ingresos significativos que están estrechamente relacionados con el volumen de actividades en línea realizadas por usuarios ubicados en Israel.

La redacción de la Circular indica que los criterios de "presencia digital" enumerados se pueden aplicar por separado o de forma acumulativa, sin un requisito de umbral de ingresos basado en las ventas locales. Cuando se satisface la prueba, con el fin de atribuir ganancias, la Circular simplemente se refiere a las normas nacionales basadas en el principio de la longitud del brazo (es decir, el análisis de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos). Además, deja sin resolver la cuestión de si las ganancias significativas podrían atribuirse a una presencia imponible asociada con poca o ninguna presencia física en términos de activos tangibles y / o personal.

Cuadro 2. El nuevo nexo de la India basado en el concepto de “presencia económica significativa”

Recientemente se introdujeron varias enmiendas a las reglas de nexos nacionales para fines del impuesto a las ganancias corporativas (es decir, el concepto de "conexión comercial en India") y que entraron en vigor a partir del 1 de abril de 2019. Una de estas enmiendas amplía la definición doméstica de nexos para ingresos de negocios Incorporando el concepto de presencia económica significativa (PES). Este último constituye un umbral alternativo que permite la tributación de las ganancias de una empresa no residente sobre una base de fuente, independientemente del nivel de presencia física de esa empresa en la jurisdicción impositiva.

La legislación establece que una SEP de una empresa no residente se puede caracterizar en dos situaciones distintas:

- ⇒ Un umbral basado en los ingresos locales: "cualquier transacción con respecto a bienes, servicios o propiedades realizada por un no residente en la India, incluida la provisión de descargas de datos o software en la India, si la suma de los pagos derivados de dicha transacción o transacciones durante el año anterior exceden la cantidad prescrita", y
- ⇒ Un umbral basado en el número de usuarios locales: "la solicitud sistemática y continua de sus actividades comerciales o la interacción con el número de usuarios que se prescribe, en la India, a través de medios digitales".

Estos umbrales crean una obligación impositiva directa en la India independientemente de la ubicación y / o residencia del contribuyente. Tras una consulta con las partes interesadas relevantes, se espera que otras reglas y guías de implementación aclaren los elementos de estos dos umbrales.

Se espera que la base impositiva se limite al beneficio atribuible a transacciones o usuarios conectados al PES. Hasta la fecha, la legislación no sugiere modificaciones a las reglas estándar de asignación de beneficios, ni aclara cómo se atribuirán los beneficios a un PES asociado con poca o ninguna presencia física (es decir, en términos de activos tangibles y / o personal). Sin embargo, aclara que cualquier disposición conflictiva de tratados de doble tributación (por ejemplo, la definición de establecimiento permanente) prevalecerá sobre las reglas nacionales de nexos, incluido el concepto de PES. Además, es probable que este último se aplique solo a situaciones no cubiertas por tratados tributarios (es decir, transacciones con países donde no existe un tratado de doble tributación y transacciones abusivas, como algunas transacciones que involucran conductos o compañías ficticias) hasta que se realicen los cambios correspondientes. Duplicar los tratados fiscales celebrados por la India.

2. El uso de la retención

Para las partidas de ingresos pasivos, como dividendos, intereses y regalías, las leyes nacionales y los tratados de doble imposición generalmente utilizan excepciones al umbral de EP para gravar a una empresa no residente que se basan en reglas de fuentes alternativas (por ejemplo, la residencia del pagador, lugar donde se usa el activo o servicio, lugar de desempeño, etc.). Algunas de estas excepciones están actualmente reflejadas en los artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Crean una regla distributiva específica que permite al estado de origen imponer un impuesto de retención en forma bruta con el derecho residual de impuesto que pertenece al estado de residencia de la empresa.

Los acontecimientos recientes en todo el mundo tienden a mostrar un uso cada vez mayor de tales excepciones en la legislación nacional y los tratados de doble imposición para categorías específicas de productos y servicios digitales. El objetivo generalmente es hacer valer los derechos tributarios para la jurisdicción de origen, incluso cuando la empresa no residente no tiene presencia física en esa jurisdicción. Además, el proceso de digitalización ha llevado a una mayor confusión en las distinciones entre ganancias de negocios, regalías y servicios técnicos en algunos casos (p.ej.: computación en la nube).

Todo esto ha aumentado la importancia potencial de estas excepciones al umbral tradicional del EP, y ha exacerbado el riesgo de problemas de caracterización. Por ejemplo, surgen preguntas con respecto a si las transacciones de infraestructura como servicio (IaaS) deben tratarse como servicios (y por lo tanto, los pagos se caracterizan como ganancias de negocios para fines del tratado), como alquileres de espacio en los servidores del proveedor del servicio en la nube por parte de otros (y por lo tanto, debe caracterizarse como regalías a los fines de los tratados que se incluyen en la definición de pagos de regalías por alquileres de equipo comercial, industrial o científico, o como la prestación de servicios técnicos. Los mismos problemas de caracterización surgen con respecto a los pagos por transacciones de software como servicio (SaaS) o plataforma como servicio (PaaS).

3. El uso de los impuestos sobre la facturación

Los acontecimientos recientes indican que un número significativo de países han tomado medidas fuera del marco de los impuestos sobre la renta para hacer valer los derechos fiscales sobre las empresas no residentes, como los proveedores extranjeros de productos y servicios digitales. Estas medidas suelen incluir los impuestos sobre el volumen de negocios sectoriales dirigidos a (o que incluyen) los ingresos de los servicios de publicidad en línea, como el Impuesto de igualación de India (Cuadro 3), el Impuesto de Italia sobre transacciones digitales (Cuadro 4), el Impuesto de publicidad de Hungría (Cuadro 5) y el Impuesto de Francia sobre la distribución física y en línea de contenido audiovisual, implementado por el decreto N° 2017-1364 del 20/09/2017 (Cuadro 6).

Por ejemplo, el impuesto sobre el volumen de negocios de Francia delinea las transacciones imponibles principalmente en función de su destino final, como la ubicación de la "audiencia pública" (es decir, los espectadores) para el suministro en línea de contenido digital. Del mismo modo, el alcance del impuesto a la publicidad en Hungría depende en última instancia de la ubicación del público objetivo. Para las actividades en línea, esta ubicación se considera que está en Hungría cuando el anuncio se muestra principalmente en el idioma húngaro. Además, bajo ambos regímenes impositivos, puede surgir una obligación tributaria en situaciones en las que se realiza el pago por la visualización de anuncios a usuarios de Internet en el país (por ejemplo, plataformas en línea de múltiples lados). Independientemente de la ubicación o residencia del pagador y del proveedor. Esto cubre la situación en la que, por ejemplo, una subsidiaria A de un grupo multinacional (residente en el país A) compra servicios de publicidad en línea de la subsidiaria de un grupo de publicidad (residente en el país B) y la publicidad en línea está dirigida a clientes en el país C (la jurisdicción fiscal). En contraste, el alcance de los impuestos adoptados por la India e Italia depende de la ubicación del pagador, es decir, típicamente una empresa residente en la jurisdicción impositiva, y como tal no cubriría tales situaciones.

Podría afirmarse que estas medidas comparten otro importante objetivo político común. Todas ellas buscan mejorar la neutralidad al restablecer la igualdad de

condiciones entre los proveedores extranjeros de ciertos bienes y servicios digitales y proveedores nacionales similares, así como entre los proveedores de ciertos bienes y servicios digitales y los proveedores más convencionales, tradicionales de bienes y servicios competidores. El impuesto de Hungría se aplica a una amplia lista de servicios de publicidad, independientemente del medio utilizado para su difusión al público (por ejemplo, televisión y radio, periódicos impresos, carteles exteriores, sitios web de Internet).

Del mismo modo, el impuesto sobre el volumen de negocios en Francia se aplica a todas las formas de distribución de contenido audiovisual, independientemente de su medio (por ejemplo, cinta de video física, transmisión en línea) o modelo de ingresos (por ejemplo, ingresos basados en publicidad, ingresos por suscripción, compras o alquileres).

El Impuesto de igualación de la India persigue el mismo objetivo, pero se dirige a una clase bastante restringida de transacciones digitales: servicios de publicidad en línea de empresa a empresa. Por diseño, tal alcance estrecho puede no lograr una neutralidad en su tratamiento de la tributación de los servicios digitales en general (es decir, servicios digitales de publicidad frente a no publicitarios, y servicios digitales de empresa a empresa versus de empresa a consumidor), y llevar en algunos casos a un trato desigual entre transacciones digitales económicamente equivalentes.

El impuesto de Italia sobre las transacciones digitales puede verse afectado por limitaciones similares dependiendo de la lista de transacciones que se cubrirán efectivamente. Finalmente, debe tenerse en cuenta que para todas estas medidas, dependiendo de las condiciones del mercado, existe el riesgo de que una parte de la carga fiscal se transfiera del proveedor al cliente.

Estas medidas generalmente enfrentan una serie de problemas administrativos y de cumplimiento, particularmente en relación con el desafío de tratar de recaudar impuestos de entidades con sede en el extranjero que no están ubicadas (es decir, físicamente presentes) en la jurisdicción de los impuestos. Para enfrentar este desafío, estos regímenes generalmente introducen una responsabilidad conjunta para el cliente

pagador local (Cuadro 3, Cuadro 4 y Cuadro5), o crean requisitos de informes específicos sobre intermediarios locales (Cuadro 6). Hasta la fecha, de acuerdo con la información limitada disponible en la actualidad, los niveles de ingresos obtenidos de estas medidas parecen haber sido bastante modestos

Cuadro 3. Impuesto de igualación de la India

Funciona efectivamente como un cargo del 6% deducido de la cantidad bruta de la contraprestación pagada por la prestación de servicios de publicidad en línea por parte de no residentes. La base imponible es el valor de las transacciones cubiertas, no el ingreso generado por ellas. Por lo tanto, es un impuesto sobre los ingresos bruto o equivalente a un impuesto sobre el volumen de negocios limitado a los ingresos de los servicios de publicidad en línea proporcionados por no residentes.

Se aplica solo bajo las siguientes condiciones:

- ⇒ Primero, el pago debe ser realizado por una empresa ubicada en la India (en adelante, el "pagador") a una empresa no residente (en adelante, el "beneficiario"). Esto implica que solo se cobra en transacciones transfronterizas de empresa a empresa (B2B).
- ⇒ En segundo lugar, el pago debe realizarse teniendo en cuenta ciertas transacciones listadas, como la publicidad en línea y cualquier disposición de espacio de publicidad digital. Cabe destacar que esta lista de transacciones cubiertas se puede ampliar mediante notificación del gobierno central.
- ⇒ Tercero, una exención está disponible si la contraprestación total pagada por el pagador durante un año no excede un umbral de ingresos igual a 100.000 INR (equivalente a aproximadamente USD 1.500 o EUR 1.400).
- ⇒ Finalmente, también está disponible una exención si los servicios especificados están efectivamente conectados a un establecimiento permanente (PE) del beneficiario en la India. Ningún pago puede estar sujeto tanto al impuesto a las ganancias corporativo como a la India. Sin embargo, esta exención no se aplica necesariamente a las EMN extranjeras que adoptan un modelo de ventas locales, es decir, el reconocimiento de los ingresos por publicidad en un revendedor local (filial o EP) sujeto al impuesto a las ganancias corporativo en la India. Esto se debe a que no se limita a las ventas de servicios de publicidad en línea a compradores finales, y como tal se aplica tanto a las transacciones transfronterizas dentro de la empresa (es decir, entre una entidad física y su oficina central) como a las transacciones intragrupo.

La responsabilidad legal se impone al beneficiario no residente. No obstante, es recaudado por el pagador (es decir, el negocio local en India), quien es responsable de enviar el impuesto al gobierno central en el mes siguiente al pago. En contraste, no se aplican requisitos de cumplimiento al beneficiario no residente.

No está clasificado por la legislación india como un impuesto a la renta, sino como un impuesto basado en la transacción que se aplica al "monto de la contraprestación" recibido. Como resultado, es poco probable que dé lugar a una doble exención fiscal en otra jurisdicción según la legislación nacional o un tratado de doble imposición, y puede generar situaciones de doble imposición para las empresas extranjeras que ya están sujetas a impuestos corporativos en su país de residencia.

Para el período que abarca desde junio de 2016 hasta marzo de 2017, el gobierno de la India informó que los ingresos ascendieron a aprox. 3,4 mil millones de rupias indias, lo que corresponde a alrededor de EUR 52 millones y USD 47 millones.

Cuadro 4. Impuesto de Italia sobre transacciones digitales

El gravamen sobre transacciones digitales ("LDT") es un impuesto basado en transacciones propuesto por el Parlamento y adoptado en 2017. Se aplica tanto a empresas residentes como no residentes y entró en vigor a partir del 1 de enero de 2019. El objetivo declarado es restaurar el campo de juego entre los proveedores de servicios digitales y otros proveedores de servicios más "convencionales", gravando las transacciones digitales cuyo valor es generado por los usuarios y el contenido también es generado por el usuario, actualmente no se captura (o al menos se captura parcialmente) por Reglas tributarias corporativas existentes.

El LDT se impone a una tasa del 3% sobre el "valor" de las transacciones sujetas a impuestos, es decir, el monto de la contraprestación pagada (neto de IVA) a cambio de la prestación de servicios digitales suministrados electrónicamente. Las transacciones gravables se definen como servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica y su naturaleza significa que su suministro es esencialmente automático, implica una intervención humana mínima y es imposible de completar sin tecnología de la información. Una lista específica de transacciones gravables será proporcionada por un próximo decreto.

Enfocado en el destino de los suministros, el LDT se aplica solo a transacciones concluidas con clientes residentes en Italia (incluidos establecimientos permanentes en Italia de empresas no residentes), aparte de ciertas pequeñas empresas definidas y particulares, es decir, solo business to transacciones comerciales (B2B). En contraste, el lugar donde se concluye la transacción, junto con la residencia y/o ubicación del proveedor, es irrelevante.

La responsabilidad fiscal recae formalmente en el proveedor de las transacciones imponibles, independientemente de su ubicación y/o residencia. Esto incluye plataformas en línea típicamente nacionales y extranjeras que brindan servicios B2B a clientes italianos. Sin embargo, existe una exención para los proveedores que no contratan más de 3,000 transacciones gravables en un año calendario (es decir, el umbral mínimo de actividad). En contraste, la responsabilidad de recaudar el impuesto recae en el cliente italiano. Este último retiene el impuesto cuando se realiza el pago del servicio y lo remite a las autoridades fiscales el día 16 del mes siguiente al pago, a menos que el proveedor declare en la factura (u otros documentos similares) que el umbral de 3.000 transacciones no ha sido superado.

Es importante destacar que el LDT no es acreditable contra ningún otro impuesto italiano adeudado por el contribuyente (por ejemplo, CIT, impuestos locales, impuestos sobre salarios), y no cubre transacciones no monetarias (por ejemplo, plataformas en línea con modelos de ingresos basados en publicidad), B2C Transacciones y suministros de bienes. Sin embargo, los proveedores nacionales podrán deducir el impuesto de su base impositiva corporativa interna, mientras que la deducibilidad para proveedores extranjeros dependerá de las normas fiscales corporativas de otros países. Diseñado como un impuesto basado en transacciones, debe aplicarse a proveedores nacionales y extranjeros de servicios en línea independientemente de su nivel de presencia física en Italia y debe quedar fuera del alcance de los tratados de doble imposición. El ingreso estimado de LDT es de 190 millones de euros por año (alrededor de USD 235 por año).

Cuadro 5. Impuesto de publicidad de Hungría

El impuesto se aplica a los ingresos por ventas netas (excluyendo el IVA) de empresas tanto residentes como no residentes que surgen de la venta de tiempo o espacio publicitario en Hungría. Las transacciones gravables incluyen una amplia lista de servicios de publicidad definidos por referencia a los diversos medios utilizados para su transmisión al público (por ejemplo, televisión y radio, periódicos impresos, carteles publicitarios al aire libre, vehículos, bienes raíces y sitios web de Internet).

En términos de establecer un nexo con Hungría, la legislación se centra en el destino del anuncio y la ubicación del público objetivo. Se aplican diferentes proxies dependiendo del tipo de anuncio en cuestión. En cuanto al caso particular de la publicidad en línea, por ejemplo, el nexo se establece cuando el anuncio se muestra predominantemente en el idioma húngaro, independientemente de la ubicación del editor y del anunciante.

La responsabilidad tributaria recae principalmente en el proveedor de las transacciones imponibles, que debe registrarse ante las autoridades fiscales y cumplir con todos los requisitos de cumplimiento. El proveedor generalmente es el editor del anuncio, por ejemplo, los proveedores de contenido de medios y servicios, los editores de productos de prensa y los editores web, independientemente de su ubicación, residencia o estado.

Además, para mejorar la recaudación y la aplicación del impuesto, incluso entre los editores extranjeros que no tienen presencia física en Hungría, también puede surgir una obligación tributaria secundaria a nivel del cliente (es decir, generalmente el anunciante local). Este último está sujeto al impuesto a la publicidad si no puede proporcionar a las autoridades fiscales una declaración formal del contribuyente principal (es decir, el editor) en el que esta última reconoce su obligación tributaria y se compromete a cumplir. Este no es un mecanismo de cobro revertido, ya que la obligación tributaria secundaria no puede liquidar o extinguir la obligación tributaria primaria.

Inicialmente el impuesto incorporaba una tarifa muy progresiva. Sin embargo, tras la decisión de la Comisión de la Unión Europea (UE) de investigar el impuesto por su compatibilidad con las normas de la UE sobre ayudas estatales, la medida se modificó en julio de 2015 para reemplazar la tarifa progresiva por una tasa del 0% hasta 100 millones de HUF (Alrededor de EUR320.000) del volumen de negocios y una tasa del 5,3% para el exceso. Tras la decisión de la Comisión de la UE sobre la incompatibilidad de la primera versión del impuesto con las normas de la UE sobre ayudas estatales, Hungría elevó temporalmente el tipo marginal del impuesto del 5,3% al 7,5% para financiar los costos asociados con la recuperación de la ayuda estatal ilegal. Esta tasa se aplica solo a la obligación tributaria primaria. La obligación tributaria secundaria, cuando corresponda, se determina aplicando una tasa del 5% a los costos reales mensuales (IVA excluido) generados por las transacciones imponibles que superan los 2,5 millones de HUF (aproximadamente 8.000 EUR).

Hasta la fecha, las autoridades fiscales locales han informado niveles relativamente bajos de cumplimiento de las empresas no residentes con la medida y, en consecuencia, no hay ingresos fiscales significativos.

Cuadro 6. Impuesto de Francia sobre la distribución en línea y física de contenido audiovisual.

Para financiar su producción doméstica de películas y audiovisuales, Francia introdujo en 2003 un impuesto indirecto dirigido a las ventas y alquileres de "videogramas" (es decir, un objeto físico que contiene contenido audiovisual, como una cinta de video o DVD). Este impuesto puede aplicarse a empresas tanto residentes como no residentes. En 2004, con el aumento del comercio electrónico, el alcance del impuesto se extendió a los servicios de video a pedido en línea donde se accede a películas y contenido audiovisual a través de comunicaciones electrónicas a cambio de un pago. En 2016, para adaptarse a la creciente importancia de los modelos de ingresos basados en publicidad, el impuesto se extendió aún más a los servicios de video a pedido en línea que se proporcionaron de forma gratuita pero se monetizaron a través de los anuncios que se muestran a los espectadores. En esa ocasión, la designación del impuesto también se cambió a "Impuesto sobre la distribución física y en línea de contenido audiovisual" (también conocido como el "impuesto de YouTube" en los medios).

El impuesto se aplica a una tasa fija del 2%, incrementado al 10% para películas y contenido audiovisual que contenga "pornografía" o "incitación a la violencia". Funciona de manera efectiva como un impuesto minorista sobre el valor de una serie de transacciones definidas con clientes finales. Las transacciones sujetas a impuestos incluyen ventas y alquileres de videogramas, junto con servicios de video a pedido en línea donde el acceso a películas y contenido audiovisual está disponible a través de comunicaciones electrónicas. El objetivo es capturar todos los tipos de modelos de distribución, independientemente de su medio (por ejemplo, videogramas, plataformas en línea, etc.).

En términos de establecer nexos con Francia, el impuesto se enfoca generalmente en el destino de la oferta relacionada. En el caso de la venta y el alquiler de videogramas, la obligación tributaria surge si el lugar de ejecución de la venta o el servicio se encuentra en Francia. En el caso de los servicios de video a pedido en línea, la obligación tributaria surge si la "audiencia" (es decir, una persona que ve el contenido no sujeto al IVA) se encuentra en Francia (es decir, un usuario de Internet establecido, domiciliado o residente en general).

En contraste, la ubicación, residencia o estado del proveedor de la transacción cubierta es irrelevante. Sin embargo, el proveedor constituye el contribuyente y tiene la responsabilidad de informar y remitir el impuesto. Los contribuyentes típicos incluyen proveedores nacionales o extranjeros que alquilan o venden videos en Francia, o que brindan servicios de video a pedido en línea a usuarios ubicados en Francia. Por ejemplo, la legislación hace una referencia explícita a las plataformas en línea, cuya actividad es alojar, transmitir e indexar contenido digital para una gran audiencia, como un contribuyente potencial independientemente de su residencia fiscal o ubicación física. Además, como una forma de alentar a los contribuyentes extranjeros sin presencia física en Francia a cumplir con estas reglas, se aplican requisitos específicos de información a los intermediarios de publicidad con sede en Francia con respecto a los pagos recibidos de anunciantes o patrocinadores.

La base imponible se compone de dos elementos:

- ⇒ La contraprestación pagada (sin IVA) por la compra, alquiler o acceso a contenido audiovisual en línea; y / o
- ⇒ La contraprestación pagada (incluso a través de un intermediario publicitario) por la visualización de anuncios y / o patrocinios vinculados a un determinado contenido audiovisual en línea. Antes de que dicha consideración esté sujeta al impuesto, al contribuyente se le permite una deducción del 4% del subsidio (aumentado al 66% cuando el contenido audiovisual es creado por usuarios privados con el fin de compartir e intercambiar entre miembros de una comunidad que comparten intereses), y solo el importe restante en exceso de 100.000 EUR está sujeto al impuesto (norma de mínimos).

El segundo componente de la base impositiva se introdujo en 2016 para capturar modelos de negocios de múltiples lados que monetizan los datos recopilados de una audiencia francesa a través de oportunidades publicitarias, y garantizar un campo de juego equitativo entre transacciones económicamente equivalentes, independientemente de su modelo de ingresos (por ejemplo, publicidad, Ingresos basados en suscripciones, compras o alquileres).

Dada la reciente entrada en vigor de esta medida, aún no hay información disponible sobre el monto de los ingresos tributarios recaudados.

4. Hallazgos sobre desarrollos relevantes de la política tributaria

La reciente evolución de la política tributaria muestra que un número creciente de países ha implementado una variedad de medidas destinadas a asegurar su base tributaria, incluso en relación con las ventas remotas de productos y servicios digitales en su mercado. Ciertas características de diseño son comunes a algunas de estas acciones unilaterales y no coordinadas. Primero, apuntan a proteger y/o expandir la base impositiva en el país donde se encuentran los clientes o usuarios, generalmente en base a una visión ampliada del compromiso de la empresa en ese país. Segundo, muchos incluyen elementos vinculados a un mercado en el diseño de la base imponible (por ejemplo, ingresos por ventas, lugar de uso o consumo). Finalmente, parecen reflejar un descontento entre algunos países con los resultados tributarios producidos por el actual sistema internacional de impuestos sobre la renta.

Hasta que se logre un consenso global sobre cómo abordar los desafíos tributarios directos más amplios que plantea la digitalización, es probable que más países sigan su ejemplo y adapten su sistema tributario a través de una serie de medidas no coordinadas. En septiembre de 2017, un grupo de ministros de finanzas de la UE anunció que consideraban la adopción de soluciones basadas en el concepto de un "impuesto de igualación" sobre el volumen de negocios generado en Europa por las empresas digitales. Si bien estas iniciativas generalmente se toman para aumentar el nivel de impuestos de las empresas digitalizadas, también es probable que generen distorsiones económicas, doble tributación, mayor incertidumbre y complejidad, y los costos de cumplimiento asociados para las empresas que operan a través de la frontera y, en algunos casos, pueden potencialmente entrar en conflicto con algunos tratados fiscales bilaterales existentes. Además, han aumentado el sentido de urgencia entre muchos países en el sentido de que es necesario desarrollar opciones de políticas comunes para garantizar la relevancia y la coherencia continuas del marco internacional de impuestos sobre la renta (a las ganancias) existente.

5. Implementación de las soluciones recomendadas y opciones disponibles para abordar los desafíos del IVA de la Economía Digital

El Informe BEPS Acción 1 de 2015 concluyó que uno de los desafíos fiscales más amplios derivados de la digitalización es el desafío asociado con la recaudación del IVA en el comercio transfronterizo de bienes, servicios e intangibles, en particular cuando son adquiridos por empresas privadas.

5.1 Consumidores de proveedores del exterior

La digitalización ha magnificado este desafío ya que la evolución de la tecnología ha aumentado dramáticamente la capacidad de los consumidores privados compran en línea y la capacidad de las empresas para vender a clientes de todo el mundo sin la necesidad de estar físicamente presentes o no en el país del consumidor. Considerando también que el vendedor extranjero digitalizado puede no tener un nexo en una jurisdicción de mercado y que una jurisdicción de mercado puede tener medios limitados para exigir que un vendedor extranjero aplique y remita el IVA sobre los

servicios e intangibles suministrados a los consumidores finales en esa jurisdicción, no o un nivel inadecuado, la cantidad de IVA que estos vendedores pueden cobrar sobre estos suministros, con efectos adversos en los ingresos de IVA de los países. Esto también puede dar lugar a un campo de juego desigual entre los proveedores nacionales, que tienen la obligación de cobrar el IVA sobre los suministros a los clientes locales, y los proveedores extranjeros que pueden no tener dicha obligación o en los que puede ser difícil hacer cumplir las obligaciones relacionadas con el IVA.

De acuerdo con el principio de destino, permiten a las autoridades fiscales de una jurisdicción cobrar el IVA sobre los servicios e intangibles suministrados a través de la frontera por proveedores extranjeros a consumidores finales (empresa a consumidor o B2C) en esa jurisdicción (es decir, la jurisdicción donde el cliente se encuentra). El Informe BEPS Acción1 2015 destaca que los niveles de cumplimiento más eficientes y efectivos por parte de proveedores extranjeros pueden alcanzarse si las obligaciones relativas en las jurisdicciones tributarias se limitan a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del impuesto. Por lo tanto, el Informe BEPS Acción 1 de 2015 recomienda que se permita al proveedor extranjero registrarse para el IVA en la jurisdicción del mercado bajo un régimen simplificado de registro y cumplimiento. Este régimen simplificado de registro y recaudación funciona por separado del régimen tradicional de registro y recaudación sin los mismos derechos, como la recuperación de impuestos de entrada, u obligaciones como la información completa.

La implementación de estas medidas acordadas permite al país del mercado asegurar los ingresos del IVA que surgen de los suministros digitales B2C para los consumidores del país del mercado. También nivela el campo de juego entre proveedores nacionales y extranjeros porque los proveedores extranjeros deben cobrar el IVA sobre las ventas a los clientes locales como lo hacen los proveedores nacionales. Además, los mecanismos recomendados mitigan los costos de cumplimiento para los proveedores digitales al limitar las obligaciones de cumplimiento a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del impuesto.

Hasta la fecha, más de 50 jurisdicciones, incluida la abrumadora mayoría de los países de la OCDE y el G20, han adoptado normas para el tratamiento del IVA de los suministros B2C de servicios e intangibles por proveedores extranjeros de conformidad con las Directrices internacionales de IVA/GST de la OCDE. Estas jurisdicciones incluyen los 28 Estados miembros de la UE, Albania, Andorra, Argentina, Australia, Bahamas, Bielorrusia, China, Colombia, Ghana, Islandia, India, Japón, Kenia, Corea, México, Nueva Zelanda, Noruega, Rusia, Arabia Saudita, Serbia, Sudáfrica, Suiza, Tanzania y Turquía.

Las experiencias compartidas por diversas jurisdicciones indican que los elementos esenciales para la implementación exitosa de un mecanismo de recaudación de IVA incluyen: consulta con la comunidad empresarial en la fase de diseño; estrategia de comunicación adecuada para publicitar su implementación y para explicar aspectos clave de cumplimiento; y la disponibilidad de orientaciones claras para los contribuyentes.

Es necesario que tanto los gobiernos como las empresas promuevan la implementación y el funcionamiento coherentes de estas normas en todas las jurisdicciones. Esto no solo mejorará aún más los niveles de cumplimiento, sino que también apoyará la capacidad de ejecución de las autoridades fiscales, en particular facilitando la cooperación administrativa internacional.

Los ejemplos de estructuras fiscales comunes que se están reduciendo efectivamente incluyen:

⇒ Compañías holding de propiedad intelectual que utilizan regímenes fiscales preferenciales, como "regímenes de propiedad intelectual" (ver el ejemplo en el Anexo Figura 3.A.1). Los beneficios fiscales que surgen de los regímenes de PI solo pueden otorgarse en la medida en que las actividades subyacentes de gastos de investigación y desarrollo sean realizadas principalmente por el contribuyente o en la jurisdicción fiscal que otorga los beneficios fiscales. Este es el nuevo enfoque de "nexos".

⇒ Estructuras de compra de tratados. Cada vez es más difícil establecer compañías de conducto y/o sociedades de cartera de propósito especial en jurisdicciones de impuestos bajos con el objetivo de evitar la retención de impuestos sobre los ingresos pasivos. Además, ahora se deben revelar todas las resoluciones fiscales o acuerdos similares otorgados por las autoridades fiscales que reducen la tributación efectiva de los contribuyentes.

⇒ El uso de "cajas de efectivo". Una entidad rica en efectivo en una jurisdicción de bajos impuestos que proporciona fondos para el desarrollo de intangibles valiosos pero que no tiene la capacidad de controlar los riesgos asociados con su inversión ahora no recibe más que un rendimiento libre de riesgo de sus fondos bajo las reglas de precios de transferencia.

⇒ El uso de "estructuras comerciales" basadas en ventas remotas cuando la definición de EP del agente dependiente enmendada (Acción 7) se haya implementado en su totalidad, será más difícil para una empresa digitalizada suministrar productos y/o servicios en línea de manera remota a un mercado sin crear un agente EP dependiente en esa jurisdicción, si la fuerza de ventas de una subsidiaria local desempeña habitualmente el papel principal que lleva a la conclusión de dichas ventas, y los contratos se celebran de forma rutinaria sin modificaciones importantes por parte del proveedor extranjero. El proveedor extranjero puede cumplir ahora con el nuevo umbral de EP de agente dependiente, incluso si la subsidiaria local no formaliza esos contratos, e incluso si los contratos son contratos de forma estándar. También puede ser más difícil evitar un lugar fijo de EP de negocios que involucren la venta remota de bienes físicos a través de plataformas en línea. Cuando se adoptan las exenciones actualizadas de la actividad específica a la definición de EP, puede ser difícil para una empresa no residente establecer un gran almacén en un país de mercado mientras que al mismo tiempo se evita el umbral de EP en ese país, a menos que las actividades locales realizados a través de ese almacén son de carácter preparatorio y auxiliar.

Los servicios y productos digitales eliminarán otro incentivo importante para que los minoristas en línea se reubiquen en el exterior y vendan a cierta distancia del mercado, al cerrar la brecha entre las obligaciones de las empresas nacionales y los proveedores extranjeros en relación con las ventas a clientes locales.

Es esperable que las EMN tomen medidas para alinear sus estructuras corporativas con su actividad económica real. En una serie de casos, incluidas algunas empresas altamente digitalizadas, ya ha surgido evidencia de esto. Estos pasos incluyen reestructuraciones de negocios o cambios en sus posiciones de precios de transferencia, generalmente mediante la reevaluación de la ubicación de las funciones de las personas, y la asunción de riesgos y la gestión de riesgos. Esto se ve corroborado por la información disponible públicamente sobre la reubicación de activos valiosos (como los intangibles) y los riesgos desde jurisdicciones de bajo impuesto a otras jurisdicciones donde se llevan a cabo actividades comerciales sustanciales, en particular en términos de funciones de personas.

Otras respuestas al paquete BEPS sugerido por la OCDE, incluyen un número creciente de casos en los que algunas EMN muy digitalizadas han decidido cambiar o comenzar a cambiar sus estructuras comerciales (por ejemplo, Amazon, eBay, Facebook, Google), generalmente mediante la conversión de una venta remota, adoptando un modelo comercial donde las ventas en línea con clientes del país se reconocen en una entidad local (como un distribuidor de compraventa). Algunos países en los que se han producido estas reestructuraciones también han visto una ampliación de su base impositiva corporativa, como el contribuyente local del grupo de empresas multinacionales ya no se caracteriza por ser un proveedor de servicios de rutina remunerados a un costo mayor. En cambio, los ingresos de las ventas con clientes del país se reconocen a nivel del contribuyente local (filial o EP) después de la deducción de los gastos relevantes (por ejemplo, costo directo de los productos vendidos, costos directos de ventas y prestación de servicios, marketing local y promoción). De acuerdo con el principio de la competencia, esto generalmente implica un cambio en el país del mercado de una remuneración basada en el retorno de los costos a una remuneración basada en las ventas, y podría decirse que conduce a una

mayor exposición al riesgo asociado con oportunidades comerciales (es decir, mayor retornos positivos o negativos). Sin embargo, otros países han visto una reestructuración similar sin una (o mínima) ampliación correspondiente de su base impositiva corporativa, destacando la incertidumbre que rodea actualmente la atribución de ganancias a una presencia local imponible (es decir, EP o subsidiaria). Por ejemplo, en situaciones donde la conclusión del contrato es en gran medida automatizada y no implica la gestión de inventario (por ejemplo, software como servicio), no está claro si la remuneración pagada a la subsidiaria local de compraventa o EP (después de la reestructuración) será en la práctica significativamente mayor que la remuneración pagada a una subsidiaria local que realiza funciones de soporte para ventas similares contratadas en el extranjero (antes de la reestructuración).

La falta de datos actualmente disponibles limita cualquier evaluación del impacto del paquete BEPS en los desafíos tributarios directos más amplios planteados por la digitalización. Sin embargo, en el área del IVA, ha comenzado a surgir información útil y confiable a partir de la implementación generalizada de las nuevas directrices y mecanismos de recaudación que facilitan la tributación del comercio transfronterizo de servicios y productos digitales de acuerdo con el principio de destino.

Sin embargo, ninguna de las medidas fiscales directas del paquete BEPS fue concebida para abordar las circunstancias en las que no hay presencia física de la empresa extranjera en el país donde se encuentran los clientes (es decir, para abordar el problema del nexo) y / o para reequilibrar el impacto de la escala operativa sin masa en la distribución de los derechos tributarios.

6. Aplicación de tributos a la Economía Digital en otros países

6.1 El caso de Uruguay

En el ámbito de nuestra región, Uruguay, que aún no integra la OCDE, ha implementado para el 2018 la gravabilidad en el IVA y en el Impuesto a Renta Empresarial (IRAE), por medio de la Ley N° 19.535 de Rendición de Cuentas, regulada por el Decreto 144/018, de las actividades de las empresas digitales como Uber, Netflix

y Spotify, entre otros. Resulta interesante transcribir las declaraciones del Subsecretario de Economía de dicho país, que en referencia a la discusión sobre la inclusión de la Economía Digital, afirmó: “Cuando se consumen películas a través de un servicio por cable, el proveedor está gravado con IVA y el impuesto a la renta empresarial. Cuando se consume el mismo servicio de películas a través de una plataforma como Netflix, también debe estar gravado”, y agregó: “estamos frente a actividades que siempre estuvieron gravadas, y no hay nuevos impuestos. Lo que cambia es la plataforma”, concluyó (ECOS, 2017).

Es por eso que el sistema implementado por dicho país se basa en permitirles a las aplicaciones pagar sus obligaciones en dólares y hacer anticipos trimestrales, sin la exigencia de designar un representante legal en Uruguay.

A través de una resolución de la Dirección General Impositiva (DGI) que complementa anteriores disposiciones del Poder Ejecutivo, en las que se estableció el pago por parte de las plataformas de Impuesto a la Renta e IVA, la nueva medida ya fue puesta en marcha y afectará a muchas de las nuevas compañías de la llamada “Economía Digital”.

Es una reglamentación de vanguardia porque no es necesario que las plataformas se instalen en Uruguay, las cuales pueden inscribirse mediante un régimen simplificado.

En rigor, la resolución de DGI dispone que podrán abonar sus obligaciones tributarias en dólares aquellas plataformas que tengan la totalidad de sus operaciones documentadas en la moneda estadounidense.

Ya se había incorporado en la Rendición de Cuentas aprobada en 2017 un artículo que gravaba desde este año a las plataformas digitales que prestan servicios en el país con IRAE empresarial o Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR) según corresponda e IVA.

La reglamentación de esa disposición llegó en mayo, donde se diferenció entre las aplicaciones que realizan actividades internacionales como la producción,

distribución e intermediación de películas cinematográficas y otras transmisiones audiovisuales, como Netflix o Spotify, de las que hacen tareas de mediación e intermediación por medios informáticos, como Airbnb o Uber.

Las del primer grupo pasaron a considerarse 100% de fuente uruguaya (antes era al 30%) y deben pagar impuestos por toda la renta generada, y las segundas (que no pagaban impuestos) pasaron a tributar por el 50% de la renta obtenida cuando el oferente o el demandante se encuentre en el exterior; a su vez, si la plataforma está afuera, pagará 12% por IRNR.

El gobierno había previsto recaudar unos u\$s 10 millones al año por el cobro de impuestos a las plataformas digitales (iProUP, 2018).

6.2 El caso de Colombia

En Colombia, por ejemplo, se aplica el IVA por medio de retenciones aplicadas por las entidades emisoras de tarjetas, similar a nuestro país. Esto está regulado en el artículo 178 de la LIVA, a saber: “suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento)” (Heraldo, 2016).

6.2 El caso de Chile

En Chile se está discutiendo sobre cómo aplicar impuestos a la Economía Digital, teniendo en cuenta todavía la falta de acuerdo a nivel OCDE. La propuesta abarca el siguiente concepto: no hacer nada para no espantar a los proveedores de esos servicios o fijar un impuesto especial teniendo en consideración el avance de la inteligencia artificial.

En este último caso, el incremento exponencial de la tecnología informática permitirá crear una nube virtual con ingreso universal. A través de ella se procesarán las operaciones de las plataformas digitales, y a su paso, se le cargará al usuario en una tarjeta virtual, el valor de la llave de entrada y los servicios. La nube retendrá el impuesto, lo transferirá a la oficina fiscal del país donde se encuentra la plataforma y el

saldo se lo abonará a una cuenta previamente determinada. La fuerza está en que, de no incorporarse personas y empresas a esta nube, simplemente no recibirán ninguno de los servicios actuales o futuros (Brzovic, 2018).

6.3 El caso de la Unión Europea

Por otro lado, la Comisión Europea prepara una “tasa digital” que incluya a las grandes empresas tecnológicas que operan en países como Francia, Alemania, Reino Unido. Este gravamen se ideó con una alícuota provisoria del 3% sobre la facturación de las empresas, por ejemplo, en el caso de Google se aplica sobre sus ingresos por publicidad, y en empresas como Apple o Spotify, sobre la facturación que obtienen de sus usuarios y suscriptores de sus servicios. Y para aquellos que venden datos a terceros también se tiene como parámetro los ingresos. Se estima según esta Comisión que el volumen de negocio superaría los 750 millones de euros y con unos ingresos imposables de 50 millones generados en la UE (IProfesional, 2018).

En el marco de las reuniones previas del G20 durante el 2018, Ángel Gurría, Secretario general de la OCDE, admitió que uno de los temas más importantes que se encuentran en discusión es la gravabilidad de la Economía Digital, “Estamos hablando sobre cómo ponerle impuesto a una economía mundial crecientemente digitalizada. Ya cada empresa grande o pequeña tiene su venta digital. Entonces tienes una economía mundial digitalizada. Y, ¿Cuál es el peligro de que no pueda regular como aplicar impuestos? Que la base fiscal se te hace más chica. La parte no digital se te está haciendo cada vez más pequeña aunque es una economía que está creciendo. Al Ministro de Hacienda se la va como el agua. Tienes una erosión de la base fiscal muy grave y tienes que encontrar una forma de gravar la Economía Digital” (Torino, 2018).

Añadió que “en los países no existe un consenso sobre la mejor forma de enfocar el tema. Algunos países quieren tomar medidas de corto plazo, sobre la facturación. Otros quieren un impuesto adicional a la facturación. Otros sobre base de hacer todo más transparente. Otros que está bien así como está. Segundo, que no estamos invitando a que países tomen medidas de corto plazo. Decimos que en 2020 hagamos un informe final. Pero el tema es que en materia de impuestos cada país es

soberano. Incluso en la UE. No hay autoridad de impuestos europea. Entonces estamos tratando de coordinar el tema de los impuestos”.

La recomendación de Gurría es llegar a soluciones multilaterales, colectivas de cooperación internacional como existe para el intercambio de información automática.

En una reunión de ministros de economía realizada en Viena, en el mes septiembre del 2018, un nuevo desacuerdo sobre la tasa digital con la que Bruselas quiere obligar a los gigantes tecnológicos como Google, Facebook o Twitter apagar más impuestos ha vuelto a encallar en la UE. La reunión informal de ministros de Economía celebrada en Viena no ha servido para desbloquear la propuesta. Irlanda, Suecia y Dinamarca han vuelto a expresar su oposición total a esta medida, mientras que otros países como Alemania, Malta o Luxemburgo siguen siendo reticentes y reclaman una solución a nivel internacional y no sólo en la UE (Sanhermelando, 2018)

Francia, España, Austria y la Comisión mantienen la presión para que se apruebe este gravamen, pero las decisiones sobre impuestos requieren unanimidad de todos los Estados miembros.

Ante esta situación de bloqueo, España, por medio de su ministra de Economía Nadia Calviño, anunció que el Gobierno de Pedro Sánchez, presidente desde Junio 2018, tiene intención de incluir la tasa digital en los Presupuestos de 2019 para cuadrar las cuentas incluso si no hay acuerdo a nivel europeo. "La intención del Gobierno español no es esperar a que haya un acuerdo a nivel europeo o a nivel supranacional para adoptar las decisiones oportunas a nivel nacional". No obstante, ha avisado de que todavía "no hay ninguna decisión tomada" (Sanhermelando, 2018)

El Gobierno está trabajando sobre el proyecto de tasa digital que preparó el anterior Ejecutivo de Mariano Rajoy, que preveía una recaudación de 600 millones de euros al año. Calviño ha dejado claro que su plan se inspira en las propuestas de Bruselas: "un impuesto indirecto que tase determinadas actividades y no los beneficios".

Según los datos de la Comisión, las plataformas digitales pagan de media la mitad de impuestos que las empresas tradicionales: un tipo medio del 9,5% frente al 23,2% de las compañías con presencia física. Por eso el Ejecutivo comunitario plantea que la tasa se aplique al volumen de negocios de los gigantes tecnológicos en lugar de a sus beneficios. Con un tipo del 3% se recaudarían unos ingresos de hasta 5.000 millones de euros al año, según sus cálculos. Se gravarían tres tipos de actividades: la venta de publicidad online, los ingresos generados por las actividades de intermediación de las redes sociales y la venta de datos de los usuarios. (Sanhermelando, 2018).

Los países que se oponen a la tasa digital (Alemania por ejemplo) alegan que si la UE actúa de manera unilateral pondrá en riesgo su competitividad y podría provocar un conflicto con Estados Unidos. La posibilidad de un nuevo choque con la Casa Blanca de Donald Trump es el principal miedo de Berlín, que teme que el presidente norteamericano reactive los aranceles contra los coches alemanes como represalia. Por eso, el Gobierno de Angela Merkel ha pasado de ser uno de los principales impulsores del nuevo gravamen a uno de los países con más dudas (Sanhermelando, 2018).

El Ministro de Finanzas, Olaf Scholz, ha dicho a puerta cerrada que la prioridad para la UE debe ser encontrar una solución a nivel internacional en la OCDE o el G-20, la misma tesis que sostienen Irlanda, Suecia o Dinamarca. En sus declaraciones a la prensa, Scholz se ha mostrado mucho más conciliador. "Es necesario tomarnos algún tiempo para el debate, pero estamos absolutamente dispuestos a encontrar una solución muy pronto", ha dicho en una comparecencia conjunta con su homólogo francés, Bruno Le Maire (Sanhermelando, 2018).

Le Maire es precisamente uno de los principales impulsores de la tasa digital y llevo a Viena una propuesta de compromiso para tratar de desbloquear el debate: insertar una cláusula según la cual el gravamen de la UE se abolirá automáticamente en el momento en que haya un acuerdo a nivel mundial para que los gigantes tecnológicos paguen impuestos. "Una cláusula de expiración en el proyecto de la

Comisión, de forma que tan pronto como haya una decisión a nivel de la OCDE, la solución de los miembros de la OCDE sustituya a la solución europea", ha explicado.

Por su parte, la presidencia austriaca de la UE ha optado por un enfoque voluntarista y ha dado por hecho un acuerdo sobre el calendario que en realidad no existe. "A nivel político, todos los Estados miembros han respaldado la tarea de tener esta tasa a finales de año. Hay acuerdo sobre esto. Los detalles técnicos deben todavía aclararse", ha dicho su ministro de Finanzas, Hartwig Loger.

También el comisario de Asuntos Económicos, Pierre Moscovici, ve urgente aprobar la tasa a los gigantes de internet. "Es indispensable que la UE se dote de una legislación eficaz para que las grandes empresas digitales paguen los impuestos que les corresponden allí donde generan beneficios (...) La Comisión está dispuesta a contribuir a forjar compromisos, pero hay que avanzar". (Computerworld, 2018)

En la actualidad, 11 de los 28 países miembros de la UE ya han introducido o tienen previsto aprobar de forma inminente algún tipo de tasa digital, aunque con diferentes enfoques. A Bruselas le preocupa que estas medidas unilaterales y descoordinadas conduzcan a una fragmentación del mercado interior y distorsionen la competencia. Por eso la Comisión presiona para encontrar una solución provisional, ya que la OCDE no tiene previsto presentar propuestas concretas hasta 2020.

Como ya advertimos, Francia comenzó a aplicar un impuesto similar el pasado 1 de enero con el que sus arcas públicas esperan recaudar 500 millones de euros a lo largo de 2019. Con lo cual tampoco ha esperado a que en el seno de la Unión Europea o desde la OCDE se llegue a un consenso sobre la idoneidad de establecer este tipo de impuestos a las empresas de tecnología. Reino Unido también ha anunciado que tendrá una tasa para las tecnológicas a partir de abril de 2020 (Computerworld, 2018).

6.4 El caso de EEUU: Leading Case

En los Estados federados, el llamado "*sales tax*" (se rige a nivel estatal y no existe un impuesto a las ventas general nacional) grava las ventas de bienes y las

prestaciones de servicios a consumidores en su territorio. Normalmente, el impuesto se exige a la empresa vendedora que lo repercute al consumidor.

El Tribunal Supremo de los Estados Unidos tenía una jurisprudencia consolidada, basada en las sentencias *Bellas Hess* (GOOGLE ACADEMICS, 1967) y *Quill* (BIBLIOTECA DEL CONGRESO, 1992), conforme a las cuales un Estado no podía exigir este impuesto a una empresa si ésta carecía de un nexo suficiente con ese Estado, nexo que exigía una presencia física en el territorio. Esta doctrina surgió cuando el problema se ceñía a las ventas a distancia por catálogo usando el correo para la entrega.

El 21 de junio de 2018, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, en la sentencia del caso *South Dakota v. Wayfair*, ha cambiado su jurisprudencia para establecer que un Estado federado puede gravar una venta en su territorio a un consumidor final en la imposición sobre el consumo y exigir el impuesto a la empresa vendedora aunque ésta carezca de una presencia física en ese territorio (Abelardo, 2018).

6.4.1 Cambio radical en el contexto

La Economía Digital ha cambiado radicalmente este contexto y agravado la discriminación entre los operadores situados en un Estado y aquéllos otros que pueden vender en dicho territorio sin presencia física, y sin ingresar el impuesto, a través de una página web y la posterior remisión de las mercancías o sin remisión alguna por tratarse de servicios o productos digitales. En este clima, Dakota del Sur aprobó en 2016 una ley dirigida a cuestionar la doctrina sentada en *Quill* y provocar que el asunto llegara pronto al Tribunal Supremo.

La doctrina del Tribunal Supremo sentada en *Quill* se basaba en el principio de unidad de mercado, entendido a favor de limitar la posibilidad de que una empresa, operando en el mercado de los Estados Unidos, se viera obligada a cumplir obligaciones fiscales en diferentes Estados por las cargas administrativas que ello supondría. Ahora, el Tribunal Supremo entiende que esa doctrina era errónea por dos motivos: limitaba injustificadamente la potestad tributaria de los Estados federados y,

sobre todo, tratando de evitar una distorsión, habría creado otra mayor. Muchas empresas habrían optado por actuar solo desde un Estado y sin presencia en otros para evitar el impuesto sobre ventas, actuando con una indeseada ventaja competitiva pues la obligación alternativa de que ingresaran el impuesto los propios consumidores al comprar sin ese nexo habría sido generalmente incumplida. Esta distorsión se habría agravado con la llegada de la Economía Digital.

En el mundo del comercio por Internet, no es posible ya entender que un empleado o un almacén crean un nexo suficiente, por la presencia física que suponen, y que ese nexo falta cuando una empresa actúa a través de una website o de los medios tecnológicos que diseña. Como ya he analizado anteriormente, una empresa puede tener una presencia física en un sentido diferente al tradicional, a través incluso de los ordenadores de sus clientes, cuando esa empresa ofrece sus productos a través de una página web, usa cookies o sus clientes descargan una app en sus ordenadores. Este conjunto de instrumentos constituyen una tienda virtual que ofrece sus productos con la misma o mayor cercanía e intensidad que una presencia o tienda física tradicional.

6.4.2 Un nexo suficiente

Con todo ello, el Tribunal Supremo no olvida la exigencia de un nexo suficiente que evite cargas excesivas, pero lo sitúa en el terreno de los umbrales de actividad. No establece ninguno, pero valida algunos ejemplos como el propio del Estado directamente afectado que limitaba la exigencia del impuesto a operadores con ventas superiores a 100.000 dólares o con más de 200 transacciones. En todo caso, esta es una cuestión cuya regulación correspondería al poder legislativo, limitándose el Tribunal Supremo a eliminar la barrera que él mismo había puesto considerando la presencia física en el sentido tradicional como una exigencia constitucional de la sujeción a impuestos en un territorio.

Estos conceptos se alinean perfectamente con la evolución en la UE de la cuestión de la imposición digital en la imposición directa. La fiscalidad internacional sobre la renta ha consistido tradicionalmente sobre una tributación de la renta en el

Estado de residencia, salvo existencia de un establecimiento permanente en otro Estado. Ese establecimiento permanente exigiría una presencia física y desde hace años el debate se centra tanto sobre las condiciones de esa presencia como acerca del desfase existente entre este criterio de reparto de las soberanías fiscales y la Economía Digital.

7. Situación a nivel provincial

La Provincia de Córdoba fue una de las precursoras en este sentido, al ampliar en el año 2018 la definición del hecho imponible del Impuesto sobre IIBB. Para ello se incluyó en su objeto la comercialización de servicios realizados por sujetos localizados en el exterior cuando el consumo se realice en su jurisdicción, pretendiendo de ese modo gravar la actividad de las plataformas digitales del exterior, entre las que destacan Netflix y Spotify, por medio de la Ley 10.508, que modifica el Código Tributario Provincial. Luego se sumó la Provincia de Salta, a través de la Ley 8.100 del 2018 que modifica el Código Fiscal de la Provincia.

Estas provincias se encuentran con el mismo problema que los países antes nombrados, ya que al pretender gravar con el citado tributo los servicios digitales prestados por plataformas del exterior, dejan de lado que las actividades de dichas plataformas carecen de sustento territorial dentro de sus jurisdicciones. Es decir, no existe presencia física y real de estos sujetos en el territorio de las mismas.

Podrían las empresas alegar que ello impide que puedan gravarse estos servicios aún cuando sus habitantes consuman productos ofrecidos por éstas. Ello es así, toda vez que tales actividades no tienen realización física dentro de su ámbito territorial, por lo que el cobro del impuesto en estas condiciones configura un claro exceso en el ejercicio de sus poderes fiscales.

En efecto, el presupuesto de procedencia de este impuesto precisa que se compruebe el ejercicio de actividad, que la misma tenga habitualidad, que sea onerosa y tenga sustento territorial en la provincia que pretende aplicarlo.

Sin embargo, la actividad de las plataformas digitales del exterior como Netflix no cumplen este último recaudo, vale decir, no existe un despliegue de actividad física y efectiva en la jurisdicción por parte de las mismas, lo que inhabilita su cobro.

Lisicki, Peralta y Bonnano afirman que “como una suerte de efecto dominó, el cobro del impuesto en estas condiciones conlleva otra serie de irregularidades de orden constitucional, por cuanto el gravamen así establecido pasa a erigirse en una aduana interior, prohibida por nuestra Carta Magna, e implica además una intromisión en la facultad de reglar el comercio exterior que corresponde al Congreso Nacional - cfr. arts. 9°, 10, 11, 75 inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional. Adicionalmente, cualquier modificación legal que realicen las provincias con el fin de gravar el consumo de dichos servicios, subvirtiendo la matriz territorial propia del impuesto sobre los ingresos brutos, implica la creación solapada de un nuevo tributo de naturaleza idéntica al Impuesto al Valor Agregado, contraviniendo de este modo el régimen de coparticipación federal de impuesto de la ley 23.548, que veda a las provincias la aplicación de gravámenes análogos a los nacionales coparticipados” (Lisicki, 2019).

8. Últimas novedades desde la OCDE

La OCDE ha publicado el pasado 29 de enero una nota (Note, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy, 2019) en la que anuncia importantes avances en materia de fiscalidad de la Economía Digital (o más bien de una economía cada vez más digitalizada), sobre la base de los consensos alcanzados por el llamado *Inclusive Framework on BEPS*, integrado por 127 países que colaboran en el desarrollo e implantación de las medidas del Plan de Acción BEPS de la OCDE.

Esta nota incluye cuatro propuestas agrupadas en dos *pilares* o líneas de actuación que sugieren una serie de cambios muy profundos en las normas que rigen la tributación de los grupos multinacionales en la actualidad.

Entre las modificaciones que se proponen está la reconsideración de la capacidad impositiva de cada país en función de dónde se entienda creado el valor

(nexo), o bien, la adopción de un impuesto mínimo a nivel mundial, que no sólo se aplicaría al sector de la Economía Digital.

El primero de esos pilares plantea tres posibles nexos para la atribución de potestad tributaria sobre los beneficios de la Economía Digital, todos ellos relacionados con el país en el que se considere que se crea valor: (i) el de localización de los usuarios de estos negocios altamente digitalizados, (ii) el del Estado donde tiene lugar la generación y desarrollo de intangibles de marketing necesarios para el desarrollo de estas actividades y (iii) aquel que se centra en el concepto de presencia digital significativa.

Este pilar resulta de particular relevancia, no sólo por el debate que genera en torno a los tres nexos propuestos (algunos de los cuales ya se habían identificado en trabajos anteriores en el marco de la Acción 1 del Plan BEPS), sino especialmente por la fórmula planteada para atribuir los beneficios gravables.

La aplicación de tal fórmula requeriría replantear, sin prejuicios de ningún tipo, el alcance y el empleo que en la práctica se hace de las normas actuales sobre precios de transferencia, e instaurar soluciones que trasciendan al principio de plena competencia, lo cual, viniendo de la propia OCDE, supone una auténtica revolución.

El segundo pilar, alternativo al primero y fuertemente influenciado por las últimas reformas fiscales en Estados Unidos, propone el reforzamiento de la capacidad impositiva de los países en aquellos casos en los que la otra jurisdicción aplique tipos impositivos reducidos sobre los beneficios en cuestión.

El objetivo de este segundo pilar sería el de luchar contra la deslocalización de beneficios hacia países de reducida o nula tributación, mediante el desarrollo de dos nuevas medidas relacionadas entre sí: (i) una norma que facultase al Estado fuente a gravar beneficios sujetos a baja tributación en el Estado residencia; y viceversa, (ii) una regla que negase la deducibilidad de gastos generados por pagos a personas o entidades situadas en territorios considerados de baja tributación.

Este anuncio de la OCDE, reflejo de los progresos realizados hasta la fecha por la comunidad internacional, supone un paso adelante en la solución a los desafíos que plantea la digitalización de la economía en el ámbito de la fiscalidad internacional, si bien el ambicioso alcance dado a las alternativas propuestas hace difícil no mostrar cierta cautela en cuanto a su consecución futura.

De momento, la OCDE se emplaza a seguir trabajando en la búsqueda y desarrollo de soluciones largoplacistas y que cuenten con el necesario consenso internacional, con el objetivo último de presentar una solución completa en 2020 que pueda ser utilizada por todos los Estados para la necesaria actualización de las normas fiscales internacionales.

CAPÍTULO VI. ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE LA UNIÓN EUROPEA

El día 21 de marzo de 2018 la Comisión Europea publicó, como parte de un conjunto de medidas para gravar la Economía Digital en la UE, una propuesta de Directiva para crear el concepto de EP digital en el mercado único, basado sobre una presencia digital significativa, en este capítulo analizo en detalle dicha propuesta.

El objetivo de esta iniciativa europea es trasponer en la legislación doméstica de los Estados miembros referida al impuesto sobre sociedades —a más tardar el 31 de diciembre de 2019— para su aplicación efectiva a partir del 1º de enero de 2020, con respecto a los períodos fiscales que comiencen en esa fecha, o después, un umbral de nexo imponible y reglas especiales de atribución de ingresos que permitan la tributación justa y eficaz de los nuevos modelos empresariales digitalizados.

El renovado concepto de EP —presencia digital significativa (EP-PDS) — busca someter a imposición, en la jurisdicción donde se sitúan los usuarios de determinados servicios digitales (jurisdicción del mercado), a empresas no residentes que no requieren de la presencia física en dicha jurisdicción y que generan valor a partir de la explotación de activos intangibles de difícil valoración, del contenido generado por el usuario y de la recolección de datos.

Todos estos constituyen nuevos indicadores de una presencia económica relevante en la jurisdicción del mercado. En tal sentido, la propuesta de Directiva concreta una de las alternativas contempladas, pero no recomendadas, por la Acción 1 “Enfrentando los Desafíos Fiscales de la Economía Digital” del Plan de Acción BEPS (Acción 1 BEPS) sobre la creación de un nuevo nexo basado sobre una presencia económica significativa.

La propuesta de Directiva no constituye una acción aislada en materia de tributación de las empresas digitales, sino que forma parte de una serie de medidas comprensivas de: (i) una recomendación a los Estados miembros para que incorporen las nuevas normas sobre EP-PDS en sus convenios sobre doble imposición con terceros países; (ii) una propuesta de Directiva con una solución provisional para establecer un

impuesto especial aplicable a determinados servicios digitales y (iii) una Comunicación informativa sobre la articulación de todas estas medidas.

A nivel europeo, entre los antecedentes de este conjunto de medidas se encuentra la Estrategia para el Mercado Único Digital, de mayo de 2015, en que la Comisión se propuso mejorar la posición de Europa como líder mundial en la Economía Digital. Como parte de esta estrategia, se destaca la Comunicación de la Comisión del 21 de septiembre de 2017 sobre “Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital” en la cual se exponen los desafíos fiscales planteados por la digitalización de la economía mundial. Esta Comunicación fue seguida por sendas conclusiones, adoptadas el 19 de octubre de 2017 por el Consejo Europeo y el 5 de diciembre de 2017 por el Consejo ECOFIN, las cuales quedaron a la espera de propuestas por parte de la Comisión para principios de 2018.

Al mismo tiempo que la Comisión elaboraba su plan integral para gravar la Economía Digital, la OCDE hacía lo propio a nivel global. Los avances de la OCDE en la materia quedaron plasmados en un informe presentado por el Marco Inclusivo sobre BEPS, “Los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe Provisional”, publicado en marzo de 2018, unos días antes de dar a conocer el conjunto de medidas europeo.

El objetivo del presente Capítulo es brindar una reseña sucinta de las medidas que integran ese conjunto de medidas europeo, con especial énfasis en la propuesta de incorporación de una definición adicional de EP digital. Sobre este punto, el “Informe provisional” de la OCDE destacó la existencia de posiciones divergentes entre los países integrantes del Marco Inclusivo sobre BEPS, respecto del enfoque a adoptar para enfrentar los desafíos generalizados de la digitalización en materia de imposición directa.

Sin perjuicio de ello, la comunidad internacional se comprometió a seguir trabajando para alcanzar una solución de consenso en 2020. De concretarse finalmente el propósito de la propuesta de Directiva de tener en vigencia un EP-PDS a comienzos de 2020 a nivel europeo, quedará establecido un interesante e inusitado

escenario para las relaciones tributarias internacionales al que debe prestársele mucha atención desde ahora.

1. Solución transitoria: el impuesto sobre los servicios digitales

El proyecto de ley del impuesto sobre los servicios digitales (ISD) de España estima gravar con el 3% los ingresos brutos derivados de la prestación de determinados servicios digitales. La Comisión reconoce expresamente la naturaleza transitoria de este sistema común de imposición de la Economía Digital, a la espera de alcanzar una solución global. Su objetivo es proteger las bases imponibles de los impuestos sobre sociedades de sus Estados miembros, al mismo tiempo que evitar la fragmentación del mercado único frente a la emergencia de medidas unilaterales dispares. La propuesta del ISD europeo se enmarca en las condiciones establecidas por el “Informe provisional” de la OCDE para la creación de impuestos especiales, sin perjuicio de señalar allí la falta de consenso sobre el mérito o la necesidad de este tipo de medidas provisionales.

El ISD responde al interés de muchos Estados miembros —receptado por las conclusiones del Consejo ECOFIN el 5 de diciembre de 2017 —consistente en adoptar un impuesto especial (*turnover tax*) que quedará fuera del ámbito de aplicación de los CDI—. Por ello, el ISD grava los ingresos brutos obtenidos, una vez deducido el IVA y otros gravámenes similares. No obstante, con el objeto de evitar la doble imposición —como consecuencia de la superposición con el impuesto sobre sociedades— se espera que los Estados miembros autoricen deducir el ISD pagado, de la base imponible del impuesto sobre sociedades, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.

La característica principal del aspecto objetivo del hecho imponible del ISD es que apunta a gravar únicamente la creación de valor por parte del usuario. De esta manera, sólo están alcanzados por el impuesto especial los ingresos derivados de los servicios digitales que permiten explotar y hacer monetizables las contribuciones del usuario en la jurisdicción del mercado. Por tanto, no están gravados la recopilación de

datos de los usuarios ni el uso de los datos recopilados para fines internos de la empresa o para su puesta en común con otras entidades en forma gratuita.

De acuerdo con lo expuesto, el ISD tiene por finalidad gravar la riqueza generada por determinados modelos de negocios digitales, como los de las redes sociales, los buscadores de Internet y las plataformas digitales que, básicamente, explotan la información provista por los usuarios para vender publicidad personalizada, o para intermediar entre la oferta y la demanda. En concreto, quedan alcanzados los ingresos procedentes de: (i) la inclusión en una interfaz digital (sitio de Internet o aplicación móvil) de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; (ii) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (*marketplaces*); (iii) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

En todos los servicios digitales de los cuales se derivan ingresos alcanzados por el ISD el usuario desempeña un papel central en la creación de valor para la empresa que los provee. Por esta razón, queda excluido del ámbito del ISD el modelo de negocios de los proveedores de contenidos digitales cuando, desde la perspectiva del usuario, el propósito único o principal sea la adquisición de dichos contenidos digitales (p. ej., programas informáticos, aplicaciones, juegos, música, vídeos o textos, etc.). En su caso, la creación de valor recae en los contenidos digitales suministrados por la entidad y no en la explotación comercial de la información brindada por el usuario. De conformidad con esta misma lógica, quedan también excluidos del ISD la venta minorista (B2C) de bienes o servicios en línea, mediante el sitio de Internet del proveedor, cuando este no actúa en calidad de intermediario; los servicios de mensajería instantánea, de correo electrónico y de pago electrónico que no operan como *marketplace*, sino que proveen programas informáticos para facilitar relaciones y operaciones entre usuarios que mantienen un contacto preexistente; los proveedores

de servicios de financiación participativa regulados (*crowdfundig*); y la prestación de servicios financieros regulados.

Son sujetos pasivos del ISD las empresas digitales establecidas en un Estado miembro, o en un tercer país que obtengan ingresos gravados que superen dos umbrales. De acuerdo con el primer umbral, sus ingresos mundiales totales del último ejercicio financiero completo deben superar los 750.000.000 de euros. El segundo umbral, relativo específicamente al ISD, requiere que el importe total de los ingresos gravados en la UE por este impuesto especial supere los 50.000.000 de euros.

Como se trata de un impuesto especial basado sobre la creación de valor por parte del usuario, los Estados miembros tendrán derecho a gravar los ingresos procedentes de servicios digitales prestados a usuarios situados en su territorio. Al efecto, el ISD establece normas específicas de localización del usuario y para la determinación de la proporción total de los ingresos imponibles de la empresa que debe atribuirse a cada Estado miembro: en ambos casos respecto de cada uno de los servicios digitales alcanzados.

La determinación del lugar de utilización del dispositivo del usuario por medio del cual se accede a la interfaz digital y, por consiguiente, lugar de imposición se establece mediante la dirección de Protocolo Internet (IP) de dicho dispositivo, o mediante otros métodos de geolocalización, si son más exactos. En ningún caso se tendrá en cuenta si los usuarios han contribuido económicamente a la generación de los ingresos, el lugar del pago de los suministros, o el lugar de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacentes.

Además, se establece un mecanismo de simplificación en forma de ventanilla única (*One-Stop-Shop*), a los efectos de que todas las obligaciones formales y materiales (identificación, presentación de la declaración del ISD y pago) se cumplan en un solo Estado miembro (Estado de identificación), quien actuará como agente de información y de cobro por cuenta de otros Estados miembros.

2. Solución de largo plazo: la presencia digital significativa

La presión ejercida por algunos Estados miembros, para adoptar una solución provisional con un impuesto especial, trajo aparejada la propuesta de Directiva para introducir un nuevo concepto de EP digital.

La definición de un EP-PDS presenta dos elementos centrales: (i) la creación de un nexo imponible para las empresas digitales, la presencia digital significativa, y (ii) la adecuación de los principios vigentes para atribuir beneficios a un EP, que reflejen de manera más adecuada la generación de valor de los nuevos modelos de negocios digitalizados (según artículo 1º, propuesta de Directiva).

Se trata de una definición adicional que no afecta ni restringe la aplicación de cualquier otro test de EP, establecido a nivel doméstico o del derecho de la UE e incluso cualquier otro test de EP referido a la prestación de servicios digitales (según artículo 4º.2, propuesta de Directiva).

2.1 Nexo imponible: el EP-PDS

El nexo imponible, la presencia digital significativa —mediante la cual se realiza, total o parcialmente, un negocio en un Estado miembro—, se configura por la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital (sitios de Internet, aplicaciones móviles o cualquier tipo de programa informático accesible a los usuarios), y el cumplimiento de uno o varios indicadores de actividad económica significativa por parte de la entidad y de cada una de las empresas asociadas en términos agregados (según artículo 4º, propuesta de Directiva).

Los servicios digitales son definidos por la propuesta de Directiva servicios prestados a través de Internet, esencialmente automatizados al requerir mínima intervención humana, y que no se pueden prestar sin tecnología de la información (según artículo 3º.5, propuesta de Directiva).

Entre ellos se encuentran: (i) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos; (ii) sus modificaciones y sus

actualizaciones, los que permiten o apoyan la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web; (iii) los generados automáticamente desde un ordenador, por intermedio de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente; (iv) la concesión, a título oneroso, del derecho a comerciar en un online *marketplace*; los paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos, como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, o cualquier otro elemento similar. Se incluyen en la definición de servicios digitales, los enumerados en el Anexo II de la propuesta de Directiva.

Por otro lado, se excluyen determinados servicios enumerados en el Anexo III, por no presentar los elementos característicos mencionados (p.ej.: los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico, los servicios de enseñanza impartidos por un profesor a través de Internet, etc.), así como tampoco la venta de bienes u otros servicios facilitados por el uso de Internet o de una red electrónica.

Los tres indicadores de actividad económica significativa, en un Estado miembro durante un período fiscal, por parte de la entidad y cada una de las empresas asociadas en términos agregados son: (i) ingresos superiores a los 7.000.000 de euros derivados de la prestación de servicios digitales a usuarios allí localizados; (ii) más de 100.000 usuarios de servicios digitales allí localizados o (iii) más de 3000 contratos entre empresas (B2B), para la provisión de un servicio digital, concluidos por usuarios allí localizados. Esa presencia digital significativa equivale a la huella digital de un negocio en la jurisdicción del mercado y refleja la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios y su contribución en la generación de contenido digital, elementos que conformarán el *value driver* para atribuir beneficios al EP-PDS.

La determinación de la localización del usuario de los servicios digitales resulta fundamental para configurar un EP-PDS. Al respecto, la norma establece que un usuario está situado en un Estado miembro si utiliza allí un dispositivo para acceder a la interfaz digital (según artículo 4º.4, propuesta de Directiva). La dirección de

Protocolo Internet (IP) del dispositivo o cualquier otro método de geolocalización que sea más preciso, determinará el Estado miembro de la utilización del dispositivo (según artículo 4º.6, propuesta de Directiva). En el caso del indicador sobre el número de contratos B2B para la provisión de un servicio digital, se considerará que el usuario (empresa que suscribe el contrato en el curso de sus actividades empresariales) está situado en un Estado miembro, si reside allí a efectos del impuesto sobre sociedades en el período fiscal respectivo, o si el usuario es residente a efectos del impuesto sobre sociedades en un tercer país, pero tiene un EP en ese Estado miembro, dentro de ese período impositivo (según artículo 4º.5, propuesta de Directiva).

La variedad de indicadores de actividad económica digital (p. ej., ingresos, número de usuarios y número contratos B2B) busca abarcar la heterogeneidad de los modelos de negocios digitales, desde los que cuentan con una amplia base de usuarios hasta otros que, sin alcanzar semejante amplitud, se benefician de contribuciones más personalizadas por parte de los usuarios. Los elevados umbrales tienen por finalidad garantizar la proporcionalidad de la medida y mejorar la administración del nuevo régimen al excluir a los supuestos de EP-PDS en los que los beneficios atribuibles no alcanzan a cubrir el costo del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Así, p. ej., los umbrales numéricos relativos a usuarios o contratos B2B intentan reflejar una medida económica equivalente a la del umbral monetario, basados sobre los ingresos medios por usuario, o el valor más elevado de los contratos entre empresas (B2B), en relación con los contratos con particulares (B2C). Cada umbral se debe considerar en términos agregados, es decir, contemplada la prestación de servicios digitales por parte de empresas asociadas (según artículo 4º.3, propuesta de Directiva).

2.2 Principios para la atribución de beneficios al EP-PDS

El otro elemento central del nuevo EP-PDS, que plantea los mayores desafíos técnicos, es el referido a la atribución de beneficios a una presencia digital significativa en la jurisdicción del mercado. Al respecto, la propuesta de Directiva adapta el criterio vigente del artículo 7º, sobre beneficios empresariales del Modelo OCDE (denominado “Enfoque OCDE Autorizado” - EOA), con el propósito de incorporar las nuevas modalidades de creación valor de los negocios digitales. Sin perjuicio de ello, se

destaca que la adaptación del EOA a los modelos de negocios digitales no conlleva más que al delineamiento de principios generales que no afectan orientaciones más específicas que se pudiesen desarrollar en otros foros internacionales, como la OCDE, o la propia UE.

En primer lugar, la norma sobre atribución de ingresos (y pérdidas) a la presencia digital significativa establece la potestad tributaria exclusiva de la jurisdicción del mercado, para gravar con el impuesto sobre sociedades a los beneficios imputables al EP-PDS (según artículo 5º.1, propuesta de Directiva).

A continuación, se establece la hipótesis de la actuación del EP-PDS como entidad separada e independiente de la empresa no residente a los efectos de determinar los beneficios que debería haber percibido de haber llevado a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, a través de una interfaz digital (según artículo 5º.2, propuesta de Directiva).

La norma ordena practicar un análisis funcional específico para determinar las funciones del EP-PDS y atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos (según artículo 5º.3, propuesta de Directiva). La previsión de este análisis funcional específico obedece a que el criterio de las funciones humanas sustantivas (*significant people functions*), adoptado por el EOA, no resulta adecuado en el contexto de las actividades digitales donde la operación a través de una interfaz digital permite prescindir de toda presencia física en la jurisdicción del mercado, o que no se lleven a cabo en ella tales funciones humanas sustantivas, entendidas como las que contribuyen de manera relevante a la creación de valor.

En consecuencia, el análisis funcional aplicable a un EP-PDS ordena tener en cuenta “las actividades significativas desde el punto de vista económico” (“*economically significant activities*”) que son las que típicamente contribuyen a la creación de valor en los modelos empresariales digitales. Estas actividades económicamente significativas para determinar las funciones del EP-PDS y atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos son: (i) las actividades relacionadas

con datos o usuarios, emprendidas por la empresa no residente mediante una interfaz digital (según artículo 5º.3 in fine, propuesta de Directiva); y (ii) las actividades realizadas por el EP-PDS que sean relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa (según artículo 5º.4, propuesta de Directiva).

Así, por ejemplo, en el caso de una empresa no residente dedicada al negocio de las redes sociales, el EP-PDS contribuye a la ampliación de la red con información de los usuarios de la jurisdicción del mercado. Esta ampliación de la red refuerza al conjunto de activos intangibles de la empresa, utilizados para atraer nuevos usuarios a la red, los cuales constituyen la esencia del negocio al permitir vender publicidad personalizada.

Otras actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por el EP-PDS incluyen, entre otras, las actividades vinculadas con: (i) la recolección, almacenamiento, tratamiento, análisis, utilización y venta de información a nivel del usuario (*user-level data*); (ii) la recolección, almacenamiento, tratamiento y utilización del contenido generado por el usuario (*user-generated content*); (iii) la venta de espacio publicitario en línea; (iv) la puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un *marketplace* digital; o (v) la prestación de cualesquiera otros servicios digitales (según artículo 5º.5, propuesta de Directiva).

La norma de atribución de ingresos al EP-PDS se completa con la elección del método de la distribución del beneficio (*profit split method*), como el método de precios de transferencia más apropiado. Ello, sin perjuicio de permitir la aplicación de un método alternativo más adecuado cuando el contribuyente así lo demuestre con fundamento en los resultados del análisis funcional específico. Se reconoce que los factores de distribución (*splitting factors*) pueden incluir los gastos incurridos en investigación, desarrollo y comercialización, así como el número de usuarios y datos recopilados por la jurisdicción del mercado.

El ministro de Finanzas francés, Bruno Le Maire, uno de los principales promotores del nuevo impuesto, intentó facilitar un compromiso al ofrecer agregar

una “cláusula de término”, en virtud del cual la tributación terminaría una vez que se pacte un nivel global para los impuestos a empresas digitales. (Thomas, 2018)

Francia también está dispuesta a considerar formas de compensar a Irlanda por posibles ingresos perdidos.

CONCLUSIONES FINALES

El objetivo general de nuestro trabajo fue analizar la posible erosión de las bases imponibles en el ámbito de la Economía Digital, con especial referencia a nuestro país, y proponer medidas para evitar este tipo de maniobras.

Uno de los grandes desafíos de la era digital es el relacionado con la cuestión de cómo deben asignarse entre los países los derechos tributarios sobre los ingresos generados por las actividades digitales transfronterizas para evitar la erosión de las bases imponibles.

Luego del análisis de las recomendaciones de la OCDE, la Unión Europea y demás organismos y países, es posible identificar dos reglas clave que enmarcan la tributación de los beneficios empresariales de las actividades transfronterizas: la regla de nexo para determinar la jurisdicción para gravar a una empresa no residente y la regla de asignación de beneficios.

Por un lado, en cuanto a la regla de nexo para determinar la jurisdicción para gravar a una empresa no residente tenemos que, en la mayoría de los tratados tributarios, las ganancias comerciales derivadas de una empresa están sujetas a impuestos exclusivamente por el estado de residencia, a menos que la empresa realice actividades comerciales en el otro estado (es decir, el estado de origen) a través de un EP situado en él.

A veces, esto se denomina la regla de "nexo", ya que identifica las ganancias que un país puede gravar por referencia a su relación con un EP. Este último generalmente se define por referencia a un umbral que determina las circunstancias en las cuales se considera que una empresa extranjera tiene un nivel suficiente de actividad económica en un estado para justificar la tributación en ese estado. Este umbral generalmente requiere un cierto nivel de presencia física de la empresa extranjera en la jurisdicción impositiva, ya sea a través de un "lugar fijo de negocios" o mediante las acciones de un "agente dependiente" (Artículos 5 de los Convenios Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas sobre impuestos).

Por otro lado, y una vez que se ha establecido que a un país en particular se le debe permitir gravar las ganancias de una empresa, es necesario contar con reglas para determinar la parte relevante de las ganancias que estarán sujetas a impuestos. Las reglas de asignación de beneficios realizan esta función. El principio internacionalmente aceptado subyacente a la asignación de beneficios es el principio de la plena competencia.

Dicho principio se aplica de manera similar en dos casos: cuando un país tiene derechos fiscales sobre las ganancias comerciales de un contribuyente residente (p.ej.: el artículo 9 del MC OCDE y ONU) o cuando estas ganancias les son atribuibles a la EP de un contribuyente no residente (p.ej.: el artículo 7 de los MC OCDE y la ONU).

A lo largo del trabajo hemos comprobado que la tributación de una empresa no residente depende de reglas que están fuertemente arraigadas en los requisitos de presencia física para determinar el nexo y asignar ganancias. Pero la digitalización continua de la economía puede poner en tela de juicio la efectividad de estas reglas en la medida en que la creación de valor sea cada vez menos dependiente de la presencia física de personas o bienes.

Los datos y la participación de los usuarios y, en general, las relaciones continuas e interactivas entre las empresas digitalizadas y sus clientes, pueden representar desafíos tributarios adicionales en la medida en que puedan considerarse una fuente de creación de valor para una empresa. Este podría ser el caso, por ejemplo, de una base grande de los usuarios activos en línea que producen cantidades sustanciales de contenido y datos, ya que se consideran una contribución importante a la creación de valor de una empresa, a diferencia de los algoritmos y otros activos intangibles utilizados para analizar y procesar este contenido y estos datos.

Todo esto puede plantear en líneas generales desafíos tanto para el nexo como para las reglas de atribución de beneficios, en la medida en que el valor generado de esta manera por los usuarios en una jurisdicción particular se considere un valor creado por la empresa en la jurisdicción, ya que tal concepto de creación de valor actualmente no se captura por el marco tributario existente.

También pueden plantearse diferentes desafíos particulares a las reglas de nexo existentes en situaciones donde la empresa altamente digitalizada, que explota los datos y el contenido generado por el usuario, tiene poca o ninguna presencia (en términos de personal o activos tangibles) en la jurisdicción donde los usuarios activos generan datos y estos se localizan.

El hecho que el sistema impositivo no reconozca esta contribución al proceso de creación de valor de ciertas empresas altamente digitalizadas significa que el nexo existente y las reglas de asignación de beneficios no logran crear una alineación entre la ubicación en la que se gravan las ganancias y la ubicación en la que se crea el valor.

Es por ello que resulta recomendable una implementación coherente de regímenes simplificados de registro y recolección en todas las jurisdicciones, basados en enfoques de mejores prácticas comunes para que aumenten los niveles de cumplimiento de los proveedores extranjeros y apoyen la capacidad de ejecución de las autoridades tributarias facilitando la cooperación administrativa internacional.

El problema para las Administraciones es que estas empresas no tributan en donde generan sus ingresos, sino en donde pueden pagar tasas sobre la renta más bajas. Eso lo hacen por medio de la manipulación de sus precios de transferencia entre filiales, para generar las ganancias en las naciones con menores tasas o en las que se puede hacer uso de paraísos fiscales. Los beneficios globales y los impuestos asociados podrían entonces asignarse geográficamente de acuerdo con factores objetivos como las ventas de las empresas, los empleos, los recursos utilizados e incluso los usuarios digitales en cada país.

Hay quienes afirman que, con la idea de compensar las pérdidas de ingresos fiscales sobre la renta de las personas y los costos de compensaciones por desempleo, se tendrían que gravar a los robots y las tecnologías que sustituyen la fuerza laboral. Al ser imposible mantener el supuesto de que es innecesario gravar a la industria digital, lo que se requiere es tasar de manera directa al valor que genera. Ésa será la nueva agenda fiscal de cada país en el que el valor se genera cada vez más en la industria

digital, por lo que no se tendría que evitar que su contribución fiscal se eluda o se transfiera a refugios fiscales.

A estos fines resulta muy útil la propuesta de creación de un EP-PDS, por medio de la cual la UE contempla integrar esas normas en los impuestos sobre sociedades de los Estados miembros y en la propuesta de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS).

Cómo ya adelantamos en el cuerpo del trabajo, una posible solución podría abarcar convenios entre países para obtener una base imponible común y asignarlas a cada uno de acuerdo a algún criterio como puede ser la cantidad de usuarios, ingresos por publicidad, visitas a los sitios web. De esta manera, se formaría un orden de tributación que no exceda los límites razonables de imposición y de administración y control de los mismos.

En suma, las empresas digitales radicadas en terceros países que tengan una presencia digital significativa en un Estado miembro y que además hayan celebrado con él un CDI en línea con el Modelo OCDE/ONU no estarán sujetas a la imposición en la fuente por sus rentas empresarias, porque las normas del convenio de doble imposición aplicable prevalecerán sobre la Directiva. Por tal motivo, como parte del conjunto de medidas, la UE recomienda a los Estados miembros incorporar al EP-PDS y sus reglas de atribución de ingresos en los convenios de doble imposición con terceros países.

Ello torna necesario modificar el concepto de presencia física por presencia digital, tal el caso del concepto de presencia digital significativa como nueva forma de establecimiento permanente que descansa en una presencia digital diferente y en unos criterios de atribución de rentas distintos que tengan en cuenta el uso de los datos y la relevancia de las funciones propias de esta nueva economía. Un enfoque que sin duda coincide con los criterios del Tribunal Supremo de Estados Unidos: la nueva Economía Digital exige cambiar la forma de entender la presencia física como nexos que justifica la sujeción a impuestos en una soberanía fiscal.

Es cierto también que la búsqueda de soluciones unilaterales para alcanzar la base imponible representada por los beneficios que generan estos servicios, se encuentra en plena proceso de expansión, como lo muestra la existencia de un proyecto de ley en España la consideración en el Reino Unido de creación de un impuesto a la facturación de las prestadoras de los servicios en cuestión.

A los fines que los tributos que persiguen gravar las utilidades recaigan efectivamente sobre éstas, lo apropiado sería una solución multilateral, como puede ser determinar el impuesto directamente sobre la base imponible de las empresas que prestan los servicios y distribuir el mismo teniendo en cuenta algún criterio, como los propuestos en la Acción 1 de las BEPS (OCDE), tomando en cuenta las ventas que las empresas realizan en cada jurisdicción.

La finalidad de una figura impositiva de estas características no debería ser gravar a aquellas compañías establecidas en un país, que ya tributan por sus actividades en un país, sino garantizar que todas las empresas que operan en el sector digital estén sujetas a las mismas obligaciones fiscales.

A modo de conclusión final, podemos decir que:

- considerando la importancia de los servicios digitales, al momento de diseñarse la tributación que recae sobre ellos deben ser especialmente considerados los criterios relativos al sujeto que incide económicamente en el marco de la recaudación tributaria de un impuesto sobre los beneficios a través de retenciones en la fuente.
- la instauración de un régimen de retención en la fuente de un impuesto que pretenda gravar los beneficios de las transacciones digitales transfronterizas, sin presencia del proveedor en la jurisdicción del usuario, puede resultar en un impuesto al consumo.
- una solución justa, efectiva y multilateral para evitar la erosión de las bases imponibles sería la determinación global de aquéllas, distribuyéndose la

recaudación según un determinado criterio, como los contemplados en la Acción 1 de BEPS, así como el monto de ventas por jurisdicción.

- gravar modelos de negocios altamente digitalizados a través de la noción de participación del usuario en la creación de valor.
- de igual manera contemplar los supuestos de presencia física limitada, como por ejemplo los EP-PDS, en la forma de distribuidores que actúan en calidad de agentes, comisionistas.
- el desarrollo de una base de usuarios o consumidores y otros intangibles de comercialización en la jurisdicción de mercado, sea remotamente o a través de distribuidores que actúan en calidad de agentes, comisionistas o empresas de logística y distribución, puede otorgar a los fiscos bases sólidas para la gravabilidad de estas actividades.

BIBLIOGRAFÍA

- Abelardo, D. P. (24 de 07 de 2018). Obtenido de AMBITO.COM:
<https://www.ambito.com/la-fiscalidad-la-economia-digital-segun-el-tribunal-supremo-estados-unidos-n4028352>
- Atchabahian, C. A.-A. (2007). *EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS*. BUENOS AIRES: LA LEY.
Tomo I, volumen 2, Buenos Aires: Ed. Astrea.
- B.O. Nº 33.781 . (29 de DICIEMBRE de 2017). Ley 27.430. *IMPUESTOS - MODIFICACIONES*. CABA, ARGENTINA.
- Biblioteca del Congreso. (26 de 05 de 1992). Obtenido de
<http://cdn.loc.gov/service/ll/usrep/usrep504/usrep504298/usrep504298.pdf>
- Brzovic, F. (07 de 08 de 2018). *Diario Financiero*. Obtenido de
<https://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/franco-brzovic/tributos-en-la-economia-digital-cancha-pareja/2018-08-06/182732.html>
- Casanova de Naveira, G. J. (2015). *DERECHO TRIBUTARIO*. CABA: ESTUDIO.
- Cepal. (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. SANTIAGO DE CHILE: CEPAL.
- Comité de redacción, BOLETÍN FORO FISCAL IBEROAMERICANO, “*La Economía Digital y su tributación*”, España, 2015, disponible en la página
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro_fiscal/Foro21_2_015.pdf
- Computerworld. (21 de 12 de 2018). Obtenido de
<https://www.computerworld.es/negocio/la-tasa-digital-reducira-en-mas-de-500-millones-de-euros-el-beneficio-de-las-pymes-en-espana>
- Ecos. (03 de 07 de 2017). *ECOS URUGUAY*. Obtenido de
<http://ecos.la/UY/3/economia/2017/07/03/15124/impuestos-a-las-nuevas-tecnologias-tratan-de-preservar-la-equidad/>

G20 Argentina. (08 de 02 de 2018). *G20 ARGENTINA*. Obtenido de <https://qa-g20.argentina.gob.ar/es/g20-argentina/areas-de-trabajo/economia-digital>

Google Academics. (08 de 05 de 1967). Obtenido de https://scholar.google.com/scholar_case?case=17097364606318958331

Heraldo, E. (21 de 10 de 2016). Obtenido de EL HERALDO: <https://www.elheraldo.co/economia/el-efecto-tributario-para-los-usuarios-de-nuevas-tecnologias-295907>

IProfesional. (16 de 03 de 2018). *IProfesional*. Obtenido de Iprofesional Impuestos: <https://www.iprofesional.com/notas/265057-impuestos-impuesto-defensa-al-consumidor-actividad-convergencia-clausulas-Europa-prepara-un-impuesto-digital-sobre-Apple-Facebook-y-Google>

iProUP. (17 de 10 de 2018). Obtenido de IPROUP: <https://www.iproup.com/innovacion/331-tecnologia-innovacion-tecnologica-emprendimiento-Asi-es-la-novedosa-forma-de-tributacion-que-impuso-Uruguay-para-las-plataformas-digitales>

Jorrín, J. G. (18 de 02 de 2019). *EL CONFIDENCIAL*. Obtenido de <https://www.elconfidencial.com/autores/javier-g-jorrin-1715/>

Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 [t.o. 1997] Modif. L. 27.430. (29 de 12 de 2017).

Lisicki, L. &. (01 de 02 de 2019). *IProfesional*. Obtenido de <https://www.iprofesional.com/impuestos/285859-empleador-consumidor-lavado-de-dinero-La-improcedencia-del-impuesto-Netflix-que-pretenden-cobrar-las-provincias>

Manika J. et al. McKinsey Global Institute. (2013). *Disruptive technologies: Advances that will transform*. San Francisco: McKinsey Global Institute.

Naveira de Casanova, G. J. (2015). *“Derecho Tributario”*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Editorial Estudio.

Note, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy. (23 de 01 de 2019). Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

Ocampo, J. M. (22 de 01 de 2019). *PORTAFOLIO*. Obtenido de <https://www.portafolio.co/negocios/empresas/momento-decisivo-para-el-futuro-de-la-tributacion-empresarial-525499>

OCDE. (11 de 10 de 2011). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. París, Francia.

OCDE. (16 de 07 de 2013). Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. París, Francia.

OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. PARIS: OCDE.

OCDE. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

OCDE. (2016). *Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015*. México: OCDE.

OCDE. (24 de OCTUBRE de 2017). *www.oecd.org*. Obtenido de <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>

OCDE. (2018). *Tax Challenges Arising from*. PARIS: OCDE.

P.L.N. (27 de Diciembre de 1973). LEY 20631. *Impuesto al Valor Agregado*.

Sanhermelando, J. (09 de 09 de 2018). *EL ESPAÑOL*. Obtenido de https://www.elespanol.com/mundo/europa/20180909/gigantes-digitales-quiere-pedro-sanchez-atasca-bruselas/336466978_0.html

Soler, O. H. (2008). *Derecho Tributario 3ª Edición*. Avellaneda: La Ley SAEI.

Thomas, F. G. (08 de 09 de 2018). *REUTERS*. Obtenido de <https://lta.reuters.com/articulo/ue-impuesto-digital-idLTAKCN1LO0SZ-OUSLT>

Torino, M. (19 de 03 de 2018). *CRONISTA*. Obtenido de <https://www.cronista.com/economiapolitica/Gurria-secretario-general-de-la-OCDE-Como-principio-la-economia-digital-tiene-que-pagar-impuestos-20180319-0047.html>

NORMATIVA UTILIZADA

Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 1344, B. O.1998.Arts. 12 y 19.

Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 680, B. O.1997. Arts. 0.2 y 2.

Decreto 354/2018, Reglamentación IVA. *Servicios Digitales*. B.O. 23/04/2018. Arts. 1 a 4.

Ley N° 20.628. “Impuesto a las Ganancias”. República Argentina, texto ordenado en 1997 y modificaciones. Artículo agregado a continuación del 7º, Artículo agregado a continuación del 13, Art 14, Art 15, Artículo agregado a continuación del 15, Art agregado a continuación del 16.

Ley N° 20.637. “Impuesto al Valor Agregado”. República Argentina, texto ordenado en 1997 y modificaciones. Arts. 2 y 3.

Ley N° 11.683. “Ley de Procedimientos Tributarios”. República Argentina, texto ordenado en 1998 y modificaciones.

Ley N° 27.430. “Impuestos. Modificaciones”. República Argentina, B.O. 29/12/2017, N° 33781.

Ley 10.508, Código Tributario Provincial, Provincia de Córdoba.

Ley 8.100 del 2018, Código Fiscal de la Provincia. Provincia de Salta.

Decreto 354/2018, P.E.N, Reglamentación IVA, 23/04/2018

Decreto 813/2018, P.E.N, 11/09/2018.

Resolución General 4240, AFIP, 11/05/2018.