

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO

TESIS

Cambio de paradigma para gravar en Argentina con el impuesto a las ganancias, a los beneficiarios del exterior de servicios altamente digitalizados.

Alumno: María de los Angeles Jáuregui

Director de Tesis: Angel Schindel

Miembros del Tribunal de Tesis: Alfredo Parrondo, Luis Omar Fernandez, Darío Rajmilovich

Fecha de defensa de la Tesis: 29 de setiembre de 2022



Cambio de paradigma para gravar en Argentina con el impuesto a las ganancias, a los beneficiarios del exterior de servicios altamente digitalizados.

Tesis Doctoral

Doctoranda María de los Ángeles Jáuregui
Director Ángel Schindel

Dedicatoria

A mi madre, María Luisa Vives

Con infinito agradecimiento por contagiarme desde pequeña, el amor al conocimiento y la necesidad de transmitirlo a través de esta apasionante especialidad tributaria

A mis hijos, Florencia y Sebastián

Para quienes deseo que consigan comprometerse con lo que hacen para colocar su granito de arena en la construcción de este mundo

A mi nieta, Sofía

Mi sol

Agradecimientos

Al profesor Ángel Schindel, director y maestro de esta tesis, por su dedicación y orientación, quien además me ha transmitido conocimientos, no solo como profesor durante mi formación como magister y doctoranda sino también a lo largo de la elaboración de la presente tesis.

Resumen

La digitalización de la economía planteó una serie de desafíos fiscales relacionados con la cuestión de cómo deberían gravarse los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital. Los nuevos modelos de negocio han experimentado un dinámico desarrollo, posibilitando que algunas de las empresas digitales se conviertan en las que tienen mayor valor en el mercado. Esto implica la necesidad de adecuación de la normativa tributaria dado que la utilización de Internet u otros medios similares para fines comerciales ha superado la capacidad de reacción de quienes dictan las leyes. Además, no existe en Argentina una legislación actualizada en materia de impuesto a las ganancias sobre los servicios digitales transfronterizos. El objetivo general es realizar un análisis de las distintas formas de gravar a los servicios digitales con el fin de elaborar una propuesta para gravar con el impuesto a las ganancias a las empresas altamente digitalizadas que realizan actividades con compradores domiciliados en el territorio argentino, teniendo en cuenta que, dicha alternativa tenga el menor impacto posible en los precios de venta.

En primer lugar, se llevó a cabo una investigación de fuentes secundarias partiendo del problema planteado, y luego de una extensa revisión bibliográfica, donde se analizaron las distintas alternativas que se han esbozado en el primer informe de la OCDE/G20 y la propuesta del secretariado de la OCDE en 2019 con el fin de abordar el tema de cómo deberían ser gravados los servicios altamente digitalizados en relación con el impuesto a las ganancias, dado que son las empresas las que crean y ponen en marcha nuevos negocios digitales con altas tasas de rentabilidad. Dicho análisis, contiene además una descripción de los modelos de negocios utilizados en la era digital y una comparación de la normativa aplicada en otros países que ya han optado por generar medidas unilaterales respecto a la imposición a la renta, con el fin de alcanzar con este tributo también en las jurisdicciones de mercado. Asimismo, se reunió evidencia acerca de la falta de adecuación del concepto de establecimiento permanente dentro de la economía digital.

En segundo lugar, dado que hasta el momento no existe un consenso internacional sobre el tema, se desarrolló una propuesta de modificación de la ley del impuesto a las ganancias. La misma se basa en incorporar una retención en la fuente con aplicación de alícuotas segmentadas por modelos de negocios, según sea el impacto que tenga en los precios de venta. Además, se propuso la inclusión de la definición de presencia económica significativa, sólo para las

actividades de compra/venta de datos, considerándola la mejor alternativa para aplicar en Argentina a fin de no generar mayor regresividad al sistema tributario vigente.

Palabras clave (JEL): Impuestos y Subsidios - Regulaciones y Derecho Comercial - Movimientos Factoriales Internacionales y Negocios Internacionales-

Palabras clave específicas: Tributación digital- Vinculo Jurisdiccional – BEPS- Consenso internacional - Pilar 1- Medidas unilaterales- Presencia económica significativa

Índice General

INTRODUCCIÓN	11
PLANTEAMIENTO DEL TEMA	13
Objetivo General	14
Objetivos Específicos.....	15
HIPÓTESIS.....	15
MARCO TEÓRICO.....	16
Capítulo 1	16
Nexo Jurisdiccional: Viejos Paradigmas y Nuevas Realidades que Plantea la Economía Digital.....	16
1.1. <i>Aspecto Espacial del Hecho Imponible en el Impuesto a la Renta</i>	16
1.2. <i>Jurisdicción Fiscal adoptada por Argentina</i>	26
1.3. <i>Definición de Establecimiento Permanente, incorporada por la Ley 27.430</i>	30
1.4. <i>Replanteo de las viejas teorías de “nexo” para la era digital</i>	32
1.5. <i>Principios Equidad y Eficiencia y su aplicación en la Economía Digital</i>	37
Capítulo 2	44
La Economía Digital y los Modelos de Negocios	44
2.1. <i>Características de los Negocios Digitales</i>	45
2.2 <i>Modelos de Creación de Valor. Su Aplicación en los Negocios Digitales</i>	47
2.3. <i>Modelos de Negocios.</i>	50
2.4. <i>Sistemas de Comercialización</i>	53
2.5. <i>Relación de los modelos de negocios digitales y la tributación</i>	54
Capítulo 3	55
Seguimiento del avance de los documentos emitidos por la OCDE	55
3.1. <i>Plan de acción BEPS: Origen y contenido</i>	55

3.2. Lineamientos más destacados del reporte preliminar del año 2015.....	59
3.3. Consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar medidas temporales establecidas en el Informe Provisional (OCDE, 2018).....	61
3.4. Propuesta de los dos pilares realizada en el año 2019.....	62
3.5. Pilar 1 OCDE: sus particularidades.....	64
3.6. Pilar 2 OCDE: sus particularidades.....	73
3.7. Análisis de la OCDE sobre el impacto recaudatorio de los Pilares 1 y 2.....	82
3.8. Críticas a la propuesta del Pilar 1 la OCDE y postura particular de los Estados Unidos83	
3.9. Reunión plenaria del Marco Inclusivo realizada en enero 2021.....	89
Capítulo 4.....	91
Otras iniciativas.....	91
4.1. Proyecto de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).....	91
4.2. Presentación de la SOUTH CENTER (SCTI) al Comité Tributario de la ONU sobre tributación de la economía digitalizada.....	94
4.3. Propuesta del ICRICT Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional.....	97
4.4. Opiniones vertidas por el Fondo Monetario Internacional en relación con la economía digital.....	99
4.5. Postura del G24 frente a los desafíos que representa la digitalización de la economía.....	102
Capítulo 5.....	107
Medidas unilaterales aplicadas por los distintos países para gravar los servicios digitales.....	107
5.1. Impuesto a los servicios digitales (ISD).....	110
5.2. Impuesto sobre la renta de empresas extranjeras sin presencia física en el país.....	113
5.3. Cambios en la definición de establecimiento permanente y presencia digital significativa dentro de las legislaciones internas de algunos países.....	117
5.4. Estados Unidos; “Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)”.....	119
Capítulo 6.....	122
Evolución de las Normas en la Argentina en la Era Digital y su Impacto en la Presión Tributaria.....	122
6.1. Presión y estructura tributaria de la Argentina.....	122
6.2. Evolución del Impuesto a las Ganancias respecto a la gravabilidad de la economía digital.....	130
6.3. Impuestos que Gravan los Servicios Digitales en la Argentina.....	131
METODOLOGÍA.....	134
DESARROLLO.....	136

1.- Consideraciones preliminares	136
2. Debate internacional acerca del nexo jurisdiccional hacia las nuevas realidades que plantea la economía digital. Situación actual.	141
3. Análisis de alternativas unilaterales incorporadas por los distintos países, para establecer la mejor opción a aplicar en Argentina	151
3.1. Incorporar un nuevo Impuesto sobre los Servicios Digitales	156
3.2. Incorporación de la definición de establecimiento virtual en la LIG	157
3.3. Incorporación de una retención en la fuente en la LIG	159
4. Análisis de la aplicación segmentada de la retención por tipo de servicio.....	162
4.1 Utilización del uso extrafiscal de la tributación para la determinación de las presunciones de ganancia neta en la medida unilateral que se propicia. Su justificación.....	163
4.2. Análisis de la traslación del impuesto a precios de venta.....	167
4.3. Resumen del impacto en los precios.....	170
4.4. Segmentación de los servicios digitales brindados por beneficiarios del exterior	173
5 Lineamientos que se recomienda tener en cuenta al incorporar la reforma dentro de la LIG..	173
5.1 Ampliación del criterio de la fuente.....	173
5.2 Tratamiento del prestador de los servicios digitales que revista la condición de beneficiario del exterior	175
6. Modificaciones administrativas complementarias a tener en cuenta.	179
6.1 Inscripción.....	180
6.2 Otros aspectos del Sistema de Registro	180
6.3 Declaración y pago del impuesto.....	180
7.- Conclusiones de la tesis	180
8.- Hechos posteriores a la finalización de la tesis.....	185
9.- Consideraciones y recomendaciones sobre el punto 8.....	192
10.- Reflexiones finales.....	193
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	194
ANEXOS.....	205
Anexo 1	205
Efectos en los Ingresos del Impuesto a las Ganancias en la Atribución del Monto “A”.....	205
Anexo 2	212
Impuesto sobre determinados servicios digitales en España.....	212
Anexo 3	213
En el presente anexo se incorpora la fórmula RPA.....	213

Anexo 4	214
Cambios notables en la tasa de impuestos corporativos en 2020.....	214
Anexo 5	219
Análisis de la traslación en el impuesto a las Sociedades	219
Anexo 6	223
Propuesta de proyecto de ley a incorporar dentro de la ley del impuesto a las Ganancias.	223
Anexo 7	226
Acuerdo Multilateral CNL	226
Anexo 8	234
Exclusión de servicios financieros regulados.....	234
Anexo 9	235
CML: Abordando los impuestos a los servicios digitales y otras medidas similares relevantes.....	235
Anexo 10	241
Informe de progreso sobre el Monto A del Pilar 1	241

Glosario

Acción 1: la Acción 1 del “Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (BEPS, por sus siglas en inglés) apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital. En septiembre de 2013 se creó el Grupo que aborda los desafíos fiscales de la economía digital.

ADS (*Automated Digital Services*): incluye una definición general, una lista positiva y una lista negativa. Es un ADS el que usa los datos de los usuarios como recurso económico, tiene escala sin presencia física y en el que los activos intangibles son parte relevante. La lista positiva incluye los servicios de publicidad en línea; la venta de información de usuarios; motores de búsqueda en línea; plataforma de redes sociales; plataforma de intermediación; servicios de contenido digital; juegos en línea; servicios en línea de enseñanza estandarizados; servicios de computación en la nube.

BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*): plan de acción en el marco de la OCDE y el G20 contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

BEPS 2.0: El enfoque BEPS 2.0 (segunda instancia del proyecto), de enero de 2019, plantea la necesidad de resolver el desvío de beneficios a territorios de baja o nula tributación e incorpora

la lucha contra la competencia fiscal internacional, con una cobertura que no se limita a la actividad puramente digital sino al conjunto del sistema corporativo internacional.

CFB (Consumer Facing Businesses): la definición de CFB es más amplia que la de ADS e incluye aquellos negocios que generan ingresos por la venta de bienes y servicios a través de intermediarios o por vía de concesiones o licencias.

Marco Inclusivo: Agrupa a 140 países y fue creado en el marco de la OCDE y el G-20 para garantizar la participación de países en desarrollo en la definición de estándares relativos a la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios.

Nexo: criterio de sujeción tributaria en base a una presencia económica significativa.

P2P: Peer to Peer: Una red peer-to-peer, red de pares, red entre iguales o red entre pares (P2P, por sus siglas en inglés) es una red de ordenadores en la que todos o algunos aspectos funcionan sin clientes ni servidores fijos, sino una serie de nodos que se comportan como iguales entre sí.

Pilar 1: El plan de acción de la OCDE consta de 2 pilares o propuestas bajo debate. El primero busca establecer en qué jurisdicciones corresponde gravar la renta de las empresas multinacionales (reglas “de nexos”) y determina reglas de “atribución de beneficios”, donde estipula que una parte de los beneficios (los beneficios “residuales”) deben ser redistribuidos entre países mediante una fórmula basada en el volumen de ventas en cada jurisdicción.

Pilar 2: el segundo pilar del plan de acción de la OCDE busca establecer una tasa de tributación mínima global que, a través de ciertas reglas, daría solución a los casos en que la renta de las empresas es gravada a tasas nulas o muy reducidas. De esta forma, tanto los países de origen como los de residencia se asegurarían que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuesto sobre la renta.

Presencia económica significativa: implica dar poder tributario al estado donde exista presencia digital de una firma sin necesidad del requisito de tener un establecimiento permanente en el país.

Principio de plena competencia (Arm's length principle): establece que el precio de una transacción entre partes relacionadas debería ser el mismo que el precio de dicha transacción entre dos partes no relacionadas.

TDFE: (Task Force on the Digital Economy) Es el grupo de trabajo sobre economía digital, que actúa como un cuerpo subsidiario del “Committee on Fiscal Affairs” (CFA) de la OCDE.

Siglas

ADS: *Automated digital services*. Impuesto a los servicios digitales

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*» (erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

BM: Banco Mundial

B to B: *Business to Business*

B to C: *Business-to-Consumer*

C to C: *Consumer to Consumer*

CAMA: *Companies and Allied Matters Act*

CBC: *Country by country report*

CBDT: *Central Board of Direct Taxes*.

CDI: Convenio para evitar la doble imposición

CE: Comisión Europea.

Celag: Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

CFA: *Committee on Fiscal Affairs*

CFBs: *Consumer-facing businesses*

CML: Convenio multilateral del 8/10 donde se arriba a a la Declaración sobre el enfoque de los dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

CRS *Common Reporting Standard* - Estándar común de reporte sobre el intercambio automático de información financiera entre países con finalidad tributaria

CIDE- Digital: Contribución de la intervención en el Dominio Económico sobre los servicios digitales prestados por las grandes empresas tecnológicas

ED: Economía digital

EMN: Empresa multinacional

EP: Establecimiento Permanente

EPV: Establecimiento permanente virtual.

EU: Enfoque Unificado.

FMI: Fondo Monetario Internacional

G20: Foro de diálogo internacional, que inició sus reuniones en 1991, con la presencia de los ministros de finanzas de 19 países más un representante de la Unión Europea.

G24: Grupo intergubernamental de los veinticuatro

GAAPS: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos.

GAFAs: acrónimo de Google, Apple, Facebook y Amazon

GILTI: *Global Intangible Low-Taxed Income* (Impuesto a las Ganancias con Baja Tributación Derivadas de Intangibles).

ICRICT: *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*. (Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional).

IED: Inversión Extranjera Directa.

IF: *Inclusive Framework*

IFA: *International Fiscal Association*

IIR: *Income Inclusion Rule* (Norma de la Inclusión de Ingresos).

IP: Propiedad intelectual

ISD: Impuesto a los servicios digitales

IGS: Impuesto a las ganancias de las sociedades

IVA: Impuesto al Valor Agregado

FSB: *Financial Stability Board*

KPMG: *Klynveld Main Goerdeler*

LIG: Ley del Impuesto a las Ganancias

MAP: Mutuo acuerdo preventivo.

MCOECD: Modelo de convenio de la OECD.

MCONU: Modelo de convenio de la ONU

METR: *Marginal effective tax rate* (tasa marginal efectiva).

MDSH: Puerto seguro de ganancias de marketing y distribución

MI Marco inclusivo

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ONU: Organización de las Naciones Unidas

PBI: Producto Bruto Interno.

P2P: *Peer to Peer* (de igual a igual)

PES: Presencia Económica Significativa.

Pymes: Pequeñas y medianas empresas

RPA: *Residual Profit Allocation* (asignación de beneficios residuales).

SaaS: *Software as a Service*

SCTI: Iniciativa Tributaria del Centro Sur.

SDA: Servicios Digitales Automatizados

SOR: *Switch-Over Rule* (Norma de la Reversión).

STTR: *Subject to Tax Rule* (Norma de la Sujeción a Impuestos).

TCJA: Ley de Empleos y Reducción de Impuestos.

TFDE: *Task Force on the Digital Economy*

TJN: *Tax Justice Network*

UAM: Usuarios activos mensuales

UE: Unión Europea

UPE: *Ultimate parent entity*.

UTPR: *Undertaxed Payment Rule* (Norma de los Pagos con Baja Tributación o No Gravados).

INTRODUCCIÓN

La digitalización está transformando la forma como la economía y la sociedad están organizadas y funcionan hoy en día (Schwab, 2016). La profundidad y velocidad de tales cambios generan consecuencias profundas en materia tributaria (Landin, 2020).

Dicha digitalización de la economía planteó una serie de desafíos fiscales relacionados con la cuestión de cómo deberían gravarse los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital, asignando potestades tributarias a las jurisdicciones de mercado y/o de los usuarios donde la actividad económica subyacente y la creación de valor tienen lugar (Landin, 2020). Esto implica la necesidad de adecuación de la normativa tributaria dado que la utilización comercial de Internet ha superado la capacidad de reacción de quienes dictan las normas.

A diferencia de lo que sucede con los bienes, que atraviesan fronteras físicas y quedan sujetos al control aduanero, en el caso de los servicios digitales a veces resulta difícil determinar cuál es el Estado que se encuentra en condiciones de someter a su potestad tributaria determinada operatoria (Fuenzalida Caspar, 2018). La falta de adecuación de las normas impositivas a la constante evolución de la economía digital dificulta el control de las autoridades

fiscales, llegando a producirse situaciones de múltiple o nula tributación (Moreno Carrasco, 2020).

Por este motivo, es muy importante analizar los aspectos impositivos vinculados a la comercialización y prestación de servicios digitales internacionales y los problemas que enfrentan los fiscos al intentar recaudar los diferentes impuestos.

Se estudiaron en la tesis distintas soluciones para hallar respuestas respecto de la sujeción al impuesto a la renta a los mencionados servicios, analizando los distintos documentos que han emitido los organismos internacionales en búsqueda de consenso para la distribución de la base imponible mundial entre las jurisdicciones que generan valor en los servicios digitales. En este sentido, muchos países han adoptado medidas unilaterales o se encuentran en proceso de introducirlas; ya que existe cierta urgencia por tomar medidas inmediatas para enfrentar estos desafíos, sobre todo en relación a aquellas empresas digitalizadas que tienen una presencia significativa en el mercado, pero con poca o nula presencia física y que tienen modelos de negocios que dependen en gran medida de los bienes intangibles, los datos, la participación del usuario y los efectos de red.

Dado que no existe en Argentina una legislación actualizada en materia de impuesto a las ganancias sobre los servicios digitales transfronterizos, esta tesis abordará el problema de cómo deberían ser gravados los mismos en relación con el impuesto a las ganancias desarrollando una propuesta unilateral hasta que se produzca el consenso internacional, si realmente sucede.

En cuanto al contenido de la presente tesis, la misma cuenta con el planteamiento del tema, los objetivos, el marco teórico en el que se fundamentan las hipótesis y la propuesta presentada, que consiste en un desarrollo donde se discuten las distintas posturas internacionales sobre el tema.

Para concluir dentro del desarrollo se propicia gravar con el impuesto a las ganancias a los sujetos que ofrecen servicios digitales desde el exterior en nuestro país mediante una retención en la fuente sobre una base presunta segmentada y la creación de un nuevo nexo jurisdiccional “Presencia Digital Significativa” (en adelante, PES).

PLANTEAMIENTO DEL TEMA

Hay un cambio de paradigma respecto de cómo gravar los servicios altamente digitalizados transfronterizos (Landin, 2020) dentro del impuesto a las ganancias de las compañías.

Si bien la economía actual es intrínsecamente global, la jurisdicción tributaria sigue atada a los límites territoriales de las jurisdicciones políticas que detentan la potestad tributaria como parte de su soberanía donde prima el principio de nexos, fuente o presencia física significativa en base al concepto de establecimiento permanente (Riccardi Sacchi y García Prats, 2020).

La falta de efectividad del principio de “territorialidad” al cual se halla adherido el poder tributario de los Estados hace necesario un cambio de paradigma en la tributación (Moreno Carrasco, 2020). Por ello, es necesario reexaminar las reglas de nexos y enfocarse sobre la asignación de los derechos fiscales en las jurisdicciones de mercado o de localización de los usuarios que adicionan valor a las actividades económicas digitalizadas para que exista una distribución equitativa de la base imponible mundial en el impuesto a la renta (Jiménez y Podestá, 2017).

Actualmente, dentro del marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), existen visiones fiscales antagónicas sobre la forma de gravar a los servicios digitales. Por un lado, la Unión Europea¹ (en adelante, UE), y también el Reino Unido han incorporado como medida unilateral un impuesto específico a los servicios digitales (en adelante, ISD), por otro lado, India, Nigeria, Israel e Indonesia han incorporado el concepto de PES. Cabe señalar respecto de los EEUU que ha variado radicalmente su postura inicial con el cambio de administración².

La UE centra los desafíos tributarios en dos aspectos esenciales: la creación de valor por la participación del usuario y/o cliente, y el nexo virtual de la presencia económica significativa, versión ampliada del establecimiento permanente sin presencia física o material, para establecer potestad tributaria en la región de los mercados en los que estas empresas actúan. La discusión se encuentra hoy en un momento políticamente complejo, dado que algunos países se niegan a hacer modificaciones internas y prefieren la protección e inmunidad del capital intelectual.

¹ Entre los que incorporaron un ISD se encuentran España, Francia, entre otros países como analizaremos dentro del marco teórico, si bien existen diferencias de umbrales entre Gran Bretaña y el resto.

² La cual a partir de la asunción de Biden se tornó mucho más flexible respecto al proyecto BEPS 2.0

La propuesta del marco inclusivo «*Base Erosion and Profit Shifting*», en español erosión de la base imponible y traslado de beneficios (en adelante, BEPS) ha generado críticas desde distintos sectores porque favorecería a los países desarrollados en desmedro de los menos desarrollados. Por ejemplo, el enfoque unificado del pilar 1 no tiene en cuenta las recomendaciones de otras instituciones como el concepto de presencia económica significativa del Grupo intergubernamental de los veinticuatro (G24), tampoco las del *South Centre* o la *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation* (en adelante, ICRICT) que también han realizado propuestas. Por ejemplo, el ICRICT critica la fórmula del pilar 1 de reparto basada solo en el volumen de ventas, para ello propone que las multinacionales sean gravadas como empresas unitarias y se asignen sus ganancias mundiales a los diferentes países mediante una fórmula simple de distribución, basada en factores objetivamente verificables (como el empleo, las ventas, los activos fijos, los recursos utilizados, incluyendo los usuarios digitales, entre otros). Además, plantea que se aplique una tasa mínima efectiva de impuesto corporativo global del 20-25% y se incluyan medidas a corto plazo efectivas y fáciles de administrar.

Debido a la falta de un consenso internacional sobre la cuestión, resulta necesario reformar las normas en nuestro país. Con ese fin, se formulan las siguientes preguntas: ¿Cuál sería la mejor forma para gravar con el impuesto a las ganancias a los servicios digitales en Argentina? ¿Es conveniente aplicar el Impuesto a los Servicios Digitales recomendado por Unión Europea? ¿Se puede tomar como referencia las propuestas de la ONU, South Centre o ICRICT? ¿Cómo no vulnerar, con la propuesta a implementar, los convenios de doble imposición que tiene suscriptos nuestro país? ¿Cómo diseñar un esquema equitativo y políticamente aceptable que se pueda aplicar en el contexto actual y al mismo tiempo no genere conflictos con los países desarrollados? ¿Se puede diseñar para nuestro país, un sistema que esté en sintonía con las propuestas de los organismos internacionales? ¿Es posible tomar como base las experiencias realizadas por algunos países?

Objetivo General

Analizar las distintas formas de gravar a los servicios digitales, con el fin de elaborar una propuesta para gravar con el impuesto a las ganancias a las empresas altamente

digitalizadas, que realizan actividades con compradores domiciliados en el territorio argentino, contemplando que dicha alternativa tenga el menor impacto en los precios de venta.

Objetivos Específicos

- ✓ Explorar el nexo jurisdiccional partiendo de viejos paradigmas y hacia las nuevas realidades que plantea la economía digital.
- ✓ Proponer una alternativa unilateral que pueda aplicar la Argentina hasta que llegue el consenso multilateral, partiendo de las particularidades del sistema tributario argentino.
- ✓ Estudiar aquellos servicios que se van a proponer gravar y cómo, dentro de la propuesta realizada.
- ✓ Analizar por sector de negocios, tomando en cuenta aquéllos que tienen menor impacto en precios, para evitar proponer una medida unilateral regresiva y así mantener la característica progresiva del impuesto a las ganancias.

HIPÓTESIS

La mejor alternativa para la Argentina, de aquellas planteadas a nivel internacional, es la aplicación de una retención en la fuente para los servicios altamente digitalizados; ya que, frente a los cambios en la forma de distribución de la base imponible mundial que plantea la economía digital, es la que hace más equitativa dicha distribución. Se plantea, que la segmentación de las alícuotas aplicadas para los beneficiarios del exterior, se adapta mejor al sistema tributario argentino dado sus características regresivas.

MARCO TEÓRICO

Capítulo 1

Nexo Jurisdiccional: Viejos Paradigmas y Nuevas Realidades que Plantea la Economía Digital

1.1. Aspecto Espacial del Hecho Imponible en el Impuesto a la Renta

El aspecto espacial del hecho imponible del impuesto a las ganancias puede definirse como el espacio geográfico sobre el cual el ordenamiento jurídico le reconoce a un Estado su soberanía territorial tributaria (Vásquez Oliva et al., 2002). Esto implica el derecho a establecer la jurisdicción en la cual va a cobrar sus impuestos.

La conexión fiscal o vínculo jurisdiccional es la relación legal entablada entre un Estado soberano y un sujeto (contribuyente o sujeto pasivo). “De dicha conexión surge el derecho de aquél a imponer tributos” (Teijeiro, 2017, p. 73). El mismo autor señala que el Derecho Internacional establece límites a los Estados en el ejercicio de su jurisdicción, aunque es dable remarcar que el alcance operativo de dichas limitaciones depende primordialmente de la jerarquía que las normas internacionales tengan en el derecho interno de cada Estado.

En este sentido, el objetivo del Derecho Tributario Internacional consiste en que cada Estado, al ejercer su jurisdicción, satisfaga sus intereses sin atentar contra los intereses de los restantes Estados y sin incurrir en ilegítima extraterritorialidad (Soto Figueroa, 2017).

Es evidente que para que ese vínculo se constituya es necesario que el Estado goce de jurisdicción. Vale decir que las “conexiones que el Estado establezca con los contribuyentes estarán siempre supeditadas a la existencia de jurisdicción” (Teijeiro, 2019, p. 27). Tradicionalmente, esa conexión ha existido sobre la base de los principios de territorialidad (jurisdicción espacial) y de nacionalidad, domicilio o residencia (jurisdicción personal).

El principio de la territorialidad o de la fuente productora de la renta es un criterio de carácter objetivo, ya que 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 (Reig, 1998).

Otro criterio para establecer la potestad tributaria de los estados es el principio del domicilio, nacionalidad o lugar de residencia del titular del capital o de la renta (jurisdicción personal). Se grava el capital o la renta de quienes (personas de existencia visible o ideal) sean

sus dueños, o la obtengan, respectivamente, cuyo domicilio o residencia se halle en el país que aplica la ley, cualquiera fuere el lugar donde se hallare instalado el capital o estuviere la fuente productora de la renta. Ello se traduce en gravar según el concepto de ‘renta mundial’ del residente, sujeto pasivo del impuesto (Schindel y Atchabahian, 2005).

Es importante destacar que, dentro de la jurisdicción personal, la mayoría de los países han adoptado el criterio de la residencia, excepto Estados Unidos que utiliza también el criterio de la nacionalidad.

En cuanto a los extranjeros, para ser considerados residentes, el Derecho Internacional expresado en la práctica de los Estados requiere que la persona (sea esta persona humana o jurídica) esté presente en el territorio del Estado impositor con algún viso de permanencia, en cuyo caso estará sujeta a la jurisdicción tributaria de ese Estado, salvo que alguna norma especial lo exceptúe (Soto Figueroa, 2017).

Eso significa que el conflicto nace con la atribución de las rentas a beneficiarios del exterior de un Estado que no tienen Establecimiento Permanente (en adelante, EP) en su territorio. Este tema se ha potenciado con la maduración de la Economía Digital dado que, actualmente, funciones clave de las actividades económicas pueden llevarse a cabo fuera de la jurisdicción donde efectivamente se realiza la transacción. La falta de efectividad del principio de “territorialidad” al cual se halla adherido el poder tributario de los Estados hace necesario un cambio de paradigma en la tributación dado que nos encontramos, ante una economía sin fronteras.

Por este motivo es necesario reexaminar las reglas de nexos y analizar la distribución de potestades fiscales con las jurisdicciones de mercado o de localización de los usuarios que son una fuente sustancial de creación de valor a las actividades económicas digitalizadas para que exista una distribución equitativa de la base imponible mundial en el impuesto a la renta.

La presencia en el Estado impositor que justifica el tratamiento de residente de la persona jurídica extranjera, lo que implica que existe nexo, es generalmente descripta por el concepto de establecimiento permanente enunciado en el art. 5 (MCOUDE, 2017). Usualmente, se entiende que establecimiento permanente es el lugar fijo de negocios por intermedio del que se desarrollan total o parcialmente las operaciones de la empresa. En tal caso, el Estado de residencia del establecimiento permanente puede gravar las utilidades a él atribuibles, sean

obtenidas en el mismo Estado de su ubicación o, incluso, si así lo dispusiese el ordenamiento, en el exterior.

Rajmilovich (2019) afirma que el criterio de residencia o de destino de la renta respeta mejor el carácter de impuesto global, personal y progresivo a la renta (dos personas residentes en un mismo país con fuentes de rentas distintas, del país y el exterior, tendrán igual tratamiento). Asimismo, este último criterio salvaguarda el principio de neutralidad en la exportación, es decir, los residentes tributan tanto si las inversiones se realizan en el país como en el exterior. Además, permite una mejor corresponsabilidad del residente de un país con los bienes y servicios públicos que utiliza.

Históricamente, se ha discutido respecto a la distribución de la potestad tributaria entre los países, contraponiendo, fundamentalmente, el criterio de la fuente contra el de residencia, representando estas discusiones, de alguna forma, la confrontación entre los intereses fiscales de países en vía de desarrollo (importadores de capital) y los de Estados desarrollados (exportadores de capital). Esto se ha exacerbado en la era digital. Ciertamente es que, si se aplica el principio de la neutralidad en la exportación de capitales se justifica el gravamen en residencia; mientras que la neutralidad importadora abona fundamentalmente la tributación en la fuente.

Ya en el año 2005 se debatía la actual distribución de las potestades tributarias entre los países cuando se realizó el 59 Congreso de la *International Fiscal Association* (en adelante IFA) Owens³ planteó en dicho congreso el debilitamiento progresivo de la vinculación entre una actividad económica y un lugar geográfico específico, como consecuencia de los avances tecnológicos. Realmente un visionario con su crítica muy anterior a la maduración de la economía digital ya planteaba que los conceptos clásicos de fuente y residencia no aplicaban a dicho cambio de paradigma.

El dilema fundamental de la fiscalidad internacional actual es determinar qué Estado tiene la competencia para gravar las rentas en la fuente, y en qué medida el país de la residencia del inversor tiene derecho a gravar los servicios digitales. La tarea fundamental de la fiscalidad internacional es, en consecuencia, resolver la tensión entre la pretensión de gravar las rentas por parte de los países de la fuente y los de residencia.

Graetz (2001) señala que: “el principio de neutralidad en la exportación de capitales justifica el diseño de sistemas fiscales nacionales que gravan la renta mundial a partir de la

³ Citado por Schindel y Atchabaian en la ponencia de dicho Congreso

definición de residencia y que, para evitar la doble imposición, conceden una deducción por doble imposición íntegra, sin límite de cantidad” (p. 121).

Para Rubio Guerrero (2004), la neutralidad en la importación de capitales preconiza que el gravamen sobre el ahorro y la inversión no difiera en función de la residencia del inversor. El tipo de gravamen aplicable a las rentas (en la fuente) debe ser el mismo para residentes y no residentes, y este principio se aplica tanto a las rentas de actividades económicas como a las rentas del capital, que deberían tributar al mismo tipo con independencia de la residencia del inversor.

Contrario sensu, González de Frutos (2018) remarca el principio de equidad enfatizando: “la elección entre el criterio de residencia y fuente surte efectos sobre la equidad, y es que ambos afectan de manera diferente a la capacidad recaudatoria pues la misma determina qué país tiene la jurisdicción para gravar. Dicha elección afecta la distribución internacional de los ingresos tributarios y por tanto a la distribución internacional de la renta. El principio de residencia favorece a los países desarrollados ya que los países exportadores de capital tienden a ser más ricos que los países importadores de capital, y los países en desarrollo reclaman un mayor protagonismo del principio de la fuente, que debería ser el dominante si queremos que exista una cierta redistribución dado que los países pobres suelen ser los importadores de capital. Incluso, aunque no se equiparasen las potestades jurisdiccionales, argumentan los países en desarrollo que debería permitírseles practicar mayores retenciones en la fuente a las rentas salientes para darles una proporción superior de los ingresos fiscales” (pp. 38-39).

En una época anterior a la era digital ya se discutía la jurisdicción tributaria de los Estados en el *leading case* (Piedras Negras⁴, 1942) de los servicios de publicidad realizada por radio (no existía Internet) (en Teijeiro, 2019). Los autos analizan el caso en el que una empresa mexicana dedicada a la radiodifusión y ubicada en México tenía programación y publicidad que estaba destinada en un 90% a oyentes residentes en el territorio norteamericano.

⁴ “Piedras Negras Broadcasting Co V Commisioner” 43BTA 97 (1941) confirmado por Cout of appeals, Fifth Circuit, 127 F.22d 260 (1942)

La renta del contribuyente provenía primordialmente de la publicidad en la radio y este servicio era prestado desde México, donde funcionaba el único estudio de grabación.

A pesar de la significativa recepción del objeto de su actividad en Estados Unidos, sumado a la residencia allí de sus anunciantes y el mantenimiento allí de un domicilio fiscal, el fallo entendió que por sí solas tales circunstancias, no era suficientes para considerar gravada la renta de la empresa mexicana en EEUU debido a la ausencia de los factores de capital y trabajo en el territorio norteamericano.

En ese mismo orden de ideas, pero en una época más actual respecto a la jurisdicción tributaria en relación con el *e-commerce*, Rey (2019) afirma:

“Para que efectivamente exista un EP deberían darse las siguientes pautas: (i) existencia de un lugar de negocios (e.g., un local maquinaria o equipos; (ii) este lugar debe ser fijo (i.e., establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia) y (iii) la realización de actividades mediante un lugar fijo de negocios. Es decir que el servidor que almacena una página web es considerado un equipo cuya ubicación física puede constituir “un lugar fijo de negocios”, aun prescindiendo de la presencia humana en dicho contexto” (p. 63).

Sin embargo, es evidente que un EP basado en la mera existencia de un servidor resulta en la actualidad un parámetro inadecuado para atender los desafíos de la economía digital.

Por ello, sin la existencia de un EP en el país de destino, dicho país no tendría jurisdicción tributaria para gravar los servicios digitales prestados desde el exterior, lo cual resulta cuestionable cuando se trata de la prestación de servicios digitales (Landin, 2020).

Al considerar la historia⁵ respecto de la definición de EP en el derecho tributario internacional se observa que es un criterio muy anterior al de la era digital. Este principio

⁵ Cabrera (2020) amplía el análisis considerando el origen del concepto del EP y se remonta a una era completamente diferente en el marco de la segunda revolución industrial, ya que las raíces del EP están relacionadas con el concepto de Betriebsstätte de la legislación de Prusia de 1885, el cual significa literalmente “establecimiento empresarial físico”. Posteriormente, el concepto se utilizó para asignar derechos fiscales sobre los ingresos comerciales entre municipios alemanes en relación con los impuestos locales. Más tarde, el EP dio el salto a la tributación internacional cuando se incluyó en el primer tratado tributario firmado por Prusia y el Imperio Austrohúngaro en 1899, en donde se mantuvieron sus raíces alemanas al exigir una presencia física. Numerosos autores han observado que, durante la década de 1920, se alcanzó un hito importante en la fiscalidad internacional en lo que se conoce como el “compromiso de 1920”. Este compromiso implicaba gravar las rentas pasivas en el Estado de residencia, mientras que las rentas activas debían gravarse en el país de la fuente. Bajo el liderazgo de la Liga de Naciones (LDN), el umbral del EP se agregó al primer modelo de plantilla fiscal de 1927. Además, los primeros modelos tributarios de la LDN diferenciaban entre impuestos personales e impersonales, en el sentido en que los impuestos personales solo estaban sujetos a recaudo en el Estado de residencia, mientras que los impuestos impersonales (relacionados con el desarrollo de actividades comerciales) se debían pagar en la jurisdicción de origen, siempre que se generara un EP allí. Para determinar la base imponible, siguiendo un informe preparado en 1933 por Mitchel B. Carroll, la LDN decidió aplicar el principio de «plena

fundamental fue seguido por el proyecto de Londres (1946) y, desde entonces, por la OCDE, comenzando con su versión de 1963, ya que el Grupo de Trabajo No. 7 decidió continuar con el uso del EP físico como una forma de asignación de derechos tributarios sobre los beneficios empresariales. Como puede verse, la revisión histórica materializa las apreciaciones de Kingston (1996, en Cabrera, 2020), quien describe al EP como el concepto probablemente más arraigado de todos en el mundo físico. Por lo tanto, se puede concluir que el EP se sustenta sobre la base de una presencia tangible de algún tipo en el Estado de origen con permanencia en el mismo y es equivalente a un requisito físico. El razonamiento que explica la importancia del EP se basa en el hecho de que es un elemento clave en las reglas distributivas contempladas en el MCOCDE. En ese sentido, el EP es un umbral para asignar los derechos tributarios del estado de origen sobre las ganancias comerciales llevadas a cabo allí.

Hoy en día, se considera que la antigua regla del EP se encuentra bajo una presión muy importante debido a varios factores como: la llegada de la economía digital (en adelante, ED) (por ejemplo, el comercio electrónico y la computación en la nube), las nuevas formas de hacer negocios que pueden ser realizadas de forma remota, y los servicios que se pueden prestar a través de medios digitales sin presencia física alguna y obtener beneficios en un mercado.

Por su parte, Pinto (2007) ha analizado los pros y contras de tener un sistema puro, ya sea de fuente, o de residencia. Un sistema de residencia exclusiva tiene las ventajas de acabar con la complejidad introducida por el concepto de establecimiento permanente, ya que desaparece, aportando en general mayor certeza y seguridad jurídicas, puesto que la entidad sólo se va a relacionar con la Hacienda de su país de residencia. También incorpora una medida más fiable de la capacidad de pago, lo cual es importante para el impuesto personal de la renta, permitiendo una mejor progresividad. Desde el punto de vista económico, logra la eficiencia en la exportación de capitales y desde el ángulo de la política consigue poner en práctica una relación de responsabilidad más directa. A pesar de lo mencionado, un sistema exclusivo de residencia tiene también sus problemas. En primer lugar, la dificultad de definir de modo universal el concepto de residencia seguirá planteando problemas de doble residencia, aunque el problema más importante sería la regresividad de un sistema tal, pues sólo los países de residencia de las matrices tendrían derecho a los ingresos. Además, en tal situación existiría un

competencia» de larga data, lo que desencadenó, en nuestra consideración, uno de los temas más álgidos en torno a la aplicación práctica del criterio de EP. Como se desprende es largo el recorrido del concepto EP hasta la actualidad.

gran incentivo a buscar residencias de conveniencia donde la carga fiscal global sea lo más baja posible.

La *Tax Justice Network* (2005) (en adelante TJN) ha analizado el mismo tema y menciona en el reporte que los economistas tienden a favorecer la jurisdicción de residencia, tanto porque consideran que la fuente de ingresos es difícil de precisar (los ingresos a menudo tienen más de una fuente) como porque creen que la jurisdicción de residencia promueve la eficiencia económica, ya que la decisión sobre dónde invertir no debería verse afectada por la tasa impositiva. Sin embargo, la imposición puramente de residencia no es realista por tres razones. Primero, es poco probable que los países renuncien al derecho a cobrar impuestos a los extranjeros que hacen negocios dentro de su economía y territorio. En segundo lugar, los impuestos basados exclusivamente en la residencia reducirían los ingresos en los países en desarrollo pobres, que dependen en gran medida de los impuestos basados en la fuente, en favor de los países desarrollados ricos donde residen los inversores. Y lo que es más importante, el impuesto sobre la residencia es mucho más fácil de evadir o evitar al canalizar las inversiones internacionales a través de los paraísos fiscales.

En consecuencia, puesto que ambos principios tienen ventajas e inconvenientes, la elección entre fuente o residencia es una opción política, y la solución se remonta a encontrar el punto de equilibrio donde ambas se mezclan. Incluso las organizaciones de la sociedad civil, que son los mayores defensores de la imposición en la fuente, han defendido que el punto medio se halla en una mezcla equilibrada de los dos. Una solución es el MCONU, más favorable a la fuente que el MCOCDE. El Modelo de la ONU permite la imposición en la fuente de actividades que el de la OCDE no captura, como los proyectos de construcción a plazo inferior a 6 meses (normalmente con un mínimo de tres) o los honorarios pagados a no residentes proveedores de servicios, como consultores, incluso si sólo permanecen en el país por un período muy breve. Skaar (1991) señala que:

“el EP puede calificarse como un acuerdo trascendental alcanzado por la comunidad tributaria internacional frente a la forma de gravar los beneficios empresariales. Asimismo, no olvidemos que el EP se relaciona con normas que han mantenido su vigencia sin grandes modificaciones y que ha demostrado ser notablemente duradero” (p. 52).

Justamente, Cabrera (2020) destaca que, partiendo de todo lo expresado en los antecedentes descriptos, queda claro que el EP fue creado para otros tiempos y para tipos de negocios muy diferentes – los físicos – y, por lo tanto, no es del todo adecuado hoy en día, a pesar de haber sido un logro significativo y duradero del Derecho Tributario Internacional.

El tema fue analizado en el 53° Congreso IFA por Schindel y Atchabahian (2005) en la ponencia general del tema fuente y residencia. Allí se mencionan los antecedentes citados por el Dr. Reig y otros más cercanos en el tiempo y que los coeficientes están basados, tanto en lugar donde se generan las ventas, lo que implica la consideración del criterio de destino, cuanto en aquél donde se abona la mano de obra o se encuentran los activos físicos, lo cual implica usar el criterio de origen. En la misma ponencia, anticipando el sendero que parece seguir el Pilar 1 de la iniciativa BEPS, se analiza de algún modo segmentar el problema, proponiendo una forma de la atribución de los gastos de intangibles entre el país de origen y el país de residencia.

La denominada economía digital supone nuevas formas de crear valor basadas en la contribución, teóricamente gratuita, de los usuarios. Esta laguna propicia una ruptura entre el lugar donde se obtienen los beneficios y aquél donde se pagan los impuestos, lo cual facilita la planificación fiscal agresiva de los gigantes tecnológicos. Bien es cierto que esta ruptura no sólo se da en el ámbito de la economía digital, aunque los rasgos particulares de ésta agravan el problema.

Por ello, en la era digital no se trata de preguntarse dónde está la fuente del ingreso, en forma superadora a la disyuntiva fuente versus residencia y a modo de línea demarcatoria del derecho a la jurisdicción fiscal de los Estados de fuente y residencia, como lo expresan Lehner y Reimer (2005), sino cómo participa cada jurisdicción de la fuente abstracta del ingreso, cuya sustantividad supera la localización geográfica de la fuente.

En el mismo sentido, en las instancias multilaterales se discute reexaminar las reglas de nexo y la asignación de los derechos fiscales en las jurisdicciones de mercado o de localización de los usuarios que aumentan el valor a las actividades económicas digitalizadas para que exista una distribución equitativa de la base imponible mundial en el impuesto a la renta.

De hecho, González de Frutos (2018) indica que:

“el principio de sustancia o de la alineación de las bases imponibles con la sustancia económica que maneja el Plan de Acción de BEPS, es efectivamente lo que Graetz denominó equidad entre las naciones o, en términos de Avi-

Yonah, principio de tributación única, y se plasma, en terminología de la ONU, [*en el derecho de todas las naciones a gravar las rentas producidas en su jurisdicción, fundamento último del principio de gravamen en la fuente para las rentas procedentes de explotaciones económicas*]” a lo que agregó mucha más si esto está justificado por la creación de valor que existe en el país de la fuente fenómeno propio de la economía digital]” (p. 254).

El principio de equidad entre las naciones, además de ser una expresión de la soberanía, aboga por el mantenimiento de una capacidad substancial de tributación en la fuente, principio que a su vez también justifica la modificación de la noción de umbral mínimo para constituir establecimiento permanente y dar paso a un concepto superador como el de presencia económica significativa.

La petición del G-20 a sus miembros para que, se reexamine sus propuestas fiscales respecto el criterio del nexo establecido en el pilar 1, es un paso en la dirección correcta, y los debates entre los países en desarrollo, pues también es responsabilidad de estos países el proteger como se distribuyen los derechos fiscales.

Impuesto unitario. En el Informe BEPS, los Precios de Transferencia se definen como uno de los principios fundamentales del sistema fiscal internacional aplicable a la imposición de las actividades transfronterizas. Como afirma González de Frutos (2018), son de hecho una extensión de la jurisdicción tributaria, otro de los principios fundamentales, pues cumplen la función de repartir los beneficios del grupo multinacional entre los diversos países donde opera: en primer lugar, se establecen los países o territorios que tienen jurisdicción tributaria (donde residen o tienen un EP las diversas entidades integradas en el grupo multinacional), y después se determina qué parte de los beneficios agregados del grupo van a tributar en cada Estado.

El impuesto unitario tiene por objeto cómo alcanzar con el impuesto societario a todas las utilidades de las empresas multinacionales; a diferencia del modelo actual que utiliza para asignar los resultados de las operaciones internacionales los precios de transferencia, propone tomar en cuenta el balance consolidado global de las mismas y distribuir las ganancias en función de determinados parámetros representativos de los lugares donde se genera el valor. Sigue el esquema de gravar como un todo a la actividad global de las empresas multinacionales y repartir la base imponible entre todos los países en los que desarrollan su actividad en función de coeficientes.

Rajmilovich (2019) se muestra escéptico con los resultados prácticos del estándar internacional en materia de precios de transferencia, propiciando reformas incrementales que reflejen en mayor medida la realidad económica subyacente de los negocios sin “derrocar” el principio “*arm’s length*”⁶. Esto es, un cambio de paradigma sin destruir los cimientos teóricos construidos durante cuatro décadas en torno al principio “*arms length*”, dejando de lado las propuestas de sustituirlo por un sistema de alocaación global en base a una fórmula o “*formulary apportionment*” (E.g. en base al promedio de los siguientes factores: Nómina (salarios y número de empleados), Activos (excepto intangibles) y ventas en destino)⁷.

Fernández Lobbe (2019) considera que el cambio estructural de la gravabilidad actual de la renta societaria en los sistemas tributarios⁸ sería radical ya que las empresas multinacionales se alcanzarían con el nuevo tributo, al que se aplicaría la legislación local, por lo cual su base imponible sería una proporción de sus ganancias globales, mientras que para las demás empresas dicha base sería la establecida por el impuesto local. Según el autor, el corazón de la puesta en funcionamiento de un impuesto unitario es el coeficiente que se utilice para atribuir a cada país las ganancias. En la teoría esta ratio tiene que servir para cuantificar la base imponible atribuible a cada lugar donde se produce el valor o sea la ganancia expuesta en el balance.

Fernández, (2018) menciona que esta forma de distribución no es nueva en nuestro país dado que, se utiliza un sistema parecido, sólo en relación con las ventas y gastos, para atribuir a las jurisdicciones provinciales las bases imponibles del impuesto sobre los ingresos brutos; utilizando el Convenio Multilateral.

⁶Por ejemplo, COCKFIELD, A., “Formulary Taxation Versus the Arm’s Length Principle: The Battle Among Doubting Thomases, Purists, and Pragmatists”, en *Canadian Tax Journal*, 2014, Vol.52 No.1., pág.114-123.

⁷ “BEPS Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, 2013, pág.14 indica: “...existe un consenso entre los gobiernos en el sentido que moverse hacia un sistema de atribución por fórmula (*formulary apportionment*) no es un camino posible”; OECD, “*Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines*”, *Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development*, julio 2010; OECD, “BEPS. *Frequently Asked Questions*”, Pregunta 54: “Por qué el Proyecto BEPS solo consideró el principio “*arm’s length*” con relación a los aspectos de precios de transferencia? ¿Otras aproximaciones como “*formulary apportionment*” no son más apropiados? En la mayoría de los casos, en un contexto donde están involucrados dos países con sistemas tributarios a grandes rasgos similares, el principio “*arm’s length*” aloca los ingresos entre las jurisdicciones donde operan las multinacionales en forma efectiva y eficiente. Por el contrario, la adopción de bases alternativas para los precios de transferencia, como el sistema “*formulary apportionment*” requeriría del desarrollo de un consenso internacional en una cantidad de aspectos esenciales, que los países no creen obtenible en el corto o mediano plazos. Más aún, el sistema “*formulary apportionment*” no sería inmune a manipulación y no podría asegurar que las utilidades estén realmente alineadas con el valor. Por lo tanto, resulta más productivo enfocarse en enfrentar directamente los aspectos problemáticos específicos que se generan a partir del sistema actual basado en el principio “*arm’s length*”.”.

⁸La ganancia en el país de la fuente obtenida por no residentes mediante establecimiento permanente, se grava en igualdad de condiciones con la de los residentes; el resto de las ganancias de no residentes, tributa un impuesto proporcional, de tipo instantáneo

En precios de transferencia, la parte más complicada es la atribución del beneficio residual. Si la fórmula se aplica sólo a esta parte del beneficio, entonces no es necesario cambiar el estándar internacional. Para Avi Yonah (2014) la aplicación de la distribución formularia para la distribución del beneficio residual es una solución eficiente y equitativa.

En tal sentido, el diseño de un nuevo modelo en materia de impuesto a la renta corporativa debe migrar desde el enfoque convencional de empresa descentralizada y contabilidad separada hacia un enfoque de empresa única para acompañar a los desafíos de la era digital. La dinámica de la empresa multinacional (en adelante, EMN) moderna reconoce, no obstante, otra realidad subyacente bien distinta: el concepto de “empresa única”, cuya configuración institucional esencial se fundamenta en un principio de unidad de gestión y en los modelos de negocio concentrados. Bajo el enfoque de empresa única, la imputación separada y descentralizada de los resultados imponibles a las unidades debería funcionar sólo como un primer filtro en la atribución final de las utilidades, la cual debería estar alineada a la realidad económica subyacente de la empresa EMN.

González de Frutos (2018) opina que la utilización de una fórmula fija simplificaría ciertamente el sistema, reduciría los costes indirectos y los incentivos para la planificación fiscal agresiva. Sin embargo, para aplicar un sistema de distribución de las bases con arreglo a una fórmula polinómica se requiere un acuerdo internacional. Señala además que, en la práctica, el problema de la imposición unitaria es la falta de consenso internacional.

1.2. Jurisdicción Fiscal adoptada por Argentina

La Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) establece un vínculo jurisdiccional con la sustancia gravable de acuerdo con dos criterios: a) principio de la universalidad o renta mundial para aquéllos que califiquen como residentes en el país y b) principio de la ubicación territorial de la fuente.

Los residentes⁹ en el país están sujetos al impuesto por su renta global. Y los contribuyentes no residentes, tanto personas humanas como jurídicas sin presencia estable en la Argentina, es decir sin sucursal o EP en el país, sólo están sujetos al impuesto a la renta de fuente argentina, según lo define la ley y el decreto reglamentario¹⁰, según las modalidades previstas en el art 90 y el título V de la LIG.

⁹ Que califican como tales según los art. 1 y 127

¹⁰ Arts. 1,5,6 al 14 y las correspondientes normas reglamentarias

En los casos de actividad fuente, la fuente territorial se determina por el lugar de desarrollo y ejecución de las tareas objeto de la actividad; y este es el criterio de la LIG¹¹; en tanto establece que son de fuente extranjera las rentas provenientes del exterior de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio¹².

El criterio de la fuente territorial en el sistema de la LIG se cumple en el caso de los no residentes dado que ellos tributan exclusivamente por sus rentas de fuente argentina, debido a que en ese caso existe jurisdicción tributaria en el país, de forma tal que las rentas provenientes de actividades desarrolladas enteramente en el exterior por sujetos no residentes, no están alcanzadas por la jurisdicción argentina en materia de imposición a la renta.

Por lo tanto, en la medida que los servicios digitales sean realizados en el territorio de la Nación o se trate de hechos ocurridos dentro del límite de ésta, corresponderá la tributación del Impuesto a las Ganancias, en el marco del régimen retentivo¹³ denominado “beneficiarios del exterior”. Dicho régimen establece un pago único y definitivo del 35% sobre los montos de beneficios netos que se abonen a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior. Corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos el monto de la tasa calculada sobre la presunción de utilidad definida taxativamente por el articulado legal.

Como se desprende del articulado descripto para que el país de la fuente, Argentina, pueda gravar parte de los beneficios corporativos generados en su territorio, es necesario que la multinacional desarrolle una actividad suficientemente significativa en el mismo (establecimiento permanente), concepto asociado a que aquélla disponga de un soporte físico mínimo (oficinas, almacenes, etc.).

Como antecedente jurisprudencial en la materia, merece destacarse lo resuelto en el caso “Aerolíneas Argentinas S.A. TFN”¹⁴, donde se concluyó que toda vez que la empresa de transporte local contrató con una empresa del exterior un servicio interactivo puesto en Internet,

¹¹ Art. 5 LIG y DR 9 de la Ley

¹² Art 127 LIG

¹³ Definido a partir del Art. 102 del impuesto a las ganancias texto ordenado 2019 Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditará residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios. Por lo tanto, en aquellos casos donde los prestatarios sean consumidores finales, se configura la imposibilidad de retener el impuesto, haciendo renacer la obligación por sustitución hacia la entidad que paga definitivamente al prestador del exterior. Ello así, en la medida en que quien utiliza los servicios no sea un sujeto obligado a retener el impuesto.

¹⁴ Aerolíneas Argentinas S.A. TFN Sala D del 12/5/2004 y CNACAF Sala I del 5/2/2008

el cual consistía, entre otras cosas, en un medio de distribución y de reservas con capacidad para proveer información y emitir pasajes, que en lo sustancial opera como una asistencia técnica, ya que se carga en el país con los datos que desea la transportista pero se procesa en el exterior suministrándose datos que quedan registrados en un archivo disponible para que ésta los utilice económicamente en el territorio nacional, resulta procedente efectuar las retenciones a beneficiarios del exterior¹⁵ sobre los pagos efectuados, pues precisamente esa utilización económica es la que configura como de fuente argentina a la renta que ella genera.

Lo expuesto en el párrafo precedente en cuanto a las actividades desarrolladas íntegramente en el exterior no se altera por el hecho de que el destinatario de tal actividad pueda ser una persona humana (el cliente o usuario final) residente, extremo que es absolutamente ajeno a la atribución de la actividad fuente y que sólo adquiere significación en torno a la potestad tributaria argentina en el particular y excepcional contexto de: asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (Art. 12 LIG); del precio pagado, a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país exterior de películas extranjeras; las transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y en general la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior (Art. 13 LIG), siempre que en ambos casos se utilicen o exploten económicamente en la Argentina; es decir, que el receptor residente de esas prestaciones las utilice a su vez en un negocio o actividad generadora de renta en el país.

“Estos conceptos técnico-jurídicos, identificación de la fuente con el lugar del desarrollo de la actividad productora de la renta y la absoluta disociación de la jurisdicción tributaria con el lugar de la residencia del destinatario de los servicios, no solo surgen textual y claramente de la LIG, sino que tienen validez universal” (Teijeiro, 2019, p. 83).

En el caso Uber¹⁶, en un principio, la postura preliminar de los técnicos de la AFIP¹⁷ fue reconocer a Uber como un servicio prestado por un beneficiario del exterior, con lo que debería

¹⁵ Previstas en la ley 20.628 impuesto a las ganancias y sus modificatorias

¹⁶ Uber fue creada en marzo de 2009 en San Francisco, California, pero uno de los aspectos que más le cuestionan en diferentes países tanto los organismos de control fiscal como otras empresas competidoras es, precisamente, la utilización de mecanismos legales para obtener beneficios impositivos a través de sociedades radicadas en los Países Bajos y las Islas Bermudas, ambos paraísos fiscales.

¹⁷ Al respecto, del expediente iniciado por las áreas operativas de la DGI (SIGEA N° 10893-319/2017) surge que la posición original de AFIP apuntaba a encuadrar a Uber como un servicio prestado por un beneficiario del exterior, lo que implicaba una tributación del 35% sobre una base presunta del 90% (31,5% efectivo).

tributar el 35% sobre una base presunta del 90%¹⁸. El criterio utilizado para arribar a dicha postura fue la aplicación de la disposición de establecimiento permanente del servicio del tratado permitiría la imposición en origen de las ganancias comerciales derivadas de las plataformas extranjeras de viajes compartidos. La opinión emitida por las autoridades fiscales argentinas fue que consideraron que un no residente poseía la plataforma de viajes compartidos, pero tenía EP en el país, ya que proporcionaba un "servicio de transporte, a través de conductores de automóviles que usan la plataforma y brindan el viaje en Argentina".

En disconformidad con ese criterio, Uber requirió la opinión de la Secretaría de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y la solicitud de un procedimiento resultante de un mutuo acuerdo preventivo (en adelante, MAP) a la autoridad competente del Ministerio de Hacienda – Internacional Dirección de Política Fiscal y Legislación, sobre la base del artículo 28 Convenio entre la República Argentina y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital, el cual fue firmado en diciembre de 1996¹⁹.

Teijeiro (2019) ha opinado al respecto, señalando que los servicios de la plataforma de viajes compartidos son servicios de intermediación adecuados, que difieren de los servicios de transporte prestados por personas independientes, los conductores, y que, a los fines del tratado, no existe una relación laboral entre las plataformas no residentes y éstos. Por ello, el autor ha mencionado que deben estudiarse las opiniones preliminares de las autoridades fiscales argentinas al respecto, destacando que debe revisarse para evitar contradecir los principios bien establecidos de la OCDE sobre el tema ya que las desviaciones adicionales de estos supuestos darían lugar a circunstancias fiscales relacionadas con la economía compartida.

Finalmente, el tema se resolvió con la inscripción en el país de la empresa (Uber Argentina) y con el uso del convenio para evitar la doble imposición que la Argentina tiene firmado con los Países Bajos. Al hacer esto, la empresa tecnológica pudo usufructuar los beneficios fiscales que otorga el Convenio de Doble Imposición suscripto entre ese país y la República Argentina y de esa manera pagar un impuesto menor²⁰.

¹⁸ Como resultado de esta investigación, la AFIP exige a Uber el pago de \$358,7 millones por una deuda de \$147,4 millones en IVA y Ganancias y de \$211,3 millones por impuestos a la seguridad social.

¹⁹ Ley Nro. 24.933 promulgada el 11 de Febrero de 1998.

²⁰ Finalizó la disputa pagando el 25% de Impuesto a las Ganancias en lugar del 31,5 que se le reclamó por este impuesto en un principio. Otros ejemplos de cómo funciona: **Mendoza:** Fue la primera provincia argentina en regular la actividad de Uber y les cobra Ingresos Brutos a la empresa y a los chóferes (un 1% más de lo que pagan los taxis) **Brasil:** En ese país, Uber opera bajo

1.3. Definición de Establecimiento Permanente, incorporada por la Ley 27.430

La función de la definición de EP dentro del derecho interno es determinar la forma de gravar la renta obtenida por un sujeto del exterior. En efecto, la configuración de un establecimiento permanente en la Argentina determina la obligación de tributar de la forma en que es considerado residente a los fines fiscales en el país. Esto se traduce primordialmente en la aplicación del criterio de renta mundial.

La definición de EP dentro de la Ley Argentina fue incorporada en la ley del impuesto a las ganancias en la reforma del año 2018, de donde se desprende que debe existir presencia física del sujeto del exterior (dentro de los parámetros establecidos en el art. 22 de la ley donde se define EP) para que se pueda gravar con el impuesto a las ganancias en la Argentina.

“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: una sede de dirección o de administración; una sucursal; una oficina; una fábrica; 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: 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. 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. El término “establecimiento permanente” no incluye las siguientes actividades en la

una figura legal y en 2017 pagó 971,8 millones de reales en impuestos tanto federales (impuesto a la renta y contribuciones a la seguridad social) como municipales **México:** La actividad de Uber está regulada y el gobierno aprovechó para crear un tributo específico para capturar parte de la ganancia: cobra el 1,5% sobre cada viaje.

medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio: la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter; 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: 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; mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior; asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero; actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior; ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o 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 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 de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas”

De la lectura de la ley se desprende que la Argentina ha dejado fuera del ámbito de aplicación del impuesto a las ganancias a los servicios digitales prestados desde el exterior cuando el sujeto no posea un establecimiento permanente en alguno de los sentidos expuestos, por lo que cabe la aplicación del principio de territorialidad de la fuente para definir su gravabilidad en el marco del régimen de retención a beneficiarios del exterior definido en el Título V de la norma.

Al no existir un pronunciamiento legal expreso en la Ley del impuesto a las ganancias en Argentina –como en el caso del Impuesto al Valor Agregado– que defina la utilización económica dentro del territorio argentino, la aplicación del régimen de retención con la presunción general y absoluta del régimen de beneficiarios del exterior no aplica.

De lo contrario, si el sujeto o ente del exterior realiza una actividad que no implica la existencia de un EP, será considerado a los fines fiscales como un beneficiario del exterior y estará sujeto al régimen retentivo por las ganancias de fuente argentina que obtenga en el caso que esté taxativamente enumerado dentro de las presunciones legales absolutas plasmadas en la ley.

La postura adoptada por la Argentina en el año 2018 se ajustó a los compromisos asumidos en los foros internacionales dentro del marco inclusivo OCDE/G20 que aspiraban llegar a un consenso en el 2020 (luego prorrogado a 2021), donde se analizó una nueva regla del nexo para la atribución de las bases imponibles entre los distintos países en relación a los servicios digitales a nivel internacional, para hacerla más ecuánime y adaptada a la economía digital, dado que está en discusión el alcance del concepto de territorialidad.

1.4. Replanteo de las viejas teorías de “nexo” para la era digital

Si bien la economía actual es intrínsecamente global, la jurisdicción tributaria sigue atada a los límites territoriales de las jurisdicciones políticas que detentan la potestad tributaria como

parte de su soberanía donde prima el principio de nexa, fuente o presencia física significativa en base al concepto de establecimiento permanente.

Más allá de la definición tradicional mencionada en el primer apartado se puede afirmar que el concepto de “fuente” no posee un significado preciso e inequívoco²¹ (Avi Yonah, 2001). Más aún, un determinado ítem de ingreso cuando es fruto de operaciones internacionales no posee en realidad una “fuente única”, si por ella se entiende una localización geográfica exclusiva. Por ello, siguiendo a McIntyre, (2004), puede considerarse que dicho concepto no es estricto dado que el ingreso neto no es más que un “número”, y éste es una cantidad que se ha liberado de propiedades accidentales como tiempo, lugar, etc. Se trata de una abstracción matemática, por lo que adjudicarle un lugar geográfico constituye una mera convención. Es por ello que la definición de fuente territorial que es por naturaleza una “convención” que adopta el legislador, no representa una noción científica sino eminentemente política.

En la misma línea, Ault y Bradford (2000) expresan que la idea consistente en que el ingreso tiene una fuente de localización se ha asumido como válida, pero la fuente del ingreso no es una idea económica bien definida. A partir de esta caracterización del ingreso como concepto abstracto desprovisto de atributos (excepto el cuantitativo), tales autores desprenden la consecuencia de que dado que el ingreso describe una actividad (consumo más acumulación de riqueza), su localización razonablemente debe estar asignada al lugar de residencia de la persona que consume y ahorra.

Kemmeren, citado por Schindel y Atchabain (2005) en su ponencia en el Congreso 59 de la IFA quien propone un nuevo criterio de vinculación “principio de origen²²” Corresponde señalar que para este autor no es lo mismo “fuente” que “origen” para él lo sustancial no es el aspecto formal del lugar físico donde la renta aparece formalmente generada sino el lugar a la

²¹ “Una razón de la dificultad de asignar la renta a una fuente geográfica se basa sobre la naturaleza del concepto de renta conforme a la Ley de impuesto federal a la renta de USA. La idealizada definición según Schanz-Haig-Simons por la cual la renta es igual al consumo más, o menos, el cambio de valor del patrimonio neto del contribuyente entre el comienzo y el cierre del año, es un atributo personal y no de un lugar. Dado que una persona no es divisible en partes geográficas, el concepto de renta según Schanz-Haig-Simons sólo puede describir la renta mundial del contribuyente. No puede distribuir tal ingreso entre los distintos países cuyas infraestructuras legales y económicas pudieron haber contribuido a la generación de tal renta” (p. 39).

²² Para el autor el principio de origen está vinculado al de “economic allegiance”. Este principio destacado en el Informe presentado ante la Liga de las Naciones en 1923, Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee” por los profesores BRUINS (Países Bajos), Eunaudi (Italia), Seligman (Estados Unidos), y Josiah Stamp (Reino Unido), League of Nations, Doc. E.F.S.73F.19, 1023, en base a cuyo informe se redactó en el año 1927 en: “Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion”, antecedente del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE.

cual corresponda asignarla en función a los elementos relativos a los aspectos sustanciales o intelectuales de su creación.

Hemos destacado la hipótesis de este autor dado que es un pionero en propiciar la asignación de potestad tributaria al lugar donde se “crea” valor. Por ello es interesante su aporte para luego establecer qué grado de participación tiene la localización de los usuarios y/o consumidos en la creación de ese valor en los servicios digitales.

De ahí que, la maduración de la economía digital haya provocado que funciones clave de las actividades económicas puedan llevarse a cabo fuera de la jurisdicción donde efectivamente se realiza la transacción. Se trata, pues, de una economía sin fronteras. La interacción entre empresas, sobre todo empresas multinacionales (en adelante EMN) y otros agentes del mercado que no requieren ya de un vínculo territorial, el EP está sacudiendo los cimientos de la tributación tradicional. Esto tiene como consecuencia la inequidad en el tratamiento tributario de rentas similares obtenidas por medios tradicionales que se encuentran gravadas, frente a las obtenidas por estos servicios que se presentan en forma deslocalizada.

Por lo tanto, la presencia física ha perdido terreno frente a la digitalización de la economía, lo que hace que el concepto tradicional de “establecimiento permanente” ya resulte obsoleto para afrontar la cuestión, lo cual hace necesario un cambio en la forma en la cual se distribuyen las bases imponibles entre los Estados en la actualidad. Por ello es imprescindible reexaminar las reglas de nexos y enfocarse sobre la asignación de los derechos fiscales en las jurisdicciones de mercado o de localización de los usuarios que adicionan valor a las actividades económicas realizadas vía Internet para que exista una distribución equitativa de la base imponible mundial en el impuesto a la renta.

Es relevante destacar en este punto un antecedente judicial de junio de 2018, donde la Corte Suprema de los Estados Unidos decidió el caso *Dakota del Sur vs Wayfair, Inc.*, dictaminando que una empresa no necesita una presencia física en un Estado para cumplir con los requisitos del debido proceso que requieren algún vínculo definitivo, algún mínimo conexión, entre un estado y la persona, propiedad o transacciones que busca gravar²³. Para

²³ Dalton Dallazem and Natália Brasil Dib, “Is *South Dakota v Wayfair, Inc.* case relevant to the digital economy taxation”, *Central European Political Science Review*, vol. 20, No. 76 (Summer 2019). Estos autores también mencionan que el 8 de enero de 2020, se introdujo el SB 2 en el Senado de Maryland. El proyecto de ley tiene el propósito de “imponer un impuesto sobre ciertos ingresos brutos anuales derivados de algunos servicios de publicidad digital” y lo califica como un “impuesto sobre los ingresos brutos de publicidad digital”. y prescribe sanciones penales por incumplimiento. Este es el primer intento que ha realizado el Estado de Dakota del Sur en EE. UU, de imponer un impuesto específico sobre los ingresos brutos de los servicios

Dallazem y Brasil (2019) esto puede haber alentado las medidas unilaterales de los Estados Unidos, pero también ha orientado a los Estados Unidos hacia una posible solución proveniente del Marco Inclusivo.

Una conclusión es posible y “deseable” desde el punto de vista del principio de equidad en la distribución de la base imponible del impuesto a la renta corporativa entre jurisdicciones (equidad entre naciones) (Rajmilovich, 2019). En tal sentido, determinar “quién” debería ser sujeto de impuesto a la renta sobre el ingreso no es una pauta útil y lógica para determinar el “cómo” del reparto de la base imponible y la recaudación del impuesto, la cual por razones de justicia debería ser compartida entre las jurisdicciones fiscales de fuente y residencia (McIntyre, 2004).

El “quién” no lleva al “cómo”, son variables independientes. Si bien es cierto que la jurisdicción de residencia tiene el “control” de la base imponible (ganancia neta global), ambas jurisdicciones (fuente y residencia) tienen el derecho a ejercer la jurisdicción fiscal sobre un mismo ítem de ingreso por el hecho de que el ingreso no posee un atributo de fuente.

De ahí se sigue que el concepto de nexo o fuente forzosamente configura una noción convencional, que deben establecer las jurisdicciones en conjunto, sobre base multilateral y consensuada, y guiados por el principio de “equidad entre naciones” (Schindel y Atchabahian, 2005). Cabe resaltar que la cuestión relativa a la “equidad entre naciones” está finalmente en la agenda internacional en el marco del proyecto BEPS, de la OCDE y el G20, a partir del marco ampliado e inclusivo del “*Inclusive Framework on BEPS*” establecido en 2016, y específicamente en materia de la Acción 1 del OCDE/G20 (2018).

El objetivo del nuevo rumbo que plantea gravabilidad de la economía digital reside en atribuir poder tributario a la jurisdicción en la que residen los “consumidores” o “usuarios” de los servicios digitales (denominada “*market jurisdiction*”), materia completamente innovadora bajo los parámetros tradicionales de tributación internacional. Conforme a los avances realizados por la OCDE durante la primera mitad del año 2019, la creación de valor puede configurarse a partir de los siguientes factores: (i) la participación de los usuarios (si bien este criterio podría suscitar planteos por llevar al no deseado “encapsulamiento” -denominado *ring-*

de publicidad digital. El impuesto se aplica a una escala variable con una tasa del 2.5% para los ingresos brutos anuales globales de USD 100 millones o más hasta 10 % para ingresos brutos anuales globales de USD 15 mil millones o más.

fencing- de la economía digital respecto de economía tradicional); (ii) los intangibles de comercialización -o “*marketing intangibles*”-; y (iii) la presencia económica significativa.

La definición actual de EP, más allá de los conocidos conflictos producidos por el solapamiento de los criterios de la territorialidad y de la residencia, es el que más se ve afectado por las operaciones digitales y la actividad de las empresas multinacionales, (Fernández, 2018) En el primer caso, por las dificultades de alcanzar con el tributo a operaciones realizadas por Internet desde el exterior y, en el segundo, por las actividades de planificación fiscal; siendo la resultante de ambas cuestiones la erosión de las bases imponibles locales.

Esto produce inequidades en la distribución de la base imponible mundial y dificultando la determinación del lugar donde se produce la renta y, además, la medición de su cuantía, en especial en operaciones electrónicas, para lo cual la iniciativa BEPS propone diversas medidas.

Como solución de emergencia al problema en la actualidad, se han comenzado a crear impuestos específicos en diversos países, con los conocidos inconvenientes que éstos plantean.

El tratamiento de los servicios digitales en los referidos tributos resulta actualmente materia de análisis en numerosos países, encontrándose la normativa relativa a ellos en continuo avance y perfeccionamiento y siendo su estudio y abordaje una tarea constante en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) que, teniendo en cuenta tales complejidades, se pretende que resulte adecuada una regulación dinámica que permita su adaptación a la par de la evolución de las operaciones de que se trata.

De esta manera, este tema es fuente de debate por parte de numerosos organismos a nivel internacional. Muchas organizaciones internacionales y prestigiosa doctrina se han expedido respecto a cómo se deben adecuar los viejos criterios de vínculo jurisdiccional a la era digital.

El desafío para los gobiernos y sus administraciones tributarias será la coordinación y puesta en marcha de un acuerdo que permita evitar simulaciones de radicación en países de baja o nula tributación, generando una tributación equitativa en función de las utilidades obtenidas en cada jurisdicción, con la flexibilidad necesaria para adaptarse a las nuevas modalidades de negocios que emergen a nivel global. Asimismo, se aguarda una decisión en relación con el consenso tan esperado respecto de la distribución de la base imponible internacional de las ganancias de empresas multinacionales, lo que apartaría definitivamente al principio tributario internacional del nexos territorial que rige hasta el presente.

Es por ello que resulta necesario desarrollar una nueva forma de atribución de la base imponible respecto de la renta obtenida por los beneficiarios del exterior de servicios digitales que provienen de empresas del exterior consumidos en Argentina, donde, se cómo se ha desarrollado en se agrega valor.

“Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Así pues, es imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria” (Consejo contra la Elusión Fiscal UE, directiva 1164, 2016, p.1).

1.5. Principios Equidad y Eficiencia y su aplicación en la Economía Digital

Se suele definir la equidad como un equivalente de la justicia, o la medida de la justicia (Reig, 1998), pero en realidad, se trata de la justicia en su aplicación al caso concreto de la obligación tributaria.

“En la voz «equidad» se hace referencia a que la ley tiene carácter general y, por lo tanto, a veces demuestra ser imperfecta o de difícil aplicación a casos particulares. Al respecto señala Aristóteles, la justicia y la equidad son la misma cosa, la equidad es superior, no a lo justo en sí, sino a lo justo formulado en una ley que, por razones de universalidad, está sujeta a error” (Aberastury, 1985, p. 184).

Ya Juan Bautista Alberdi, principal inspirador vernáculo de los constituyentes argentinos, ha señalado que la equidad proporcional de los impuestos, debía manifestarse en que la contribución pese sobre todos igualmente, y sobre cada uno según sus fuerzas. Agregaba que esta manera de repartir la contribución es consecuencia de la doctrina económica de la Constitución Argentina, y que repartir de ese modo las contribuciones entre todos los agentes y fuentes de renta, "es realizar la base constitucional del impuesto, contenida en el art. 16, por la cual «la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". Concluía la expresión de su pensamiento, afirmando que "la contribución equitativa, lejos de ser una carga, es el más egoísta de los gastos, pues tanto valiera llamar carga y sacrificio los gastos hechos en comer, alimentarse y vivir. Forma una parte de este sacrificio el de vivir respetado, libre y seguro" (Alberdi, 1953 en Jauregui, 2017, p. 110).

Se cree que esta última afirmación es relevante, ya que el individuo, en la imposición equitativa, conoce que será respetado en su capacidad de contribuir; libre, en cuanto no ha de soportar las ataduras de contribuciones cuyo pago no puede afrontar; y seguro, en cuando la sociedad le asegura el retorno de lo que él aporte, más la contribución de todos —quienes se hallen en mejores o peores condiciones que él—, en servicios y funciones públicas esenciales.

Asimismo, es de destacar que el sostenimiento de tales servicios y funciones, se relaciona con lo que se ha dado en llamar progresividad del gasto público. Así, para Fuentes Quintana, (1975) un sistema tributario progresivo que deje satisfechos a quienes reclaman del impuesto una contribución al logro de una mayor equidad, constituye una burla o un sarcasmo si no es seguido por un gasto público progresivo, que refuerce y a vale el sentido corrector de la Imposición.

Otra posición, es la sostenida por López Aguado, (1979) para quien el principio de equidad ha quedado de algún modo superado; propone ir "a la búsqueda del nuevo principio". En su teoría, entiende que lo justo para la sociedad (Justicia social) se aparta de lo que puede medirse aritméticamente con un metro único para cada individuo particularmente, "como pretende la teoría de la capacidad contributiva". Estimamos que tal posición es atendible si no se aprecia a los principios tributarios en recíproca interacción, pues la capacidad contributiva, debe ser conjugada con postulados de Justicia. Para este autor, el principio ético y justificativo del impuesto reside en la solidaridad social, la que deberá ser Interpretada por la clase dirigente a fin de que el sistema tributario sea legítimo.

El apogeo de los criterios de eficiencia comenzó en la década del 70, pero para Macon (2000) lo que en realidad ocurrió no fue una modificación de la tendencia de la literatura o discutir los problemas de equidad para examinar los de eficiencia, sino más bien el abandono de los de equidad.

Por eso resulta conveniente hacer el análisis de ambos principios, que no son opuestos, ya que como dicen Musgrave y Musgrave (1999), la relación no es completamente una relación de oposición sino complementaria.

Como expresa este autor, resulta bastante difícil encontrar reglas acerca de cómo combinar en forma óptima impuestos equitativos e impuestos eficientes, dando como ejemplo que el as de la eficiencia, el impuesto de capitación, se encuentra muy lejos de lo que cualquier sociedad podría considerar como equitativo. Debido a ello, la misma sociedad debería

preguntarse “qué precio, en términos de exceso de gravamen, desea pagar para obtener ciertos objetivos de equidad” (Musgrave y Musgrave, 1999, p. 76).

Dice Macon (2000): “por principios de equidad entiendo fundamentalmente aquéllos que intentan distribuir la carga pública de acuerdo con nociones de justicia científicamente fundadas, mientras que tendríamos principios de optimalidad cuando el objetivo del sistema tributario no es tanto la justicia como la eficiencia del sistema económico privado” (p. 39).

Por su parte, Newmark (1971) presenta dieciocho principios que debe cumplir la imposición, respondiendo a cinco fines básicos: un fin ético: la justicia; tres fines económicos: eficacia en la asignación de recursos, estabilidad y desarrollo económico y; una finalidad operativa: eficacia de la técnica tributaria.

Para Fuentes Quintana (1975) el principio que Newmark persigue cuando habla de evitar las distorsiones a la competencia y favorecerla, constituye la actual formulación de la vieja norma de la neutralidad impositiva. La competencia no se ve perjudicada si los impuestos son neutrales al gravar tanto productos iguales como sustitutivos, los impuestos no deben alterar los medios de producción, organización empresarial, formas de financiación, etc. Justamente no existe neutralidad en la gravabilidad de servicios digitales cuando las empresas que tienen residencia en el país venden productos iguales o sustitutivos respecto a empresas pertenecientes a beneficiarios del exterior los cuales no configuran EP en el país, siendo que estos últimos no pagan impuestos por la prestación servicios iguales y similares.

Como señala Macon (2000), lo más importante está en las dos excepciones a la regla general de eficiencia en la imposición: i) La primera excepción aborda el tema de la transacción de los tributos entre equidad y eficiencia, ii) La segunda salvedad indica que la neutralidad es aceptable en la medida que los costos y precios relativos antes de sufrir la imposición se fijen en niveles compatibles, y en caso de que ello no ocurra, se apliquen impuestos correctivos.

Tomando como premisa que el mercado competitivo es el único que puede asegurar una utilización eficiente de los recursos es posible “violar” la neutralidad introduciendo impuestos correctivos en ciertas circunstancias.

Una de esas circunstancias es la existencia de economías externas o externalidades, que aparecen cuando la actividad de una persona afecta a las de otra por vías distintas a las del mecanismo del mercado, lo que produce que los precios del mercado difieran de los beneficios y costos sociales. Una de estas externalidades es justamente la tendencia al monopolio de las

empresas digitales, como fue mencionado por la OCDE en los principios caracterizaban a la economía digital en el marco de BEPS.

González de Frutos (2018) señala que los sistemas tributarios en general se estructuran en torno a una combinación de dos principios básicos: eficiencia y equidad, sin perder de vista el objetivo de la suficiencia recaudatoria en el derecho fiscal internacional. La preocupación por la eficiencia busca paliar los efectos distorsionadores de los tributos, que limitan el crecimiento al modificar las preferencias de consumo e inversión de los particulares, en cambio, la equidad persigue una distribución renta entre países lo cual no parece estar bien definido en la actualidad en relación con la economía digital” afirma el autor.

Schindel (2001) considera que:

“Modernamente se ha cuestionado que sólo se enfoque la equidad interindividual y se omita el tema de la equidad entre las naciones. Este es un concepto distinto de la equidad interindividual y comenzó a desarrollarse a partir del pensamiento, fundamentalmente, de Peggy Musgrave, si bien estaba implícito, en el Informe para la Liga de las Naciones del año 1923, conforme al principio “*economic allegiance*” (p. 467).

Según Kaufman (2000) el concepto de “*economic allegiance*”, trasladado a las pautas actuales de equidad entre naciones, excedería el marco limitado del principio del beneficio, usualmente utilizado para justificar la imposición en la fuente, ya que debería abarcar una equitativa distribución entre los países de sus pretensiones fiscales, en función del ingreso producido por operaciones internacionales. Se trata, por ende, de la equidad en la distribución de la base imponible entre los países involucrados en las operaciones internacionales. Es justamente esa equitativa distribución entre los países, lo que está distorsionado en la economía digital.

De ahí se sigue que el concepto de nexo o fuente forzosamente configura una noción convencional que deben establecer las jurisdicciones en conjunto, sobre base multilateral y consensuada, y guiados por el principio de equidad entre naciones (Schindel y Atchabahian, 2005), siendo este principio el único que requiere de una base de consenso internacional de alcance multilateral para regir en el concierto de naciones.

La noción de equidad entre naciones en su aplicación a los CDI remite a una distribución justa o equilibrada entre los Estados de las porciones de participación en la recaudación entre

tales Estados del impuesto a la renta emergente de las operaciones internacionales, preservando la imposición en el país de la fuente o nexa.

La defensa del multilateralismo en el Informe BEPS/G20 en el sentido que: “a pesar de los desafíos que todos enfrentamos domésticamente, hemos acordado que el multilateralismo es inclusive de mayor importancia en el clima actual, y representa nuestro mejor activo para resolver las dificultades de la economía global” (en Rajmilovich, 2019, p.s/n), convalida una acción hacia un cambio de paradigma en materia de definición del nexa en materia de impuesto a la renta corporativa, que enfrente más efectivamente los problemas ocasionados por las estrategias BEPS.

Este criterio de equidad entre naciones modifica el paradigma hoy generalizado en el sistema impositivo internacional, según el cual en el caso de ingresos derivados del comercio de bienes, servicios e intangibles, el beneficio se atribuye íntegramente al país de residencia bajo la asunción que coincide con el lugar de “producción” (MC artículo 7 de OECD).

“El principio de equidad entre las naciones o de alineación de fiscalidad y sustancia hunde sus raíces filosóficas en la teoría del beneficio, por la cual la imposición se basa en la compensación por la empresa al país anfitrión por las inversiones y costes de mantenimiento de la infraestructura legal y física que le permiten llevar a cabo su actividad, principio que a su vez también justifica la noción de umbral mínimo para constituir establecimiento permanente. Tiene también un importante reflejo en el campo de la fiscalidad indirecta en forma de principio del gravamen en destino” (González Frutos, 2000, p. 83).

Desde el punto de vista dogmático, es importante tener en cuenta que este principio de equidad entre naciones no se puede subsumir dentro de la eficiencia económica. La eficiencia económica aconseja que se grave en la residencia del inversor, mientras que la equidad entre naciones lleva a la tributación en la fuente. La equidad entre naciones no es, por consiguiente, una manifestación de la eficiencia sino más bien su contrario.

Si el funcionamiento de la economía permitiera llevar a cabo un nivel de producción óptima, de acuerdo con lo que prefieren los consumidores u los propietarios de los factores de la producción de acuerdo con sus propias conveniencias, la imposición no debe alterar esa búsqueda de equilibrio permanente a la que se ajustan los oferentes y demandantes, pues ello

produciría una disminución en los niveles de vida por debajo del óptimo alcanzable a través del mercado (Graetz, 2000).

En el contexto internacional, el principio de equidad surge como un poderoso elemento para contrarrestar los dogmas de la neutralidad económica. Como se sabe, las organizaciones internacionales están reclamando crecientemente la incorporación de este elemento al sistema tributario internacional. El G20 califica al Proyecto BEPS como un esfuerzo en aras de la justicia tributaria, tanto en su concepción como en su implementación a escala mundial. El mismo ideal de justicia subyace al planteamiento de la Comisión Europea en su proyecto de reforma del Impuesto de Sociedades en la UE²⁴. El pronunciamiento más claro en favor de la equidad internacional, aunque no limitada estrictamente a la materia tributaria, es el Objetivo 10 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas, aprobados el 27 de septiembre de 2015, que fija el principio de equidad entre naciones no ya como un principio ordenador de las relaciones internacionales, sino incluso como un objetivo a alcanzar durante los próximos tres lustros (González Frutos, 2000).

La irrupción de la economía digital provoca un fenómeno de desmaterialización de la renta que impide alocala a una jurisdicción única de producción; por lo que es de toda equidad asignar jurisdicción fiscal también al lugar de consumo o utilización del producto, intangible o servicio, lo que es materia de debate en el seno de la Acción 1 del BEPS (desafíos de la economía digital).

En un mundo esencialmente desigual, donde las administraciones fiscales de los países en desarrollo suelen carecer de los recursos necesarios, la relación entre la fiscalidad internacional y el desarrollo preocupa a la sociedad civil, a la doctrina y a las Organizaciones Internacionales. La equidad en el sistema fiscal internacional tiene una doble dimensión, la relacionada con la aplicación práctica, manifestada en operaciones de erosión de base y traslado de beneficios (BEPS), agravada por la desigual situación de las administraciones en desarrollo, y la dimensión estructural, de diseño del sistema, donde se aprecia un sesgo hacia los países desarrollados por motivos históricos y políticos. El mundo globalizado ha de eliminar esos sesgos mediante políticas inclusivas.

²⁴ “En la actualidad, la prioridad de la UE es promover un crecimiento sostenible y la inversión en un mercado único más justo y más profundo. Europa necesita un marco para una imposición justa y eficaz de los beneficios empresariales con el fin de distribuir las cargas fiscales de manera equitativa, promover el crecimiento sostenible y la inversión, diversificar las fuentes de financiación de la economía europea y reforzar su competitividad” UE: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un Sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión

Además, no contemplar la gravabilidad de los servicios digitales ha producido asimetrías en la tributación presentando una competencia desleal frente a contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias, dado que el régimen vigente no contempla estas nuevas tecnologías o formas de prestar servicios de forma inmaterial o a distancia. Por ello, gravarlos implica otorgar un trato igualitario con aquellos contribuyentes que realizan estas mismas actividades en forma tradicional, lo cual otorgaría mayor equidad al sistema tributario respecto de la tributación de rentas provenientes de actividades similares prestadas en diferentes modalidades, pero que derivan en un mismo tipo de servicio.

En este sentido, González de Frutos, (2018) señala que transformar el sistema requiere reconocer que la equidad es un principio fundamental que no puede estar subordinado a la eficiencia económica. A partir de la definición de la equidad fiscal internacional en su doble dimensión, estructural y de aplicación práctica, se puede caminar hacia un nuevo entendimiento. Se trata de mejorar la “sustancia” –utilizando la terminología de BEPS–, pero también de instilar mayor equidad en los fundamentos del sistema.

La equidad tiene también una dimensión vertical (tratamiento diferenciado de los países en función de su renta per cápita) el cual es un objetivo para perseguir en el largo plazo, dado que las políticas redistributivas se ejercen por los Estados-nación y no hay instancia supra-gubernamental que pudiera garantizarlas, aunque este concepto ofrece amplias perspectivas para la mejora de la equidad en los convenios fiscales bajo la óptica de un pujante multilateralismo.

Por ello, es que este criterio más justo y eficiente es necesario aplicarlo al gravar a las empresas multinacionales como empresas individuales, dejando de considerar a cada filial como un ente independiente, vale decir aplicar un enfoque unitario hasta que se logre un consenso global.

El Informe país-por-país, supone un gran avance en este sentido, ya que trasluce un modelo de imposición unitaria mundial, que habrá de favorecer a los países en desarrollo por la vía directa de brindarles un instrumento para analizar el riesgo de abuso al actuar como un corrector preventivo, un factor de autodisciplina de las EMNs que, expuestas a una mayor transparencia, deberían tender a un mejor cumplimiento, en un escenario de gobierno corporativo reforzado y conciencia del peligro del daño a la reputación. Esta alternativa que, con todo, hay que tomar con prudencia: el sistema sería tan susceptible al abuso que requeriría

un difícil consenso político, y el modelo implica administración y control unitario, algo para lo que la comunidad internacional no está todavía preparada.

Mejorar la equidad del sistema exige ser consciente de sus raíces, afirma González de Frutos (2018). Se puede, en consecuencia, sostener que la inclusión de más países en el diálogo político internacional, tanto para mejorar las reglas existentes como para facilitar su aplicación, es el camino para mejorar la equidad del sistema fiscal internacional.

Capítulo 2

La Economía Digital y los Modelos de Negocios

La OCDE ha modificado, desde el 2018 a la actualidad, su posición inicial sobre la acción a llevar a cabo respecto a la digitalización. Probablemente las causas radican en los proyectos de fiscalidad digital de la Unión Europea y el Reino Unido, Francia, Italia, India y, asimismo, las ideas de imposición mínima global sugeridas desde la aprobación de la última reforma tributaria por EEUU de 2017.

En marzo de 2018, el Grupo de trabajo sobre economía digital que actúa como un subcomité subsidiario de la OCDE “ (en sus siglas en inglés, en adelante TFDE²⁵) emitió un informe intermedio, en el que se señaló que se realizó en primer lugar un diagnóstico general donde se puso de resalto que se encuentra severamente cuestionada la efectividad de los estándares globales de tributación internacional a partir del proceso de digitalización de los negocios y que, por otra parte, dado que la digitalización de la economía es un proceso vasto y global, que afecta a un grupo amplio y creciente de negocios, mucho más allá de la propia industria digital (el epicentro del fenómeno), la solución a plantear no debería consistir en una solución aislada aplicable únicamente a esta industria. Por lo que, en adelante, decidieron denominar “negocios digitalizados” a los negocios específicos de la economía digital y a las unidades de negocio digitales de negocios de alcance más amplio.

En definitiva, la OCDE, en este informe, se limitó a profundizar el análisis de las características de la economía digital bajo distintos modelos de negocios y comentó la experiencia derivada de ciertas medidas unilaterales implementadas por algunos países, pero tampoco definió un criterio global y consensuado para abordar la temática.

²⁵ “Task Force on the Digital Economy”

2.1. Características de los Negocios Digitales

Se enumeran los puntos sobresalientes que surgen del informe emanado por la OCDE en 2018²⁶, en el cual se establece lo siguiente en relación a las características salientes de los negocios digitales:

- ✓ Escala interjurisdiccional sin masa: La digitalización permite que los negocios, en muchos sectores de actividad o industrias, localicen varias etapas en sus procesos de producción a lo largo de distintas jurisdicciones y al mismo tiempo lleguen a un gran número de clientes en forma global, involucrándose en la vida económica de cada jurisdicción sin contar necesariamente con presencia física significativa en la misma, por ende, alcanzando escala operacional local sin masa a nivel local.
- ✓ Dependencia de bienes intangibles: incluyendo propiedad intelectual (en adelante, IP): Los negocios digitalizados muestran una creciente importancia de la inversión en intangibles, especialmente IP, el cual puede ser poseído por la empresa o bien licenciado de terceros (e.g. empresas vinculadas), cuyo intenso uso (e.g. *software*, algoritmos de soporte de plataformas, sitios web y otras funciones) son centrales al negocio.
- ✓ Participación de los usuarios, el rol de los datos y las sinergias con el IP: En ciertos modelos de negocios digitalizados se observa la importancia de los datos, la participación de los usuarios, los efectos de red y los contenidos generados por los mismos usuarios. Los beneficios de la información colectada de los usuarios, y los efectos de red producidos por la participación de los usuarios (pasiva o activa) constituyen drivers cruciales en la generación de valor de tales negocios.
- ✓ La infraestructura de la economía digital: Los mercados digitales (sitios *online*) son distintos de los mercados físicos (sitios *offline*) en el sentido de la presencia de determinados rasgos, los cuales, si bien no son exclusivos de aquellos mercados, se hallan fuertemente exacerbados, a saber:
 - Efectos directos de red (externalidad positiva en el consumo): la utilidad del consumo de determinado bien o servicio es dependiente del número de otros usuarios finales consumiendo el mismo bien o servicio (e.g. juegos *online*, sistemas operativos).

²⁶ “*Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018*”. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2018.

- Efectos indirectos de red: en los mercados multidimensionales “*multi-sided*” en los cuales un determinado grupo de usuarios finales se benefician de la interacción con otros grupos de usuarios finales (e.g. alquiler de hoteles, transporte, “*e-commerce*” persona a persona).
- ✓ Economías de escala: generalmente la venta de productos y servicios digitales implica costos fijos relativamente altos, mientras que los costos variables son bajos. En tal sentido, el desarrollo de software e infraestructura digital requiere de fuertes inversiones de capital, luego de la cual su mantenimiento, venta y distribución se logra con costos marginales bajos (e.g.: software de uso, e-books, música digital).
- ✓ Costos del cambio “*switching costs*” y efectos “*lock-in*”: los usuarios pueden ser “atrapados”²⁷ a un determinado sistema operativo una vez adquirido determinado equipo, ello debido al alto costo del cambio de sistema operativo (traspaso de datos personales y contactos) (e.g. *smartphones*, servicios de email, redes sociales).
- ✓ Complementariedad: muchos bienes y servicios digitales son complementarios en el sentido que los usuarios derivan mayor utilidad al consumir dos o más bienes o servicios (e.g. redes sociales, juegos *online*, entre otros). Mercados no competitivos (monopólicos y oligopólicos): los mercados digitales generalmente no son competitivos, en el sentido que las grandes firmas habitualmente son suficientemente grandes para influenciar los precios de mercado (i.e. son formadoras de precios).
- ✓ Son mercados digitales multidimensionales: Si bien los mercados digitales pueden ser unidimensionales o multidimensionales “*multi-sided*” los que distinguen a los negocios digitales novedosos son los multidimensionales. Ellos se definen por la presencia conjunta de dos características: (i) Externalidad de red indirectas (ya referido en el punto anterior): el incremento de los usuarios finales de un lado del mercado (demanda) incrementa la utilidad del otro lado (oferta) (e.g. servicios de plataformas online para operar sistemas de reserva de hoteles y de medios de transporte) y; (ii) Estrategias de precios no neutrales: usuarios finales con menor elasticidad de precio son cargados por encima del costo marginal mientras que otros usuarios con elasticidad precio más alta son cargados por debajo del costo marginal e incluso pueden acceder al servicio en forma gratuita (e.g. redes sociales, plataformas digitales del lado de la demanda, entre otros).

²⁷ Efectos “*lock-in*”

- ✓ Nuevos modelos de negocio en los mercados digitales: Se han descrito nuevos modelos de negocio en los mercados digitales que permiten segmentar distintas infraestructuras de negocios cuya distinción resulta de relevancia a la hora de diseñar un esquema de tributación internacional.
- ✓ Plataforma multidimensionales: plataformas que permiten que los usuarios finales intercambien contenidos y/o concierten transacciones económicas cuya responsabilidad recaerá sobre los proveedores (usuarios finales del lado de la oferta), con efectos indirectos de red y afiliación al sistema (e.g., Uber, Airbnb, Amazon Marketplace, Facebook, Google, etc.)
- ✓ Revendedores: negocios que adquieren productos de los proveedores y los revenden a los compradores, sin interacción entre compradores y vendedores y no requiriendo necesariamente una afiliación al sistema (e.g. Spotify, Alibaba, Netflix en materia de contenidos, entre otros).
- ✓ Firmas integradas verticalmente: negocios que adquieren el control de los proveedores, integrando de esa forma el lado de la oferta a su negocio (e.g. Amazon “*e-commerce*”, Netflix en materia de producciones, etc.).
- ✓ Input de proveedores: negocios o inputs individuales requeridos para el proceso de producción de bienes y servicios de otras firmas, sin interacción con los compradores (e.g. Intel).

2.2 Modelos de Creación de Valor. Su Aplicación en los Negocios Digitales

Las cadenas mundiales de creación de valor aportan ventajas específicas a los países en desarrollo, pues en este modelo no es necesario desarrollar unidades productivas completas en los países individualmente considerados. Esto permite a la multinacional diversificar su producción y distribución, a la vez que abre el camino a que los países en desarrollo participen en la cadena de creación de valor a escala mundial sin necesidad de esperar a desarrollar competencias que abarquen a toda la cadena productiva (González de Frutos, 2016),

(Rajmilovich, 2019) ha analizado como es la nueva infraestructura de los mercados digitales, los cuales afectan no sólo a los negocios digitales sino a negocios tradicionales altamente digitalizados, ha modificado tanto la estructura de los mercados, permitiendo desarrollar nuevos bienes y servicios y generando cambios en los modelos de negocios, como el proceso mismo de creación de valor en la economía moderna. Estos procesos de creación de

valor se pueden dividir en tres grupos bien diferenciados: (i) cadena de valor, (ii) red de valor y (iii) tienda de valor.

2.2.1. Cadena de valor.

Es la teoría que explica la creación de valor en procesos de producción tradicionales, donde los inputs se convierten en outputs a través de actividades discretas, secuenciales y relacionadas unas con otras, cada una de las cuales puede ser considerada una función de producción.

Las actividades primarias de la cadena de valor son en general: compras, operaciones, logística, marketing, ventas y servicios. En función al tipo de negocio, la estrategia y la historia de la forma, esa será la actividad primaria más crítica. Por ejemplo, para un revendedor, en general las actividades de compras y de logística probablemente sean las funciones más críticas, mientras que para una empresa manufacturera lo es en general la actividad de operaciones.

Las actividades primarias son apoyadas por las actividades de soporte: suministros, recursos humanos, desarrollo tecnológico e infraestructura (legales, planificación tributaria, finanzas, relaciones públicas, calidad, sustentabilidad, entre otros).

Este modelo de creación de valor rige en firmas verticalmente integradas para la producción de bienes físicos como de producción lineal de intangibles (seguros, películas de cine, software, etc.), revendedores e input de proveedores.

Este modelo descansa en el concepto de **tecnología mediadora** o **plataforma**. La tecnología que opera la plataforma digital permite conectar a proveedores y consumidores. Esa tecnología permite interacciones de ambos lados de la transacción, en tiempo real y en la misma o distintas jurisdicciones.

Si bien existen negocios tradicionales cuyo modelo de negocios se explica mejor bajo el concepto de “red de valor” (e.g. las agencias de personal y los bancos), es en la era de Internet cuando se expande en forma exponencial dicho modelo (e.g., redes sociales, motores de búsqueda por Internet, plataformas para la compra y venta de bienes y servicios entre usuarios finales).

Las actividades primarias de la cadena de valor son: promoción de la red, provisión del servicio y operación de infraestructura de la red.

A diferencia del modelo de “cadena de valor”, en la “red de valor” las actividades primarias no son secuenciales (input-output) sino concurrentes. Las formas de retribución

abarcan desde cargos por suscripción (e.g., LinkedIn), esquemas de “*pay-as-you go*” con el consumo del servicio (e.g., Airbnb, BlaBlaCar) o accesos gratuitos (e.g., Twitter, Instagram, Facebook) en este último caso beneficiándose con la obtención de datos de los usuarios (que se emplean para generar ingresos en modelos de “*pricing*” no neurales) y los efectos indirectos de red.

Este modelo de creación de valor incluye a las plataformas multidimensionales, tales como intermediarios de *e-commerce* (e.g. Amazon Marketplace, App Store, Mercado Libre), firmas de consumo colaborativa (e.g. Airbnb, BlaBlaCar, Uber), o redes sociales (e.g. Facebook, Twitter, LinkedIn). En estos casos, las reglas y estándares vigentes de tributación internacional, incluso con los ajustes del Proyecto BEPS, no brindan un marco de referencia efectivo. En estos casos, las reglas de nexos (establecimiento permanente) se muestran como inefectivas.

La relevancia de los intangibles (software, algoritmos, construcción de red, la marca, etc.) sumado a la característica de tales mercados (monopolios u oligopolios) ponen en jaque ostensiblemente las reglas de locación de utilidades.

Los mercados multidimensionales, con presencia de efectos indirectos de red, captura de datos de alta calidad de los usuarios finales y generación de contenido por parte de los usuarios, aun funcionan con esquemas sin compensación económica a cargo de los usuarios.

2.2.3. Tienda de valor

Es la teoría que explica la creación de valor en mercado de una dimensión donde la interacción tiene lugar con un específico tipo de proveedor o cliente y posee como característica el uso de tecnología intensiva para resolver una demanda específica del cliente o un problema único. La combinación de hardware, software y conocimiento utilizado en cada caso para alcanzar un determinado resultado (un cambio) usualmente se brinda en la forma de servicios profesionales.

Las actividades primarias de la tienda de valor son: hallazgo del problema y adquisición, resolución del problema, elección, ejecución, y control y evaluación. Se trata de un sistema cíclico donde el control y evaluación de soluciones genera nuevos problemas y búsqueda de soluciones. La creación de valor de este modelo descansa primordialmente en la entrega de soluciones efectivas a los clientes, más que la oferta de servicios a bajo precio.

Algunos de los factores de valor del modelo están representados por: la reputación o eminencia de la firma, la contratación de “empleados estrella”, los precios altos y el acceso limitado, los reconocimientos en publicaciones y entidades académicas prestigiosas.

Este modelo de creación de valor rige en input de proveedores (e.g. firmas de “*cloud computing*”), firmas verticalmente integradas para la prestación de servicios profesionales.

Rajmilovich (2019) señala que, en los casos de red de valor y tienda de valor, las reglas y estándares vigentes de tributación internacional, con los ajustes del Proyecto BEPS, brindan un marco de referencia efectivo, si bien al presente no se llegó al consenso esperado justamente porque no se han puesto de acuerdo en el modo de distribución adecuada de las bases imponibles entre los Estados.

2.3. Modelos de Negocios.

Hasta el momento se pueden distinguir siete modelos negocios que se utilizan en el mundo digital: negocio de intermediación, negocio directo, negocio de vendedor, negocio de suscripción, negocio de publicidad, negocio de comunidad y negocio de venta de datos:

2.3.1 Modelo de negocio basado en la intermediación.

El modelo basado en la intermediación permite a los intermediarios ser los creadores del mercado: juntan compradores y vendedores y facilitan los intercambios. Los intermediarios generan nuevos mercados al poner en contacto oferta y demanda. Por una parte, se ocupan de agregar la oferta y, por otra, de atraer a la demanda. Suelen obtener una comisión por transacción generada o una cuota fija que pagan los que quieren publicar su oferta en el sitio web. A veces complementan sus ingresos con publicidad. Suelen tratar de ofrecer servicios complementarios que hagan más atractivo su servicio para los demandantes. Ejemplo de este tipo de negocio pueden ser empresas como Ebay o Mercado Libre.

2.3.2 Modelo de negocio directo.

El fabricante o modelo directo está fundamentado en la capacidad de la web para permitir a un fabricante alcanzar a los compradores directamente y representan una forma de canal de distribución, llamado canal directo que puede o no funcionar conjuntamente con otras formas de canales tradicionales. Un ejemplo de empresa que utiliza este modelo de negocios es Dell Computer.

2.3.3. Modelo de negocio basado de vendedor.

Pueden existir distintas variantes de este modelo: i) Vendedor virtual. Es quien a través de un sitio web vende sus propios artículos diseñados, pero no necesariamente fabricados por él mismo (e.g., Amazon, Kindle); ii) Vendedor de bits. Es un vendedor, que a través de un portal web o aplicación vende productos y servicios exclusivamente digitales. Todos sus productos son digitales, no interviene la logística (e.g., Apple Store); c) Click y Mortar. Son negocios o tiendas minoristas que combina locales físicos con tiendas en Internet (e.g., librerías Cúspide o Casa del Libro).

2.3.4. Modelo de negocios de suscripción.

Se pueden dividir en dos: i) Servicios de contenido. Son empresas que venden contenidos de valor en los que hay que pagar una cuota mensual para poder acceder a ellos (e.g. Netflix, Spotify o periódicos de noticias o revistas especializadas) y ii) Modelo Freemium. Similar al anterior, pero que ofrecen una parte del servicio de forma gratuita y, al mismo tiempo, ofrecen el servicio completo o servicios de valor añadido por una cuota mensual. Aplicable no sólo a contenido sino también a otros sectores como el software (SaaS o *Software as a Service*) (e.g., Wordpress, ofrece diseño de página WEB partiendo de una versión gratuita que tiene publicidad y luego ofrece distintas alternativas por las que hay que pagar).

2.3.5. Modelos de negocios de publicidad.

En este caso pueden existir tres tipos de modelo: i) Colocación pagada basada en consultas. Se basa en ofrecer publicidad dirigida individualmente en función de las consultas que hagan en un buscador web (e.g., Google); ii) Publicidad orientada al contenido. Las empresas de publicidad orientadas al contenido les ofrecen a los sitios webs la posibilidad de obtener ingresos a través de la publicidad incrustada en sus páginas (e.g., Google AdSense); iii) Cupones descuento. La propuesta de valor de las empresas de cupones hacia las empresas de no es generarles beneficios directos por ventas, sino lo que podría ser el comienzo de un nuevo modelo de negocio para la publicidad (e.g., Groupon).

2.3.6. Modelo de negocios basados en comunidad.

Los más típicos son tres: i) Contenido abierto. Se basa en la creación, por parte de los usuarios finales, de una comunidad en la que todo el mundo puede participar, por ejemplo, Wikipedia; ii) Redes Sociales. Las personas pudiesen reproducir sus relaciones sociales, iniciar relaciones nuevas, intercambiar mensajes y fotografías, y complementar en la red una parte

importante de su vida social. Empresas como Facebook o LinkedIn están dentro de esta categoría y; iii) Herramientas de microblogging. Permite enviar a usuarios mensajes breves únicamente de texto, pero a través de servicios de enlaces es posible publicar artículos de webs o incluso fotos. La información publicada será libre para quien quiera molestarse en leer lo que otro publique, Twitter es un ejemplo.

2.3.7. Modelo de negocio de venta de datos.

Google, Facebook, Microsoft, Amazon, Verizon y Twitter observan todo lo que hacemos y decimos por Internet. Luego monetarizan esa información vendiéndola en forma de publicidad personalizada, el modelo de negocios es reunir y vender datos personales por medio de publicidad personalizada.

Pero las plataformas tecnológicas no son las únicas que están en el negocio de la extracción de recursos digitales. Los “*brokers*” de datos como las agencias de informes crediticios, junto con las firmas de datos médicos y compañías de tarjetas de crédito, recaban y venden todo tipo de información personal sensible a otras empresas y organizaciones que no tienen la escala para hacerlo por sí solas. Entre ellas se encuentran cadenas de venta minorista, bancos, instituciones de créditos hipotecarios, universidades, organizaciones de beneficencia y, por supuesto, las campañas políticas.

También existen empresas que funcionan como mediadoras entre personas que están dispuestas a vender información personal alojada en redes sociales y sitios de Internet y aquéllos que están dispuestos a comprarla, por ejemplo, la empresa Datacoud es una de ellas.

La venta y utilización de datos personales es un negocio en pleno crecimiento, según el Financial Times (2019) la extracción de datos personales de norteamericanos genera ingresos anuales por la enorme cifra de u\$s 76.000 millones no sólo para los usuales sospechosos Big Tech, sino muchas otras compañías, según un nuevo estudio encargado por el centro estrategias para demócratas *Future Majority*.

El estudio, que fue elaborado por la consultora en seguridad y economía Sonecon, señala que las ventas derivadas de la recopilación de datos aumentaron 44,9% en los últimos dos años. Ese es un ritmo de crecimiento superior al de la publicidad online, el procesamiento de datos y la misma industria de servicios informáticos, según la Oficina de Análisis Económico. Esta categoría tiene una tasa de crecimiento bianual del 24%. Si la actual tendencia se mantiene,

nuestros datos valdrán u\$s 197.000 millones en 2022, más que el valor total de la producción agrícola de Estados Unidos.

2.4. Sistemas de Comercialización

Como los modelos de negocios, también existen diferentes sistemas de comercialización, que ya se utilizan en el mundo de los negocios *offline* y que también se pueden aplicar a los negocios digitales.

2.4.1. Negocio a Negocio (Business to Business o B to B).

Consiste en el comercio electrónico entre empresas. Esto incluye la presentación de propuestas, negociación de precios, cierre de ventas, despacho de pedidos y otras transacciones. Con este método se agiliza notablemente el tiempo empleado para esta contratación, ya que los pedidos a través de Internet se tramitan en tiempo real. También abarata los costos del pedido, se pueden comunicar con otras empresas de lugares distantes, e incluso de otros países; por otra parte, el ahorro de tiempo es en sí un valor económico importante.

En este tipo de sistema comercial, la empresa compradora puede utilizar el producto o servicio de tres maneras diferentes:

Cuadro 1.

Sistema comercial B to B.

Sistema Comercial B2B	Empresa compradora, utiliza el producto o servicio para:		
Empresa vendedora	Consumo o utilización final	Como bien o servicio intermedio o insumo dentro su proceso productivo	Como bien o servicio que compra para revender en el mismo estado sin ninguna transformación productiva. Es el caso de empresas de distribución

Fuente: Elaboración propia

2.4.2. Negocio a Consumidor (Business to Consumer o B to C).

Se refiere a la estrategia que desarrollan las empresas para llegar directamente al cliente o usuario final. A pesar del sentido amplio de la expresión B2C, en la práctica, suele referirse a

las plataformas virtuales utilizadas en el comercio electrónico para comunicar empresas (vendedoras) con particulares (compradores). Por eso, el uso más frecuente es comercio electrónico B2C.

2.4.3. Consumidor a Consumidor (Consumer to Consumer o C to C).

Se refiere a la estrategia *customer*, cliente a cliente. Se utiliza este término para definir la estrategia de negocio en la red que pretende relacionar comercialmente el usuario final con otro usuario final. Una estrategia C2C para Internet sería aquella que define un negocio cuyo objetivo es facilitar la comercialización de productos y/o servicios entre particulares, como por ejemplo e-bay o mercadolibre.com. En esta estrategia las transacciones privadas entre consumidores, que pueden tener lugar mediante el intercambio de correos electrónicos o el uso de tecnologías P2P (*Peer to Peer*), resultan un método sencillo para que las empresas se inicien en el comercio electrónico.

2.4.4. Negocio a Gobierno (Business to Government o B to G).

Consiste en optimizar los procesos de negociación entre empresas y el gobierno a través del uso de Internet. Se aplica a sitios o portales especializados en la relación con la administración pública. En ellos las instituciones oficiales pueden ponerse en contacto con sus proveedores y éstos pueden agrupar ofertas o servicios.

2.5. Relación de los modelos de negocios digitales y la tributación

Con el análisis y clasificación de los distintos modelos de negocios digitales lo relevante que se ha querido demostrar es, que es imposible negar que la digitalización de la economía ha permitido que las empresas que brindan servicios altamente digitalizados pueden desarrollar en los países de mercado y/o usuarios actividad sin ninguna presencia física en ellos. Por lo cual los nexos jurisdiccionales utilizados hasta el presente pero elaborados para una época anterior resultan ya inadecuados dado que, como se ha señalado se genera valor en la jurisdicción de mercado, sin asignar poder tributario a estos Estados para concretar una distribución equitativa del impuesto a la renta que generan estas empresas.

Los principios de gobernanza mundial reclaman asentar el modelo de tributación internacional en un nuevo estándar que permita aplicar las reglas de tributación a las características de los modelos de valor de los negocios digitales, proyectándose a otros negocios que reflejan tales particularidades.

El Proyecto BEPS 2.0 prevé cambios endógenos al sistema, si bien con acierto, deja abierta la ventana a la emergencia de un cambio de paradigma del sistema bajo un esquema consensuado y multilateral.

En síntesis, en los modelos de red de valor y de tienda de valor, las reglas y estándares que conforman el sistema tributario internacional son inefectivas, permitiéndole a las EMN reducir significativamente la tasa efectiva del impuesto a la renta corporativa en la industria digital en desmedro del principio de equidad de la tributación.

De acuerdo con lo desarrollado precedentemente, se requiere modificar el diseño de las reglas de nexos (regla de establecimiento permanente), en función a la realidad económica y operacional subyacente en tales negocios. No obstante, es necesario llegar al consenso de cómo es la atribución de la base imponible de estas empresas a los países de mercado y/o usuarios.

Capítulo 3

Seguimiento del avance de los documentos emitidos por la OCDE

3.1. Plan de acción BEPS: Origen y contenido

La *Organisation for Economic Cooperation and Development* (en adelante, OCDE) es un organismo constituido en 1961 con la finalidad de asistir a sus países miembros en el campo de políticas públicas en las distintas materias competencias de un estado, como ser, economía, salud pública, educación, energía, habiendo incorporado en un momento relativamente más cercano nuevos aspectos como el cuidado del medio ambiente o la contención del lavado de dinero y la corrupción, y aspectos de la sociedad civil. Una de las materias que atiende es la tributación, la que aborda en el marco de su *Committee on Fiscal Affairs* (CFA).

En cuanto a sus países miembros, son 37, todos países democráticos occidentales y Japón, Corea del Sur, Nueva Zelanda y Australia. Sus miembros latinoamericanos son México, Chile y Colombia, estando Costa Rica en estado avanzado de incorporación al organismo.

Respecto a la convocatoria de la OCDE, en materia tributaria, más allá de sus propios países miembros, se originó en una iniciativa del G20²⁸ a fin de contener la evasión emanada de la profundización de la planificación tributaria internacional nociva, facilitada por las nuevas

²⁸ “G20”, es un Foro de diálogo internacional, que inició sus reuniones en 1991, con la presencia de los ministros de finanzas de 19 países más un representante de la Unión Europea. A partir de 2008, en el marco de la crisis financiera global que tenía lugar en ese año, este espacio de diálogo se amplió ampliando la participación en el mismo de los jefes de estado y autoridades máximas de los bancos centrales de los mismos países. Entre otros países, integran el mismo la Argentina, los Estados Unidos, China, Rusia, Alemania, Reino Unido, Francia, Canadá, India y Brasil.

tecnologías y jurisdicciones que al mismo tiempo ofrecen una baja o nula tributación conjugada con secrecía y seguridad jurídica.

A los efectos, la OCDE impulsó la creación de un espacio de discusión global, al presente integrado por sus miembros más otros 105 países, denominado *Inclusive Framework* (en adelante, IF).

En el contexto descrito, a fin de estudiar la mentada planificación nociva, y analizar medidas para contenerla, la OCDE ha iniciado un proyecto identificando 15 temáticas, cada una de las cuales reciben el nombre de “Acción”, conocidas en su conjunto como “Acciones BEPS” enmarcadas en el *Base Erosion and Profit Shifting Project* (en castellano: Proyecto Erosión de la Base Imponible y Relocalización de Beneficios). En el marco de este Proyecto la OCDE emitió, en 2013, un primer documento denominado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (en castellano: Abordando la Erosión de la Base y la Relocalización de Ganancias).

Dicho proyecto BEPS despegó durante una de las crisis económicas y financieras más graves de nuestro tiempo con un ambicioso objetivo: actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor.

El Plan de Acción BEPS (2013), inició con el objetivo principal de lograr niveles más altos de cumplimiento tributario a través de acuerdos de transparencia y técnicas de administración de riesgo tributario que permiten una asignación más eficiente de los recursos de la administración tributaria. Dicho plan identifica 15 acciones:

Acción 1: enfrentar los desafíos de los negocios digitales, toda vez que suelen presentarse casos en que las empresas cuentan con una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar expuestas a tributación debido a la falta de nexo entre las regulaciones internacionales (por ejemplo, por la ausencia de reglas relacionadas con la fuente).

Acción 2: neutralizar los efectos de las asimetrías en las legislaciones tributarias, toda vez que muchas empresas se valen de previsiones contenidas en los actuales CDI's e, incluso, en las legislaciones nacionales, para hacerse de beneficios tales como la doble no tributación, la doble deducción, diferimientos a largo plazo, etc.

Acción 3: fortalecer las reglas relativas al control de sociedades extranjeras, desarrollando recomendaciones respecto del diseño de normas para compañías controladas del exterior.

Acción 4: limitar el ahucamiento de la base imponible, situación ésta que se produce, por ejemplo, por las deducciones de intereses y otros pagos financieros que pueden generar cuestiones de doble no tributación (por ejemplo, por la existencia de préstamos que generan una deducción de intereses para el deudor mientras que el titular de la ganancia se beneficia con un régimen fiscal favorable).

Acción 5: contrarrestar prácticas fiscales nocivas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia por sobre las formas (por ejemplo: a través de una revisión de los regímenes preferenciales y la revisión de los criterios existentes, o modificando las normas impositivas existentes con el objeto de prever una más estrecha relación entre la atribución de ganancias y la actividad económica que las genera, etc.).

Acción 6: prevenir el abuso en el uso de Tratados, lo cual da origen a situaciones de doble no tributación, analizando las causas tanto a nivel de los CDI's como de las legislaciones nacionales pertinentes.

Acción 7: prevenir la evasión artificial de la condición de establecimiento permanente, actualizando su definición.

Acciones 8, 9 y 10: asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, lo cual implica, por ejemplo: adoptar una definición amplia y clara de intangibles; asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y uso de los intangibles estén debidamente asignados en conformidad con la creación de valor; desarrollar reglas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles difíciles de valorar; actualizar las Guías sobre los acuerdos de contribución de costos; adoptar normas de precios de transferencia o medidas especiales para garantizar que los retornos no se devenguen en forma inapropiada a una entidad únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o proporcionado capital; aclarar la aplicación de métodos de precios de transferencia, en particular, el de *profit split*, en el contexto de las cadenas globales de valor; etc.

Acción 11: establecer metodologías para recabar y analizar datos sobre la erosión de la base imponible y la transferencia de utilidades (BEPS) y acciones para enfrentarlas.

Acción 12: solicitar a los contribuyentes que revelen planificación fiscal agresiva, lo cual requiere de la evaluación de las fuentes de información existentes y el tipo de información que debe ser recopilada (por ejemplo: en los estados contables y/o en las declaraciones juradas impositivas).

Acción 13: reexaminar la documentación de precios de transferencia solicitando, por ejemplo, que las empresas brinden a todas las Administraciones tributarias pertinentes la información necesaria sobre la distribución mundial de ingresos, actividad económica e impuestos pagados entre los países en función de un modelo común.

Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, mejorando el funcionamiento de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo previstos en los CDI's.

Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para introducir en los Tratados bilaterales vigentes, todas aquellas modificaciones que se sugieran a partir del presente proyecto.

En síntesis, el Proyecto BEPS propone abordar los desafíos fiscales de la economía digital (acción 1), establecer coherencia internacional de los impuestos societarios (acciones 2, 3, 4 y 5), restaurar el efecto y los beneficios deseados de las normas internacionales (acciones 6, 7, 8, 9 y 10), asegurar la transparencia de manera creciente, cierta y previsible (acciones 11, 12, 13 y 14) y edificar las herramientas que permitan una rápida aplicación de las políticas acordadas a las normas tributarias (acción 15).

El Proyecto BEPS se autoimpuso una limitación que condicionaba las posibilidades de que el proyecto fuese verdaderamente revolucionario desde el punto de vista de la equidad internacional. En primer lugar, la reforma había de respetar el acuerdo existente para la distribución de la potestad jurisdiccional, es decir, la fundamental cuestión de residencia/fuente quedaba más allá de los límites del Proyecto. El Plan de Acción expresamente renuncia a entrar en el debate de residencia y fuente para discutir los problemas de distribución de la potestad jurisdiccional. Dice el Plan de Acción:

“En el cambiante entorno de la imposición internacional, una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia. Este Plan de acción se centra en solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Aunque las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios restaurarán la imposición tanto en la fuente como en la residencia en una serie de casos en que, de otro modo, los ingresos transfronterizos quedarían sin gravar o lo estarían con muy baja imposición,

estas acciones no están directamente dirigidas a cambiar los estándares internacionales actuales sobre la distribución de las potestades impositivas respecto de los ingresos transfronterizos” (OCDE, 2013, p. 13).

Sin embargo, en la evolución de las normas OCDE/G20 desde el 2013 al presente se han modificado las premisas iniciales respecto del nexo para estar abordando, en la actualidad, la asignación de potestades tributarias a la jurisdicción de mercado donde se encuentran los usuarios/consumidores de los servicios digitales y creando valor a las EMN.

Como dice Piketty (2013), en lo que a transparencia fiscal se refiere, las EMN han hecho uso y abuso de los países de baja tributación reduciendo de esa manera las tasas efectivas a pagar intragrupo. Lo que se observa es que lo que no pueden hacer las empresas es alocar las jurisdicciones de mercado de manera tan conveniente como lo hacen respecto a la ubicación de sus fuentes productoras, cuestión a tener en cuenta al momento de establecer la equidad en el pago de los tributos, no sólo por la justa atribución de potestad tributaria sino con el agregado de que se pague una tasa efectiva intragrupo con un tope mínimo tal como se plantea en el pilar 2 pero más elevada.

3.2. Lineamientos más destacados del reporte preliminar del año 2015

Los nuevos modelos de negocio digitales permiten a una empresa intervenir intensamente en la vida económica de un Estado diferente al de su residencia, sin necesidad de tener una presencia física en ese país. Esta creciente desmaterialización de las empresas, unida a un aumento de los intangibles y el valor de los datos de los usuarios en sus modelos de negocio, ha provocado una crisis del concepto tradicional de tributación internacional de la renta mundial en relación con cómo debería ser el reparto de las potestades tributarias entre países.

De hecho, la Acción 1 focaliza el análisis en los desafíos que genera la digitalización en el sistema tributario internacional. El objetivo de esta Acción fue identificar las dificultades existentes y desarrollar opciones para enfrentarlas, tanto en materia de tributación directa como indirecta.

Con relación a la misma, en 2015, la OCDE publicó su respectivo documento, que fue más allá de la referencia a la planificación tributaria nociva que puede tener lugar en el marco de las transacciones digitales, analizando otros aspectos de ellas. En particular, en lo que se refiere a la materia que abordamos, el referido documento señaló:

- ✓ Que las actividades económicas con soporte en la red no constituyen un nuevo sector de la economía, sino que es una característica de éstas que se irá extendiendo a toda economía. Es decir, cada vez más actividades económicas se irán valiendo del uso de internet, por lo cual este uso será una característica de todos los sectores de la economía y no algo aislado del resto de ésta. En razón a esta apreciación, es que luego comienza a ser reemplazada la referencia a la “economía digital” por la de “digitalización de la economía”.
- ✓ Que Internet permite el desarrollo de actividades económicas sin presencia física en la jurisdicción en cuestión.
- ✓ Que es preciso un consenso internacional para otorgar a las ganancias originadas en el uso de Internet a los fines de evitar su doble imposición internacional.

Este informe preliminar, en donde refiriéndose a la tributación de la economía digital, no adoptó una recomendación unívoca en materia de tributación directa, sino que estableció tres recomendaciones: i) nueva regla de nexo: “presencia económica significativa”, la cual configuraría un establecimiento permanente; ii) retención en la fuente el cual podría aplicarse a ciertos tipos de transacciones digitales; iii) impuesto especial a ciertas transacciones digitales, impuesto de igualación, tendiente a compensar la disparidad del tratamiento impositivo entre proveedores locales y externos, cuando los externos poseen una presencia económica suficiente en la jurisdicción local.

Se concluyó que las jurisdicciones podían introducir cualquiera de tales figuras como resguardos adicionales contra esquemas de BEPS en tanto respeten las obligaciones asumidas en materia internacional a través de la firma de tratados y en particular en los convenios para evitar la doble imposición (CDI). Finalmente, se acordó continuar monitoreando los desarrollos con relación a la economía digital, con el objetivo de llegar a un informe final consensuado entre todas las jurisdicciones para el año 2020.

En este proceso, dentro del marco inclusivo BEPS, la OCDE (2018) emitió un informe interino en el cual se ahondó en el estudio de los caracteres de la economía digital, profundizando en los modelos de negocios y en los “drivers” de la creación de valor presentes en cada modelo.

3.3. Consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar medidas temporales establecidas en el Informe Provisional (OCDE, 2018)

Por otra parte, ante la proliferación de medidas unilaterales establecidas por varios países, la OCDE en este informe señaló que si bien tomaría tiempo lograr una solución consensuada para los desafíos tributarios del impuesto sobre la renta que surgen de la digitalización, manifestó la existencia de cierta urgencia por tomar medidas más inmediatas para enfrentar estos desafíos sobre todo en relación con aquellas empresas digitalizadas que tienen una presencia significativa en el mercado pero poca o nula presencia física y que tienen modelos de negocios que dependen en gran medida de los bienes intangibles, los datos, la participación del usuario y los efectos de red. Es por este motivo que este informe, sin sugerir medidas específicas, menciona una serie de consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar medidas provisionales. Estas consideraciones son las siguientes:

- ✓ Respetar los convenios tributarios del país. No debe entrar en conflicto con los convenios tributarios, por lo que no debe ser un impuesto sobre la renta, pues estos están regulados por los convenios. Debe ser un impuesto al consumo que, idealmente, grave al suministro y no al proveedor. Del estilo del Impuesto a los servicios digitales (en adelante ISD) que aplica la UE.
- ✓ Ser temporal. Se debe dejar de aplicar una vez que se haya acordado y se haya implementado una respuesta global a los desafíos tributarios planteados por la digitalización.
- ✓ Ser focalizado. La medida debe orientarse principalmente a aquellas empresas que se consideran de mayor riesgo, esto es, que tienen presencia económica sin presencia física (magnitud sin multitud) y modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación del usuario y los efectos de red.
- ✓ Debe restringirse a ciertos servicios electrónicos. No debe aplicarse a los suministros de bienes físicos por el solo hecho de que el contrato de venta se concluya en línea. Debe restringirse a ciertos servicios electrónicos específicos y no aplicarse a todos los servicios simplemente porque se proporcionan a través de Internet. Una definición tan amplia de servicios electrónicos abarcaría a empresas con una baja intensidad de participación de los usuarios en la creación de valor. Un impuesto provisional generalizado, sobre todos los servicios electrónicos, puede producir ineficiencias y oportunidades de planificación. Por ejemplo, un impuesto que se aplicara a todos los servicios en línea, pero no a la venta en

línea de bienes, gravaría la entrega en línea de música, software, películas o libros, pero no se aplicaría a la entrega de los mismos productos en forma tangible.

- ✓ Minimizar el exceso de gravamen. La tasa debe establecerse a una tasa baja que sea proporcional a los márgenes de beneficio de las empresas a las que se aplicará.
- ✓ Minimizar el impacto en la creación de empresas y en las Pymes. Para ello se propone establecer dos umbrales de ingresos brutos. Uno para los ingresos globales y otro para los ingresos en el país. Solo deberían registrarse y pagar el impuesto provisional aquellas empresas que superen ambos umbrales.
- ✓ Minimizar el costo y la complejidad. El impuesto provisional debe ser lo más simple posible, de tal forma de minimizar los costos de cumplimiento y los costos de administración.
- ✓ No obstante, no todos los países que han adoptado medidas unilaterales, han contemplado estos lineamientos en sus legislaciones locales.

3.4. Propuesta de los dos pilares realizada en el año 2019

Para culminar la revisión de los documentos más relevantes emitidos por OCDE (2019) dentro de la reunión en 2019, el ya referido *Inclusive Framework* (en adelante IF) emite el Programa de Trabajo para Desarrollar una Solución Consensuada a los Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía. En éste, propone a la OCDE abordar el estudio de los aspectos tributarios derivados de la digitalización de la economía en el marco de los siguientes pilares. Es válido aclarar que los documentos emitidos por este organismo no implican en esta oportunidad el consenso de ninguno de sus miembros, simplemente consideran el abordaje de la problemática para su discusión y debate en el foro internacional.

Pilar 1: Se ocuparía de analizar la potestad tributaria de los Estados en relación con las ganancias originadas en las transacciones digitales y la modalidad para determinar y cuantificar la respectiva base imponible. Se lo conoce también como “enfoque unificado” porque el mismo resulta de la integración de las diferentes concepciones que en la materia sostenían los Estados Unidos (más a favor de un nexo jurisdiccional basado en la territorialidad) y el Reino Unido (a favor de otorgar potestad tributaria a la jurisdicción mercado sin que haya presencia física del prestador del servicio).

Pilar 2: Se ocuparía de analizar que no existan ganancias de un grupo multinacional derivadas de transacciones intragrupo que cualquiera sea el lugar del globo donde sean declaradas, no dejen de estar gravadas a una tasa mínima que se acordaría internacionalmente.

El abordaje de estos dos pilares fue y es realizado por el Grupo de dirección *Steering Group* del ya aludido CFA de la OCDE, en conjunto con dos grupos de trabajo *working parties* del mismo Comité. El Grupo de dirección está conformado por tributaristas de distintas nacionalidades. En cuanto a los aludidos grupos de trabajo, en particular, son: (i) el grupo de trabajo 1 (Convenios y aspectos relacionados), en el Pilar 1 y, (ii) el grupo de trabajo 2 (Planificación Tributaria Nociva), en el Pilar 2.

Al respecto, cabe señalar que la propuesta resultante del Pilar 2 finalmente comprende no sólo a los grupos multinacionales que se valen de la red para producir, prestar y vender bienes o servicios, sino a todos grupos económicos, salvo determinadas excepciones, cualquiera sea su actividad. Es decir, el Pilar 2 adquirió independencia de la temática correspondiente a la digitalización de la economía para pasar a alcanzar a toda actividad económica que involucre transacciones intragrupo de un grupo multinacional. Luego, atento la materia que ocupa esta sección, circunscripta a la potestad tributaria y determinación de la base imponible relativa a las rentas derivadas de transacciones digitales, se analizará en lo relativo al accionar de la OCDE en el marco del Pilar 1.

Cabe destacar que el Pilar 1 (al igual que la del Pilar 2), al momento es una propuesta, que incluso presenta varios aspectos pendientes de definición. De hecho, al presente, diciembre 2020, ya ha sido presentada su segunda versión pública del Pilar 1, denominada *Report on Pillar One Blueprint* (conocida simplemente como “*blueprint*”).

En cuanto a cómo se ponen estas versiones en consideración de la comunidad internacional, procede indicar que en primer lugar son presentadas por la OCDE ante el IF, es decir, ante los delegados de 136 países, para luego hacerse lo propio, en forma pública, para conocimiento y discusión por parte de los restantes sectores interesados, como ser el conjunto de los profesionales del globo ocupados en la materia tributaria, las empresas y el sector privado en general.

En particular, la primera versión del Pilar 1 fue presentada públicamente, juntamente con la del Pilar 2, en noviembre de 2019, abriéndose la posibilidad de realizar comentarios a la misma hasta enero de 2020. Es decir, al efectuarse la presentación, pública, se habilita también,

por un período de tiempo, la posibilidad de que aquellos interesados, como ser profesionales de la tributación y estudios contables, realicen los comentarios que le merece la propuesta a los fines de ser analizados por los profesionales y delegados gubernamentales que desarrollan sus actividades en el marco de la OCDE y del propio IF.

Como resultado de los comentarios recibidos, y de la continuidad en la materia del trabajo de la OCDE, surgió una nueva versión del Pilar 1, el ya referido *blueprint*, la cual fue presentada por la OCDE al IF la reunión de este último llevada a cabo de forma virtual entre el 8 y 10 de octubre de 2020 y presentada públicamente a la comunidad internacional el 12 de octubre siguiente, con un período habilitado hasta el 8 de diciembre para la recepción de comentarios.

Como resultado de la presentación del Pilar 1 realizada en el marco del IF, según informó la OCDE, los delegados al mismo de los países en desarrollo solicitaron un plazo para estudiar la propuesta. Al respecto, se espera alcanzar un consenso próximamente.

Realizada esta presentación general sobre la propuesta de la OCDE se procede a continuación a describir los principales aspectos conceptuales de las mismas a los fines de determinar la base imponible correspondiente a una jurisdicción mercado. También resulta de interés lo que han opinado otros organismos multinacionales respecto a la propuesta del pilar 1.

3.5. Pilar 1 OCDE: sus particularidades

3.5.1 Sujetos comprendidos en el Pilar 1 de la OCDE

Al respecto, no todos los grupos multinacionales que obtengan rentas comprendidas en el Pilar 1 quedan alcanzados por la mecánica de éste. O sea, no todos los grupos multinacionales tributarán al Estado de la jurisdicción mercado en la que no tengan residencia.

La razón de la exclusión radica en la necesidad de evitar una carga administrativa al contribuyente que no se justifique ante el nivel de recaudación resultante bajo el sistema que se propone.

Consecuentemente, se establecen los siguientes dos umbrales de exclusión:

- ✓ la renta global obtenida por el grupo multinacional
- ✓ la renta obtenida en la o las jurisdicciones mercado.

En cuanto a la renta global obtenida por el grupo multinacional, el proyecto prevé que, en principio, sólo estarán comprendidos en el mismo los que obtengan rentas superiores a € 750.000.000 o su equivalente en la moneda de residencia de la matriz de éste.

Iniciar la implementación del Pilar 1 tomando como referencia este valor busca no sólo alcanzar a los grupos multinacionales con mayores niveles de renta, sino también facilitar los costos administrativos tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias. En efecto, el mentado umbral es el ya utilizado por los contribuyentes y administraciones tributarias a los fines de cumplimentar, en el marco de lo sugerido por la Acción BEPS 14, con las obligaciones relativas al “*country by country report*” (en adelante, CBC), a los fines de la fiscalización de precios de transferencia.

Con igual criterio, el referido monto de rentas es el propuesto también para la aplicación de la mecánica del aludido Pilar 2 (pilar que, cabe recordar, busca establecer una gravabilidad mínima de las rentas que obtenga un grupo multinacional, independientemente del lugar donde declaren las mismas).

Ahora bien, como ya se anticipó, existe un segundo umbral, cuyo valor aún no ha sido determinado, de rentas obtenidas en la o las jurisdicciones mercado.

La razón de este último umbral radica en la misma razón que para establecer el primero, es decir, evitar costos administrativos, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, que no se condicen con la recaudación que pudiera derivar de la aplicación de la mecánica del pilar bajo análisis.

En efecto, si se supone la existencia de un grupo multinacional que obtiene rentas por encima de los € 750.000.000, pero la gran parte de éstas son generadas por ventas realizadas en la misma jurisdicción en que su matriz es residente, se impondría sobre el grupo multinacional y las administraciones tributarias donde opera una carga administrativa que, de antemano, se sabe que no redundará en una significativa recaudación para el o los Estados de las jurisdicciones mercado.

3.5.2. Rentas comprendidas en el Pilar 1 de OCDE - concepto general

Al respecto, cabe señalar que no todas las transacciones digitales quedan comprendidas en la mecánica del Pilar 1. Es decir, hay rentas de transacciones digitales sobre las cuales no se prevé el ejercicio de potestad tributaria por parte del Estado en que se encuentran sus usuarios o consumidores sin residir en el mismo su proveedor. Esto es independiente de la potestad tributaria que se puede ejercer sobre tales consumos a los efectos de aplicar un impuesto al consumo, como puede ser el impuesto al valor agregado.

A su vez, dentro de las rentas comprendidas, la modalidad para determinar la base imponible dependerá del tipo de renta en cuestión. De esta manera, según el tipo renta, la misma puede estar comprendida en lo que se identifica como “Importe A” o “Importe B”.

Es decir: $\text{Importe A} + \text{Importe B} = \text{Base Imponible de la Jurisdicción Mercado}$

A continuación, se describen las rentas en particular comprendidas en cada uno de estos importes.

3.5.3. Importe A del Pilar 1 de OCDE²⁹

Rentas Comprendidas en el “Importe A” del Pilar 1 son las derivadas de: servicios digitales automáticos (*Automated digital services*; en adelante, ADS) y negocios de venta a consumidores finales (*Consumer-facing business*; en adelante, CFBs).

En cuanto a los ADS, los mismos presentan una definición general, complementada con un listado positivo de servicios expresamente incluidos dentro de los mismos, y un listado negativo, donde están las expresamente excluidas. Efectivamente, los ADS son aquellos servicios que al mismo tiempo son: digitales, es decir, se prestan a través de internet o una red electrónica y automáticos, entendiendo como tal aquéllos que requieren para su prestación una mínima intervención humana.

Como ejemplos de éstos, el “listado positivo” incluye servicios de publicidad *online*, venta de datos sobre usuarios de la red, servicios de ingeniería de búsqueda en la red, servicios de plataformas sociales, plataformas de intermediación *online*, servicios de contenido digital, servicios de juegos *online*, servicios de enseñanza estandarizados, servicios de almacenamiento en la nube.

Y como ejemplos de lo que no comprende la definición de ADS, es decir el listado negativo, se mencionan: servicios profesionales personalizados o no estandarizados (es decir, creados para un consumidor en particular), servicios de enseñanza personalizados o no estandarizados, ventas *online* no automatizadas de bienes y servicios, ventas de bienes físicos, servicios de provisión de Internet o de otras redes electrónicas

En cuanto a la determinación de la Base Imponible del “Importe A” del Pilar 1, como ya se mencionó, los grupos multinacionales comprendidos son aquéllos cuyas rentas son superiores a € 750.000.000. A los efectos de determinar cuáles son las rentas que obtiene un grupo

²⁹ Monto A (en inglés amount A)

multinacional en particular, se parte de los estados contables consolidados del grupo multinacional. Los estados contables consolidados en cuestión son aquéllos que están confeccionados de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF), o bien de acuerdo a normas contables que no signifiquen una diferencia sustancial con los resultados determinados según aquéllas.

De lo antedicho surge que las NIIF son las normas contables de referencia para los estados contables a ser utilizado para realizar el análisis. En cuanto a las normas que no presentan diferencias significativas con las mentadas normas contables, a los efectos del Pilar 1, el *blueprint* en trato menciona expresamente a las GAAPS de los Estados Unidos, Canadá, Japón y Australia.

Una vez identificado el grupo multinacional de acuerdo con el parámetro referido es preciso determinar, como ya se adelantó, el monto de las rentas de fuente extranjera. Es necesario recordar que la razonabilidad de este paso radica en el hecho de carecería de sentido realizar el análisis si las rentas de fuente extranjera fueran poco significativas, ya que implicaría una carga de trabajo para los contribuyentes y las administraciones tributarias que no se justificaría atento la base imponible que se asignaría a las jurisdicciones mercado.

Una vez determinado el valor de las rentas de fuente extranjera, el próximo paso es proceder a realizar la segmentación de éstas. Por segmentación debe entenderse la discriminación entre las rentas de fuente extranjera correspondientes a las actividades comprendidas en el Importe A de las atribuibles al resto de las actividades.

Es decir, un grupo económico puede tener rentas originadas en distintas actividades, dentro de las cuales pueden existir actividades que no sean las ya referidas como comprendidas en el Importe A. O sea, sólo se tomarán, lógicamente, las ya referidas rentas obtenidas de los Servicios Automáticos Digitales (ADS, por sus siglas en inglés) y rentas vinculadas con actividades que tienen una estrecha relación con los consumidores (BFCs, en sus siglas en inglés).

En cuanto a partir de qué valor de rentas de fuente extranjera comprendidas en el Importe A un grupo económico pasa a estar comprendido en el Pilar 1, el *blueprint* señala que el mismo se encuentra pendiente de definición.

Establecido el monto de ganancias imputables a las actividades del Importe A, el proyecto establece un nuevo paso consistente en la separación de éstas entre rentas rutinarias y

no rutinarias. Las rentas no rutinarias serán las que se tendrán en cuenta en el sendero a seguir para determinar la base imponible atribuible a las jurisdicciones mercado.

Esta separación se realizará estableciendo un porcentaje de rentas rutinarias, aún no definido, que se establecerá a partir de estudios basados en el principio de *arm's length*³⁰.

En los ejemplos que se exponen en el *blueprint* se utiliza un 10% sobre ingresos el valor de las rentas rutinarias. Es decir, sobre los ingresos de las actividades comprendidas en el Monto A, se aplica un porcentaje para determinar las rentas rutinarias, resultado por diferencia con el total de rentas, las reconocidas como rentas no rutinarias.

Ejemplo 1:

- ✓ Ingresos por ADS y BFC: € 12.000.000
- ✓ Costos por ADS Y BFC: € 10.000.000
- ✓ Renta por ADS y BFC: € 2.000.000
- ✓ Renta Rutinaria (suponiendo tasa de rentabilidad del 10% s/ingresos): € 1.200.000
- ✓ Renta No Rutinaria: $2.000.000 - 1.200.000 = 800.000$

Ejemplo 2:

- ✓ Ingresos por ADS y BFC: € 11.000.000
- ✓ Costos por ADS Y BFC: € 10.000.000
- ✓ Renta por ADS y BFC: € 1.000.000

Renta Rutinaria (suponiendo tasa de rentabilidad del 10% s/ingresos): € 1.100.000

Renta No Rutinaria: $1.000.000 - 1.100.000 = - 100.000$

En este último ejemplo no existe renta no rutinaria. Por lo tanto, no existe renta para continuar con la determinación de una base imponible para las jurisdicciones mercado. Es decir, en este caso, en el que las rentas resultan en un valor inferior a la tasa de rentabilidad rutinaria, no existiría Monto A.

Suponiendo que las premisas del primer ejemplo, donde se estableció, que sí existe ganancia no rutinaria, en este caso, se agrega un último paso para determinar el Monto A³¹. El mismo consiste en la aplicación de un nuevo porcentaje, también pendiente de consensuar, sobre

³⁰ “*arm's length*”: criterio según el cual el precio de las transacciones entre partes independientes debe cuantificarse, a los fines tributarios, al valor que hubiesen acordado esa transacción partes independientes.

³¹ Monto A: es la base imponible a atribuir a las jurisdicciones mercado

la mentada ganancia o renta no rutinaria. En el *blueprint* este porcentaje se ejemplifica con un valor del 20%.

Continuando con el primer ejemplo, el Monto A, o base imponible a asignar a las jurisdicciones mercado, considerando el porcentaje supuesto en los ejemplos del *blueprint*, sería:

- ✓ Monto A (base imponible jurisdicciones mercado): 20% s/ Renta No Rutinaria
- ✓ Monto A (base imponible jurisdicciones mercado): $0,20 \times 800.000 = 160.000$

En el caso que exista sólo una jurisdicción mercado (fuente extranjera para la matriz del grupo), la totalidad del Monto A es atribuido a la misma, constituyendo la base imponible sobre la que corresponderá aplicar la tasa vigente en la misma para las rentas en cuestión.

Sin embargo, en el caso de existir más de una jurisdicción mercado, resta la distribución del Monto A entre las mismas. Esta distribución se realizará adoptando como referencia un parámetro a acordar, que pudiera ser, según el *blueprint*, el monto de ventas en cada jurisdicción del mercado. En el ejemplo, los importes en cuestión serían:

Cuadro 2.

Distribución según jurisdicción mercado.

Jurisdicción Mercado	Ingresos por Ventas en la Jurisdicción Mercado	% Sobre el total de Ventas en Jurisdicciones Mercado	Valor del Monto A asignado a la particular Jurisdicción Mercado (Base Imponible asignada a la jurisdicción por ganancias por ADS y BFC)
País A	€ 2.500.000	50%	€ 80.000
País B	€ 2.000.000	40%	€ 64.000
País C	€ 500.000	10%	€ 16.000
Total	€ 5.000.000	100%	€ 160.000

Fuente: Elaboración propia

En síntesis, como ya se adelantó, sobre la base imponible de cada jurisdicción mercado se aplicará la tasa del impuesto a la renta vigente en la misma a los fines de determinar el impuesto a ingresar en la respectiva jurisdicción, correspondiente al Monto A del Pilar 1.

Para un mayor conocimiento de cómo impactan los números de la fórmula del monto A del Pilar 1 se acompaña en el anexo A cómo sería la distribución aplicando la herramienta (*toolkit*). Esto se desarrolló en el marco del trabajo de la OCDE para el consenso en la

distribución y asignación de la renta proveniente de la economía digital mundial entre las administraciones tributarias de las jurisdicciones donde ésta se genera, con el objetivo de ilustrar los posibles efectos sobre los ingresos fiscales a nivel jurisdicción de la atribución del monto A.

Cuadro 3.

Esquema de Determinación del Monto del Pilar 1 (Base Imponible Jurisdicción Mercado)

1° - Identificar si el Grupo multinacional con actividades comprendidas en el Pilar 1 tiene ganancias consolidadas por encima de un valor a determinar (¿€ 750.000.000?)
2° - Segmentar las ganancias de actividades comprendidas dentro del Pilar 1 del resto de las ganancias del grupo multinacional
3° - Discriminar entre las ganancias entre las derivadas de ADS y las derivadas de los CFB
4° - Segmentar las ganancias derivadas de ADS entre las generadas en la jurisdicción de la casa matriz del grupo económico, y las generadas en las jurisdicciones mercado (fuente extranjera). Determinar si superan el monto que al respecto se consensuará.
5° - Aplicar el porcentaje que se acordará corresponderá a las rentas rutinarias sobre las ganancias de fuente extranjera originadas en ADS.
6° - Determinar, por diferencia entre el total de las ganancias por ADS de fuente extranjera, y las rutinarias comprendidas en la mismas, las rentas no rutinarias.
7° - Aplicar, sobre las rentas no rutinarias correspondientes a las ganancias de fuente extranjera originadas en actividades de ADS, el porcentaje que se acordará a los fines de determinar el Monto A del Pilar 1 (base imponible de jurisdicciones mercado).
8° - Distribuir el Monto A del Pilar 1, sobre la base de algún parámetro a acordar, entre las distintas jurisdicciones mercado.

Fuente: Elaboración propia

3.5.4. Importe B del Pilar 1 de OCDE³²

A diferencia de lo que ocurre con el Monto A, con el cual se busca determinar la base imponible en la jurisdicción mercado de acuerdo al nuevo nexo jurisdiccional constituido por el mercado, con el Monto B se pretende determinar la base imponible en la jurisdicción mercado de acuerdo al nexo jurisdiccional ya vigente de la fuente, con relación a la ganancia generada en el país de la fuente por las actividades de marketing y distribución de bienes comercializados a través de Internet u otra red electrónica.

³² Monto B (en inglés amount b)

A los efectos, el Pilar 1 persigue determinar la base imponible de tales actividades de marketing y distribución a partir de la aplicación del criterio de *arm's length*. Es decir, se pretende asignar un valor de renta como el que obtendría una empresa independiente en el desarrollo del marketing y distribución en cuestión.

En particular, el Pilar 1 realiza la siguiente caracterización de tales actividades: compra de productos a partes relacionadas para su reventa a consumidores independientes y su consecuente distribución y tareas de marketing en la jurisdicción de los consumidores independientes.

Enmarcada la determinación de esta renta en el criterio *arm's length*, la misma se basa en las generalidades de ésta, es decir, en tener en cuenta a sus fines los activos, riesgos y funciones involucrados en el marketing y distribución.

De esta manera, el Pilar 1, expone una “lista positiva” y otra “negativa” de los factores a tener en cuenta y excluir para determinar la rentabilidad de las actividades que comprenden este Monto B. Asimismo, si bien admite la aplicación para determinar los precios de transferencia, la aplicación de los distintos métodos a que se recurre en la materia señala la preferencia al respecto, atento la naturaleza de las actividades, del método del margen neto. Luego, sobre la base del criterio expuesto, queda pendiente la determinación de bandas de ratios de rentabilidad de referencia que variará según la industria y región geográfica.

3.5.5. Certeza tributaria en el marco del Pilar 1 de OCDE

El Pilar 1 establece también una mecánica que, si bien su génesis se encuentra en la búsqueda de soluciones a los desafíos que se presentan al gravar las rentas de transacciones digitales, en particular las enmarcadas en el Monto B, pareciera que su aplicación se extenderá más allá de las mismas, comprendiendo a todas las rentas originadas en operaciones internacionales. Concretamente, las sugerencias presentes en su *blueprint* referidas a procesos para que los contribuyentes puedan tener certeza en cuanto al alcance sus obligaciones tributarias.

Si bien las desavenencias pueden originarse en distintas materias, en el caso, por ejemplo, del Monto A, a través de los referidos procesos se buscaría evitar potenciales desacuerdos, o superar los ya surgidos, con relación a aspectos como la correcta delineación de los negocios, la existencia de nexos con la jurisdicción mercado, o el cálculo de sus rentabilidades.

El proceso para lograr certeza con relación a las obligaciones tributarias puede ser iniciado por el grupo económico o bien por alguna de las administraciones tributarias con intereses en el caso.

De ser iniciado por el grupo económico, las instancias del proceso serían las siguientes:

- i) la determinación por parte del grupo multinacional de la propia obligación tributaria de acuerdo a los lineamientos establecidos por la administración tributaria de la jurisdicción en cuestión, solicitando a ésta que en base a aquélla otorgue certeza en cuanto al valor del Monto A y la localización de esta base imponible; ii) luego de ser validada la referida determinación por la aludida administración tributaria, ésta someterá la misma en consideración de las restantes administraciones tributarias con intereses en el caso; iii) en caso de existir discrepancias entre las administraciones tributarias involucradas, se recurrirá a un “panel revisor” constituido por las mismas más otras terceras sin vinculación con el caso; iv) de no alcanzarse una resolución en el marco del “panel revisor”, el asunto pasará a ser considerado por el “panel determinador”, cuya decisión será aquella adoptada por simple mayoría de sus administraciones tributarias miembros; v) si el grupo económico conforma la decisión por el “panel determinador”, lo resuelto será obligatorio tanto para el mismo como para los Estados de las administraciones tributarias involucradas en el caso; vi) en el caso de que lo decidido por el “panel determinador” no sea conformado por el grupo económico, el pedido de certeza es desestimado y dicho grupo puede continuar dirimiendo el caso según los procedimientos de la jurisdicción en que se inició el mismo.

Cabe agregar que el grupo económico puede impulsar un procedimiento de certeza una vez ya surgida la desavenencia con alguna administración tributaria.

Asimismo, se incluyen otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como ser los Procedimientos de Acuerdo Mutuo (*Mutual Agreement Procedure* -MAP-)

3.5.6. Aspectos relativos a la implementación del Pilar 1 de OCDE

En cuanto a la modalidad en que se llevará a cabo la implementación del Pilar 1, cabe en primer lugar hacer referencia a los grupos económicos comprendidos en el mismo. Al respecto, los umbrales ya referidos que determinan la inclusión o no de un grupo económico en el marco del Pilar, y cuyos valores están pendientes de determinar, se prevé que puedan acordarse a valores iniciales relativamente elevados y paulatinamente ir reduciéndolos. La fundamentación de esta modalidad de implementación radica en que sean los grupos

económicos más grandes, con mayor capacidad de soportar la complejidad y los costos de cumplimiento del Pilar los que lideren la aplicación práctica de los procedimientos determinativos de las obligaciones tributarias, hasta tanto se consolide el aprendizaje de éstos.

Asimismo, se prevé que la implementación requerirá adaptaciones en las legislaciones domésticas, adaptaciones de los existentes convenios para evitar la doble tributación y guías que complementen a estas adaptaciones.

En particular, con respecto a las adaptaciones en las legislaciones domésticas, las mismas comprenderían: i) la creación de la obligación tributaria de acuerdo al nexo jurisdiccional tributario constituido por el mercado, y la modalidad de cálculo de la misma según el Monto A; ii) la instauración de normas que eviten la doble tributación internacional; iii) la creación de procedimientos que permitan administrar y controlar las nuevas normas determinativas de obligaciones tributarias; iv) la creación de procedimientos internos para la resolución de conflictos relativos a las nuevas obligaciones tributarias.

En cuanto a la adaptación de acuerdo con el Pilar 1 de los existentes convenios para evitar la doble tributación internacional, se plantea que la misma pueda llevarse a cabo a través de una convención multilateral a la que se adhieran los países que se comprometan a adoptar el Pilar 1.

Asimismo, en cuanto a los mecanismos de resolución de disputas ya referenciado (véase certeza tributaria), también requieren para su adopción e implementación de una convención multilateral.

Por último, con relación a la implementación del Pilar, el *blueprint* señala la necesidad de identificar las medidas unilaterales que ya han adoptado los países en la materia de incumbencia del Pilar 1 y que sea necesario solicitar su remoción para evitar la incongruencia de su existencia con la implementación del Pilar.

3.6. Pilar 2 OCDE: sus particularidades

3.6.1. Consideraciones preliminares

Las deliberaciones en torno al Pilar 2 de la OECD se iniciaron en el marco de las discusiones tendientes a dar una solución global a la tributación de las transacciones digitales. Nació en tal contexto como un complemento al Pilar 1.

La propuesta del Pilar 1, como ya se mencionó, consistía en reconocer potestad tributaria a la jurisdicción mercado, y distribuir la base imponible de rentas originadas en transacciones

digitales entre la jurisdicción en la cual se originan las mismas y la jurisdicción mercado.

En ese marco, el Pilar 2 complementaba las medidas en tratamiento con otras tendientes a evitar que no existan ganancias de los grupos multinacionales que presten servicios digitales o vendan bienes digitales, cualquiera sea el lugar donde los obtengan tales rentas, que no estén gravadas a una tasa mínima.

Esta última iniciativa, la del Pilar 2, de a poco fue adquiriendo independencia. Últimamente se debate para ser implementada, no sólo para los grupos multinacionales referidos, sino también sobre cualquier EMN, sin limitar la actividad a las mencionadas ut supra.

3.6.2. Objetivo de la Propuesta del Pilar 2 de la OECD³³

Se podría identificar como el objetivo de esta propuesta, la adopción, en forma consensuada a nivel global, de una medida complementaria a otras que se adoptan, a nivel doméstico e internacional, para desalentar el uso de jurisdicciones de baja o nula tributación con fines de evasión.

Esta medida sería el cobro de un impuesto adicional sobre las ganancias que obtenga un grupo multinacional en jurisdicciones que tengan una tasa efectiva de impuesto sobre las mismas inferior al valor de una tasa acordada internacionalmente. Este impuesto adicional es identificado en el *blueprint* como “*tax-up tax*”.

Es decir, si un grupo multinacional obtiene en una jurisdicción de nula tributación, o baja (según la referencia de una tasa acordada multilateralmente), ganancias, las mismas tributarán un impuesto adicional en otra jurisdicción del globo (que identificaremos más adelante).

La tasa de este nuevo impuesto será la tasa concertada de manera global en el caso de que sea nula la tributación en la jurisdicción en que se obtengan las ganancias en cuestión, o la diferencia entre la baja tasa de la misma y la tasa acordada internacionalmente. Al momento, según se señaló ut supra, el 5 de junio de 2021 el G7 consensuó una tasa del 15%.

3.6.3. Monto de Ganancias globales del EMN para estar éste comprendido en el Pilar 2

No todos las EMN quedarían alcanzados de efectivizarse la implementación del Pilar 2. En la propuesta del mismo se sugiere que serán aquellos cuyas ganancias globales superen los

³³ Basado en “Propuesta G20/OECD de un Impuesto Mínimo Global a las Empresas Multinacionales – Pilar II de la OECD – Principales Características”, Gabriel Sullivan (2021). https://www.linkedin.com/posts/gabrielsullivan500_pillar-dos-descripci%C3%B3n-b%C3%A1sica-activity-6788289408505266177-uNFv

€ 750.000.000.

A los fines de determinar las ganancias del grupo se recurre a los estados consolidados del EMN confeccionados de acuerdo con las normas NIIF o normas contables internacionales que no se impliquen en su aplicación diferencias materiales significativas con aquéllas, según sea tal carácter reconocido internacionalmente.

En cuanto a las entidades cuyas ganancias se consolidan en cabeza de la matriz del EMN, a los fines de determinar si el EMN se encuentra comprendido dentro de las disposiciones del Pilar 2, no sólo se incluyen aquellas que corresponden consolidarse de acuerdo a las normas NIIF, sino también:

- ✓ Las que son excluidas de las normas NIIF de consolidación sólo en razón de su tamaño.
- ✓ Los establecimientos permanentes del EMN.

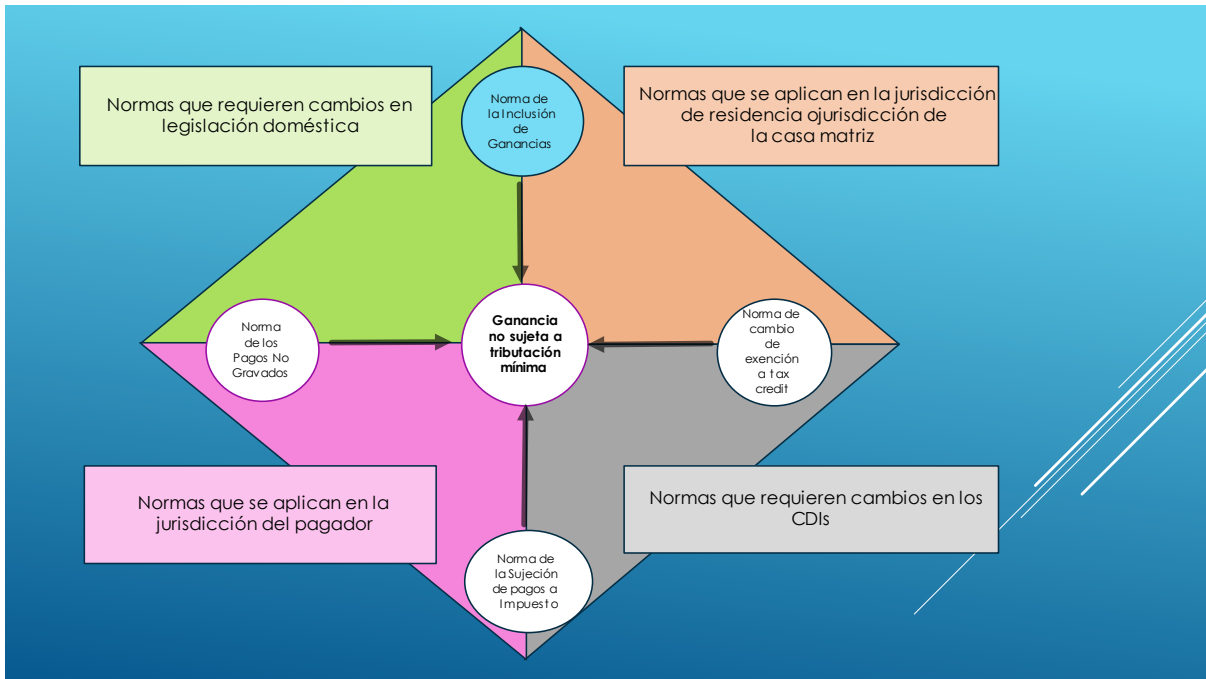
3.6.4. Las Cuatro Reglas en la Instrumentación del Pilar 2

El Pilar 2 se instrumenta a través de cuatro reglas, una primaria, que puede tener otra de aplicación supletoria y dos de aplicación complementaria.

- ✓ Reglas de aplicación primaria: “*Income Inclusion Rule*” -III- (Regla de la Inclusión de Ganancias).
- ✓ Regla de aplicación supletoria de la IIR, la *Undertaxed Payment Rule* –UTPR- (Regla de los Pagos con Baja Tributación o No Gravados).
- ✓ Ambas requieren ser incorporadas a las legislaciones domésticas.
 - III + UTPR = *Globo rules* = *Globe Anti-Base Erosion Rules*
- ✓ Normas complementarias (requiere modificación de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional):
 - *Subject to Tax Rule* –STTR- (Norma de la Sujeción a Impuesto)
 - *Shitch-Over Rule* –SOR- (Norma de la Reversión).

3.6.5. Diagrama de la Reglas para la instrumentación del Pilar 2

El siguiente diagrama, representa claramente la interacción entre las cuatro reglas mencionadas, y las normas precisas para su implementación.



Fuente https://www.linkedin.com/posts/gabrielsullivan500_pillar-dos-descripci%C3%B3n-b%C3%A1sica-activity-6788289408505266177-uNFv

3.6.6. Principales aspectos por definir para implementar la “Income Inclusion Rule”

Atento a las características descritas del impuesto adicional que se propone, dos son los principales aspectos que es preciso definir para implementarlos:

- ✓ La valuación de la base imponible de la entidad perteneciente al grupo multinacional, situada en la jurisdicción con una tasa impositiva inferior a la acordada internacionalmente.
- ✓ La jurisdicción en dónde el grupo multinacional abonará el tributo adicional sobre las ganancias que obtuvieran en cualquier lugar del mundo y que han son gravadas o bien son gravadas a una tasa efectiva impositiva inferior a la acordada internacionalmente.

En cuanto a la valuación de la base imponible, se propone el uso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o estándares contables internacionales que no presenten significatividad material con aquéllas. Es decir, supongamos que el EMN es titular del capital de una entidad localizada en la jurisdicción con una tasa efectiva menor a la que se acuerde internacionalmente (de ahora en más, a los fines prácticos referiremos a la tasa como T), se determinarán aplicando en la contabilidad de tal entidad las NIIF u otras de similar alcance (que serán internacionalmente validadas como tales).

En este punto cabe clarificar que en el caso en que en que el EMN fuera titular del capital

de más de una entidad en la jurisdicción de nula o baja tributación, a los fines de determinar la base imponible del EMN en tal jurisdicción, se deben adicionar todas las ganancias de las entidades pertenecientes al mismo situadas en la misma. Es decir, la base imponible sobre la que se aplica la tasa internacional (en el caso de nula tributación), o la diferencia entre ella y la tasa efectiva en la jurisdicción, se determina adicionando las ganancias de todas las entidades situadas en la misma jurisdicción. Esta metodología es denominada “*jurisdictional blending*”, diferenciándola de otras posibilidades descartadas en el marco de las discusiones del pilar, como ser el considerar las ganancias de cada entidad que pertenece al EMN, aunque estén en la misma jurisdicción.

Respecto a la jurisdicción en dónde el grupo multinacional (al que, de ahora en más, con fines prácticos, identificaremos como EMN, acrónimo a los efectos utilizados en el *blueprint*), ingrese el tributo adicional, se sugiere que sea aquella donde tiene su residencia la casa matriz del mismo (“*ultimate parent entity*” -UPE-, en la terminología del *blueprint*).

A los efectos de identificar a la matriz del EMN, la misma es aquella entidad del mismo que reúna en forma conjunta los siguientes requisitos:

- i. Se encuentre obligada a practicar estados contables consolidados respecto a otras entidades del EMN, por las siguientes normas:
 - ✓ Las NIIF, o normas análogas reconocidas internacionalmente a estos efectos.
 - ✓ Las emitidas por Organismos Nacionales Reguladores de Bolsas de Valores.
- ii. No es controlada por otra entidad obligada a partir de estados consolidados, a excepción de que tal entidad sea un Fondo de Inversión, Fondo de Pensión, Entidades Gubernamentales, Organismos Internacionales y Organizaciones sin Fines de Lucro.

3.6.7. Un simple ejemplo numérico de la “*Income Inclusion Rule*”

Jurisdicción	Sujeto	Ganancia	Tasa de la Jurisdicción	Impuesto	Impuesto Adicional (“top up tax”)
MATRIZ	Matriz	1.000	25%	250	42
A	Entidad A 1	800	10%	80	---
	Entidad A 2	600		60	---
B	Entidad B	500	30%	150	---

- ✓ Tasa mínima concertada internacionalmente: 13 % (supuesto)
- ✓ Tasa Jurisdicción A: 10% < 13%
- ✓ Base Imponible Jurisdicción A: 800 + 600 = 1.400
- ✓ *Top-up tax*: (13% - 10%) x 1.400 = 42
- ✓ Impuesto a ingresar por la Casa Matriz en su jurisdicción de residencia: 250 + 42 = 292.

3.6.8. Cálculo de la tasa impositiva efectiva de una jurisdicción

Con relación a la tasa impositiva efectiva de una jurisdicción, cabe recordar que la misma debe determinarse a los fines de compararla con la tasa mínima consensuada internacionalmente. Es decir, en la lógica del Pilar 2, se busca que no exista ganancia de un grupo multinacional, cualquiera sea la jurisdicción del globo en que se obtenga, que no deje de pagar un impuesto a una tasa igual o superior a la tasa impositiva efectiva mínima a ser consensuada internacionalmente (no referimos, cabe reiterar, a grupos multinacionales que hayan obtenido en el año previo al que se analiza, ganancias consolidadas a nivel global superiores a € 750.000.000).

Con respecto al valor de la tasa efectiva impositiva a consensuar internacionalmente, si bien no se ha definido la misma, en el *blueprint* se dan ejemplos con un valor de tasa entre el 13% y el 15%, por lo que sería lógico pensar que el valor de la misma rondaría esos porcentajes.

Ahora bien, la tasa de la jurisdicción a comparar con la tasa mínima no es la tasa nominal del impuesto a las ganancias corporativas de la jurisdicción, sino que es la tasa de imposición efectiva. La “tasa de la jurisdicción” a que se hace referencia en el simple ejemplo antes expuesto es precisamente la tasa impositiva efectiva de la jurisdicción, no la tasa nominal del impuesto.

Es lógica que así sea, ya que lo que pretende el Pilar 2 es analizar la realidad económica de la tributación en la jurisdicción que se trate. Lo que el EMN está pagando por las ganancias que obtiene no está dada por una tasa nominal que puede estar afectada por otros aspectos que pudieran determinar en los hechos una tributación menor que a la expresada por esa tasa nominal (por ejemplo, la ley local puede no considerar ganancia imponible determinados conceptos que se consideran tales en el consenso internacional, disminuyendo en los hechos la base imponible y, por lo tanto, la tasa del impuesto en términos reales).

A los efectos de calcular la tasa efectiva de imposición, se determina el valor del impuesto que se ingresó en la jurisdicción con el valor de la ganancia obtenida en ésta. Tales

valores incluyen los respectivos conceptos que a los efectos se consensuan internacionalmente.

En este marco, el Pilar 2 establece los conceptos que deben entenderse como impuesto, estableciendo ajustes sobre el valor del impuesto nominal determinado según las normas de la jurisdicción. Por ejemplo, al momento la propuesta sugiere que debe adicionarse para determinar el mismo el importe de los impuestos que se paguen sobre el patrimonio de las entidades del grupo en la jurisdicción.

En cuanto al valor de la ganancia respecto de la cual la propuesta entiende que se deben tributar impuestos, se parte de la determinada para el conjunto de las entidades del grupo en la jurisdicción según las normas NIIF u otras análogas (según se refirió precedentemente), y se le realizan algunos ajustes especificados en la propuesta del Pilar. En tal sentido, se buscan, por ejemplo, ajustar diferencias temporarias en el valor de las ganancias.

Cabe aclarar que los estados contables de los cuales surgen las ganancias de las entidades son aquellos elaborados según las normas NIIF a los fines de poder ser consolidados en cabeza de la propia matriz según las mismas normas (es decir, los estados financieros consolidados de la matriz elaborados según normas NIIF son tenidos en cuenta para determinar la ganancia global del grupo y, a su vez, los estados financieros de las entidades del EMN que se consolidan en ésta son los elaborados para tal consolidación de acuerdo a las normas NIIF).

De lo expuesto, se puede resumir la determinación de la tasa impositiva efectiva, de la jurisdicción en cuestión, en la siguiente fórmula:

$$\text{Tasa Impositiva Efectiva} = \frac{\text{Impuesto a las ganancias/- ajustes}}{\text{Ganancias del conjunto de entidades en la jurisdicción +/-Ajustes}}$$

Dónde:

- ✓ Impuesto a las ganancias +/- ajustes: incluye la sumatoria de los importes del impuesto a las ganancias pagado por el conjunto de las entidades del EMN en la jurisdicción y del impuesto sobre el patrimonio de las mismas.
- ✓ Ganancias del conjunto de entidades de la jurisdicción: Ganancias según los estados contables (financieros) elaborados por las entidades de la jurisdicción para que la matriz consolide sus propios estados contables, más/menos ajustes.

3.6.9 “*Income Inclusion Rule*”, su norma supletoria, y las normas complementarias

La mecánica descrita para gravar ganancias de un grupo económico multinacional sujetas a una nula o baja tributación, es identificada por el Pilar 2 como “*Income Inclusion Rule*” (en adelante, IIR), que podría ser traducida como “Norma de la Inclusión de Ingresos”, precisamente porque incluye dentro de las ganancias gravadas de la matriz en su jurisdicción de residencia, a las ganancias de su grupo económico obtenidas en otras jurisdicciones no gravadas o gravadas a una tasa por debajo de la tasa a consensuar internacionalmente.

Ahora bien, si bien la IIR es la principal modalidad que adopta el Pilar 2 en su objetivo de contener planificaciones que se valen de una gravabilidad nulas o bajas, la propuesta presenta otras tres modalidades que buscan complementar la IIR o suplir su aplicación cuando la misma no es posible instrumentar.

Por ejemplo, si la misma casa matriz está situada en una jurisdicción de baja o nula tributación, procede la aplicación de la “*Undertaxed Payment Rule*” (en adelante, UTPR), que podría ser traducida como “Norma de los Pagos con Baja Tributación o No Gravados”.

Atento lo expuesto, esta norma se aplica con carácter supletorio a la IIR. Consiste en un complejo mecanismo por el cual en las jurisdicciones que no son de baja o nula tributación en las residen entidades del grupo económico que realizan transacciones con la matriz situada en una jurisdicción de baja o nula tributación, o con otras entidades del grupo situadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, se realiza una retención en la fuente para lograr que no existan ganancias del grupo que no estén gravadas al menos a la tasa efectiva impositiva mínima pactada internacionalmente.

En el caso de la UTPR, de lo descrito, surge que el impuesto es pagado en las entidades que efectúan los aludidos pagos sobre los cuales se realiza la retención en la fuente. Es decir, lógicamente, en este caso, el impuesto adicional no se ingresa en la jurisdicción donde reside la matriz.

El par de normas constituido por la IIR y la UTPR es identificado en el marco del Pilar como las “*Globe Anti-Base Erosion Rules*” o “*Globe Rules*”.

La característica común a estas dos normas es el hecho que para su implementación requiere ser incorporadas a las jurisdicciones domésticas de las respectivas jurisdicciones. Es decir, en el caso de la IIR para su aplicación requiere su incorporación a la legislación doméstica de la jurisdicción donde reside la casa matriz (es importante tener presente que se trata de un

impuesto adicional sobre ganancias que la misma obtiene en terceras jurisdicciones). En cuanto a la UTPR, al tratarse de un mecanismo imposición, que más allá de su complejidad práctica para determinar el valor del impuesto a retener, se trata de una retención en la fuente, en pagos realizados desde la propia jurisdicción a terceras jurisdicciones. Luego, en su caso también es necesario, para su implementación, su incorporación a la legislación doméstica de los países que procederán a su aplicación.

Asimismo, existen dos normas complementarias a la IIR que requieren para su implementación la modificación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional. Una es la “*Subject to Tax Rule*” (en adelante, STTR), que podría ser traducida como “Norma de la Sujeción a Impuestos”. La otra es la “*Switch-Over Rule*” (en adelante, SOR), que podría ser traducida como “Norma de la Reversión”. Ambas consisten prever en los referidos convenios la reversión del compromiso asumido en el mismo, por parte de una de las partes, de no ejercer la potestad tributaria sobre determinadas rentas cuando la contraparte no ejerce el suyo las mismas. Ejemplo: si en el marco de un convenio se acuerda que sólo una de las partes puede ejercer su potestad tributaria para gravar determinadas rentas, pero los hechos las mismas no son gravadas por la misma, la otra puede ejercer sobre tales rentas la potestad tributaria que se había comprometido a no ejercer.

3.6.10. Observaciones a la Propuesta del Pilar 2

Se señalan a continuación algunas de las observaciones que se han efectuado en las consultas públicas o en foros de discusión a las que se sometió la propuesta de este Pilar:

- i) La complejidad que significa la aplicación de la propuesta, no sólo desde el punto de vista de su instrumentación sino también desde su fiscalización. Este aspecto es especialmente importante en el caso de países en vías de desarrollo, que no siempre disponen de los medios adecuados para tal instrumentación o fiscalización.
- ii) La posibilidad de que países que no tienen sistemas tributarios que faciliten la evasión, vean afectados la implementación de regímenes tributarios especiales que hayan instaurado para beneficiar el desarrollo o inversión de determinados sectores de su economía. En particular, pensemos en los regímenes de este tipo que pudieran prever una tasa impositiva por debajo de la que se acuerde internacionalmente. Esto significaría el traslado de recaudación a que renuncia la jurisdicción a la jurisdicción donde reside la matriz. O bien obligaría, para que esto no ocurra, a equiparar al menos la tasa del

régimen especial a la tasa internacional.

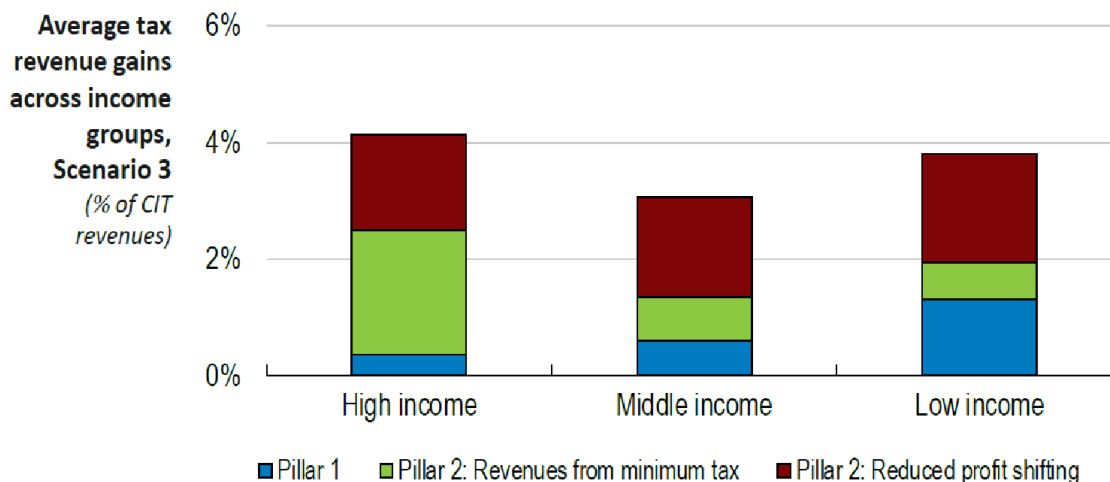
iii) La apropiación en forma exclusiva de la recaudación del top-up tax por parte de la jurisdicción donde reside la casa matriz.

3.7. Análisis de la OCDE sobre el impacto recaudatorio de los Pilares 1 y 2

En febrero de 2020, la OCDE presentó un análisis que muestra el impacto sobre los ingresos tributarios globales que tendría la solución basada en dos pilares para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El informe sitúa el efecto combinado de los dos pilares en hasta 4% de los ingresos mundiales del impuesto sobre la renta de empresas o 100 mil millones de dólares anuales, donde los países de ingresos altos obtendrían ganancias en recaudación (medidas como porcentaje de los ingresos del impuesto sobre sociedades) que son marginalmente superiores a las que tendrían los países de ingresos medios y bajos.

Gráfico 1.

Evaluación de impacto de la OCDE. Escenario ilustrativo sobre el efecto de los pilares 1 y 2.



Fuente: OCDE, 2020. “Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy, Update on the Economic Analysis and Impact Assessment”, Webcast.

Las estimaciones del Pilar 1 (solo Monto A) se basan en un escenario ilustrativo donde la ganancia residual se define con un umbral del 10% de la ganancia antes de impuestos sobre el volumen de negocios, asumiendo una reasignación del 20% de la ganancia residual a las jurisdicciones del mercado, con productos primarios y sectores financieros excluidos del

análisis. Las estimaciones del Pilar 2 se basan en un escenario ilustrativo con combinación de jurisdicciones y una tasa impositiva mínima del 12,5%. Las jurisdicciones de ingresos altos, medianos y bajos se definen según la clasificación del Banco Mundial. No se incluye a los centros de inversión que son jurisdicciones con entradas de Inversión Extranjera Directa (en adelante, IED) superiores al 150% del Producto Bruto Interno (en adelante, PIB).

3.8. Críticas a la propuesta del Pilar 1 la OCDE y postura particular de los Estados

Unidos

Ha habido mucha controversia sobre el procedimiento a través del cual se llegó al Pilar 1. La secretaria de la OCDE afirmó integrar elementos comunes de tres propuestas en competencia: la participación del usuario, los intangibles de comercialización y la presencia económica significativa, razón por la cual también el Pilar 1 también es conocido como “enfoque unificado”. Sin embargo, este enfoque unificado resultante para el Pilar 1 parece sesgado hacia la propuesta de intangibles de comercialización de los EE.UU.

El enfoque de dos pilares ha sido criticado dado que refleja las propuestas de política tributaria de los Estados Unidos. En ese sentido, el Pilar 2 está influenciado en gran medida por la legislación nacional de EEUU, específicamente cuando se refiere a la Ley de Empleos y Reducción de Impuestos (TCJA, por sus siglas en inglés) de 2017.

A continuación, se reseña la particular crítica al Pilar 1, realizada por diversos tributaristas, centros de estudios tributarios y el propio gobierno de los Estados Unidos, en cuya jurisdicción reside un conjunto significativo de empresas que brindan, de manera global, servicios digitales.

Mosioma et al. (2020) cuestionan en qué medida se han tenido en cuenta los intereses de los países en desarrollo. Éste es otro ejemplo más de los problemas que enfrentan los países menos desarrollados al articular sus intereses en el marco fiscal internacional de la OCDE, afirma Mosquera Valderrama (2019), y agrega que podría decirse que es profundamente antidemocrático. Asimismo, señala que no está claro cómo se implementará el enfoque de los dos pilares y cuál sería el alcance de la voz disponible para los miembros no pertenecientes a la OCDE del Marco Inclusivo.

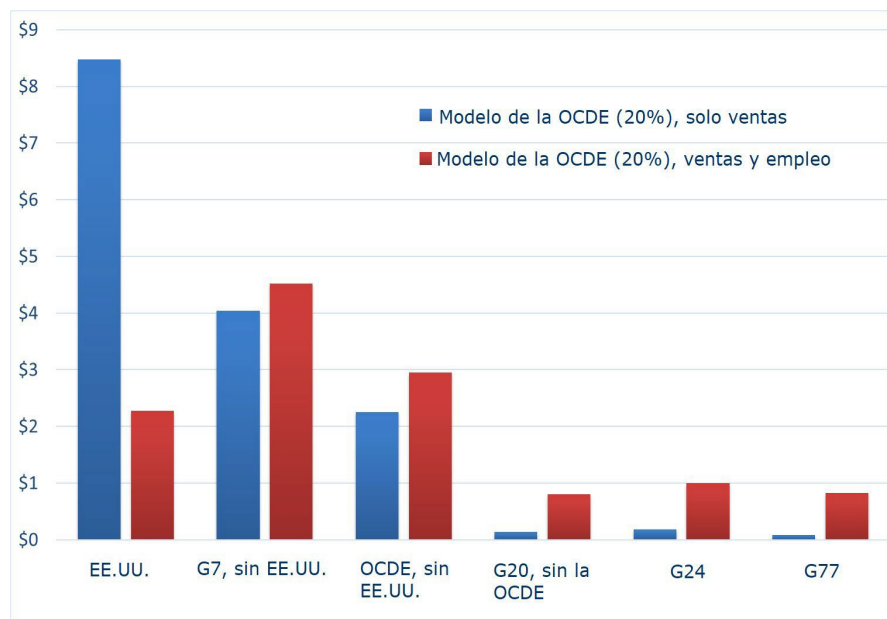
Según Allison (2019), “lo que está unificado en el enfoque de la OCDE es su compromiso con un proceso exclusivo de creación de consenso que reproduzca el de los

fundadores del orden fiscal internacional, aparentemente sin cambios provenientes de acontecimientos como la participación inclusiva y la igualdad de condiciones” (s/n).

Además, indica que las estimaciones de la OCDE fueron anticipadas por estudios independientes anteriores que demostraron que el Enfoque Unificado del Pilar 1 en su forma actual beneficiaría desproporcionadamente a los Estados Unidos y los países desarrollados. Las evaluaciones de Cobham et al. (2019) muestran que el Enfoque Unificado, que sólo tiene ventas en su clave de asignación de fórmulas, produciría más de USD 8 per cápita para los Estados Unidos, alrededor de USD 4 per cápita para otros miembros del Grupo de los Siete (G7) y USD 2 per cápita para la OCDE sin Estados Unidos. Para no miembros de la OCDE del G20, y para el G24 y el Grupo de los Setenta y Siete (G77), el beneficio proyectado es de entre USD 0.08 y USD 0.18 per cápita, respectivamente. Por el contrario, incluir el empleo en la fórmula, aumentaría los beneficios proyectados a entre USD 0.80 y USD 1 para el G24 y el G77 (véase el Gráfico 2 debajo). Los mismos autores agregan que aunque la propuesta de la OCDE aumentaría la base imponible de todos los países, el aumento en los países de la OCDE se estima que sería de 5 mil millones de dólares, mientras que el de los países del G24, sería de 0,7 mil millones, y la base imponible del G77 aumentaría en solamente 0,3 mil millones de dólares, aumentando la inequidad global. Por lo tanto, la propuesta a seguir para los países en desarrollo no puede ser la de la OCDE.

Gráfico 2.

Desigualdades mundiales en materia de derechos fiscales: Una evaluación temprana de la propuesta de reforma del impuesto de la OCDE



Fuente: Cobham, Faccio y FitzGerald, 2019.

Picciotto (2017) enfatiza que el grupo de países en desarrollo del G24 (2019) presentó propuestas de prorrateo fraccional, una forma de tributación unitaria que asignaría las ganancias en función de las actividades reales de cada país (empleados, activos físicos y ventas). India ha publicado propuestas para adoptar la distribución fraccionada en su legislación nacional (*Central Board of Direct Taxes*, en adelante, CBDT, 2019). Esta propuesta realizada por el G24, es diferente a la del pilar 1 que sólo toma como parámetro las ventas en desmedro de los países en vías de desarrollo.

Ndajiwo (2020) agrega que, además, el enfoque unificado de la OCDE en la actualidad propone una metodología bastante complicada. Primero bifurcaría las ganancias rutinarias y no rutinarias, luego asignaría una proporción de ganancias no rutinarias (Monto A) a la jurisdicción del mercado. Las proporciones aún están por decidirse, pero parece probable que el Monto A sea un pequeño porcentaje de las ganancias globales. Una asignación adicional al país de mercado, Monto B, sería atribuible a la comercialización y distribución, utilizando un método de fórmula. Sin embargo, la asignación de la mayor parte de las ganancias globales, Monto C, así como la atribución de las ganancias rutinarias, seguirían dependiendo de la aplicación del principio de plena competencia, defectuoso y desafiante.

Por su parte, Fernández (2020) considera que las propuestas implican establecer nuevos nexos entre la empresa y el Estado fuente, que reemplacen la presencia física como plataforma

para establecer un nuevo derecho de imposición concluyendo que, de este modo, el impuesto se pretende aplicar también donde se agrega valor³⁴, a diferencia del criterio actual que alcanza a las ganancias donde se encuentra quien las obtiene. Lo que falta consensuar es la forma en la cual se distribuye la base imponible internacional, actualmente en debate, denominadas ganancias residuales.

Asimismo, Rosembuj (2019) plantea que el impuesto mínimo sobre un beneficio básico de mercado intangible es la peor de las soluciones planteadas en el Pilar 1. Continúa su crítica en relación con la regla de inclusión de ingresos, estableciendo que es insuficiente y ambigua, dado que no mejora los criterios convencionales fallidos sobre los precios de transferencia de los beneficios de los nuevos intangibles, basados en la ficción de la autonomía de las partes del grupo multinacional, ni tampoco contribuye al *offshoring* de la super renta digital.

Seira et al. (2019) expresan:

“Poder gravar efectivamente las ganancias de las empresas digitales y evitar la elusión puede requerir de cambios a la legislación vigente. Como primera medida para poder gravar ganancias se debe modificar el concepto de *nexus*. Esto es muy complejo ya que requeriría cambios legales significativos y difíciles de implementar en el corto plazo, debido a los diversos tratados internacionales existentes que regulan la materia. Aun si se logran implementar los cambios requeridos, faltaría definir cuándo y cómo distribuir la recaudación entre países. Adicionalmente, se debería trabajar en revisar tratados internacionales, a fin de reducir las oportunidades de arbitraje. A pesar de estas dificultades, gravar ganancias es probablemente la opción más deseable, ya que presenta la ventaja de que puede acercarse más a gravar rentas, y no privilegia un insumo a costa de otro. Otra ventaja de esto es que la base gravable sería más grande que gravar solamente la venta de publicidad, por ejemplo, y es robusto a reclasificaciones de sub-ingresos” (s/n).

La ICRIT (2019) propone un enfoque distinto al de OCDE/G20³⁵ afirmando que el enfoque más justo y eficaz sería gravar a las multinacionales como empresas individuales,

³⁴ Lugar donde se aloca el usuario o consumidores/ jurisdicción de mercado

³⁵ Dentro del marco inclusivo de BEPS 2.0

dejando de considerar a cada filial como independiente, vale decir son partidarios del denominado enfoque unitario. Proponen tratar a dichas empresas como unificadas, gravando con un impuesto mínimo efectivo global del 20-25%. Con ello, afirma este organismo, se reducirían significativamente los incentivos financieros para que las multinacionales transfieran beneficios entre jurisdicciones y para que los países reduzcan sus tipos impositivos.

Respecto al concepto de EP, que ha existido por décadas, Cabrera (2020) considera que debe renovarse. De ahí la idea de que el artículo 7 del MOCDE debería reformularse considerando la llegada de la ED.

De igual manera, Teijeiro (2020) expresa:

“La primera opción para los países dentro del marco inclusivo seguiría siendo alinearse con la respuesta unificada de la OCDE. Sin embargo, esta tendencia de conformidad se encuentra actualmente en zigzag y podría fragmentarse rápidamente, ya que las aspiraciones de las economías emergentes sobre nexo, asignación de ingresos y simplificación siguen desatendidas después de la consulta pública sobre el primer pilar. Considerando la conveniencia de concebir un sistema de impuesto sobre la renta internacional factible, viable y simple que otorgue efectivamente a las economías periféricas una participación significativa y justa en los ingresos globales provenientes de los negocios de la nueva economía, la implementación convencional (basada en tratados) de una fuente- la retención basada en la ley, en línea con la propuesta de la ONU para un nuevo artículo 12 B en la UNMC, parece ser una alternativa atractiva a la solución compleja e incierta de la OCDE” (p. 73).

Shalal et al. (2019) han estudiado el caso donde Estados Unidos ha acusado a algunos de estos países de atacar injustamente a las empresas estadounidenses, y, en algunos casos, incluso ha amenazado con aranceles comerciales de represalia. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, ISD) ha sido criticado por tratar de gravar los ingresos brutos en lugar de los ingresos netos. Además, Estados Unidos ha expresado su desaprobación por el Enfoque Unificado, argumentando que tiene un impacto discriminatorio en las empresas con sede en los Estados Unidos y ha pedido un régimen de “puerto seguro” para el Pilar 1, esencialmente haciéndolo opcional.

Al respecto, es importante considerar la postura del propio gobierno de los EEUU, donde están radicadas los principales centros de desarrollo de las compañías relacionadas con la economía digital y, por lo tanto, sostiene que las rentas de las empresas deben gravarse únicamente en aquellos estados en donde estas empresas tuvieran un EP, en línea con la mayoría de las normativas fiscales vigentes en la actualidad y el modelo propuesto por la OCDE para los convenios que evitan la doble imposición internacional.

Consecuente con el sostenimiento de este criterio, el gobierno de los Estados Unidos, en junio de 2020, se retiró oficialmente, al menos transitoriamente, de las conversaciones relativas al Pilar 1 en particular. En efecto, el 12 de junio de 2020 el secretario del Tesoro de ese país remitió una carta en tal sentido a los ministros de finanzas de Francia, Italia, España y Reino Unido. En la esquila se señala:

“Que, en el marco de las discusiones enmarcadas en la OCDE, a los efectos de arribar a un consenso sobre la tributación de los grupos multinacionales, los Estados Unidos han sido claro en objetar la adopción de medidas que sólo busquen gravar los negocios digitales, especialmente aquellos basados principalmente en servicios digitales brindados predominantemente desde los Estados Unidos”.

Que estando la materia en discusión, Francia, Italia, España y Reino Unido adoptaron medidas unilaterales gravando los referidos servicios digitales.

Que los Estados Unidos consideran que cualquier reforma a los estándares tributarios internacionales deben aplicarse sobre una base amplia y que la carga tributaria no debe recaer sólo en determinados tipos de negocios ni en beneficio de un sólo país.

Que el Pilar 1 cambiaría los principios fundamentales de la tributación internacional, incluyendo los relativos al nexa jurisdiccional que otorga la presencia física y el principio de “*arm’s length*”. En este contexto, los Estados Unidos propusieron un abordaje bajo la modalidad de un “*safe harbor*”, lo que fue rechazado por los mentados países.

Que atento el rechazo a la propuesta estadounidense, referido precedentemente, los Estados Unidos se encuentran en un impasse hasta tanto se resuelva esta compleja y difícil temática internacional.

Que los Estados Unidos no están dispuestos a acordar cambios en normas fundamentales para gravar más significativamente sólo a un grupo limitado de empresas predominantemente residentes en ese país.

Que hasta tanto se alcance un acuerdo con relación al Pilar 1, los Estados Unidos se oponen a la instauración de impuestos, sobre los servicios digitales, adoptados unilateralmente.

Que, si se continúan adoptando medidas unilaterales, los Estados Unidos responderán adoptando las propias de igual significatividad.

Que el mundo se encuentra enfrentando una crisis de salud pública, por lo que los Estados Unidos no considera que 2020 sea el momento adecuado para continuar con las negociaciones relativas al Pilar 1. Consecuentemente, los Estados Unidos convocan a una pausa en las discusiones relativas al Pilar 1, con vistas a retomarlas más adelante, cuando las mismas puedan ser atendidas con la atención que requieren”.

Por todo lo señalado en este punto, es difícil que en el corto plazo se llegue al consenso internacional tan esperado en el marco de la propuesta OCDE. Por ello un número cada vez mayor de países desarrollados y en desarrollo han promulgado leyes, varias de las cuales involucran el Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (ISD), para gravar las ganancias de estas empresas. Esto ha recibido severas críticas de los Estados Unidos, lugar donde se aloca algunas de las compañías digitales más grandes del mundo, como las Silicon Six (Facebook, Amazon, Apple, Netflix, Google y Microsoft).

3.9. Reunión plenaria del Marco Inclusivo realizada en enero 2021³⁶

Debido a la actual crisis de salud, la 11^a reunión plenaria del Marco Inclusivo de la OCDE / G20 sobre BEPS se llevó a cabo de forma virtual y abierta al público, lo que permitió vislumbrar las diversas corrientes de trabajo internacionales relacionadas con los impuestos

³⁶ La 11va reunión plenaria del Marco Inclusivo se realizó los días 27-28 de enero de 2021. Se acompañan los links de las mismas para su visualización YouTube. Disponible en: http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-meeting-january-2021.htm?utm_source=Adestrayutm_medium=email&utm_content=Watch%20the%20replay&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2004-02-2021&utm_term=ctp.
http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-meeting-january-2021.htm?utm_source=Adestrayutm_medium=email&utm_content=Watch%20the%20replay&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2004-02-2021&utm_term=ctp

emprendidas por el Marco Inclusivo hasta la fecha. Este trabajo para poner fin a la elusión fiscal internacional a través de la cooperación global es especialmente oportuno a la luz de los desafíos fiscales que los países enfrentarán después de la crisis del COVID-19. Durante el evento se realizó un balance de la transformación sin precedentes en la política y administración tributaria internacional en los últimos años, discutió los desafíos actuales y lo que depara el futuro. En el panel de discusión entre ministros sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización y el futuro de la fiscalidad internacional, incluidas las prioridades del G20 para 2021, se expuso un resumen de la consulta pública sobre los proyectos de los pilares uno y dos.

Resumen de los aspectos técnicos sobresalientes de la Secretaría de la OCDE, respecto al Pilar 1. Alcance: prueba de actividad. Algunos oradores abogaron por un alcance más amplio (que cubra todas las empresas) no solo las altamente digitalizadas; algunos comentaristas abogaron por modificaciones al alcance existente (por ejemplo, excluyendo actividades específicas como medicamentos recetados, modelos de franquicia y telecomunicaciones de empresas orientadas al consumidor (CFB); un pequeño número de oradores se mostró a favor de un enfoque de puerto seguro propuesto por EE.UU.; un pequeño número de comentaristas defendió limitar el alcance únicamente a los servicios digitales automatizados (ADS); algunos oradores abogaron por la transición / introducción gradual de reglas (por ejemplo, comenzar con empresas más grandes o solo con ADS o comenzar a modo de prueba); otros comentaristas solicitaron que el Marco Inclusivo identifique los principios que subyacen al enfoque propuesto sobre el alcance. Sobre este punto se ofrecieron varias otras propuestas alternativas respecto del mismo. **Nexo jurisdiccional.** Se expresó un amplio apoyo a un umbral de ingresos de mercado para el nexo y una amplia preocupación de que los factores “*nexus plus*” crearían costos de cumplimiento excesivos. Sobre el abastecimiento de ingresos, se explicitó la opinión de que, la arquitectura de abastecimiento propuesta funciona en general, sujeta a la necesidad de algunas mejoras, como la flexibilidad en la jerarquía de las reglas y en el tratamiento de los distribuidores externos.

Síntesis. La propuesta del Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE sobre el Pilar 1 se tambalea en parte debido a la inesperada crisis sanitaria de Covid19 y su impacto en el progreso, que ha retrasado el resultado final por un año más, y en parte debido a tensiones internas y puntos de vista conflictivos. Los desacuerdos están bien evidenciados en los cabos sueltos del Plan del Pilar 1.

Como surge del resumen, en la reunión plenaria de enero del 2020, el marco inclusivo acordó que debería haber una reasignación de los derechos tributarios a las jurisdicciones del mercado, pero no se abordó en detalle el cómo deberían asignarse los derechos tributarios. El punto culminante de la reunión fue el interesante panel de discusión del segundo día entre los ministros de Finanzas, pero la disputa no se acercó a una negociación.

Como se desprende de este punto respecto al tema nexo jurisdiccional y el acuerdo multilateral tan esperado, si bien no hubo grandes avances, se señaló la voluntad de llegar a un consenso en un plazo no muy lejano. Más allá de la voluntad manifestada hay una realidad: la necesidad de los Estados de una repartición equitativa de los recursos fiscales entre las naciones es imperiosa en el escenario actual, dado que existe un reconocimiento a nivel mundial de que las reglas de nexo actuales no son aplicables en la era digital.

Considerando que no se ha llegado a un acuerdo aún en cómo distribuir, resulta imprescindible generar una medida unilateral para nuestro país, al igual que lo están haciendo el resto de los países ya citados, más allá de reconocer las problemáticas que pueden traer aparejadas la anarquía en la búsqueda de soluciones al conflicto planteado. Por ello, puede rescatarse la famosa frase de Voltaire³⁷ “lo mejor es enemigo de lo bueno”, señalando que se hace necesario encontrar un equilibrio razonable entre el objetivo pretendido (consenso multinacional) y las posibilidades en el corto plazo de lograrlo.

Capítulo 4

Otras iniciativas

4.1. Proyecto de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)

4.1.1. Nuevo Artículo dentro del Convenio de la ONU

En el marco de la ONU, desempeña funciones el *Committee of Expert on International Cooperation in Tax Matters*. El mismo inició el estudio de la tributación de las ganancias obtenidas en transacciones digitales en 2017, emitiendo en junio de 2020 una propuesta a tales efectos. La propuesta consiste en la incorporación del Artículo 12B en el modelo ONU del CDI.

³⁷ Lo mejor es enemigo de lo bueno es un aforismo atribuido a Voltaire, quien escribió en italiano el proverbio en su Diccionario filosófico en 1770: "Il meglio è l'inimico del bene". el cual apareció después en el cuento moral La Béguéule (1772)

El nuevo artículo proyectado se aplicaría para los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales automatizados. Al respecto, recepta para los mismos la misma definición que el Pilar 1 de OCDE, es decir, son servicios brindados a través una red electrónica con una mínima intervención humana. Cabe recordar que son servicios que pueden ser prestados remotamente, desde fuera de la jurisdicción donde son utilizados, es decir, pueden ser brindados sin presencia física del prestador de éstos en la mentada jurisdicción.

En cuanto a los sujetos comprendidos en la propuesta de este Comité, no se realiza exclusión alguna en función de los montos de renta que obtengan los mismos, como sí ocurre en la propuesta enmarcada en el Pilar 1 de la OCDE, según la descripción de ésta realizada precedentemente.

Los aspectos que caracterizan la propuesta, en materia de potestad tributaria sobre los ingresos de ADS, la valuación de su base imponible y la determinación del impuesto son: i) la potestad tributaria sobre los referidos ingresos es del estado de residencia de la entidad que brinda los aludidos servicios; ii) sin perjuicio de lo indicado precedentemente, las partes del CDI acuerdan que el estado en el que los ingresos son obtenidos podrá imponer un impuesto determinado sobre los montos brutos de tales ingresos, determinado por un porcentaje a aplicar sobre éstos, porcentaje que las partes acuerdan que no podrá exceder un determinado valor y; iii) los contribuyentes podrán optar ingresar el impuesto en la jurisdicción donde obtenga los ingresos, sobre la base de la determinación de la ganancia neta que determine en esa jurisdicción según el mecanismo que se describirá más adelante.

De lo enunciado se desprende que la propuesta de la ONU, al igual que la de la OCDE, da lugar al mercado como nexo de vinculación que otorga potestad tributaria. Es decir, otorga potestad tributaria al Estado de la jurisdicción donde se consume el servicio digital automatizado, es decir, a la jurisdicción de consumo del servicio sin que haya presencia física en la misma de su prestador.

A diferencia de la OCDE, a los fines de determinar la base imponible, no segmenta los ingresos ni la ganancia neta obtenida en la jurisdicción mercado correspondiente a los ADS, sino que considera la totalidad de éstos.

Por otra parte, también surge que una de las alternativas es determinar el impuesto con una simple retención en la fuente sobre los pagos brutos realizados desde la jurisdicción

mercado. Al respecto, el modelo ONU no busca estandarizar una tasa del impuesto a nivel global, sino que deja librada la determinación de ésta a lo que acuerden los Estados parte.

En cuanto a la modalidad de determinación del gravamen, la misma es una opción que el CDI brinda al contribuyente. Luego, se entiende que el mismo recurrirá a ella cuando la retención en la fuente ya descrita resulte en un importe de impuesto mayor.

En particular, la alternativa opcional para el contribuyente se basa ya no en los pagos brutos que le realicen al mismo desde la jurisdicción mercado, sino en la estimación de una ganancia neta en esta última jurisdicción.

Ahora bien, la metodología para determinar esta renta neta es mucho más simple que la de la OCDE a los mismos fines. En la propuesta ONU se parte de la presunción que el ratio de rentabilidad sobre los ingresos brutos que tiene el grupo económico a nivel global, se replica en cada jurisdicción mercado.

A los fines de determinar el ratio de rentabilidad del grupo a nivel global se recurre, como en el modelo del Pilar 1 de OCDE, a los estados financieros consolidados del mismo, elaborados según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En el caso que en la jurisdicción de la matriz del grupo se apliquen normas distintas, las mismas son aceptadas en la medida que no impliquen una diferencia sustancial en la determinación de los resultados del grupo. Este último criterio, cabe recordar, también es adoptado en el Pilar 1 de OCDE (en el mismo, a manera de ejemplo de normas alternativas procedentes se menciona las GAAPS de Estados Unidos, Japón, Australia y Canadá).

El ratio de rentabilidad del grupo económico se determina relacionando la ganancia neta del mismo a nivel global con respecto al monto de ingresos del mismo, también a nivel global. Este es el ratio que se aplica a los ingresos brutos que el grupo obtiene en cada jurisdicción de mercado, resultado de esta manera la estimación de la ganancia neta generada en tal jurisdicción.

El paso siguiente consiste en aplicar la tasa doméstica del impuesto a la renta, prevista en la propia legislación de la jurisdicción mercado, a la ganancia neta determinada según lo descrito en el punto anterior. El impuesto resultante de este cálculo es ingresado directamente a la administración tributaria del estado de la jurisdicción de mercado.

4.1.2. Similitudes y diferencias entre el pilar 1 (OCDE) y la propuesta ONU

De la comparación de ambas propuestas surgen coincidencias y diferencias, algunas ya adelantadas, consistentes en las siguientes:

- ✓ Ambas propuestas reconocen la existencia del mercado como nexo jurisdicción de potestad tributaria para el caso de las rentas generadas por la prestación de servicios digitales automatizados.
- ✓ Ambas propuestas se valen de los estados contables consolidados del grupo económico, a los efectos de determinar la ganancia neta en la jurisdicción mercado.
- ✓ La propuesta de la ONU no realiza la segmentación que realiza la OCDE entre ganancias rutinarias y no rutinarias. La ONU propone como base imponible atribuible a la jurisdicción mercado la totalidad de la renta neta que obtiene en la misma.
- ✓ La propuesta de la ONU admite la determinación de una ganancia neta como una alternativa a opción del contribuyente, pero la modalidad primaria es una retención en la fuente aplicada sobre los pagos brutos efectuados desde la jurisdicción primaria.
- ✓ La propuesta de la ONU es mucho más simple ya que establece una simple retención en la fuente sobre pagos o bien una determinación de una renta neta, pero, como se describió, sin mediar tareas de segmentación entre rentas rutinarias y no rutinarias.

4.2. Presentación de la SOUTH CENTER (SCTI) al Comité Tributario de la ONU sobre tributación de la economía digitalizada

El 15 de junio de 2020, la Iniciativa Tributaria del Centro Sur (SCTI, 2020) presentó sus opiniones y preocupaciones sobre "Consecuencias fiscales de la economía digitalizada: la sesión Documento que se debatirá en la 20ª Sesión del Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios.

Los comentarios de SCTI reflejaron los temas clave para los países en desarrollo en la propuesta, "Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", que se centra en gravar la economía digitalizada y que actualmente se está negociando en la Organización para la Economía Cooperación y Desarrollo (OCDE) / Marco inclusivo del Grupo de los Veinte (G20). La presentación del South Centre examinó los problemas del "Enfoque Unificado" (en adelante, EU) del Pilar 1" y analizó cuidadosamente las soluciones alternativas propuestas en el documento de sesión.

Se plantean las siguientes cuestiones clave para los países en desarrollo en el EU del Pilar 1:

4.2.1. Eliminación arbitraria de las ganancias rutinarias.

La Cantidad A del Pilar 1 elimina las ganancias rutinarias de la asignación a jurisdicciones de mercado. No se ofrece ninguna justificación para ello. Además, la EU no proporciona ni metodología ni justificación teórica ni conjuntos de datos a través de los cuales se pueda hacer cumplir esta distinción.

4.2.2. Introducción de umbrales globales.

La cantidad A está sujeta a muchos umbrales. Sin embargo, esto marca una desviación importante de la práctica fiscal internacional donde solo se aplican umbrales locales. El umbral de ingresos propuesto de 750 millones de euros adolece de muchos problemas prácticos que se explican en el anexo 2 y pueden hacer que los países en desarrollo no puedan someter a las empresas multinacionales al nuevo derecho tributario. La SCTI respalda la propuesta en el Anexo de tener solo umbrales locales y no tener ningún umbral de ingresos globales o un umbral de ingresos de alcance global o una cantidad de mínima para el beneficio global total.

4.2.3. Resolución de conflictos.

Bajo EU, cualquier disputa entre dos jurisdicciones sobre el Monto A probablemente afectará la tributación del Monto A en múltiples jurisdicciones. El Adjunto 2 plantea con razón preocupaciones sobre el mecanismo de resolución de disputas propuesto. El Panel de “determinación temprana” tiene serios problemas de diseño sobre soberanía y legitimidad y si los países en desarrollo pueden aceptar los resultados de dicho Panel sin estar representados efectivamente en él.

4.2.4. Preocupaciones relativas al tratado.

El diseño legal de la implementación del EU también adolece de serios problemas. Como se señala en el documento:

“Sobre la implementación, tener una nueva convención multilateral para el EU es una idea bienvenida. Sin embargo, como muestra la experiencia con la convención multilateral para implementar cambios en los tratados tributarios relacionados con BEPS, no hay garantía de que todos los países firmen y ratifiquen dicha convención multilateral dentro de un plazo o incluso nunca. Una determinación dentro del EU se concibe de una manera que requiere la adhesión obligatoria al cien por cien de la nueva Convención por parte de todos los países. Esto no se puede garantizar, sin que todos los países se adhieran a

dicha Convención, por ello el EU no se podrá implementar de manera efectiva por el Monto A sin que dicho acuerdo multilateral ocurra y al cual adhieran todos los países” (s/n).

4.2.5. Propuesta alternativa

La propuesta del que se presenta para la tributación de la economía digital tiene los siguientes elementos clave: i) busca restringir las actividades de alcance a los servicios digitales automatizados con respecto a los ingresos derivados directamente de las jurisdicciones del mercado, no a través de una subsidiaria o un establecimiento permanente; ii) el nexo para un derecho impositivo con respecto a dichos servicios digitales automatizados puede considerarse en una jurisdicción de mercado solo sobre la base de los ingresos locales derivados, que pueden ser proporcionales al tamaño del mercado, como se propone en EU. No se mantienen otros umbrales. Los ingresos locales deben definirse para tener en cuenta modelos de negocio multifacéticos; iii) las ganancias imponibles serán determinadas por cada jurisdicción aplicando la tasa de ganancia global de las actividades dentro del alcance del Grupo EMN sobre los ingresos por ventas locales y atribuyendo un porcentaje de éstas a la jurisdicción del mercado. Esto se puede hacer mediante el método de reparto fraccional; iv) la eliminación de la desgravación por doble imposición seguirá rigiéndose por las disposiciones de los tratados vigentes.

En cuanto a la implementación, sugiere el siguiente enfoque:

“La propuesta anterior requerirá un nuevo artículo en los tratados fiscales, que definirá el nexo y también la determinación de las ganancias. Este nuevo artículo podrá insertarse en la Convención modelo de las Naciones Unidas. Dado que la implementación a través de enmiendas bilaterales llevará tiempo, un proceso paralelo puede ser una convención multilateral presentada por la ONU que esté abierta a la firma de todos los países. Dicho convenio puede operar exactamente como “MCDONU³⁸”

Es decir, modificará los tratados fiscales cubiertos de los países signatarios. Este sistema dará flexibilidad a los países para optar por el nuevo sistema de forma voluntaria. A diferencia de lo que ocurre aquí, no es necesario que todos los países se unan a la nueva convención para

³⁸ Modelo de Convenio de la ONU que incluye el art 12b) para servicios digitales

que funcione de forma eficaz. El nuevo derecho tributario operará solo en aquellos países donde dicha tributación está permitida por la legislación nacional.

Por lo tanto, la propuesta alternativa se implementaría a través de una convención liderada por la ONU que da mayor flexibilidad a los países y tiene menos requisitos administrativos y menos complejidad de diseño en comparación con la del EU. Dado que toma los ingresos por ventas locales como punto de partida para la asignación de beneficios, tiene el potencial de generar algunas ganancias tangibles y definitivas al complementar los recursos de los países en desarrollo. El SCTI acoge con satisfacción la propuesta alternativa que se describe en el Anexo 2³⁹ como una opción adicional que puede considerarse a nivel internacional como una solución al problema de gravar la economía digitalizada.

4.3. Propuesta del ICRICT⁴⁰ Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional

La propuesta del ICRICT se parte de que la pandemia ha reforzado la necesidad de una mayor cooperación internacional en sectores como la salud, el transporte y las finanzas en particular. Lo mismo ocurre con la fiscalidad. Por ello, establece que, no es el momento de reducir los tipos impositivos ni de detener los esfuerzos de coordinación fiscal. En un mundo globalizado, esto sólo puede lograrse mediante la cooperación internacional para evitar la evasión y elusión de impuestos por parte de las grandes empresas. Enfatiza que el funcionamiento del sistema fiscal internacional debería además reforzarse por la adopción de tipo impositivo mínimo efectivo sobre los beneficios globales de las empresas multinacionales de al menos el 25%.

Rechaza rebajar los tipos nominales del impuesto de sociedades “para estimular la inversión en la reconstrucción” (p. 129) por ello establece que no será una opción económicamente efectiva ni socialmente adecuada. Por el contrario, la recaudación sobre los beneficios empresariales debe reforzarse en base a un modelo que intensifique la cooperación

³⁹https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/CICTM%2020th_CRP.25%20_%20Digitalized%20Economy.pdf

⁴⁰ La Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional busca promover el debate sobre la reforma de la tributación corporativa internacional, a través de una discusión más amplia e inclusiva de las reglas fiscales internacionales de lo que es posible a través de cualquier otro foro existente, considerar reformas desde la perspectiva del interés público más que desde la ventaja nacional, y buscar soluciones fiscales justas, efectivas y sostenibles para el desarrollo. ICRICT ha sido establecida por una amplia coalición de la sociedad civil y de organizaciones laborales incluidas Action Aid, Alliance Sud, Christian Aid, el Council of Global Unions, el Global Alliance for Tax Justice, Oxfam, Public Services International, Tax Justice Network y el World Council of Churches. ICRICT es apoyada por Friedrich-Ebert-Stiftung y Ford Foundation.

internacional y que ponga coto a la erosión de la base y tipos mínimos. Hay alternativas a los recortes en políticas públicas y pasan por convertir el impuesto de sociedades en una tributación más progresiva para proteger a las pequeñas y medianas empresas, así como en una imposición más efectiva de la riqueza, especialmente de la riqueza *offshore* / en el exterior.

Ha remarcado que la pandemia ha puesto de relieve la naturaleza especial del contrato que vincula a las empresas con el Estado. El contexto legal confiere una serie de privilegios, como la responsabilidad limitada y el apoyo del gobierno en las crisis nacionales, pero también impone obligaciones, en particular impuestos para financiar el “contrato social”.

Por ello señala que, cuando las grandes empresas abusan de los paraísos fiscales para reducir al mínimo su contribución fiscal, también renuncian lógicamente a su pretensión de contar con apoyo de los gobiernos en los que se desarrolla la mayor parte de su actividad. Esta contradicción se ilustra vívidamente si se consideran las reclamaciones de las líneas de cruceros que operan bajo banderas de conveniencia pero que reclaman, sin embargo, el apoyo público de los Estados Unidos. Parece, por tanto, lógico prohibir el apoyo con fondos públicos a las empresas que tienen su sede o sus filiales en paraísos fiscales, como ya han propuesto algunos gobiernos. Además, la ayuda pública a grandes empresas debería estar condicionada a la publicación de los datos financieros de los reportes país por país (*country-by-country reporting data*) (González de Frutos y Burgos García, 2016).

La idea de aplicar un nuevo impuesto a grandes empresas que cuenten con resultados extraordinarios como resultado de sus condiciones específicas durante pandemia está siendo ya objeto de un amplio debate. Se inspira en precedentes similares de impuestos aplicados durante la segunda guerra mundial a los proveedores de material militar o en casos más recientes sobre ganancias inesperadas de determinados contratos petroleros, y que hoy afectaría muy probablemente a muchas de las empresas de *e-commerce* o del sector farmacéutico en un futuro próximo. Sin duda alguna, los ingresos generados por este tipo de impuestos podrían destinarse específicamente a cubrir los costes de inversión (públicos y privados) de la pandemia. También en este caso, para generar una recaudación efectiva en cada uno de los países en los que operan dichas empresas se requiere un enfoque global. Las corrientes de apoyo en la actualidad a las medidas de este tipo también sugieren que los gobiernos deberían considerar la posibilidad de incorporar mayor progresividad en la tributación sobre los beneficios empresariales, con tipos más altos para las empresas más grandes (especialmente los monopolios/oligopolios) y tipos

más bajos para las empresas más pequeñas en los sectores altamente competitivos. Esto debería incluir impuestos progresivos sobre los servicios digitales, que apuntan a la renta económica de los negocios digitales, de modo que la tasa impositiva aumente a medida que las ventas se incrementen.

En consecuencia, la organización recomienda, como una salida responsable ante esta crisis, lo siguiente: i) introducir impuestos sobre los servicios digitales, diseñados con carácter progresivo y que se apliquen sobre las rentas económicas generadas por las empresas multinacionales de este sector; ii) aplicar un tipo impositivo más elevado sobre los beneficios extraordinarios sobre las grandes empresas en los sectores oligopolizados; iii) aplicar un 25% como tipo mínimo efectivo del impuesto sobre sociedades en cada país para detener la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios; iv) exigir que para todas las empresas que reciban apoyo estatal tengan que publicar su reporte país por país (con los principales datos financieros y tributarios en cada territorio en el que operan); v) publicar datos sobre la riqueza *offshore* para que cada jurisdicción pueda gravar de forma efectiva y progresiva el patrimonio neto de sus residentes, con un mayor control de los tipos reales que paguen las grandes fortunas y los contribuyentes de altas rentas (González de Frutos y Burgos García, 2016).

4.4. Opiniones vertidas por el Fondo Monetario Internacional en relación con la economía digital

Las propuestas sobre las que se plantea lograr un acuerdo consensuado, siguiendo los puntos destacados por el Marco Inclusivo del G20/OCDE según lo que se ha analizado en capítulos anteriores incluyen dos pilares. El primer pilar persigue introducir cambios en las reglas de nexos y ampliar la potestad tributaria de las jurisdicciones de mercado (es decir, donde se encuentran los consumidores y usuarios). El importe A supone la redistribución de una parte de la utilidad residual a través de un nuevo nexo, que depende de diferentes umbrales y de la aplicación de una fórmula a ser acordada. El FMI exploró la asignación de beneficios residuales, conceptual y empíricamente (ver anexo 4 la fórmula) donde se muestran distintos esquemas de estudio que permiten arribar a los conceptos vertidos en este punto.

Los esquemas de asignación de beneficios residuales (en adelante, RPA⁴¹) gravan a las multinacionales asignando sus beneficios "rutinarios" a los países en los que tienen lugar sus

⁴¹ En sus siglas en inglés "Residual Profit Allocation". En el núcleo del enfoque de RPA se encuentra una distinción entre dos elementos de las ganancias totales del grupo multinacional. Uno es el beneficio "**rutinario**" que obtiene de sus funciones y

actividades y participan de dichos beneficios⁴² remanentes entre los países según una fórmula (anexo 3).

El FMI, (2020) considera que las ganancias residuales son sustanciales, pero se concentran en pocas EMNs, con sede en pocos países. Según Beer et al. (2020), el impacto en los ingresos fiscales de la reasignación de beneficios excedentes en el marco de la RPA, aunque es adverso para los centros de inversión, parece beneficioso para los países de ingresos más bajos incluso cuando la fórmula asigna solo por ventas basadas en el destino. El impacto sobre los incentivos a la inversión es ambiguo e inespecífico tanto para los países como para los grupos de empresas multinacionales; sólo si la tasa impositiva sobre las utilidades rutinarias es baja, parece probable que aumente la eficiencia agregada.

Los RPA se han convertido rápidamente en un tema destacado en el debate de políticas prácticas, pero sin casi ninguno de los análisis económicos subyacentes necesarios para una toma de decisiones coherente. Si bien la estructura amplia de tales esquemas tiene algunas características familiares, el desarrollo de un análisis de este tipo encuentra no sólo problemas conceptuales al identificar las características económicas centrales de dicho enfoque, por ejemplo, y comprender sus probables impactos conductuales, sino, aún más, los desafíos de la ausencia de observaciones directas sobre las cantidades clave de las que dependen dichos esquemas.

Las ganancias residuales, al parecer, son, en conjunto, considerables, quizás el 70% más o menos de las ganancias totales de los grupos multinacionales más grandes. También están muy concentrados en empresas con sede en un grupo pequeño de países, en particular Estados Unidos. Muchas EMNs, sin embargo, parecen tener ganancias residuales negativas, y con cierta persistencia, de modo que la cuestión práctica de cómo manejar esas pérdidas residuales, que ha sido poco considerada, es de verdadera importancia práctica.

actividades en cada jurisdicción i , correspondiente en el marco simple aquí a $r_k i$; para los propósitos actuales, puede pensarse que las ganancias rutinarias simplemente representan un rendimiento normal de las inversiones reales de la multinacional.

El otro elemento, definido no por país sino a nivel del negocio unitario, es beneficio "residual", denotado por Π : este es el exceso de ganancias antes de los costos de financiación, denotado $F(k)$, sobre el beneficio total de rutina (donde el vector de existencias de capital (k_1, \dots, k_N) se denota por k). Eso es: $\Pi(k) = F(k) - rK$

En este escenario simple y atemporal, la ganancia residual corresponde a las rentas obtenidas por la multinacional. Bajo un esquema de RPA, cada jurisdicción i grava las ganancias rutinarias obtenidas allí a una tasa t_i y se le asigna una parte w_i de la ganancia residual, que impuestos a la tasa (posiblemente diferente) r_i . El impuesto pagadero en i es así: $= r_i w_i \Pi$

Hay que tener en cuenta que se supone que las utilidades rutinarias imponibles se definen brutas de los costos de financiamiento, que en cambio se suponen deducibles al calcular el residual; y que, dado que se gravan sobre bases distintas, se supone que ninguno de los impuestos es deducible del otro.

⁴² Sus beneficios "residuales"

El análisis que realiza el FMI explora sobre los impulsores del impacto en los ingresos fiscales de pasar a alguna forma de RPA, con especial atención a los que surgen de la reasignación de beneficios en exceso⁴³, lejos de donde actualmente se declaran y, en cambio, lo dictan las ponderaciones utilizadas para asignar el residual según la RPA. Por ello, pasar a una RPA basada en el destino, por ejemplo, aumenta los ingresos fiscales corporativos globales en alrededor del 8%. Los efectos a nivel de cada país son más elevados, y en algunos casos, muy marcados. Como era de esperar, la consecuencia que produce es que los centros de inversión pierden ingresos considerables dado que los incentivos para invertir se reducen de forma inequívoca. Menos obvio, pero de importancia evidente, es que los países de bajos ingresos tienden a obtener menores ingresos que parece deberse en gran parte a que, con la aplicación de los acuerdos para evitar la doble imposición firmados -CDIs- actuales, se basan en la presencia física pierden más, como porcentaje de los ingresos totales por impuestos corporativos, que las economías más avanzadas. No menos importante, para muchos países parece que las ganancias rutinarias exceden la base actual de su impuesto sobre la renta, lo que apunta a ganancias de ingresos potencialmente significativas a través de ese componente de la RPA.

Otros efectos del esquema de ponderación utilizado en el RPA: en la asignación del residuo basada en el capital, por ejemplo, los incentivos para invertir disminuyen aún más en los países con impuestos elevados y el efecto puede ser bastante sustancial. Además, juega un papel clave el tipo al que se gravan los beneficios habituales. Si esto se establece en línea con la tasa marginal efectiva (en adelante METR⁴⁴ con sus siglas en inglés) actuales (como se calcula convencionalmente, ignorando la transferencia de beneficios), las METR bajo el RPA basado en capital caen en la mayoría de los países. Sin embargo, dado que aumenta en varios países de los más desarrollados, la eficiencia global prácticamente no ha cambiado. Por ello las ganancias requieren una baja imposición de los beneficios de rutina.

El estudio que ha realizado el FMI deja en evidencia el impacto en los ingresos fiscales de las EMNs al aplicar alguna forma de asignación de RPA, con especial atención a los que surgen de la reasignación de beneficios (es decir, beneficios en exceso rutinarios⁴⁵), en lugares diferentes de donde actualmente se declaran.

⁴³ Beneficios en exceso rutinarios

⁴⁴ *Marginal effective tax rate*

⁴⁵ Aclaremos esto debido a que muchas EMNs arrojan pérdida como se ha señalado

Por supuesto, quedan muchas otras cuestiones por abordar. El tratamiento de los gastos por intereses, por ejemplo —suponiendo implícitamente que se deducirá al calcular la ganancia residual, lo que permite identificar ese residual con las rentas— no es de ninguna manera el enfoque único o políticamente más probable con el cual se llegue a un acuerdo global. Además, identificar los beneficios de rutina y residuales a partir de los datos disponibles no es nada sencillo. También queda por considerar el impacto en los incentivos para el establecimiento de impuestos que enfrentan los gobiernos: sobre esto, sin duda hay lecciones que aprender vinculadas a la competencia fiscal bajo la fórmula de prorrateo, pero también surgen cuestiones distintas de la fijación de impuestos estratégicos bajo la asignación de beneficios residuales la RPA en relación con la posible distinción entre la tasa impositiva aplicada a los beneficios residuales y de rutina. Y las propuestas prácticas de RPA difieren más ampliamente de lo que se ha considerado tanto en la extensión como en la manera precisa en que se asigna el residuo, en muchos casos descansando en claves que son difíciles de operar a partir de los datos disponibles.

Durante muchos años, el debate de políticas sobre la reforma fiscal internacional estuvo a la zaga del análisis económico de estos temas. Ahora, el riesgo es al revés: que se tomen decisiones políticas importantes con una comprensión conceptual y empírica limitada de las posibles consecuencias.

4.5. Postura del G24⁴⁶ frente a los desafíos que representa la digitalización de la economía

Los países miembros del G24 han producido varios documentos para debatir en los foros internacionales la mejor forma de gravar a los servicios altamente digitalizados. Entre los aspectos destacados del aporte figuran los siguientes:

4.5.1. Desafíos respecto a introducir reformas fiscales.

Como se menciona en el Informe provisional de la OCDE 2018 sobre los desafíos fiscales de la digitalización, los países miembros del Marco Inclusivo han reconocido la necesidad de “... emprender una revisión coherente y concurrente de los dos aspectos clave del

⁴⁶ El Grupo de los 24 (G24), fue establecido en 1971 para coordinar las posiciones de los países en vías de desarrollo en temas referidos al desarrollo financiero y para asegurarse que sus intereses fueran adecuadamente representados en las negociaciones internacionales. Lo conforman Argentina, Argelia, Brasil, Colombia, Ecuador, Costa de Marfil, Egipto, Etiopía, Filipinas, Gabón, Ghana, Guatemala, India, Irán, Líbano, México, Nigeria, Pakistán, Perú, Sudáfrica, Sri Lanka, Siria, Trinidad y Tobago, Venezuela

marco fiscal existente, a saber, asignación de beneficios y reglas de nexo ..." (p. 58), como también se reconoce en el Informe de la Acción 1 de 2015. Ante lo cual, surgen preguntas con respecto a la definición de EP a los efectos de los tratados y las reglas de atribución de beneficios relacionadas en el contexto de la economía digital.

Los países del G24 opinan que, si una empresa es capaz de interactuar ampliamente con los clientes en una jurisdicción de mercado y generar ganancias comerciales sin presencia física, debería dar lugar a la existencia de establecimiento permanente virtual (en adelante, EPV) y luego, la jurisdicción de mercado debería poder gravar dichos ingresos comerciales sobre una base neta. Para ello, sería necesario modificar el umbral establecido (EPV) y las reglas de atribución de beneficios asociadas.

4.5.2. Revisión de las reglas de nexo jurisdiccional

Respecto a este punto los países del G24 proponen que para abordar la limitación en la definición de Establecimiento Permanente en los tratados tributarios existentes, el concepto de Presencia Económica Significativa (en adelante, PES) se pueda incorporar en el Artículo 5. La opción de presencia económica significativa fue una de las tres opciones que se discutieron en el Capítulo VII del Informe Final de la Acción 1 de BEPS, para abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Según esta regla, se crearía una presencia imponible en un país cuando una empresa no residente tiene una presencia económica significativa sobre la base de factores que son evidencia de una interacción intencionada y sostenida con la economía de ese país a través de la tecnología y otras reglas automatizadas. Para establecer el nexo en términos de presencia económica significativa, se pueden tener en cuenta algunos factores que también se han mencionado en el Informe Final de la Acción 1.

4.5.3 Ingresos generados de manera sostenida desde una jurisdicción

Cualquier modelo de negocio digital funciona en última instancia para la generación de ingresos y, por lo tanto, los ingresos por ventas de bienes y servicios efectuados a través de medios digitales pueden considerarse como uno de los indicadores más claros de participación de un residente en la jurisdicción. Los efectos de red y los datos del usuario añaden valor a la oferta hecha por la empresa, lo que la ayuda a vender más en una jurisdicción u obtener una prima en sus ofertas de productos y/o servicios. En cualquier caso, se generan ingresos y se pueden tomar como factor básico para establecer nexos junto con otros factores. Al decidir los ingresos como factor, hay que tener en cuenta los tipos de transacciones que deben cubrirse, el

umbral mínimo en términos absolutos y su administración. Estas son consideraciones importantes para minimizar las cargas administrativas y de cumplimiento. Además del factor de ingresos, uno o más de los siguientes factores pueden considerarse relevantes para constituir el nexo de presencia PES.

4.5.4. La base de usuarios y la entrada de datos asociada.

Como en un negocio típico de "ladrillo y cemento", la interacción sostenida de un negocio digital se refleja en el número de usuarios. Cuantos más usuarios tenga una empresa, más significativa será su presencia en la economía. Esta base de usuarios se puede dividir en usuarios activos y pasivos. El Informe de la Acción 1 había sugerido el uso de usuarios activos mensuales (en adelante, UAM) y la celebración de contratos en línea como posibles factores basados en el usuario que reflejan el nivel de participación de una empresa en la vida económica de un país.

El volumen de contenido digital recopilado a través de una plataforma digital de usuarios y clientes con residencia habitual en ese país en un año contributivo puede ser otro indicador. El volumen de datos recopilados en forma de contenido creado por el usuario, reseñas de productos, historiales de búsqueda, etc. refleja el nivel de participación de una empresa en la vida económica de un país.

Puede haber otros factores como facturación y cobro en moneda local, sitio web en un idioma local, la entrega de bienes a los clientes es responsabilidad de la empresa o la empresa que brinda otros servicios de soporte, por ejemplo, servicio postventa o reparaciones y mantenimiento o actividades sostenidas de promoción de ventas y marketing, ya sea en línea o de otro modo, para atraer clientes a la empresa digital.

Por ello, los países del G24 reconocen que todos los factores anteriores, incluidos los posibles factores nuevos o puntos de contacto que son evidencia de la participación sostenida y decidida de una empresa digitalizada en la vida económica de un país, deben ser discutidos y deliberados en detalle para poder desarrollar un diseño concreto de la nueva regla basado en la PES.

En resumen, se requiere incorporar el concepto de presencia económica significativa en la regla de nexo existente contenida en el artículo 5 para abordar los desafíos que plantea la economía digital. Junto a esto, también son necesarias las reglas de atribución de beneficios

empresariales al PE creado en forma de presencia económica significativa teniendo en cuenta las variaciones del artículo 7 existentes en los distintos tratados.

Otro punto importante señalado es que, dadas las diferencias en las leyes tributarias en diferentes jurisdicciones tributarias y las preferencias de los países con respecto a sus tratados tributarios, como se evidencia en su preferencia por diferentes Convenios Tributarios Modelo, cualquier enfoque recomendado debe ser flexible para adaptarse a estas diferencias. En particular, las recomendaciones deben tener en cuenta el hecho de que varios países ya han optado por medidas unilaterales que deben ser reemplazadas por una acción global coordinada. Los países también pueden optar por enfoques en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas que difieren significativamente de los recomendados por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y no se puede esperar que adapten soluciones diseñadas principalmente para los desafíos que surgen de las limitaciones de las disposiciones del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. En vista de esta necesidad de flexibilidad, también se sugiere que, además de la opción de presencia económica significativa, la retención de impuestos sobre las transacciones digitales propuesta en el Informe Final de la Acción 1 o una disposición sobre él. También debe tenerse en cuenta el artículo 12A del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas.

4.5.5. Un estudio africano sobre la fiscalidad de la economía digitalizada.

Ndajiwo (2020) ha apoyado la propuesta del G24, pero propone medidas paliativas para superar la crisis pandémica que genera una necesidad imperiosa de generar recursos para lograr enfrentar los desafíos que la misma presenta. Por ello se ha incluido este estudio de varios países africanos dentro de la tesis.

El advenimiento de los modelos comerciales digitalizados tiene un potencial considerable para mejorar el comercio en África; sin embargo, ha exacerbado en gran medida los dos desafíos centrales de los impuestos internacionales. El primer desafío es la definición de presencia imponible, y el segundo es la asignación de las ganancias comerciales de las EMNs entre las diferentes jurisdicciones donde operan. Esto ha generado mucho debate y ha visto un aumento de medidas unilaterales en diferentes jurisdicciones.

El autor ha estudiado el caso de seis países africanos, a saber, Nigeria, Ghana, Senegal, Kenia, Ruanda y Uganda. El documento examina la cuestión del nexo y la asignación de

beneficios y la presencia de empresas digitalizadas en África y recomienda opciones inmediatas y a largo plazo que están disponibles para los países africanos.

El documento revela que el problema principal de gravar a las empresas altamente digitalizadas no se debe a su falta de presencia imponible en los países africanos, sino a la atribución de beneficios. El estudio reveló además que, si bien en general, las seis jurisdicciones estudiadas están considerando la imposición de impuestos a las ganancias derivadas de la economía digitalizada, los esfuerzos hasta ahora se han centrado en los impuestos indirectos.

El documento sostiene que los países africanos tienen la ventaja inmediata de recaudar impuestos de las transacciones digitalizadas a través del IVA debido a su relativa facilidad administrativa para su recaudación y la existencia de un marco legal más claro, en comparación con los impuestos corporativos.

A largo plazo, el documento recomienda que la mejor manera de avanzar para los países africanos sería basarse en la propuesta del G24 en el marco del Marco inclusivo de BEPS y presionar por métodos simples de fórmulas que distribuyan las ganancias de manera justa entre los países en función de las actividades reales en cada país.

4.5.6. Negociaciones actuales en la OCDE a través del Marco Inclusivo sobre BEPS y la postura de estos países.

Estas negociaciones ahora se enfocan en un enfoque unificado bajo el Pilar 1 (OCDE 2020a). Esto definiría un nuevo nexo imponible sin el requisito de presencia física. Tal disposición implicaría cambios en los tratados fiscales existentes. En efecto, sin embargo, su importancia puede ser limitada, ya que muchas de las empresas ya tienen presencia física en las seis jurisdicciones de estudio. Este no es el caso de Amazon, así como de otras empresas basadas en Internet que ofrecen servicios puramente digitales, como Netflix. Los países podrían introducir una medida como el *Companies and Allied Matters Act* (en adelante, CAMA) en Nigeria, exigiendo que las empresas extranjeras que deseen hacer negocios en la jurisdicción formen una subsidiaria local.

La cuestión clave, que muestra el autor, es la asignación de beneficios. Un paso adelante significativo ha sido la aceptación de que el punto de partida ya no debería ser el principio de plena competencia, sino que debería incluir métodos para asignar los beneficios globales consolidados de la EMN. Los países en desarrollo, en particular, han hecho hincapié en la

necesidad de métodos simplificados, que deberían implicar el fin del análisis funcional basado en hechos y circunstancias individuales de cada EMN.

Por lo tanto, no está claro si el nuevo marco propuesto beneficiaría significativamente a los países africanos mencionados, afirma Hearson (2020). La mejor forma de avanzar para ellos sería basarse en la propuesta del G24 y presionar por métodos sencillos de fórmulas que distribuyan los beneficios de forma justa entre los países en función de las actividades reales de cada uno. También se está trabajando en el Pilar 2, una propuesta de impuesto contra la erosión de la base. Se está diseñando en dos partes: una regla de inclusión de ingresos (para proteger la base imponible del país de residencia) y un impuesto sobre los pagos que erosionan la base (para proteger la base imponible del país de origen). Una cuestión clave aquí será cuál tiene prioridad. Claramente, desde la perspectiva de los países en desarrollo como de los países de origen, el impuesto sobre los pagos que erosionan la base debería tener prioridad.

Capítulo 5

Medidas unilaterales aplicadas por los distintos países para gravar los servicios digitales

Mientras las discusiones en los foros multilaterales continúan, muchos países han incursionado en estrategias nacionales que permitan gravar a las firmas de servicios digitales por las operaciones desarrolladas en sus territorios o que involucren a sus residentes. Algunas estrategias ya están operativas, otras iniciativas fueron aprobadas a nivel parlamentario, pero no se han puesto en marcha y otras forman parte de la agenda tributaria prioritaria. Algunos países se orientaron por gravar las ventas de las multinacionales digitales en su jurisdicción, identificadas mediante el uso de las direcciones de Internet. España y Francia, por ejemplo, en la línea trazada por la Unión Europea, gravarían a aquellas empresas cuyos ingresos superen los tres millones de euros, una treintena de empresas en total, a una tasa de 3% sobre las ventas estimadas o presuntas de publicidad en línea, la venta de datos y los servicios de intermediación. Otros países han tomado caminos distintos; la India, entre otros, ha redefinido el concepto de residencia permanente; Austria y otros han ampliado la tributación sobre la publicidad para alcanzar su componente digital; Brasil prepara un proyecto que abarca todas las transacciones digitales, etc.

De acuerdo con un relevamiento de Peat Marwick International y Klynveld Main Goerdeler (en adelante, KPMG, 2020), existen 77 países a agosto de 2020 que han

implementado impuestos indirectos sobre las transacciones en la economía digital, de los cuales 9 son países latinoamericanos (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay). Asimismo, hay 10 países con algún proyecto de ley o un proceso de consulta pública para aplicar este tipo de impuestos, entre ellos, dos son países de la región (Panamá y República Dominicana)⁴⁷. En el caso de los impuestos directos sobre los ingresos, la cantidad de países que han aplicado estos tributos disminuye a 25, con 5 países de América Latina (Costa Rica, México, Paraguay, Perú y Uruguay), mientras que existen 6 países con algún proyecto legislativo, entre los que se encuentra Brasil (véase el Cuadro 4).

Las iniciativas nacionales que buscan gravar las transacciones de firmas extranjeras digitales en concepto de bienes y servicios digitales pueden agruparse en cuatro tipos: i) impuesto a los servicios digitales (en adelante, DST por su sigla en inglés) que son aplicados sobre los ingresos brutos de determinados servicios digitales (grandes empresas); ii) impuesto sobre la renta presunta (retención en la fuente sobre los pagos realizados en las transacciones digitales para empresas inscriptas); y iii) modificación en la definición de establecimiento permanente para la presencia digital, lo que equivale a aplicar el impuesto sobre la Renta habitual, abarcando a las empresas no residentes y iv) impuestos indirectos (IVA tradicional, a veces con tasas menores y otros sobre el consumo).

Cuadro 4

Tributación de la economía digital a nivel mundial

Impuestos	Tipo	América Latina y el Caribe	Resto del mundo
A los servicios digitales (DTS)	Impuesto sobre los ingresos brutos de las grandes firmas digitales		Austria, Francia, Hungría ⁴ , India ⁵ , Indonesia ⁶ , Italia, Kenia, Polonia, Túnez, Turquía, Reino Unido
Sobre los ingresos o la renta	Impuesto sobre la renta para	Costa Rica ¹ , Uruguay, México,	Grecia, Kenia, Zimbabue, Eslovaquia, India, Malasia,

⁴⁷ Adicionalmente, en el informe de la CEPAL (2020) se indica que Bolivia y Perú también cuentan con propuestas para gravar con el IVA a los servicios digitales prestados desde el exterior. En el primer caso se ha propuesto aplicar el tributo del 13% a las plataformas digitales, en tanto que en Perú se ha propuesto que la entidad bancaria sea el agente de retención del pago del impuesto general a las ventas, que tiene una tasa del 18%.

generados por firmas digitales o altamente digitalizadas	beneficiarios del exterior	Paraguay (INR), Perú	Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam
	Establecimiento permanente para presencia digital		India, Indonesia, Israel, Nigeria
Indirectos sobre los servicios digitales	IVA, sobre las ventas o los ingresos brutos	Argentina ² , Bahamas, Barbados, Brasil ³ , Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay	Albania, Andorra, Armenia, Australia, Austria, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camerún, Canadá, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Italia, Japón, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Países Bajos, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Filipinas, Polonia, Portugal, Rumania, Rusia, Arabia Saudita, Serbia, Singapur, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, Corea del Sur, España, Suecia, Suiza, Taiwán, Tanzania, Turquía, Uganda, Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido, Estados Unidos, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y legislación nacional.

¹ Impuesto general sobre la renta de los ingresos por servicios de alquiler turístico en plataformas digitales.

² Algunas provincias argentinas aplican un impuesto sobre los ingresos brutos, con tasas entre el 2% y el 5%.

³ Solo algunos estados de Brasil gravan con el ICMS a las transacciones con bienes y mercancías digitales.

⁴ Grava los ingresos publicitarios.

⁵ En India se aplica un impuesto de equalización sobre las transacciones digitales.

⁶ En Indonesia se aprobó un impuesto a las transacciones electrónicas aplicable en caso de que no se pueda aplicar el concepto de establecimiento digital permanente.

5.1. Impuesto a los servicios digitales (ISD)

Es un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales, tendiente a compensar la disparidad del tratamiento impositivo entre proveedores locales y externos, cuando los externos poseen una presencia económica suficiente en la jurisdicción local. Si bien existe debate sobre la naturaleza del impuesto, al cual hemos calificado como indirecto, aunque, en el fondo, trate de sujetar los beneficios empresariales de las grandes empresas tecnológicas. Pero como señalan Carbajo y Escario (2020) la calificación del ISD como impuesto directo generaría obstáculos insalvables para su aplicación efectiva, pues plantearía su posible inclusión dentro de los impuestos sobre la renta sometidos a los CDI.

Este tributo se aplica a los de servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. Es decir, los servicios contemplados por este impuesto son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios. El papel que desempeñan los usuarios de estos servicios digitales es único y más complejo que el que adoptaba tradicionalmente un cliente de un servicio *offline*. Se aplica sobre los ingresos brutos a una alícuota proporcional.

Dentro de los países que han incorporado este impuesto podemos mencionar Austria, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Túnez, Turquía, Reino Unido y España. Varios de estos países se han basado en la propuesta formulada por la Comisión Europea (en adelante, CE)⁴⁸ de un impuesto sobre los servicios digitales, aunque con ciertas variantes, ya sea en la determinación de los mínimos no imponibles, en las tasas aplicadas (que van desde 1,5% hasta 7,5% según el país), o en la definición de los servicios incluidos en la base imponible (algunos solo gravan la publicidad en línea o un solo tipo de servicio y otros son más amplios e incluyen además a los servicios de intermediación en línea, servicios audiovisuales, transmisión de datos, etc.).

En el caso de los países de América Latina y el Caribe, hasta la fecha no han aprobado este tipo de tributos, por ende, la Argentina tampoco aplica este impuesto.

⁴⁸ Véase para más detalle Comisión Europea (2018), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales”, Bruselas, 21 de marzo. La propuesta de la CE considera como sujeto pasivo del impuesto a las entidades que superan los siguientes dos umbrales: i) el total de ingresos anuales a escala mundial supera los 750 millones de euros; y ii) el total de ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea se encuentra por encima de los 50 millones de euros.

Respecto a la posibilidad de introducir dentro del sistema tributario argentino el impuesto a los servicios digitales -ISD- será analizado en el desarrollo de la tesis.

Pero dentro de las alternativas posibles parece la menos viable. Esto se debe a que, como se ha descrito en el punto anterior, la Argentina además de contar con un gran número de impuestos, la presión tributaria más alta la generan los impuestos indirectos, agregar uno más, o sea el ISD, aunque en el fondo trate de sujetar los beneficios empresariales de las grandes empresas tecnológicas, no parece ser una solución adecuada para el país.

Cuadro 5.

Países con impuestos aprobados sobre los ingresos brutos de servicios digitales -ISD-

País	Tasa de impuesto	Alcance	Umbral de ingresos brutos	
			Mundial	Nacional
Austria	5%	Publicidad digital	€ 750 M	€ 25 M
España a)	3%	Prestación de servicios de publicidad en línea. Servicios de intermediación en línea. Venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario.	€ 750 M	€ 3 M
Francia	3%	Servicios de intermediación digital. Publicidad digital y transmisión de datos de los usuarios.	€ 750 M	€ 25 M
Hungría	7,5% b)	Publicidad (digital o impresa)	-	HUF 100 M (€ 280 mil)
India	6%	Publicidad digital	-	INR 100 mil
	2%	Operadores no residentes de comercio electrónico	-	INR 2 M
Indonesia	TBD	Comercio electrónico (cuando el EP digital no puede aplicarse)	TBD	TBD
Italia	3%	Publicidad digital	€ 750 M	€ 5,5 M
Kenia	1,5%	Mercado digital	-	-
Polonia	1,5%	Servicios de medios audiovisuales y comunicación comercial audiovisual	-	-
Túnez	3%	Servicios digitales provistos por empresas no residentes	-	-
Turquía	7,5% c)	Servicios digitales (anuncios publicitarios, ventas de contenido digital, etc.)	€ 750 M	TRY 20 M
Reino Unido	2%	Plataformas de redes sociales Motores de búsqueda de internet	£ 500 M	£ 25 M

País	Tasa de impuesto	Alcance	Umbral de ingresos brutos	
			Mundial	Nacional
Propuesta Unión Europea	3%	Publicidad digital Transmisión de datos de los usuarios. Servicios digitales intermediarios (mercado online de bienes y servicios)	€ 750 M	€ 50 M
Propuesta Brasil	1%, 3%, 5%	Publicidad digital	R\$ 3 mil millones	R\$ 100 millones

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y legislación nacional.

- a) Aprobación por el senado español octubre 2020 ver anexo 2 donde se ilustra las características de la imposición a los servicios digitales en España
 - b) La tasa se ha reducido temporalmente a 0% entre el 1 de julio de 2019 y el 31 de diciembre de 2022.
 - c) El presidente puede reducir la tasa a 1% o aumentarla al 15%.
- TBD: to be determined (por determinarse).

Varios de estos países se han basado en la propuesta formulada por la Comisión Europea (en adelante, CE)⁴⁹ en lo que respecta al establecimiento de un impuesto sobre los servicios digitales, aunque con ciertas variantes, ya sea en la determinación de los mínimos no imponibles; en las tasas aplicadas (que van desde 1,5% hasta 7,5% según el país); o en la definición de los servicios incluidos en la base imponible (algunos solo gravan la publicidad en línea o un solo tipo de servicio y otros son más amplios e incluyen además a los servicios de intermediación en línea, servicios audiovisuales, transmisión de datos, etc.).

El modelo de la CE consiste en un impuesto del 3% sobre los ingresos brutos procedentes de la prestación de los siguientes servicios digitales: i) colocación de publicidad en una interfaz digital dirigida a los usuarios de dicha interfaz, así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados en esas interfaces digitales; y ii) los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueden facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios. La propuesta de la CE considera como sujeto pasivo del impuesto a las entidades que superan los siguientes dos umbrales: i) el total de ingresos anuales a escala mundial supera los 750 millones de euros; y ii)

⁴⁹ Véase para más detalle Comisión Europea (2018), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales”, Bruselas, 21 de marzo.

el total de ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea se encuentra por encima de los 50 millones de euros.

Si bien esta propuesta se planteó como una medida transitoria hasta alcanzar una solución global, no fue aprobada por el Parlamento Europeo por no haberse alcanzado la unanimidad requerida.

En el caso de los países de América Latina y el Caribe, hasta la fecha no han aprobado este tipo de tributos, pero sí, como se verá más adelante, se ha avanzado con la tributación indirecta. Recientemente, se ha presentado un proyecto de ley en Brasil para crear la Contribución de la intervención en el Dominio Económico sobre los servicios digitales prestados por las grandes empresas tecnológicas (en adelante, CIDE- Digital). Este impuesto, que recaudaría 23 mil millones de dólares anuales, gravaría los ingresos brutos provenientes de las siguientes actividades: i) Publicidad a usuarios brasileños en una plataforma digital; ii) plataforma digital que facilite la venta de bienes o servicios entre usuarios, si alguno de ellos se encuentra en Brasil; y iii) transferencia de datos de usuarios ubicados en Brasil recopilados durante el uso de una plataforma digital o generados por estos usuarios. Las tasas serían progresivas del 1%, 3% o 5%, dependiendo del nivel de ingresos. Se trataría entonces de un micro impuesto de amplia base a las transacciones digitales. En la justificación del Proyecto de Ley se reconoce que la mejor solución será un consenso internacional y que el CIDE-Digital sería abolido cuando se alcance una solución multilateral.

5.2. Impuesto sobre la renta de empresas extranjeras sin presencia física en el país

Varios países gravan a las rentas generadas por los servicios digitales. Algunos de ellos (Costa Rica, Uruguay, Grecia, Kenia y Zimbabue) incluyeron a ciertos servicios relacionados con la economía digital entre los sujetos a la legislación del impuesto sobre la renta (Cuadro 5). Por ejemplo, en Costa Rica, los prestadores de servicios de hospedaje no tradicional y las empresas comercializadoras o intermediarias a través de plataformas digitales deben inscribirse ante la Dirección General de Tributación como contribuyentes para el pago de los impuestos correspondientes. En Uruguay, la legislación del impuesto sobre la renta establece que los ingresos obtenidos por entidades no residentes que presten servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares se consideran íntegramente de fuente uruguaya cuando el demandante se encuentre en Uruguay (como, por ejemplo, los servicios digitales audiovisuales). Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a actividades

de mediación e intermediación en la oferta o demanda de servicios prestados a través de esos medios digitales se consideran 100% de fuente uruguaya cuando tanto el demandante como el oferente están localizados en Uruguay, mientras que, si uno de ellos se encuentra en el exterior, la renta de fuente uruguaya es del 50%. Por cierto, estas legislaciones no alcanzan las actividades de publicidad facturadas y emitidas por las grandes empresas multinacionales. Ello ocurre en la mayoría de las iniciativas nacionales, por las razones ya expuestas.

Otro grupo de países aplica una retención de impuestos sobre los pagos realizados en las transacciones digitales (México, Paraguay, Perú, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía y Vietnam), a modo de renta presunta. Los agentes responsables de retener el impuesto pueden ser las plataformas digitales, el pagador del bien o servicio, o las instituciones financieras que participen como intermediarias de la transacción. Según el país, las tasas de retención se ubican entre el 0,4% y el 30% de los ingresos brutos por cada transacción. En algunos de ellos se considera una base imponible amplia que incluye todas las operaciones de bienes y servicios digitales, mientras que en otros está supeditada exclusivamente a un determinado servicio.

Vale mencionar que, según al segmento de servicios al que se oriente este tipo de retención, el cobro de los beneficios presuntos puede ser en mayor o menor medida trasladable al consumidor. Esta discusión, no se acota a estas retenciones, sino que podría extenderse también al impuesto sobre los servicios digitales previamente descrito, que por su espíritu apunta a gravar de manera directa a las firmas, pero en la práctica podría fungir como un impuesto indirecto al consumo, en particular en las operaciones de compra de contenido digital, servicios digitales o suscripciones realizadas directamente por consumidores finales. En los demás casos segmentos, también sería posible el traspaso a los demandantes sucesivos en la cadena hasta llegar al consumidor final, pero esto ocurriría de forma más indirecta.

Cuadro 6.

Países con retención de impuestos sobre los pagos realizados en las transacciones digitales

País	Tasa de retención	Alcance/ Base imponible	Agente de retención
Eslovaquia	5%	Pagos a plataformas digitales extranjeras que facilitan servicios de transporte y alojamiento en el país.	Usuarios de las plataformas

India	1%	Importe bruto de la venta de bienes o prestación de servicios realizados a través de una plataforma digital.	Plataformas digitales
Malasia	10%	Ingresos por transacciones de comercio electrónico asociado con alguna actividad en Malasia.	Pagador del bien o servicio.
México	Transporte y <i>delivery</i> : 2% a 8% Hospedaje: 2% a 10% Venta de bienes y servicios: 0,4% a 5,4%	Ingresos por servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes; prestación de servicios de hospedaje; enajenación de bienes y prestación de servicios.	Plataformas digitales
Pakistán	5%	Pagos al exterior por servicios digitales prestados por personas no residentes (como publicidad en línea; diseño, creación o mantenimiento de sitios web; servicios para cargar, almacenar o distribuir contenido digital; recopilación o procesamiento en línea de datos de usuarios en Pakistán; venta en línea de bienes o servicios; etc.).	Instituciones financieras
Paraguay	15%	30% del monto del servicio digital prestado desde el exterior a usuarios en Paraguay.	Entidades bancarias, financieras, etc.
Perú	30%	Pagos al exterior por concepto de servicios digitales.	Pagador del servicio.
Taiwán	A convenir con la autoridad fiscal	Pagos a proveedores extranjeros por publicidad en línea y servicios electrónicos (como juegos en línea, videos, transmisión de audio, películas, series de televisión, música y servicios de plataforma en línea).	Empresa nacional usuaria; o Plataforma digital

Turquía	15%	Pagos realizados por publicidad digital a proveedores de servicios publicitarios o intermediarios.	Comprador de los servicios de publicidad online
Vietnam	Variable	Ingresos obtenidos por no residentes de operaciones digitales y comercio electrónico en Vietnam	Instituciones financieras

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y legislación nacional.

En México, a partir del 1 de junio de 2020 entraron en vigor las retenciones para gravar las actividades de plataformas digitales, tanto con el impuesto sobre la renta como con el IVA. Las personas físicas con actividad empresarial que venden bienes prestan servicios o conceden hospedaje a través de internet mediante plataformas tecnológicas están obligadas al pago de estos tributos. Asimismo, las plataformas digitales son las responsables de realizar las retenciones, independientemente que sean residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país. En el caso del impuesto sobre la renta se aplican tasas de retención que son progresivas según el nivel de ingresos mensuales y dependen del tipo de actividad. La prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes está sujeta a tasas entre el 2% y el 8%; la prestación de servicios de hospedaje a tasas entre el 2% y 10%, mientras que la enajenación de bienes y la prestación de servicios a porcentajes de retención que van del 0,4% al 5,4%, en función de los ingresos mensuales. En caso de que el vendedor del bien o prestador del servicio no proporcione su registro federal de contribuyente (en adelante, RFC) a la plataforma tecnológica, ésta deberá retenerle el 20%.

En Paraguay, la Ley 6.380 de septiembre de 2019 establece que los beneficios obtenidos por personas físicas, jurídicas y otras entidades no residentes en el país, provenientes de la prestación de servicios digitales utilizados en Paraguay, quedan alcanzados por el Impuesto a la Renta de No Residentes (en adelante, INR). La tasa de este impuesto es del 15% y la base imponible para los servicios digitales se calcula como el 30% del monto del importe bruto del servicio prestado desde el exterior. Las entidades bancarias, financieras y similares que reciben los pagos por servicios digitales prestados desde el exterior son responsables por la liquidación y percepción del impuesto. Si bien esta obligación de retención iba a comenzar a regir a partir del 1 de julio de 2020, fue pospuesta hasta el 1 de enero de 2021.

En el caso de Perú, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en adelante, CEPAL, 2020) destaca que, a partir de 2003, este país incorporó a la definición de rentas de origen peruano los ingresos enviados al exterior por concepto de pagos de servicios digitales, por lo que han quedado gravados a una tasa del 30% y dicho monto debe ser retenido por el pagador. A pesar de ello, advierte que esta norma presenta algunas dificultades: solo grava los servicios y no los bienes digitales; no aborda el problema de la presencia económica significativa sin presencia física en el país; y aplica una tasa sobre los ingresos brutos independientemente del cumplimiento de dicha condición.

5.3. Cambios en la definición de establecimiento permanente y presencia digital significativa dentro de las legislaciones internas de algunos países.

Como se ha señalado anteriormente, algunos países dentro de los cuales están India, Indonesia, Nigeria e Israel han incorporado como nuevo vínculo jurisdiccional lo que han llamado presencia económica significativa que implica dar poder tributario al Estado donde exista presencia digital sin necesidad del requisito de tener un establecimiento permanente en el país.

Dentro de Latinoamérica no se han introducido medidas de este tipo dado que implicaría considerar como residentes del país a los beneficiarios del exterior que no tengan presencia física en el país descripta como establecimiento permanente, cuestión que colisionaría con los convenios firmados para evitar la doble imposición.

En cuanto al primer grupo, fueron once los primeros países que han promulgado leyes para aplicar algún impuesto a los servicios digitales (Austria, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Túnez, Turquía y Reino Unido), aunque algunos de ellos han retrasado su implementación, de modo tal de esperar a alcanzar una solución internacional consensuada del marco inclusivo de BEPS (Cuadro 6). A ellos se ha sumado recientemente España al cual se incluyó con detalle dentro del (Anexo 2).

De acuerdo con la OCDE (2019), una presencia imponible en una jurisdicción surge cuando una empresa no residente tiene una presencia económica significativa sobre la base de factores que evidencian una interacción intencionada y sostenida con la jurisdicción a través de la tecnología digital y otros medios automatizados. Para establecer un nexo en forma de una presencia económica significativa, los ingresos generados de forma sostenida constituyen un factor básico, en combinación con uno o más de los siguientes: i) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; ii) el volumen de contenido digital derivado de la

jurisdicción; iii) la facturación y cobro en moneda local o con una forma de pago local; iv) el mantenimiento de un sitio web en idioma local; v) la responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión por parte de la empresa de otros servicios de apoyo, como servicio de postventa o reparaciones y mantenimiento; o vi) las actividades sostenidas de promoción de ventas y marketing, ya sea en línea o de otro modo, para atraer clientes.

Por el momento, son pocos países han incorporado el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas, lo que permite gravar a las firmas extranjeras sin presencia física en sus territorios con el impuesto a la renta. Entre ellos se encuentran India, Indonesia, Israel y Nigeria, cuyos detalles para esta forma de tributación se presentan en el siguiente cuadro.

Cuadro 7.

Países que incluyen el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas

País	Concepto de EP digital o Presencia Económica Significativa (PES)
India	La PES de un no residente constituiría una conexión comercial y significaría: i- transacciones de bienes, servicios o propiedades llevadas a cabo por un no residente en la India, incluida la provisión de descarga de datos o software, si los pagos derivados de tales transacciones exceden los montos prescritos; y ii- solicitudes sistemáticas y continuas de actividades comerciales o interacciones con un número determinado de usuarios en la India a través de medios digitales. La Ley de Finanzas de 2020 ha aplazado la implementación de la definición de PES al 1 de abril de 2022.
Indonesia	Las empresas de comercio electrónico internacional que activamente ofrecen actividades a consumidores domiciliados en Indonesia tienen presencia física si superan ciertos umbrales con respecto a: i- el número de transacciones; ii- el valor de la transacción; iii- el número de paquetes de envío; y iv- la cantidad de tráfico o acceso.
Israel	Un establecimiento permanente en Israel se determina cuando la actividad económica de la empresa extranjera se realiza principalmente a través de internet y bajo las siguientes condiciones: i- representantes de la empresa extranjera están involucrados en la identificación de clientes israelíes, en la recopilación de información y en la gestión de las relaciones con los clientes de la empresa

	<p>extranjera; ii- el servicio de internet proporcionado por la empresa extranjera se adapta a los clientes israelíes (idioma, estilo, moneda, etc.).</p> <p>Efectivo desde el 12 de abril de 2016.</p>
Nigeria	<p>Una empresa no residente tendrá una PES en Nigeria si tiene una facturación bruta o ingresos de más de NGN 25 millones (US\$ 65.500) de cuatro tipos de actividades digitales: i- Prestación de servicios de transmisión o descarga de contenido digital a personas en Nigeria; ii- Transmisión de datos de usuarios nigerianos recopilados en una interfaz digital; iii- Provisión de bienes y servicios a través de una plataforma digital; o iv- Prestación de servicios de intermediación a través de una plataforma digital, sitio web o aplicación que vincule a proveedores con clientes del mercado nigeriano. También tendrá una PES si usa un nombre de dominio nigeriano o tiene una URL registrada en Nigeria; o personaliza su página o plataforma digital para el mercado nigeriano (precios y opciones de pago de en moneda nigeriana).</p> <p>Aplicación desde el 3 de febrero de 2020.</p>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y Grondona et al (2020).

En suma, los países se encuentran en pleno proceso de adecuar sus legislaciones tributarias a la economía digital y no hay un único camino que sea igual de eficiente en todos los países, sino que depende de los esfuerzos que cada estrategia implique para adaptar los esquemas existentes. Como se mencionó, en la línea de los impuestos a las transacciones financieras, una alternativa puede que sea el establecimiento de impuestos a las transacciones digitales de base amplia, pero con tasas bajas, en el estilo de lo que se considera en Brasil. Con todo, la generalización del IVA y otros impuestos indirectos a los servicios digitales también ha ayudado a recaudar, aunque, como se sabe, se trata de un impuesto bastante regresivo.

5.4. Estados Unidos; “Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)”^{50 51}

En 2017, los Estados Unidos instauró en su legislación un régimen tributario para las ganancias de fuente extranjera que sus residentes obtienen con el objetivo de evitar la evasión que pueda tener lugar a través de la relocalización de intangibles en jurisdicciones de baja o nula

⁵⁰ “IRS and Treasury issue guidance related to global intangible low-taxed income (GILTI)”

<https://www.irs.gov/newsroom/irs-and-treasury-issue-guidance-related-to-global-intangible-low-taxed-income-gilti> “About Form 8992, US Shareholder Calculation of Global Low-Taxed Income (GILTI)

<https://www.irs.gov/forms-pubs/about-form-8992>

⁵¹ U.S. Code § 951A - *Global intangible low-taxed income included in gross income of United States shareholders*
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/951A>

tributación. Es decir, a diferencia de un bien tangible afectado a la producción de rentas, cuyo traslado de una jurisdicción a otra, insume a menudo costo de logística y nueva puesta en marcha, los intangibles pueden ser transferidos de una jurisdicción a otra con suma facilidad.

Entre las ganancias en cuestión se pueden mencionar las derivadas de patentes, marcas y derechos de autor, incluyendo las relativas, bajo estos conceptos, las procedentes de software.

El nuevo régimen se denomina *Global Intangible Low-Taxed Income* (en adelante, GILTI), expresión que en castellano se podría traducir como Impuesto a las Ganancias con Baja Tributación Derivadas de Intangibles.

En particular, las ganancias de ese tipo comprendidas en el régimen son las obtenidas en el exterior por compañías vinculadas a residentes en el territorio de los Estados Unidos.

A los efectos del cálculo de la base de fuente extranjera atribuible a los bienes intangibles situados en el exterior, el primer paso es segmentar el total de las rentas de fuente extranjera entre las atribuibles a bienes tangibles y las atribuibles a bienes intangibles. A las primeras se les asigna un valor equivalente al 10% de los bienes tangibles situados en el exterior. Es decir, en los hechos, se presume que tales bienes tienen una rentabilidad del 10%. Las rentas que exceden de este valor se consideran que derivan de los bienes intangibles de la vinculada residente en el exterior.

Al importe determinado según el procedimiento descrito en el párrafo precedente, se admite una deducción equivalente al 50% del mismo. Una vez realizada esta deducción, se aplica sobre la consecuente base imponible la tasa corporativa del impuesto, que a la fecha del presente texto es del 21%. Por lo tanto, en los hechos, la tasa sobre las ganancias atribuidas a los bienes intangibles es del 10,5% (50% s/ el 21%).

Una vez determinado el impuesto se admite tomar como pago a cuenta el 80% del impuesto pagado en el exterior sobre las ganancias en cuestión. Es decir, el 80% del impuesto abonado sobre la parte de las ganancias de fuente extranjera que excedan la rentabilidad del 10% sobre los bienes tangibles situados en el exterior.

Ejemplo:

- ✓ Valor de los bienes tangibles de la vinculada situada en el exterior: USD 10.000
- ✓ Ganancias Neta de la vinculada situada en el exterior: USD 3.500
- ✓ Impuesto tributado en exterior (suponiendo una tasa del 9%): USD 315
- ✓ Ganancia Neta atribuible a los bienes tangibles situados en el exterior:

$$10\% \text{ s/USD } 10.000 = \text{USD } 1.000$$

- ✓ Ganancia Neta atribuible a los bienes intangible situado en el exterior:

$$\text{USD } 3.500 - \text{USD } 1000 = \text{USD } 2.500$$

- ✓ Cálculo de base imponible:

$$\text{Ganancia Neta: USD } 2.500$$

$$\text{Deducción (50\% s/2.500): USD } 1.250$$

$$\text{Base Imponible: USD } 1.250$$

$$\text{Impuesto (21\% s/1250): USD } 262,50$$

- ✓ Impuesto abonado en el exterior, atribuible a las ganancias derivadas de intangibles:

$$\% \text{ de ganancias de intangibles s/total de ganancias: } 2.500/3.500 = 71,43\%$$

$$\% \text{ de impuesto pagado en el exterior atribuible a intangibles:}$$

$$71,43\% \text{ s/ USD } 315 = \text{USD } 225$$

- ✓ Fracción del impuesto pagado en el exterior admitido como pago a cuenta (tax credit):

$$80\% \text{ s/ USD } 225 = \text{USD } 180$$

- ✓ Impuesto a ingresar en los Estados Unidos por GILTI Tax:

$$\text{Impuesto: USD } 262,50$$

$$\text{Tax Credit: USD } 180,00$$

$$\text{GILTI Tax: USD } 82,50$$

Respecto al GILTI *Tax*, se puede observar que el mismo, si bien es un impuesto doméstico de los Estados Unidos, comparte con la metodología propuesta por el Pilar 1 en el hecho de atribuir un porcentaje (en el caso de la OCDE sin definir aún) de las ganancias de fuente extranjera como derivadas de bienes intangibles.

Capítulo 6

Evolución de las Normas en la Argentina en la Era Digital y su Impacto en la Presión Tributaria

6.1. Presión y estructura tributaria de la Argentina

6.1.1. Composición del sistema tributario argentino

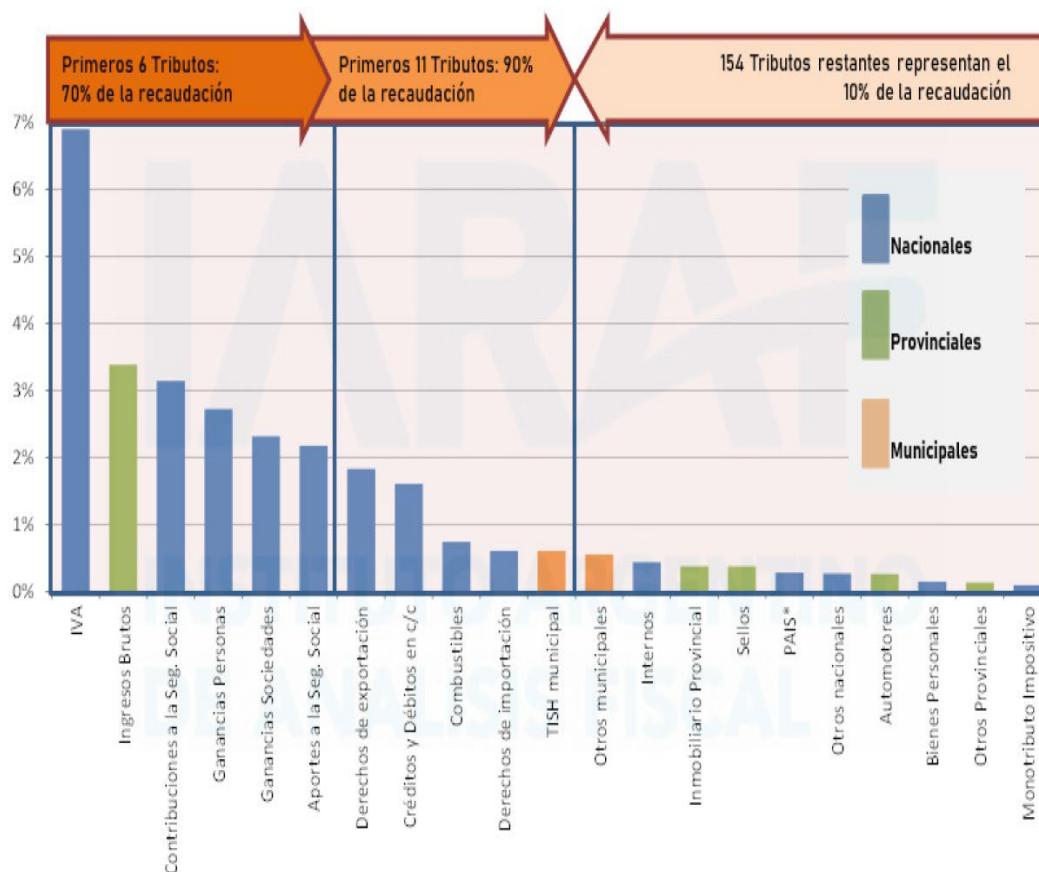
Siguiendo a Romero (2003) la suma total de impuestos existentes en un país en un determinado momento constituye su estructura tributaria. Esa estructura tributaria es siempre un producto de la historia fiscal de cada país. La existencia de los distintos impuestos, su configuración, la técnica utilizada en su aplicación y su posible desarrollo futuro están estrechamente ligados a su peculiar evolución histórica en cada país.

Ahora bien, Fuentes Quintana (1975) se muestra más exigente cuando se enfrenta con la noción de sistema tributario. Así, se dice que el concepto de sistema tributario no sólo implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, sino de estos con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extra fiscales de la imposición.

El sistema tributario ha sido un factor relevante para la desigualdad social en nuestro país, por lo cual debería corregirse la manera de recaudar impuestos. Es ineludible evolucionar hacia sistemas tributarios progresivos. En los países de la OCDE, el 40% de los impuestos son utilizados para redistribuir la riqueza vía transferencias, pero en Argentina casi la totalidad de los impuestos se destina a gasto directo (Jorratt y Marter, 2020). El sistema tributario argentino nacional descansa en tres fuentes de recursos fundamentales: IVA, Impuesto a las Ganancias y Contribuciones a la Seguridad Social, que en conjunto representan el 77% de la recaudación total, esto a nivel nacional, pero si adicionamos los impuestos provinciales y municipales vemos que los que encabezan la mayor recaudación son el IVA y el impuesto a los ingresos brutos, de lo que se desprende un predominio de los impuestos indirectos que gravan bienes y servicios; tal como se observa en el siguiente gráfico:

Gráfico 3.

Impuestos nacionales, provinciales y municipales, según relevancia recaudatoria



Fuente: IARAF en base a AFIP, Ministerio de Hacienda y DNCFP. Año 2019. Estimaciones para los provinciales. *Impuesto PAIS según participación en el PIB estimada 2020.

Cuadro 8

Sistema tributario Argentino Nacional

IMPUESTO	CARACTERÍSTICA	TIPO DE IMPUESTO
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	Sobre las personas humanas	A las ganancias
		Premios juegos de azar y concursos deportivos
	Sobre las compañías, sociedades de capital y empresas	A las ganancias

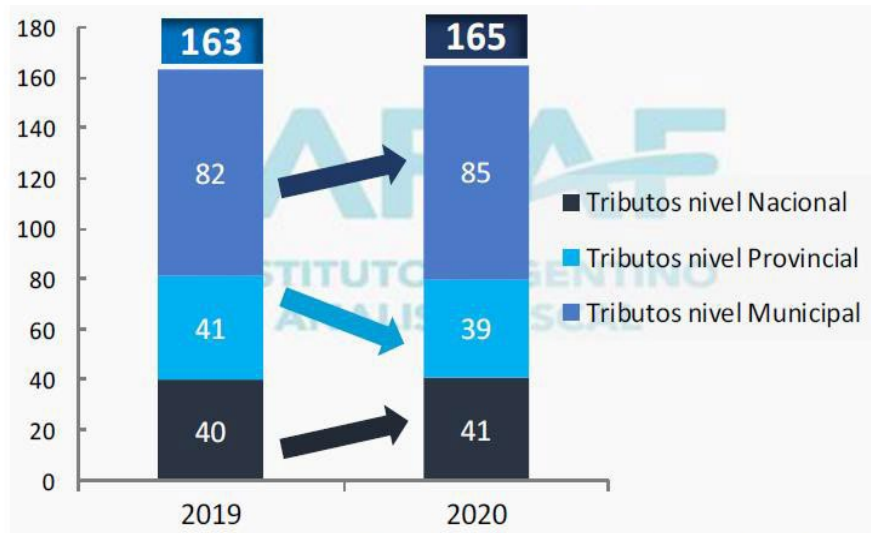
	Personas Humanas	A las ganancias. Beneficiario del exterior
APORTES Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	De empleados, empleadores y autónomos	
IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD	Permanentes	Bienes Personales
	Transacciones financieras y de capital	Transferencias de inmuebles Créditos y débitos en cuenta corriente
IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS		Generales sobre ventas
		Valor Agregado
IMPUESTOS SELECTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y EL CONSUMO DE BIENES		Cigarrillos
		Bebidas alcohólicas, analcohólicas y cerveza
		Vehículos
		Combustible líquido y gas
		Energía eléctrica
		Otros
IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS ESPECÍFICOS		Seguros
		Telefonía
		Servicios financieros
		Otros
IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES	Derechos de importación	Derechos aduaneros Estadística de importación
	Derechos de exportación	

	Transacciones cambiarias y otros	
OTROS		Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos
		Régimen simplificado para pequeños contribuyentes (impositivo)
		Impuesto PAIS
DEDUCCIONES	Reintegros a la exportación	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de AFIP

Gráfico 4.

Cantidad de impuestos que se aplica a nivel nacional, provincial y municipal



Fuente IARAF, 2020

Según la CEPAL (2020), si bien en los países desarrollados la recaudación mayor proviene del Impuesto a la Renta de las Personas Humanas, y los dividendos están gravados en la persona del accionista, éste, por su complejidad y dificultad de verificación, en cuanto al universo de contribuyentes, se hace de difícil aplicación en lo relacionado con la capacidad para recaudar eficientemente en países como la Argentina, que se encuentra en cuarto lugar en

relación a la relevancia recaudatoria respecto del impuesto a las ganancias de las personas humanas y en sexto en relación a las personas jurídicas dentro de América Latina⁵².

6.1.2 Evasión factor limitante de la capacidad de recaudación

En este punto tiene envergadura mencionar la alta evasión que existe en Argentina y que al igual que en toda Latinoamérica es un flagelo que conspira contra la eficiente recaudación de los impuestos, impactando en mayor medida a los impuestos directos que, a los indirectos, tal como surge del gráfico siguiente elaborado por CEPAL.

Gráfico 5.

Recaudación tributaria y evasión estimada de impuestos en América Latina.



Fuente: CEPAL, 2013.

La CEPAL en su Panorama Fiscal 2020 señala que la evasión del impuesto sobre la renta corporativa en la región es especialmente aguda. Los sistemas tributarios en algunos países generan menos de 50% de los ingresos por concepto de este impuesto que en teoría deberían generar, lo que resulta en brechas tributarias de entre 0,7% del PIB y 5,3% del PIB.

Jiménez y Podestá (2017) consideran que un factor limitante de la capacidad de recaudación del impuesto sobre la renta es el bajo nivel de cumplimiento y las altas tasas de

⁵² Fuente CEPAL (2020) Macroeconomía para el desarrollo 213

evasión. Las estimaciones de las tasas de evasión en el impuesto sobre la renta y, en especial, en el que recae sobre las personas físicas son escasas en la región, conforme lo establece dichos análisis estadísticos. Los estudios disponibles muestran que los niveles de evasión en América Latina son altos en comparación con los de los países de la Unión Europea y mayores en los impuestos sobre la renta que en los impuestos al valor agregado (con una tasa promedio de incumplimiento de 51% versus 27%, respectivamente), tal como se muestra en el cuadro siguiente:

Cuadro 9.

Ingresos gravables y alícuotas legales del impuesto a la renta personal en América Latina.

América Latina y otras regiones: ingresos gravables y alícuotas legales del impuesto a la renta personal, ca. 2016 (en número de veces del PIB per cápita y en porcentaje)

	Ingreso gravable IRPN [*]		Alícuota (en %)	
	Mínimo	Máximo	Mínima	Máxima
América Latina (18)	1,40	7,34	9,8	26,6
Caribe (11)	1,37	4,30	17,7	31,1
Este de Asia y Pacífico (29)	1,06	11,17	9,1	28,2
Europa oriental y Asia central (31)	0,94	3,67	13,7	19,2
Oriente Medio y norte de África (15)	0,77	6,27	9,4	26,6
Asia del sur (7)	2,27	27,44	5,6	25,7
África subsahariana (47)	2,17	12,89	10,4	35,0
Europa occidental (20)	0,31	3,98	14,6	40,9
EEUU y Canadá (2)	0,60	5,56	12,50	32,00

Fuente: J.P. Jiménez y A. Podestá: ob. cit., sobre la base de legislación oficial, CIAT y Cepal para los países de América Latina, y datos de USAID CollectingTaxes 2012-2013 para las demás regiones.

* Corresponde a los niveles de ingreso a partir de los cuales comienzan a aplicarse las alícuotas mínima y máxima del IRPN respectivamente, expresados como múltiplos del PIB per cápita de cada país o región (promedio).

Actualmente, las grandes empresas tecnológicas no tributan en países donde, sin estar físicamente establecidas, también generan valor y beneficios. Multinacionales como Google, Apple, Facebook y Amazon facturan anualmente sumas millonarias.

De esta forma, como lo afirma el análisis del impuesto GAFA (acrónimo de Google, Apple, Facebook y Amazon) en América Latina, elaborado por el Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica (en adelante, Celag, 2019), mediante diversas prácticas

trasladan sus beneficios a «guaridas fiscales» para evadir y eludir impuestos, pagando globalmente un porcentaje bajo de sus ingresos. Además, no pagan impuestos en países donde no tienen presencia física, aun cuando tienen millones de usuarios que contribuyen a la creación de valor.

El nuevo paradigma de la fiscalidad internacional introduce la necesidad de revisar y fortalecer el diseño de los sistemas tributarios, en particular de los impuestos directos y potenciar el rol de las administraciones tributarias en este complejo campo, conforme se expone en el proyecto BEPS, en particular respecto del avance digitalización de la economía. Es así que las administraciones tributarias, además de facilitar y controlar el cumplimiento íntegro y oportuno, también deben velar para que se tribute en la jurisdicción donde se genera valor, para lo cual la cooperación entre administraciones tributarias a nivel internacional resulta esencial tema abordado en BEPS en el cual se ha avanzado mucho con la firma de acuerdos multilaterales para intercambio de información.

6.1.3. Presión tributaria de la Argentina

La presión tributaria de la Argentina se ubica algo por debajo de la que se halla en los países de la OCDE, pero entre las más altas de América Latina y el Caribe, junto con Brasil, Cuba y Uruguay (OCDE, 2020). En 2019, la recaudación de impuestos se ubicó en 23,6% del PIB en el nivel nacional y llegó a 28,4% del PIB al contemplar los impuestos provinciales, frente a una presión tributaria promedio de los países que integran la OCDE de 34% y 23% de los de América Latina y el Caribe (CEPAL, 2020). Es importante señalar que en dicho estudio no se incluyó en relación con los datos de la República Argentina el financiamiento por emisión monetaria.

Habiendo alcanzado Argentina una relación recaudación/PIB bastante más elevada hacia el año 2015 (31,45%), luego nuestro país transitó una disminución de impuestos desde 2016 en adelante que, naturalmente, se expresó en un descenso en esa relación. La pérdida de recaudación con relación al PIB se verificó, esencialmente, en los impuestos a la renta y a la propiedad y en los aportes y las contribuciones a la seguridad social.

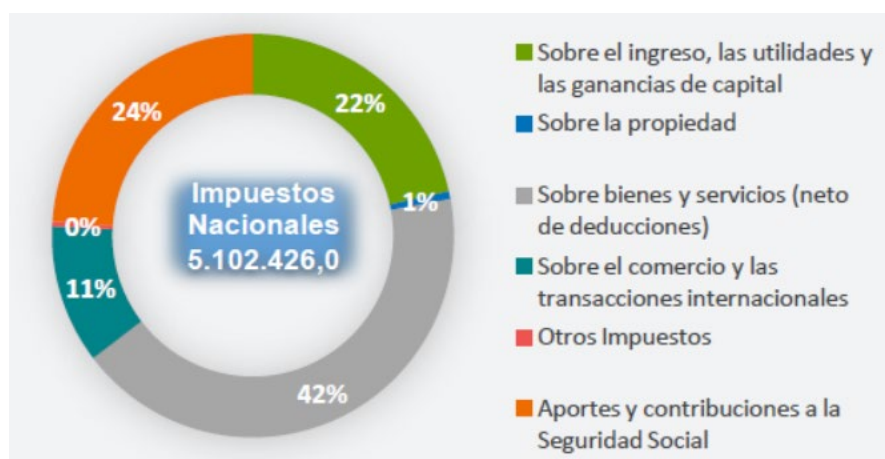
Si bien la presión tributaria argentina no está tan lejos de aquella vigente en los países de la OCDE, difiere ostensiblemente en su estructura. Los ingresos provenientes de los impuestos sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital constituyen un 21,5% de la

recaudación nacional total, esto es 5,1% del PIB (frente al tercio de los ingresos totales que representan en los países de la OCDE, más del 11% del PIB).

La recaudación por este grupo de impuestos es, de este modo, inferior a la que obtienen los países de la OCDE, en su mayoría desarrollados. La diferencia se observa tanto en el gravamen sobre las corporaciones como en el que tributan las personas físicas, pero es ostensiblemente mayor en este último caso. Mientras los países de la OCDE, en promedio, recaudan 3% y 8,3% del PIB respectivamente en una y otra categoría, la Argentina reúne tan solo 2,7% y 2,0%.

Gráfico 6.

Argentina: Estructura de la recaudación tributaria, clasificación internacional, 2019



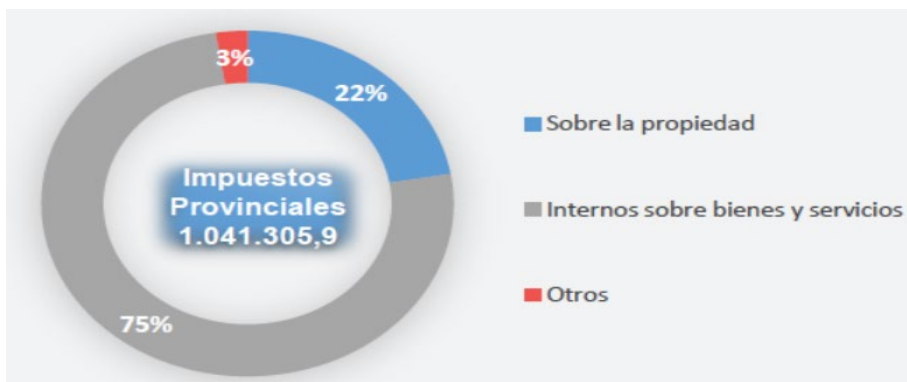
Fuente: Ministerio de Hacienda de la República Argentina.

Excluyendo la porción de ingresos de la seguridad social, una porción muy importante de los ingresos tributarios de Argentina recae, así, en el impuesto al valor agregado y otros indirectos sobre el consumo, incluidos aquellos que cobran las provincias (esencialmente mediante el impuesto a los “ingresos brutos”).

A través del IVA se recauda un monto equivalente al 7,1% del PIB. 8,7% del PIB es la recaudación nacional por el conjunto de impuestos sobre bienes y servicios no selectivos, incluyendo al IVA. Los selectivos (o a bienes suntuarios) sobre los cigarrillos, bebidas alcohólicas, autos, entre otros, aportan otro 1,3% del PIB de recaudación. Si a todo ello se añade la recaudación de los impuestos sobre bienes y servicios que aplican las provincias, se llega a un 14,4% del PIB (versus los 10,9% del PIB del promedio de los países de la OCDE).

Gráfico 7.

Provincias argentinas: Estructura de la recaudación tributaria, 2019



Fuente: Ministerio de Hacienda de la República Argentina

Teniendo en cuenta la regresividad que caracteriza nuestro sistema tributario, un tema esencial en el desarrollo de la propuesta de esta tesis es la incidencia que puede llegar a tener en los consumidores finales la reforma que se propicia al incluir este gravamen en cada uno de los servicios digitales a incorporar como gravados dentro del impuesto a las ganancias.

6.2. Evolución del Impuesto a las Ganancias respecto a la gravabilidad de la economía digital

La Argentina ha participado desde el comienzo de este “Plan de acción BEPS” coincidiendo en la importancia de llegar a un esquema consensuado y multilateral para enfrentar los desafíos que representa la economía digital.

Dentro de ese contexto internacional, en Argentina, en el año 2017, se planteó un debate acerca de la posibilidad de gravar con el impuesto a la renta los servicios digitales en el marco de una amplia reforma tributaria que se plasmaría en la Ley 27.430, sancionada en el año 2018.

La idea inicial fue gravar los servicios digitales ofrecidos en nuestro país por los sujetos beneficiarios del exterior incluidos en el título V de la ley del impuesto a las ganancias dentro del proyecto de la Ley 27.430. La propuesta fue la siguiente:

“ARTÍCULO 13.- 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 proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior

cualquiera fuera el medio utilizado, en tanto se explote en el país. Lo dispuesto precedentemente también resultará de aplicación cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo”.

En el debate parlamentario se decidió finalmente no incluir esta propuesta dado que la Argentina estaba abocada al trabajo dentro del marco inclusivo OCDE/G20, con la expectativa de llegar al consenso multilateral que se esperaba arribar a mediados del 2020 según estaba proyectado por dicho grupo de trabajo. Bajo la premisa que, para alcanzar un sistema fiscal internacional moderno y globalmente justo, el paquete de medidas desarrollado en el marco del ambicioso proyecto BEPS del G20 / OCDE, el respaldo al proyecto era fundamental.

Como ya se mencionare ut supra, la Ley 27.430 de 2018 incluyó, entre otras reformas estructurales del impuesto a las ganancias, la definición de establecimiento permanente en la legislación del tributo siguiendo los lineamientos establecidos en la redacción del modelo de convenio de la OCDE. Lo que ratifica el seguimiento al principio de territorialidad ya establecido; lo que implica que las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior o bien empresas digitales que no tengan EP en nuestro país no van a estar gravadas por este impuesto. La Argentina con su reforma no se aparta de dicho precepto cuando incorpora dentro de la ley del impuesto a las ganancias el art. 22 que define EP de la siguiente manera:

En definitiva, la imposición directa a este tipo de servicios está sujeta a las futuras propuestas y debates parlamentarios que pudieran ocurrir. En esa órbita es en la que puede definirse el tratamiento de su territorialidad –ya sea física o digital– a efectos de gravar en su justa medida las ganancias de fuente argentina. Para ello, dados los compromisos asumidos internacionalmente, será fundamental tomar en consideración para cualquier definición las recomendaciones efectuadas en los distintos foros multilaterales en materia de fiscalidad internacional.

6.3. Impuestos que Gravan los Servicios Digitales en la Argentina

6.3.1. Impuesto al Valor Agregado.

La gravabilidad de algunos servicios digitales ya estaba incluida en la Ley de IVA en Argentina desde el año 1998 para operaciones B2B siempre que el sujeto que reciba el servicio sea un responsable inscripto en IVA y los mismos tengan utilización económica en el país. Teniendo en cuenta lo antedicho, se encontraban fuera del alcance del impuesto las prestaciones

realizadas en el exterior y utilizadas en el país por consumidores finales, exentos o responsables del régimen simplificado.

La reforma introducida en el año 2018⁵³, incorpora dentro de la ley del impuesto como nuevo hecho gravado, a los servicios digitales, diferenciado del resto de los servicios con una definición que se adapta a las directrices OCDE.

Siguiendo dichas directrices, la Argentina incorpora dentro del articulado de la ley el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo”. Esto implica que el sujeto pasivo es el “prestatario”, es decir, quien consume el servicio digital prestado desde el exterior, sea un consumidor final, exento o monotributista.

En el caso de una operación B2B, el prestatario puede utilizar el IVA como crédito fiscal, a diferencia de las operaciones B2C el consumidor final es el que finalmente absorbe la carga del impuesto. Por ello, la OCDE ha señalado que la aplicación del mecanismo inversión del sujeto pasivo en el caso B2C puede resultar difícil de implementar y provoque bajo nivel de cumplimiento. En Argentina para solucionar dicho problema se implementó un sistema de percepción del impuesto donde el tributo se ingresa a través de las billeteras virtuales⁵⁴.

La ley de IVA argentina establece una definición amplia de lo que se entiende por servicios digitales, a los que define como:

“Cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima”, luego establece una lista positiva con carácter enunciativo”.

6.3.2. Impuesto a los Ingresos Brutos.

En relación con la imposición indirecta a nivel local en Argentina, se ha incluido la gravabilidad de los servicios digitales en varias jurisdicciones del país con relación al impuesto a los ingresos brutos (ISIB), con tasas que van desde el 1.5 al 5.5%. Los Fiscos han adoptado criterios de “presencia física” utilizando como novedoso criterio:

⁵³ Ley 27.430 año 2018.

⁵⁴ RG 4240/2019.

- ✓ presencia digital significativa: casos de Córdoba y Buenos Aires.
- ✓ domicilio del adquirente, lugar de utilización del servicio digital: San Juan, Tucumán, Chaco, entre otros.

6.3.3. Impuesto PAÍS.

El Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria, o PAIS, es un porcentaje que se debe abonar sobre ciertas operaciones en moneda extranjera. La ley incluyó la gravabilidad de los consumos sobre los servicios digitales donde se establece que están alcanzadas por este impuesto las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales cuando las operaciones se perfeccionen mediante compra a distancia en moneda extranjera. Estas operaciones quedaron gravadas con una alícuota reducida del 8% con lo cual la imposición indirecta al consumo nacional de este tipo de servicios, contemplando al IVA, alcanza al 29%. A ello debe añadirse el impuesto a los ingresos brutos según la jurisdicción donde se realice el consumo del servicio digital.

6.3.4. Percepción a Cuenta del Impuesto a las Ganancias o del Impuesto sobre los Bienes Personales.

A los impuestos que actualmente abonan los consumidores de servicios digitales brindados desde el exterior mencionados previamente, desde el mes de septiembre de 2020, se añadió un nuevo cobro. Consiste en una percepción del 35% sobre el precio del servicio abonado al exterior que, en lo inmediato, eleva el precio que afronta el consumidor (por ser, en la práctica, una demanda -aunque indirecta- de moneda extranjera al Banco Central, que es lo que verdaderamente se busca gravar)⁵⁵. La percepción no se limita a los servicios digitales sino que se instrumentó para todos consumos en moneda extranjera o pagos al exterior mediante tarjetas de crédito o débito, como medida provisoria para frenar la demanda de dólares. Dicha

⁵⁵ RG 4815/20 sobre: Compra de dólar para ahorro (tope de U\$S 200 por mes); Gastos con tarjeta de débito en moneda extranjera; Pagos en dólares de tarjetas de crédito; Excepciones: gastos de salud, libros, educación y otros puntuales. Según la norma de AFIP, la percepción se toma como un impuesto ingresado, es decir, es un tributo cobrado por anticipado. Por este motivo, aquéllos que tributen el Impuesto a las Ganancias o a los Bienes Personales, lo podrán descontar del monto anual que tengan que pagar al fisco. En el caso del resto de las personas, se establecerá un sistema para solicitar la devolución a través de la página web. Se devolverá. Los contribuyentes del Impuesto a las Ganancias deberán tomar la percepción a cuenta de este gravamen. Contribuyentes de Bienes Personales (monotributistas y otros que no paguen Ganancias) lo computarán conta este impuesto.

percepción puede luego computarse como pago a cuenta de los impuestos a las ganancias o a los bienes personales. En caso de no tributar estos impuestos, el consumidor bien puede solicitar su reembolso.

METODOLOGÍA

Este proyecto de investigación-acción (Hernández Sampieri, 2015) parte de la comprensión de un problema que afecta las finanzas públicas, para luego centrarse en la propuesta de solución a la misma. Las tres fases esenciales son: observar (construcción de un bosquejo del problema y recolección de datos), pensar (analizar e interpretar datos y teorías) y actuar (resolver el problema y proponer mejoras)

Se trata de una investigación teórico-metodológica que busca primero explorar, descubrir y comprender el fenómeno del crecimiento de los negocios digitales y el tratamiento tributario desde el punto de vista del impuesto a las ganancias que aportan organismos internacionales, especialistas y las propias experiencias de otros Estados.

De acuerdo con lo expuesto se siguió el siguiente proceso:

- ✓ Especificar el problema y el fenómeno de interés
- ✓ Elegir el contexto de análisis
- ✓ Revisar el fenómeno y las experiencias
- ✓ Recolectar datos sobre las experiencias y antecedentes con el fenómeno
- ✓ Revisar toda la información para tener un panorama completo
- ✓ Diseñar una propuesta que cumpla con el objetivo general y los objetivos específicos de acuerdo con el cuadro que se muestra a continuación:

Cuadro 10.*Objetivos, fuentes, población y muestra y técnicas de procesamiento.*

Objetivo Específico	Fuente Secundaria de Datos	Fuente Primaria de Datos / Instrumentos de Recolección	Población / Muestra	Técnica de Procesamiento
Estudiar las distintas alternativas que han planeado en el primer informe de la OCDE/G20 en el 2015 respecto del nexo jurisdiccional.	Investigaciones, reportes y documentos de OCDE/G20	-Análisis documental	OCDE/G20	-Cuadros síntesis -Gráficos -Mapas conceptuales -Documentos resúmenes
Reflexionar sobre las distintas propuestas de los organismos internacionales. OCDE, ONU, ICRICT, etc. De forma tal de establecer la posibilidad de un consenso internacional en el mediano plazo	Investigaciones, reportes y documentos de OCDE, ONU, ICRICT	-Análisis documental	OCDE, ONU, ICRICT	Cuadros síntesis -Gráficos -Mapas conceptuales -Documentos resúmenes
Establecer una alternativa unilateral que pueda aplicar la Argentina hasta que llegue el consenso multilateral	Papers y documentos sobre experiencias internacionales	-Análisis documental -Entrevistas en profundidad en base a preguntas abiertas no estructuradas	Países de la Unión Europea, Estados Unidos, Latinoamérica, India	Cuadros síntesis -Gráficos -Mapas conceptuales

		-Análisis de caso		-Documentos resúmenes
Analizar el impacto recaudatorio que tendría esa alternativa dentro los recursos fiscales nacionales	Estadísticas de AFIP y Ministerio de Economía	-Análisis documental -Entrevistas en profundidad en base a preguntas abiertas no estructuradas	-funcionarios de AFIP y Ministerio de Economía -Especialistas en tributación	Cuadros síntesis -Gráficos -Mapas conceptuales -Documentos resúmenes

DESARROLLO

1.- Consideraciones preliminares

La precipitada expansión de la economía digital ha puesto a los países frente al desafío de adaptar sus legislaciones y prácticas para formalizar una serie de actividades “invisibles”, reducir la evasión y dar un tratamiento tributario equitativo entre las compañías. Sortear con éxito esos desafíos requiere, de todos modos, de una serie de acuerdos a nivel global que están en marcha.

A diferencia de lo que ocurre con los bienes físicos, resulta difícil registrar la presencia digital de las empresas en las economías, así como las transacciones transfronterizas de servicios digitales, para poder determinar cuál es la jurisdicción pertinente para ejercer potestades tributarias y hacerlo de manera eficaz.

Esta dificultad, que atañe fundamentalmente a las grandes empresas digitales, agrava una problemática previa, relacionada con las prácticas elusivas de las empresas multinacionales, incluidas las digitales, que pueden aprovechar su presencia internacional para desviar, vía lo que se denomina “planificación tributaria agresiva”, sus beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación.

Las compañías que brindan los denominados “Servicios Digitales Automatizados” (SDA) —servicios de publicidad en línea, venta de información de usuarios o motores de búsqueda en línea, entre otros— suelen tener presencia económica significativa en muchos mercados, pero

excepcionalmente tienen establecimiento y registro, por lo que quedan fuera del alcance de las tributaciones nacional, teniendo en cuenta la definición actual de E.P.

El resultado es una pérdida de recaudación significativa, especialmente para los países en desarrollo, que contribuyen a la generación de valor de estas sociedades que, en pocos casos, operan físicamente y se registran en estos países. El agravante es un tratamiento tributario inequitativo entre las grandes empresas digitales del exterior y las empresas que participan en los mismos mercados, pero tienen establecimiento permanente y obligaciones fiscales allí donde generan sus rentas.

El Marco Inclusivo de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), foro que agrupa a 137 países y fue creado en el marco de la OCDE y el G20 para garantizar la participación de países en desarrollo en la definición de estándares relativos a la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios a países de baja tributación, trabaja en propuestas que apuntan a superar estos desafíos globales.

Una de ellas sugiere la unificación de la tributación de una parte de las ganancias de las multinacionales que presenten fuerte componente digital. Ello implica compartir potestades tributarias y consensuar criterios de reparto posterior entre países. Otra consiste en el establecimiento de un impuesto mínimo mundial que ayude a mitigar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de las empresas multinacionales.

Hasta tanto se arribe a una solución consensuada en ese ámbito, los países avanzan en proyectos legislativos orientados a recaudar impuestos propios sobre los servicios digitales. Unos 77 países (9 de América Latina) ya contemplan la tributación de los servicios digitales con el IVA, u otros semejantes de carácter indirecto. Son 15 países los que instrumentaron algún tipo de gravamen sobre la renta —mediante una retención en la fuente o incorporando una definición de presencia digital significativa— y 12 los que introdujeron un impuesto sobre la facturación de ciertos servicios digitales.⁵⁶

Las experiencias nacionales de imposición directa, en general, consisten en adaptar o extender la legislación existente para incluir a los servicios digitales (o algunos de ellos) bajo distintas variantes: i) redefinición del concepto de residencia permanente para contemplar la presencia digital significativa); ii) retenciones del impuesto a la renta en la fuente y iii) cobro de un impuesto a los servicios digitales sobre la facturación de los sujetos que ofrecen

⁵⁶ Esto ha sido desarrollado con mucha amplitud dentro del marco teórico.

determinados servicios desde el exterior. En algunos casos estos instrumentos se aplican a empresas que superen determinados umbrales de facturación.

Ninguna alternativa, ni siquiera aquellas globales, estará exenta de obstáculos y riesgos hasta tanto se logre un acuerdo global consensuado que implique una revisión de una serie de tratados internacionales para evitar la doble tributación, —que impiden a los países cobrar impuestos a contribuyentes de determinadas jurisdicciones con las que existan dichos acuerdos—. De tal esta forma se trata de evitar que esta agenda derive en conflictos bilaterales. Todas las alternativas demandarán el desarrollo de tecnologías para disponer de estimaciones confiables de las rentas obtenidas por las empresas en cada jurisdicción.

La Argentina ha dado varios pasos en lo que respecta a la tributación indirecta a los servicios digitales prestados desde exterior. A partir de 1998 se incluyó dentro del hecho imponible la gravabilidad de las prestaciones de servicios realizados en el exterior, cuando las mismas tengan utilización económica en la Argentina y sean realizadas por un responsable inscrito en el país, sin explicitar el tipo de servicio. Si bien dichas prestaciones abarcaban a las prestaciones de servicios digitales, es a partir del año 2018 siguiendo las directrices de la OCDE, que los servicios digitales fueron incorporados como nuevo hecho gravado, diferenciado del resto de los servicios.

De modo que los servicios digitales consumidos o utilizados en el país están sujetos a una alícuota del 21% en concepto del IVA a nivel nacional. En el caso de las operaciones entre empresas, el impuesto recae sobre los responsables inscriptos demandantes, que luego pueden “descargarlo” al utilizar el pago de IVA como crédito fiscal. En el caso de las operaciones de venta final de un servicio digital es el consumidor final el que absorbe la carga del impuesto.

El país no cuenta todavía con un registro de empresas beneficiarias del exterior para el pago del impuesto como sí existe en otros de la región como Chile, Colombia o México. La percepción del impuesto se realiza sobre los pagos, en seguimiento de una lista de denominaciones para una serie de compañías proveedoras del exterior. Es decir que los pagos que no se efectúan desde el sistema financiero local, si bien están alcanzados por el IVA como el que lo debe ingresar es el consumidor final es de escaso cumplimiento y muy difícil fiscalización y control.

A nivel provincial son varias las jurisdicciones que incorporaron a los servicios digitales del exterior en el impuesto a los ingresos brutos en su legislación _se trata de un impuesto en

cascada que grava a las ventas de bienes y servicios_. Es el caso de Buenos Aires, Córdoba, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Salta, Tucumán, La Pampa, Chaco, San Juan, Mendoza, Río Negro y Chubut con tasas que oscilan de entre 1,5% y 5,5% para estos servicios.

Las ventas de servicios digitales del exterior, al implicar una operatoria de divisas, también quedan encuadradas en un impuesto transitorio denominado “impuesto PAÍS” con una tasa (del 8%) menor a la que rige para la compra directa de divisas y otros pagos en moneda extranjera efectuados al exterior (30%). Es decir que, los servicios digitales del exterior están expuestos a una tributación total que va de 30% a 35% según la provincia que se trate, que recae sobre los consumidores.

A la espera de una definición multilateral en el marco inclusivo de la OCDE y el G20⁵⁷, en la que Argentina participa activamente, el país, hasta ahora, no ha incorporado aún ninguna modalidad de tributación directa a las empresas de servicios digitales del exterior. Nada impide el diseño de una estrategia propia de tributación en ese sentido, en la medida que esta sea compatible con los acuerdos firmados por el país para evitar la doble tributación y, eventualmente, con los acuerdos multilaterales alcanzados.

En función de las experiencias nacionales y teniendo en cuenta los informes de la OCDE relevados en esta tesis, las alternativas existentes son: un impuesto a los servicios digitales⁵⁸; un cambio en la definición del concepto de “presencia económica significativa” para alcanzar con los tributos locales a las empresas del exterior con presencia digital significativa y, finalmente, una retención en la fuente sobre la base de cierta presunción de ganancias de fuente argentina.

Un impuesto a los servicios digitales del exterior que no discrimine por tipo de servicio podría ser fácilmente trasladable al consumidor en ciertos segmentos, por ejemplo, en la compra de bienes o servicios digitales automatizados (entre ellos, suscripciones a medios audiovisuales, información, juegos, etc.); que ya acarrearán una presión tributaria nada despreciable para el consumidor.

La redefinición del concepto de “presencia económica significativa” en adelante PES, que contemple a la digital dotaría al estado del poder tributario para gravar a las sociedades con PES, aunque estas no tuvieran establecimiento permanente en el país. Hay que tener presente que ello exige un diseño normativo acorde con la legislación vigente respecto de los beneficiarios del

⁵⁷ El cual se esperaba para el año 2020 según lo expresado por la OCDE en su momento y luego por falta de consenso sumado a la pandemia se fue dilatando, y hasta el momento más allá de los avances no existe acuerdo global.

⁵⁸ ISD, en la mayoría de los países se ha aplicado en forma segmentada como surge del capítulo

exterior y los convenios internacionales firmados para evitar la doble tributación. No se ha descartado en la propuesta, la posibilidad de que un nexo fuerte o PES entre la empresa y el país sea considerado un criterio válido para establecer la ‘territorialidad’ que rige para los establecimientos permanentes que operan bajo las leyes locales.

La retención en la fuente para las provisión de servicios digitales del exterior, sobre la base de una ganancia presunta, es una tercera alternativa que cuenta con el beneficio de haber sido exitosamente instrumentada en otros países de la región (como Uruguay y México), los cuales debieron incorporar este instrumento en respuesta a situaciones de inequidad en el tratamiento tributario entre las empresas del exterior y sus similares inscriptas localmente, asumiendo que parte de las ganancias de las compañías del exterior son de fuente local.

En la Argentina existen múltiples circunstancias en las que la ausencia de tributación a las firmas proveedoras del exterior genera una situación de inequidad con respecto a las que operan en el territorio nacional. O sea, genera una asimetría tributaria importancia en detrimento de los que se encuentran radicados en el país como es el caso de la publicidad en línea destinada a usuarios argentinos.

Cualquier extensión impositiva que incluya algún tipo de imposición a la renta a proveedores de servicios digitales del exterior debe rigurosamente evitar una carga excesiva para esas empresas. En este sentido, la inclusión de los sujetos del exterior en el impuesto a la renta debería considerar solamente aquella proporción de las ganancias que sea de fuente argentina. Los mecanismos de deducciones vigentes para las empresas locales también deben ser contemplados en el tratamiento a las compañías del exterior. En virtud de ello hemos propiciado en el punto 4 del desarrollo, añadir un esquema de alícuotas diferenciado por tipo de servicio, que garantice que los esfuerzos realizados para equiparar responsabilidades tributarias entre empresas locales y del exterior no termine recayendo en los consumidores.

Con relación a la recaudación fiscal asociada a estos servicios en Argentina, las expectativas son naturalmente mayores con el esquema de IVA que con el impuesto a las ganancias. A valores de 2020, con ventas registradas en el país por algo más de 400 millones de dólares anuales, la recaudación proveniente de IVA por ventas de servicios digitales fue del orden de los 110 millones de dólares (0,03% del PIB) según datos de CEPAL (2020) analizados en el marco teórico. La aplicación del impuesto a la renta sobre el mismo volumen de operaciones —si se consideran utilidades de entre 10% y 30% de esas ventas—, daría lugar a

una ganancia imponible de entre 0,01% y 0,03% del PIB y a una recaudación de entre 0,004% y 0,012% del PIB.

Tanto en la recaudación del IVA como en una potencial inclusión de la gravabilidad de estos servicios dentro Impuesto a las Ganancias, es esperable que la capacidad recaudatoria crezca junto con el acelerado dinamismo previsto para el sector. La instrumentación de un registro de los beneficiarios del exterior, sería también un paso adelante para generar una mayor eficiencia en la recaudación.

Aun así, las magras expectativas que surgen de las operaciones identificadas hasta el presente en otros impuestos dan cuenta del grado de disociación entre la actividad digital y las responsabilidades tributarias asociadas a ella. Pese a ello, significará un avance gravar con una medida unilateral, hasta que se logre efectivizar el acuerdo global, a la espera de los cambios estructurales en la fiscalidad internacional.

En resumen, hasta tanto se encuentre esa solución de consenso a nivel global, la inclusión de la actividad digital del exterior en el impuesto a la renta en la Argentina, aun con un impacto recaudatorio limitado, contribuiría a dotar al sistema tributario— aunque de manera muy marginal— de una mayor progresividad. A nivel local, un registro más exhaustivo de empresas y operaciones intervinientes presenta asimismo el potencial de mejorar la fiscalización tributaria en actividades económicas del ámbito local que presentan un alto grado de informalidad.

2. Debate internacional acerca del nexo jurisdiccional hacia las nuevas realidades que plantea la economía digital. Situación actual.

Como se ha detallado en el marco teórico de esta tesis, surge que el crecimiento de los servicios digitales se ha traducido en cambios importantes en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas, que plantea, nuevas oportunidades para sus usuarios, pero también nuevos desafíos para las autoridades fiscales alrededor del mundo.

Es así que, desde el punto de vista fiscal, surgen una serie de desafíos para la política tributaria y la fiscalización, puesto que los sistemas tributarios, diseñados en una época anterior, tienen un conjunto de puntos débiles, que favorecen la erosión de los ingresos fiscales bajo estos nuevos modelos. A modo de ejemplo, la digitalización ha permitido que algunas empresas participen activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos.

En estos momentos su intensificación impone desafíos fiscales novedosos, debido a que, conceptos tradicionales impositivos basados en la presencia física dejan de tener relevancia (el ejemplo más evidente es el de EP) y pasan a tomarla otras nociones, tales como las de los territorios de consumo o mercado, así como también el valor de los datos y su utilización por los usuarios. La consideración del mercado como nexo jurisdiccional, adicionado a la fuente, la residencia y la nacionalidad, es un nuevo y significativo instituto que acompaña a la digitalización de la economía.

El tratamiento de los servicios digitales en los referidos tributos resulta actualmente materia de análisis en numerosos países, encontrándose la normativa relativa a ellos en continuo avance y perfeccionamiento. También, su estudio y abordaje es una tarea constante en el seno de la OCDE y de la ONU, que consideran que teniendo en cuenta tales complejidades, resulta adecuada una regulación dinámica que permita su adaptación a la par de la evolución de las operaciones, dado que la adopción de medidas unilaterales para gravar las rentas de las transacciones digitales, puede conducir a una doble tributación internacional. Por ello, se encuentran analizando propuestas para lograr un consenso internacional en la materia. Ambas presentan diferencias significativas.

En el seno de la OCDE/G20 ha surgido BEPS 2.0 en el que ha planteado que una de las principales dificultades de la economía digital desde el punto de vista de la fiscalidad directa es un problema de nexo, ya que estas empresas en particular no dependen de ninguna presencia física para operar. Por el contrario, Internet es un mundo intangible que solo requiere usuarios con acceso remoto a la Web.

El concepto de establecimiento permanente se ha utilizado históricamente en el modelo tributario elaborado por la OCDE. Asimismo, se ha agregado a la mayoría de las leyes tributarias nacionales, y si se compara con las regulaciones del artículo 5 del MOCDE, las legislaciones tributarias locales tienden a copiarlas, a menudo con pocos o casi ningún cambio. Por lo tanto, está muy claro que la definición actual de EP, tal como lo conocemos hoy, no es adecuada desde el punto de vista fiscal para las formas actuales en que operan las empresas altamente digitalizadas. Debe existir un mayor dinamismo en la adaptación de las normas respecto de las nuevas formas de realizar los negocios en la actualidad tal como suscribe numerosa doctrina ya descripta dentro del capítulo 1.

Mientras la propuesta de la ONU resulta en la incorporación de un artículo en su modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, por lo que en última instancia depende del acuerdo entre dos partes, en cambio la propuesta de la OCDE, conocida como Pilar 1, demanda un consenso multilateral.

En cuanto al Pilar 1, como se describió con cierto detalle en el capítulo 2, sugiere la determinación de la base imponible atribuible, en conjunto, a las jurisdicciones de mercado, a través de una secuencia de cálculos a partir de la ganancia consolidada de los grupos multinacionales, en la medida que las mismas superen un determinado umbral, de € 750.000.000.

Estas ganancias se segmentan entre: i) las de fuente en la jurisdicción de residencia, y ii) las de fuente extranjera. De estas últimas, se aplica un porcentaje que es considerado el correspondiente a la proporción de rentas rutinarias de la actividad, calificando al remanente como rentas no rutinarias. Una vez determinadas las rentas no rutinarias, se aplica sobre las mismas un porcentaje que es la base imponible buscada, la atribuible en conjunto a las jurisdicciones mercado donde están localizados los consumidores y/o usuarios. El último paso será distribuir la base imponible de las jurisdicciones de mercado entre éstas⁵⁹, a partir de la consideración de algún parámetro, como puede ser el porcentaje de participación de cada una en el monto bruto total de ventas en las jurisdicciones mercado. Esta fórmula, como ya se ha indicado dentro del capítulo 2, es compleja de aplicar además de no ser equitativa en la distribución de la base imponible entre las naciones de la fuente con las de mercado. Esto ha producido una demora del consenso global de la propuesta.

Por su parte, la propuesta de la ONU es de cálculo mucho más simple de la base imponible a atribuir a la jurisdicción mercado. En efecto, su sugerencia primaria es la de presumir como ganancia neta un 30% de los pagos efectuados al proveedor del servicio del exterior, sobre la cual se aplica una tasa de impuesto a la renta concertada entre las partes del Convenio para Evitar la Doble Tributación (Artículo 12B a incorporar al modelo del instrumento internacional).

Asimismo, la ONU prevé, a opción del contribuyente, que éste determine su impuesto sobre una ganancia neta, calculada según la rentabilidad a nivel global del grupo al que

⁵⁹ En nuestro país ingresos brutos en nuestro país (impuesto provincial) también distribuye la base imponible cuando la actividad se desarrolla en más de una jurisdicción mediante el denominado convenio multilateral.

pertenece. En este contexto, no segmenta a tales efectos dicha ganancia neta, sino que, a diferencia del Pilar 1, toma la totalidad de la base imponible asignada a la jurisdicción de mercado.

También se han desarrollado otras propuestas tales como la del Fondo Monetario Internacional (FMI), el Grupo Intergubernamental de los Veinticuatro (G24), el Banco Mundial (BM) y la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT), en donde todas ellas ofrecen una distribución de beneficios mucho más amplia. Ello se manifiesta entre otras cuestiones, a través de la inclusión de los derechos tributarios donde se distribuye la base imponible del impuesto a la renta de acuerdo con la ubicación de los empleados de las multinacionales y no sólo con el parámetro de las ventas.

En cuanto a la viabilidad de ambas propuestas OCDE/ONU, se aprecia que estamos aún lejos⁶⁰ del consenso en lo que respecta al Pilar 1.

La razón de esta apreciación radica en que a tales efectos es necesario la conformidad de los Estados Unidos en la solución que se arribe, ya que ese país es en el que son residentes un conjunto de empresas con una muy significativa participación en las ganancias globales derivadas de transacciones digitales.

Al respecto, los Estados Unidos, quien se había retirado de las conversaciones sólo en el ámbito del Pilar 1 a fines del 2020, según surgió de la carta elevada por el secretario del Tesoro de ese país, Steven Mnuchin, al secretario general de la OCDE Angel Gurría. En esta última, el funcionario gubernamental había señalado que su país no estaba dispuesto a cambiar normas fundamentales que gravan principalmente a un limitado grupo de empresas, que en su mayoría se encuentran radicadas allí. Luego, si este país no estaba de acuerdo en conceder base imponible a las jurisdicciones de mercado en el marco del Pilar 1, menos acordaría con la propuesta de la ONU, en el marco de la cual es probable que resulte una base imponible aún mayor para éstas.

En el 2021 esta situación se ha modificado sustancialmente con la administración de Joe Biden, quien ha manifestado intención de proseguir con las conversaciones y recientemente se ha arribado a un acuerdo en el seno del G7 respecto del Pilar 2.

El accionar de Estados Unidos es tan importante dado que como menciona Passarelli, (2021) las empresas americanas son las más rentables, por lo tanto, serán también las más afectadas. Según un informe del FMI (2019), de las 100 empresas más rentables del mundo, 52

⁶⁰ Pese a los avances logrados a partir de junio de 2021,

tienen su sede en USA. Y si sumamos la renta de dichas 52 compañías, obtenemos que representan el 63% de las ganancias de las 100 empresas más rentables del mundo. Ahora bien, si sacamos del análisis a los bancos y a las empresas mineras, 54 entidades son americanas y sus ganancias representan el 72% del total de las rentas de dichas 100 empresas.

El 5 de junio del corriente año en el marco de una reunión en la que participaron los ministros de Finanzas del G7⁶¹, junto con los Presidentes del FMI, el Banco Mundial, el Secretario de la OCDE, el Eurogrupo y la FSB⁶², los países tomaron dos decisiones importantes: i) imponer un impuesto que obligue a las grandes empresas y a los gigantes digitales a tributar donde obtienen sus beneficios económicos y no donde las compañías deciden declarar sus ganancias; ii) se comprometieron a promover un acuerdo global para una tasa mínima de impuestos a las compañías de al menos un 15%⁶³.

Sin duda, la crisis del COVID-19 ha acelerado el proceso para arribar a este acuerdo, si se tiene en cuenta tanto a las corporaciones como al Estado. Desde el punto de vista corporativo, acelerando enormemente la digitalización de la economía y aumentando radicalmente las ganancias de estas empresas tecnológicas. Desde el punto de vista estatal, ha requerido un esfuerzo extraordinario por parte de las finanzas públicas de los distintos países (para sostener sus economías por medio de subsidios y créditos blandos). En definitiva, empresas con ganancias extraordinarias, gobiernos con pérdidas extraordinarias, sumado al cambio de Administración en USA, arrojan este resultado.

El proyecto del Pilar 2 en su origen, abarcaba empresas relacionadas con servicios digitales automatizados y empresas orientadas al consumidor. La propuesta de la administración Biden es más amplia y refiere a empresas que operen en la economía global. También se han fijado definiciones respecto al total de ingresos de las multinacionales para entrar en esta regulación. Veremos si eso es definitivo o se disminuirán los mismos gradualmente hasta comprender a un universo mayor de empresas.

A pesar de que el G7 no tiene un papel formal en el proceso de discusión de la nueva

⁶¹Estados Unidos, Reino Unido, Francia, Alemania, Canadá, Italia y Japón.

⁶² Financial Stability Board

⁶³ En tan solo un párrafo (de los 20 en total que tiene el comunicado), los miembros hacen las siguientes declaraciones:

1. **Pilar 2:** apoyar firmemente la adopción de un impuesto mínimo global a la renta de por lo menos el 15%.
2. **Pilar 1:** comprometerse a encontrar una solución equitativa en la distribución de la base imponible, otorgando al menos el 20% de las ganancias que excedan el 10% de margen a los “países-mercado” (en los que están los consumidores) para el caso de las empresas multinacionales más grandes y rentables.
3. **ISD:** eliminación de todos los tributos unilateralmente impuestos a los servicios digitales a todas las empresas (no solo a las más grandes y rentables) en los más de 40 países en los que son aplicados actualmente.

fiscalidad internacional, un pacto en el seno de este grupo supondría un poderoso impulso para alcanzar un acuerdo en las negociaciones formales que se están desarrollando al respecto en el G20 y en la OCDE. Aunque vale la pena destacar que la tasa mínima global probablemente también será la tasa máxima y el 15% (ver anexo 4⁶⁴) está alejado de las pretensiones de algunos países que conforman la discusión dentro del seno de la OCDE.

Lo relevante en relación a esta tesis es cómo será el reparto de la ganancia global entre los países. Este punto no se introdujo en el acuerdo del G7 mencionado y está vinculado con el Pilar 1, el cual aborda el consenso para la distribución de la base imponible global, y en dicho debate cada país aportará para consensuar acerca de la distribución de dicha base.

Vale aclarar que algunos organismos y doctrinarios han salido a criticar dicho acuerdo. Por ejemplo, ICRICT (2021) afirma que el acuerdo del G7 para introducir un impuesto mínimo global de al menos el 15%, es insuficiente para generar ingresos significativos tanto para los países desarrollados como para los emergentes. Además, refleja la elección de otros países del G7 de encontrar una solución para satisfacer las preferencias por los paraísos fiscales y proteger a sus propias multinacionales, en lugar de seguir lo propuesto por Estados Unidos de gravar con una tasa más elevada, conforme los lineamientos del gobierno de Joe Biden. Un tipo impositivo del 15% se acerca al de paraísos fiscales como Irlanda y Suiza. Por lo tanto, el G7 como el G20 deben ir más allá de lo que es el mínimo global final acordado en el llamado “*marco inclusive*” del G20/OCDE y comprometerse unilateralmente a introducir un impuesto mínimo mucho más alto, de al menos el 21%, como propone Estados Unidos. También deben garantizar que una mayor parte de los beneficios mundiales de las multinacionales, se reasigne mediante una fórmula, tal como piden las economías emergentes representadas por el G24. En última instancia, plantea el ICRICT (2021) cualquier acuerdo debe beneficiar a los países menos desarrollados, más afectados por la evasión fiscal de las multinacionales y más dependientes de los ingresos de sus empresas dado que son las que tienen mayor déficit fiscal. El mundo está en una encrucijada. Ahora es el momento de actuar para garantizar que todos los países dispongan de recursos suficientes para financiar servicios públicos de calidad y crear una economía más resistente después de la crisis.

En doctrina Stiglitz, (2021)⁶⁵ afirma que “es crucial que naciones como los principales

⁶⁴ En este anexo se han detallado las tasas corporativas de cada país y su evolución. Nos parece interesante analizar este punto para confrontar con el planteo establecido por el G7

⁶⁵ Premio Nobel de Economía año 2001. Su propuesta se puede encontrar en la página de ICRICT 2021.

países europeos se comprometan más ambiciosamente, como lo está haciendo Estados Unidos, para ir más allá de este mínimo global. Un impuesto mínimo del 21% (en lugar del 15) adoptado por el G7, combinado con una adopción generalizada de un mínimo de al menos el 15 por ciento por parte de otros países, garantizaría que la gran mayoría de la población mundial las ganancias corporativas ayudan a proporcionar los ingresos que se necesitan a medida que salimos de la pandemia” (p.1).

También Ocampo expresa, (2021)⁶⁶ “un tipo impositivo mínimo global del 15% es demasiado bajo para detener la carrera a la baja en el impuesto de sociedades y para combatir los paraísos fiscales. Una vez acordado un mínimo global, los países del G7 y del G20 deben ir más allá de este mínimo global y comprometerse unilateralmente a introducir un mínimo mucho más alto, de al menos 21%. También es imperativo que los ingresos adicionales generados por un impuesto mínimo global se repartan equitativamente entre los países de origen de las multinacionales, como Estados Unidos, y los países en desarrollo donde se originan las actividades - mano de obra y materias primas”. (p.1)

En el mismo sentido otra doctrina como la desarrollada por Bucher⁶⁷ y Alex Cobham⁶⁸ (2021) creen que estableciendo una tasa impositiva corporativa mínima global, la cual es muy parecida a las tasas más blandas que cobran los paraísos fiscales, se está poniendo la vara tan baja que las empresas pueden simplemente superarla. El acuerdo lo consideran injusto ya que beneficiaría a los Estados del G7, donde tienen su sede muchas de las grandes empresas, a expensas de las naciones más pobres”. Esta situación se produce más allá que los ministros de Finanzas europeos hayan incluido la frase ‘al menos un 15%’ dentro del acuerdo, lo cual habilita un camino para aumentar esa cifra.

En la reunión G24, la posición de Argentina, fue expuesta por el ministro de economía Guzmán⁶⁹, quien adelantó cuál será la postura de Argentina:

- ✓ Pilar 1: “Se corre el riesgo de que se profundice la desigualdad por la manera en que se distribuyen los beneficios de estos impuestos”.

⁶⁶ Profesor de la Universidad de Columbia y presidente de ICRICT 2021 en la página de dicho organismo.

⁶⁷ Bucher es directora Ejecutiva de Oxfam en una entrevista que se puede encontrar en el siguiente link:
<https://www.telam.com.ar/notas/202106/556792-oxfam-impuesto-g7-multinacionales-insuficiente.html>

⁶⁸ Cobham citado anteriormente, es director Ejecutivo del “*Tax Justice Network*” en una charla referida al acuerdo del G7 el cual se encuentra disponible en el siguiente link:

[https://www.google.com/search?q=Alex+Cobham+\(2021\)&rlz=1C1CHBD_esAR900AR900&oq=Alex+Cobham++\(2021\)+&aqs=chrome..69i57.1656j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com/search?q=Alex+Cobham+(2021)&rlz=1C1CHBD_esAR900AR900&oq=Alex+Cobham++(2021)+&aqs=chrome..69i57.1656j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8)

⁶⁹ Ministro de Economía en la reunión celebrada por el G24 en julio 2021

- ✓ Pilar 2: “A la reunión en Italia vamos con una posición clara. El 15% de tasa impositiva a las multinacionales es muy bajo y corre el riesgo de que se convierta en la tasa máxima a cobrar. Desde Argentina consideramos que una tasa del 21% sería mejor. Una del 25% aún mejor”.
- ✓ ISD: “no descartamos aplicar ‘medidas impositivas unilaterales’ para corregir cualquier desequilibrio”.

Además, el acuerdo no define cuestiones fundamentales en relación al Pilar 1. El comunicado emitido tampoco aclara qué se entiende por empresas multinacionales más grandes y rentables; por qué se establece como parámetro al menos el 15%; que base imponible se tomará; cuales deducciones podrán computarse; que impuestos nacionales y subnacionales se permitirán tomar para aplicar la alícuota propuesta y la forma de distribución de la renta entre el país en el que está situada físicamente la empresa en el que están los consumidores.

Como se desprende de todo lo expresado aún resta mucho por consensuar y debatir.⁷⁰ Por ello se ha destacado que varios países han incorporado y otros están en proceso de implementación de normas para gravar los servicios digitales unilateralmente. Es posible que, para ello, los países necesiten introducir cambios en las leyes nacionales, pero estamos frente a un cambio de paradigma del derecho tributario internacional, que implica despojarnos de viejas estructuras del derecho tributario tradicional que para la economía digital no aplican.

Si se introduce el principio de equidad al tema planteado, es deseable desde el punto de vista de una justa distribución del impuesto a la renta dejar de lado los actuales nexos jurisdiccionales como el de fuente y residencia en este caso, para dar paso a una nueva concepción que incluya el concepto de presencia económica significativa que permita otorgar poder tributario a aquellas jurisdicciones de mercado y/o usuarios donde se incorpora valor, logrando una equidad en la distribución de la base imponible entre las naciones. De esta manera, se torna más equitativo el tratamiento de las empresas digitales que operan en el país como residentes y aquellas que brindan los mismos servicios desde el exterior vía internet, tema no menor, dado que va en desmedro de la industria nacional.

⁷⁰ Más allá de los acuerdos arribados por G7 confirmado por marco inclusivo OCDE/G20 sin el consenso de algunos países como Nigeria

Al seguir esta línea de razonamiento, podemos tomar la experiencia de Uruguay⁷¹ que al incorporar la gravabilidad de los servicios digitales dentro de su legislación lo ha hecho por razones de equidad. Como el avance de la tecnología y medios de comunicación ha llevado a que se presten determinados servicios a través de otros medios tales como internet u otras redes similares, esto tiene como consecuencia la inequidad en el tratamiento tributario de rentas similares obtenidas por medios tradicionales que se encuentran gravadas, frente a las obtenidas por estos servicios que se presentan en forma deslocalizada utilizando nuevas tecnologías. El objetivo de introducir la modificación propuesta es contemplar estas nuevas modalidades, estableciendo un gravamen equitativo en relación con los contribuyentes que realizan estas mismas actividades en forma tradicional. El efecto negativo que produce en la actualidad el no incluir la gravabilidad de estos servicios digitales son asimetrías en la tributación que implican una competencia desleal frente a contribuyentes que cumplen con sus obligaciones impositivas, dado que el régimen vigente no contempla estas formas de prestar servicios de modo inmaterial o a distancia. La causa del problema es la ausencia de tributación específica frente a las nuevas tecnologías en la prestación de servicios. Lo que se pretende con la propuesta es otorgar equidad en la imposición de rentas provenientes de actividades similares prestadas en diferentes formas, pero que consisten en un mismo tipo de servicio.

Estas modificaciones deben ir acompañadas por normas instrumentales eficaces para la inscripción en el país de los sujetos que vendan servicios digitales desde el exterior en Argentina, para hacer más eficiente la recaudación de estas operaciones, por lo cual propiciamos la creación de un Registro para estos sujetos.

Dado que no existe peor impuesto que aquel que no se recauda, este cambio debe estar apoyado por una administración tributaria eficiente que se encuentre a la altura del desafío que representa la fiscalización de estas operaciones. Para ello también se recomienda dotar al organismo fiscal de un presupuesto acorde, moderna tecnología, capacidad de gestión y estrategias concretas para consolidar sus objetivos. Esto va a permitir un mejor rendimiento del sistema tributario vigente, no solamente en cuanto al éxito en la disminución de la evasión, sino también por su efecto persuasivo para el pago de los impuestos.

⁷¹ Para mayor ilustración al respecto capítulo 5 donde se analizó las medidas unilaterales incorporadas de todos los países en relación con los servicios digitales.

Además, la OCDE⁷² debería recopilar y sistematizar los datos de los Acuerdos de Intercambio de Información, incluido el CRS⁷³ lo que permitiría conocer rentas y activos ubicados en el exterior, de residentes en el país, además de compartir información de estas empresas altamente digitalizadas y aquellas focalizadas en el consumidor.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se considera que es el momento y están dadas las condiciones tanto internas como externas, para introducir una modificación en la Ley del Impuesto a las Ganancias en Argentina. Esto implicaría gravar las rentas de los servicios digitales de los sujetos del exterior que brindan servicios en nuestro país, al no haberse logrado aún el consenso internacional. Es por este motivo que resulta imperioso tener una definición que sea anterior a que se produzca el mencionado acuerdo internacional, para dejar sentado un precedente. Hasta el momento los siguientes Estados han introducido cambios en sus legislaciones tributarias a estos efectos. Ellos son: Israel, México, España, Reino Unido, Eslovaquia, Francia, India, Uruguay y Perú, entre otros.

Luego de un siglo de sostener el principio de territorialidad para gravar las rentas producidas por beneficiarios del exterior, y ante una nueva realidad que la economía, el comercio mundial y el desarrollo tecnológico imponen, resulta imprescindible plantear un nuevo paradigma considerando para ello, que los modelos de negocios basados en la digitalización acceden a mercados de jurisdicciones remotas sin contar con presencia física en ellos. Adicionalmente esto redundaría en una competencia más equitativa que protejan a quienes las obtienen de fuente argentina, a partir de modelos de negocios tradicionales, alcanzando fiscalmente a quienes de manera remota tengan presencia permanente o no en nuestro país.

No considerar estas diferencias de negocios, se traduce en inequidades manifiestas en cuanto al alcance del tributo que en la práctica son evidentes y en condiciones de competencia más favorable para aquellas empresas fuera de nuestra jurisdicción, desalentando la industria, el comercio, en suma, el desarrollo nacional.

El objetivo de propiciar en la presente tesis esta reforma, es sumar equidad al sistema tributario actual con la corrección de las asimetrías descritas precedentemente, en virtud que la normativa actual no contempla las nuevas tecnologías y el impacto que han tenido en el mercado, las modernas formas de comercialización y de la desaparición virtual de las fronteras.

⁷² En relación a OCDE Argentina como vimos participa activamente dentro del marco BEPS 2.0

⁷³ “*Common Reporting Standard*”, estándar común de reporte sobre el intercambio automático de información financiera entre países con finalidad tributaria.

Es importante destacar las nuevas conductas de consumo que la pandemia del COVID 19 ha expuesto con mayor fuerza y velocidad de lo que venía sucediendo.

3. Análisis de alternativas unilaterales incorporadas por los distintos países, para establecer la mejor opción a aplicar en Argentina

Se analizó en el marco teórico que la LIG en la Argentina⁷⁴, establece un vínculo jurisdiccional con la sustancia gravable, de acuerdo con el principio de la universalidad (o renta mundial) y el principio de la ubicación territorial de la fuente. El concepto de renta mundial, definido en el primer artículo de la Ley, determina que los 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 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.

Aquellos que no son residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina⁷⁵.

La ubicación territorial de la fuente⁷⁶ determina que las ganancias de fuente argentina son:

"... 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 en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

En consecuencia, los sujetos no residentes tributarían mediante el régimen de retención a beneficiarios del exterior siempre y cuando tales ganancias sean de fuente argentina, toda vez que provengan de:

- ✓ Bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o

⁷⁴ Ley N° 20.628 y sus modificatorias, texto ordenado 2019.

⁷⁵ Conforme lo previsto en el Título V de la Ley 20.628 y sus modificatorias texto ordenado 2019 referido a beneficiarios del exterior.

⁷⁶ Artículo 5° de la Ley del impuesto a las ganancias 20.628 y sus modificatorias texto ordenado 2019.

- ✓ Hechos ocurridos dentro de sus límites, 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.

Por lo tanto, en relación a la legislación vigente, solo corresponderá la tributación del Impuesto a las Ganancias en la medida que los servicios digitales sean realizados en el territorio de la Nación o se trate de hechos ocurridos dentro del límite de ésta.

Para abordar el análisis acerca de la posibilidad de adaptar estas experiencias en materia de tributación digital internacional al marco normativo argentino, primero se debe tener presente cómo es dicho sistema en su conjunto y características particulares que coinciden en gran medida con los países de América Latina en relación a que los impuestos que más recaudan son los indirectos⁷⁷ al consumo de bienes y servicios los cuales se trasladan a precios y lo terminan pagando los consumidores final/sujeto incidido que en definitiva es en quienes recae la presión tributaria y pagan estos impuestos.

Además, se agrega que existe en la región una alta tasa de evasión, ambos temas cuantificados dentro del capítulo 6. Como fuera destacado oportunamente, el sistema tributario argentino es regresivo, descansando la presión tributaria mayormente en los impuestos indirectos al consumo.

En sociedades desiguales como las latinoamericanas, no basta con la política redistributiva que pueda hacerse a partir del gasto público, sino que resulta importante el rol que juegan los sistemas impositivos.

También cabe destacar que la profusión y avance de los hechos económicos hacen variar permanentemente, o por lo menos deberían hacer repensar, qué es lo más conveniente para un país en una situación determinada. Plantearse si la solución consiste en partir del sistema que se tiene, e ir adecuándolo, o si se requiere un cambio estructural; son cuestiones para considerar. Si bien no es el objetivo de la presente tesis el planteo de un nuevo sistema tributario es importante que se considere como opción en futuras investigaciones. No se debe olvidar que la era digital ha traído un enorme crecimiento de las operaciones internacionales. La rapidez de

⁷⁷Como fuera destacado oportunamente, el sistema tributario argentino es regresivo, descansando la presión impositiva mayormente en los impuestos indirectos dado que son más sencillos de recaudar que los directos, que son aquéllos que gravan de mejor manera la capacidad contributiva de los contribuyentes haciendo más progresivo el mismo.

los cambios económicos conduce también a una continua mutación de las medidas tributarias, incluyendo el crear o a eliminar impuestos.

Lo que no se puede omitir es el cambio de paradigma que ha traído la era digital y con ello una nueva visión acerca de la aplicación del actual nexo jurisdiccional por lo que se deben adaptar o bien modificar los conceptos tradicionales de fuente y residencia para migrar a un nuevo nexo que permita gravar los derechos sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas, asignando derechos fiscales a las jurisdicciones de mercado y/o de los consumidores o usuarios.

Dada la pérdida de protagonismo de la “presencia física” en los modelos de negocios digitales -donde los servicios son prestados de forma remota, con escasa infraestructura y con mínima o nula intervención humana-, la cuestión estriba en determinar cuál es el nexo que habilita gravar a un determinado país y en qué medida. Por ello, en el apartado anterior se enfatizó la necesaria incorporación de la gravabilidad de la economía digital dentro de la imposición directa como medida unilateral y equitativa hasta que se logre el acuerdo internacional tan esperado, tal como lo han hecho muchos países.

En términos generales, la política fiscal tiene dos maneras de influir en la distribución del ingreso: una, mediante el gasto social y otra, en segundo lugar, a través de los impuestos directos y en algunos casos y en menor medida los indirectos⁷⁸⁷⁹ por el hecho que tienen en cuenta la capacidad contributiva en forma progresiva. De esta forma, para aumentar el impacto redistributivo de dicha política no sólo interesa generar una cierta cantidad de recursos que financien el gasto público (y, en particular, el social), sino que es importante tener en consideración a los segmentos de la población que aportan estos fondos. Por ello en la propuesta de la tesis además de tener en cuenta la equidad al momento de elegir el método para gravar las rentas de los servicios digitales de los sujetos del exterior que son utilizados y/o consumidos en

⁷⁸ Por ejemplo: El IVA cuando aplica alícuotas diferenciales a productos esenciales. También en el caso **impuestos selectivos al consumo** cuando estos gravan, artículos suntuarios.

⁷⁹ Decimos solo directos, por ejemplo: **Recurso inequitativo como IVA que se destina a gasto social** En este caso el gasto es equitativo, en el sentido de que lo recaudado se destina especialmente a solucionar las carencias de los más necesitados, en cambio en los impuestos predominan los inequitativos, es decir los denominados regresivos, que no tienen en cuenta quien los paga y, en consecuencia, tampoco su capacidad económica. Así, los más necesitados contribuyen en forma más que proporcional, con respecto a los que más capacidad contributiva tienen, a solventar los gastos públicos que sí priorizan sus necesidades. Para decirlo de una manera sencilla (y sabiendo que la realidad es mucho más compleja) nos encontraríamos frente a una situación en que las personas más carenciadas de la sociedad contribuyen proporcionalmente más que los que están en una mejor situación económica, para pagar los gastos que en este caso son equitativos. Un ejemplo sería dar prioridad a la prevención de enfermedades mediante planes de vacunación y el aumento del número de clínicas, o puestos asistenciales en todo el país. Esto beneficia indudablemente a los menos favorecidos, sin embargo, el beneficio se verá disminuido en la medida que, en proporción a sus ingresos han aportado más, aquellos que son los destinatarios del gasto.

nuestro país, se ha realizado un análisis del impacto que dicha propuesta tendría en los precios teniendo en cuenta la posibilidad de traslación y por ende su incidencia en el consumidor final.

Gravar con el impuesto a la renta a las empresas de servicios digitales es un reto global que debería involucrar a todos los países. Las dificultades para avanzar en un consenso multilateral en este sentido, no impide a los países empezar a dar un tratamiento igualitario a estas compañías respecto de otras que operan en sus economías.

En el caso de la Argentina, algunos ejemplos de tratamiento tributario desigual en materia de imposición a la renta serían:

- ✓ El distinto gravamen sobre las ganancias que generan los portales de noticias en la WEB (como puede ser <https://www.lanacion.com.ar/>) por emisión de publicidad en línea con relación a la emitida en <https://www.facebook.com/> y que, del mismo modo, es consumida por usuarios locales;
- ✓ Tampoco tendría sentido el distinto tratamiento a la ganancia de los diarios Clarín, Ámbito Financiero, Infobae, etc. por su suscripción a sus modalidades digitales, las cuales están sujetas al impuesto a la renta, respecto de aquellas ganancias que se generan por prestaciones semejantes, a medios como el Financial Times o The New York Times;
- ✓ Mercado Libre, registrada en el país, tampoco debería tener un tratamiento más gravoso, sobre los márgenes que aplica en su plataforma respecto de Amazon o Ali Express, entre otras;
- ✓ Tampoco habría razones por las que Plataforma 10 tenga un tratamiento tributario diferente sobre sus ganancias respecto de plataformas como Booking o Airbnb;
- ✓ Ni tampoco entre Cabify (empresa de transporte registrada en la Argentina) y otros servicios de intermediación similares prestados desde el exterior como por ejemplo DiDi.

En este sentido, una propuesta para generar una medida unilateral respecto a la imposición directa a la renta hasta que se llegue al consenso global en el cual Argentina participa activamente⁸⁰, lograría los fines de gravar un sector que hasta el momento no es alcanzado por este tributo en Argentina, asimilándose así a Uruguay y México quienes han logrado equilibrar el tratamiento tributario entre empresas que brindan el mismo servicio, pero lo hacen de la forma tradicional.

⁸⁰ Si bien no es miembro de la OCDE, forma parte del Comité de asuntos fiscales desde el año 2014, siendo el primer país no miembro en adquirir dicha categoría.

En relación con la elección de los servicios a incluir y cómo dentro de la propuesta que se elaboró en esta tesis es interesante mencionar algunos aspectos de la entrevista realizada a Alvaro Romano⁸¹, quien nos relató en detalle cómo fue la implementación de la medida unilateral establecida para gravar las rentas de estos servicios en República Oriental del Uruguay.

Dicho país ha decidido no incorporar una retención, sino que ha establecido un sistema ampliación de la fuente incluyendo dentro de la ley una presunción absoluta en este sentido⁸² para dos servicios digitales específicos: los de intermediación y los audiovisuales.

Para ello han optado por diseñar un modelo donde los contribuyentes del exterior paguen directamente sin tener presencia física en el país, por ejemplo, Airbnb, Netflix, entre otras plataformas similares mencionadas por el funcionario, quienes pagan directamente desde la casa matriz, presentando una declaración jurada en Uruguay y que se paga desde el exterior. De esta forma la administración tributaria cuenta con una herramienta de control, dado que, según el entrevistado, es altamente probable, que no se esté declarando todo lo que se debería pagar.

El sistema fue incorporado de forma tal que el impuesto se abone solamente a través de billeteras virtuales (cuentas bancarias, tarjetas de débito y crédito, cuentas creadas al efecto por la el organismo de contralor). De este modo la Administración Tributaria uruguaya, una vez finalizado el período fiscal, puede cruzar la información obtenida de las respectivas declaraciones juradas presentadas, con los datos que le brinda el sector el financiero⁸³. El problema de esta modalidad es que no cuenta con un “Registro” de empresas del exterior lo que permitiría mejorar los controles.

Otro aspecto a destacar es que al analizar el costo/beneficio de gravar otros servicios digitales, las autoridades tuvieron en cuenta las dificultades de fiscalización por parte de su Administración y en consecuencia optaron por gravar exclusivamente, como se mencionó ut supra, solo servicios de intermediación y audiovisuales.

En cuanto al análisis de la medida unilateral a propiciar para Argentina, hay que tener presente al respecto, todas las alternativas que se están utilizando a nivel internacional vistas en

⁸¹ Datos que surgen de la entrevista realizada a funcionario de la Dirección General Impositiva de Uruguay Alvaro Romano el 21-6-2021

⁸² Artículo 247 y 248 de la Ley IRNR (Impuesto a Renta para No Residentes uruguaya)

⁸³ Ej.: Caso UBER de los pagos realizados, (por ejemplo, el pago a los conductores) y a su vez recibidos por las ganancias por comisiones por intermediación.

el capítulo 5 además de la experiencia uruguaya señalada, y así considerar la posibilidad de adaptar estas experiencias en materia de tributación digital al marco normativo argentino.

Las alternativas propuestas son: i) impuesto a los servicios digitales, ii) cambios en la definición de establecimiento permanente y presencia digital significativa, iii) retención en la fuente. Estas opciones han sido utilizadas por aquellos países que han introducido medidas unilaterales para gravar los servicios digitales, las cuales ya habían sido planteadas como alternativas en el informe de la OCDE del año 2015.

3.1. Incorporar un nuevo Impuesto sobre los Servicios Digitales

El impuesto a las ventas de los servicios digitales (véase anexo 1 para el caso de España) es un impuesto, que no se ha aplicado en los países de Latinoamérica tal como lo hemos descrito en el marco teórico en el capítulo 5. Hay varias razones para ello: i) aún existen expectativas de lograr un acuerdo global, por lo que no se han impulsado legislaciones nacionales masivas de este tipo, ii) los riesgos de guerra comercial o de represalias bilaterales se han hecho evidentes⁸⁴ y iii) a nivel doméstico, un nuevo impuesto como éste podría superponerse con tributos ya existentes⁸⁵.

En el caso recién citado de la legislación española, el impuesto se aplica a tres conceptos: la prestación de servicios de publicidad en línea, la venta de datos generados a partir de información proporcionada por los usuarios y sobre los servicios de intermediación en línea, en los que el consumidor se ve afectado por el pago de un margen sobre el bien o servicio consumido. De modo que el impuesto se focaliza en segmentos con menor probabilidad de ser trasladado al consumidor o, de hacerlo, que no afecten significativamente el costo total de la operación.

Distinto es cuando el impuesto sobre las ventas de servicios digitales se estipula de manera general para cualquier servicio digital y, por lo tanto, la probabilidad de sobrecargar la presión tributaria que enfrenta el consumidor es mucho más elevada. Asimismo, puede colisionar con otros impuestos semejantes, como el impuesto a los ingresos brutos que rige en las provincias argentinas.

⁸⁴ Tal como explicamos en el marco teórico cuando instauró el ISD, en Francia EEUU puso barreras arancelarias a los vinos que se importaban desde ese país. Por lo cual Francia, dejó en suspenso la aplicación del ISD.

⁸⁵ Ej. Ingresos brutos si bien es un impuesto provincial grava a las actividades realizadas en cada una de las jurisdicciones con propósito de lucro y en forma habitual y ya en provincia de Buenos Aires se ha agregado el concepto de presencia económica significativa dentro de su código fiscal.

Por lo tanto, no se ha planteado como viable la incorporación de un impuesto a los servicios digitales, porque en la Argentina tal como ya se ha mencionado, además de contar con un gran número de tributos (suman 165 al 2020) al agregar uno más, se incrementaría la presión tributaria en los sectores de menores ingresos dado que en los impuestos indirectos como éste, la tasa efectiva aumenta a medida que disminuye la riqueza.

Entendemos que esta alternativa, agregaría un impuesto indirecto adicional, el ISD, cuya característica es la posibilidad de su trasladación a los precios; y no se cumpliría el objetivo de gravar los beneficios empresariales de las grandes compañías tecnológicas. Esto sumado a que, nuestro sistema tributario cuenta con el IVA, que es el impuesto que más relevancia recaudatoria tiene junto con ingresos brutos⁸⁶. El ISD, al ser trasladable, recaería también en el consumidor final que es quien, en definitiva, será incidido por el impuesto, tornando al sistema tributario aún más regresivo. No parece esta, una solución adecuada para la Argentina, dentro del contexto planteado.

Como se afirmó en el marco teórico, el 70% de la recaudación proviene de impuestos indirectos que inciden directamente sobre el consumidor final por lo cual, no se estaría dotando al sistema de la equidad para aumentar el impacto redistributivo de la política fiscal. En este sentido es importante tener en consideración a los estratos de la población que aportan estos fondos. Éstas son las razones por las cuales no se plantea su incorporación para alcanzar con el impuesto a la renta a la economía digital.

3.2. Incorporación de la definición de establecimiento virtual en la LIG

Se ha destacado que como eje principal de la tesis el replanteo del sistema actual de nexo ante la falta de efectividad del principio de territorialidad, al cual se halla adherido el poder tributario de los Estados. Esto ha sucedido como consecuencia de la maduración de la economía digital lo cual ha provocado que funciones claves de las actividades económicas pueden llevarse a cabo fuera de la jurisdicción donde efectivamente se realiza la transacción

El concepto de presencia económica significativa amplía la definición de "conexión comercial" de tal forma que permite incorporar un nuevo nexo digital para gravar las ganancias comerciales de las empresas extranjeras basadas en la PES. En otras palabras, el nuevo nexo existiría incluso sin presencia física. Esto se determinaría utilizando los ingresos generados de

⁸⁶ Ver cuadro de incidencia recaudatoria dentro del capítulo 6 del marco teórico.

manera sostenida como factor básico, y en combinación con uno o más de los siguientes factores según se ha estudiado de las legislaciones⁸⁷ que han incorporado este nuevo nexo:

- ✓ la existencia de una base de usuarios y el ingreso de datos asociados;
- ✓ el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción;
- ✓ facturación y cobro en moneda local o con una forma de pago local;
- ✓ el mantenimiento de un sitio web en un idioma local;
- ✓ responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión por parte de la empresa de otros servicios de soporte tales como servicio postventa o reparaciones y mantenimiento;
- ✓ actividades sostenidas de promoción de marketing y ventas, ya sea en línea o de otro tipo, para atraer clientes

La PES fue una de las tres propuestas consideradas por la OCDE en el año 2015 para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía; a su vez este criterio fue receptado por el G24⁸⁸. También se mencionó en el Informe de Acción 1 de BEPS como una de las tres medidas originales que podrían adoptarse para gravar la economía digital, y posteriormente se incluyó en la propuesta de la CE como presencia digital significativa.

Se ha destacado en el capítulo 5 que, la India, Indonesia, Nigeria e Israel, han incorporado como nuevo vínculo jurisdiccional lo que se ha denominado presencia económica significativa, que implica dar poder tributario al estado donde exista presencia digital de una empresa sin necesidad del requisito de tener un establecimiento permanente en el país.

Dentro de América Latina no se han introducido medidas de este tipo, a pesar de ello, se ha analizado la posibilidad de crear este nuevo nexo estableciendo una presunción legal absoluta dentro de la legislación argentina en este punto.

La desventaja que presenta es que hasta la actualidad no se cuenta con los consensos necesarios para su implementación debido a que, incorporar este nuevo nexo para todos los servicios digitales implicaría considerar como residentes del país a todos aquellos sujetos situados en el exterior que brindan servicios digitales a consumidores y/o usuarios de la Argentina, que no califican como tales en el país por no tener presencia física en el mismo. Como los CDIs son una norma superior a las leyes tributarias luego de la reforma constitucional

⁸⁷ Estudiado dentro del capítulo 5 del marco teórico.

⁸⁸ Analizado en el capítulo 4.5 del marco teórico.

de 1994⁸⁹, esta incorporación no tendría efecto sobre aquellas empresas ubicadas en países donde la Argentina tenga convenios firmados. Para poder gravarlas se deberían volver a negociar los CDIs en cuestión, lo que implica un consenso al menos bilateral con dichos países para generar una nueva distribución de la base imponible.

Como veremos en el punto 4 del desarrollo se ha incorporado como propuesta dentro de esta tesis la introducción de este nuevo nexo dentro del artículo que define al establecimiento permanente dentro de la LIG⁹⁰ solo para la compra venta de datos.

Por ello, la propuesta aplicaría para las otras empresas con las cuales no existe CDIs firmado en la actualidad⁹¹, hasta que se replanteen dichos acuerdos o bien se llegue al acuerdo internacional.

3.3. Incorporación de una retención en la fuente en la LIG

Para abordar esta alternativa partimos del marco del régimen retentivo que existe en Argentina⁹² dentro del Título V de la ley denominado Beneficiarios del Exterior, en donde establece un pago único y definitivo del 35% sobre los montos de beneficios netos de las sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior. Corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos el monto que corresponda de aplicar la tasa sobre las presunciones de utilidades, definida por el artículo 104 de la ley, como las siguientes:

- ✓ “El 60 % de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados”.

⁸⁹La Convención Constituyente se celebró en las ciudades de Santa Fe y de Paraná y el juramento de la misma por las principales autoridades nacionales y los convencionales tuvo lugar el 24 de agosto de 1994 en el Palacio San José en la provincia de Entre Ríos.

⁹⁰ Art. 22 LIG

⁹¹ Por ejemplo, Netflix que está ubicada en Países Bajos y con los cuales existe CDIs.

⁹² Definido a partir del Art. 102 del impuesto a las ganancias texto ordenado 2019 Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditará residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios. Por lo tanto, en aquellos casos donde los prestatarios sean consumidores finales, se configura la imposibilidad de retener el impuesto, haciendo renacer la obligación por sustitución hacia la entidad que paga definitivamente al prestador del exterior. Ello así, en la medida en que quien utiliza los servicios no sea un sujeto obligado a retener el impuesto.

- ✓ “El 80 % de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto anterior”.
- ✓ “El 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. Ello también resultará de aplicación cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo”⁹³.
- ✓ El 90 % de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los puntos anteriores.

Dentro del sistema tributario argentino, esta alternativa puede considerarse sumamente viable, teniendo en cuenta lo estudiado en el capítulo 5 del marco teórico, donde se han mencionado antecedentes en los que se ha aplicado con éxito (Uruguay y México⁹⁴), además de no generar los conflictos mencionados respecto de los CDIs, por lo que, de las hipótesis examinadas en este punto del desarrollo, se considera la mejor alternativa para aplicar en Argentina, a la espera de un consenso global acerca de la manera en que debe tributar este tipo de rentas de manera multilateral. Ello mediante la incorporación dentro de la LIG, como una ampliación del criterio de la fuente.

De producirse dicho acuerdo deberán dejar de aplicarse las medidas unilaterales establecidas para gravar los servicios digitales por los países que las han incorporado, a partir de la fecha en la cual se efectivice la implementación⁹⁵.

En resumen, la propuesta de esta tesis es aplicar una retención en la fuente para aquellos beneficiarios del exterior que brindan servicios digitales en nuestro país, mientras se espera los avances hacia una solución a nivel mundial.

Cabe destacar, que el proyecto original, previo al borrador final, que ingresó a la Cámara de Diputados, de la reforma introducida por la Ley N°27.430⁹⁶ en el segundo párrafo del entonces artículo 13 de la LIG, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (actual artículo 14 del texto ordenado en 2019), había previsto un agregado que contemplaba una retención del

⁹³ Art. 14 Ley 20.628 impuesto a las ganancias y sus modificatorias.

⁹⁴ En Uruguay INRN y en México ISR

⁹⁵ Como muy pronto se estima el 2023.

⁹⁶ Ley 27430: Modifica las leyes 23877, 17117, 27424 y 27253. La vigencia procede desde el 2/1/2018 (según art. 317) y su aplicación según se indica en cada uno de los títulos de la Ley.

impuesto sobre los servicios digitales, el que incluía una presunción del 50% del monto de pagos brutos como renta de fuente argentina. Su inclusión en el draft pretendía adecuaciones, en el entendimiento que esta temática precisaba de nuevas disposiciones que contaran con un mayor grado de especificidad. Luego se desestimó y se tomó la decisión de eliminar del borrador tal opción debido a que se había estipulado llegar a un consenso a principios del 2020 cuestión que no ha ocurrido.⁹⁷

En ese orden de ideas, mediante la modificación dentro de la LIG lo que se propicia en la tesis es introducir un nuevo artículo⁹⁸, a los fines de prever que constituye ganancia neta de fuente argentina una presunción legal absoluta aplicada sobre el precio pagado por la prestación de servicios digitales desde el exterior, entendiéndose como tales a aquellos -cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización- llevados a cabo a través de la red de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por esa u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

A tales fines, se considera dentro de la propuesta como definición para incluir dentro del LIG como servicios digitalizados en los términos de dicha disposición, entre otros, aquellas prestaciones contenidas en la Ley de IVA⁹⁹.

Para fortalecer la modificación que se propicia es indispensable, tal como se ha mencionado en apartados anteriores, la necesidad de crear un registro de contribuyentes situados en el exterior que brindan servicios digitales a usuarios del país para asegurar la eficacia de la introducción de la norma analizada.

Para estimular dicha inscripción en el registro resulta aconsejable seguir el siguiente procedimiento:

- ✓ que se le otorgue al contribuyente del exterior la opción de inscribirse o no.
- ✓ que, si el mismo elige inscribirse, se propone que cuente con una reducción de la alícuota establecida en el párrafo siguiente, de esta manera el contribuyente inscripto en el registro obtendrá un beneficio fiscal.

⁹⁷ Ello produjo un retroceso respecto a su incorporación dentro de la LIG y se retomó el concepto de no gravabilidad de los servicios digitales en LIG

⁹⁸ A continuación del artículo 14 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificatorias

⁹⁹ En el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias.

Además, propiciamos que el sistema de ingreso del impuesto sea sencillo el que podría ser similar al aplicado por Chile, país que al igual que México y Colombia, cuenta con un registro de contribuyente del exterior, con un formato simple y claro a través de la presentación de una declaración jurada electrónica y pago secuencial no menor a dos o tres meses, tal como se explicita en el siguiente punto.

En el caso que el contribuyente decida no inscribirse se le aplicará lo establecido¹⁰⁰, o sea, el 35% tomando como base neta imponible la renta presunta de fuente argentina la cual debería ser definida a continuación del inciso h) del artículo 104 dentro del Título V Beneficiarios del Exterior.

Teniendo en cuenta la incidencia en precios y con el objetivo de minimizar sus efectos en los consumidores locales, se propone una segmentación por servicios de forma tal de utilizar alícuotas más bajas para aquellos servicios que son fácilmente trasladables a precios y más elevadas a aquellos servicios que tienen escasas o nulas posibilidades de hacerlo. En el próximo apartado se analizan las posibles alícuotas a introducir.

También se deberá considerar al momento de elaborar la norma que la misma se legisla de manera coordinada con otras medidas – a saber, la Ley 27541 - Art. 35; y la RG 4815/2020 - Art. 1- aun cuando estas últimas tengan efecto en sujetos diferentes.

Resumiendo, los ejes de la propuesta es la incorporación de la figura presencia económica significativa dentro de la LIG solo para la compra venta de datos, y la aplicación de una presunción legal absoluta de renta de fuente argentina como ampliación al criterio de la fuente para gravar los servicios digitales ofrecidos por sujetos del exterior dentro de la LIG, con las siguientes características:

- ✓ Que la misma venga acompañada con un régimen de registro de contribuyentes del exterior, los cuales tendrán la opción de hacerlo con un beneficio si se inscriben.
- ✓ Una segmentación de la presunción de renta cuyo análisis haremos en el punto 4.1

4. Análisis de la aplicación segmentada de la retención por tipo de servicio

Como se ha analizado la propuesta de la tesis no contempla la incorporación dentro de nuestro sistema tributario el ISD, sino que la medida unilateral va a basarse en una modificación

¹⁰⁰ Dentro del Título V Beneficiarios del Exterior en el artículo 102 de la de la LIG.

en la LIG. Se trata de propuestas: i) la incorporación de PES para la compra/venta de datos, ii) una retención mediante una ampliación del criterio de la fuente.

Partimos de la premisa que todos los servicios deben estar gravados, pero teniendo en cuenta que la prioridad de la incorporación de la gravabilidad de los servicios digitales dentro del impuesto a las ganancias, es establecer una situación de igualdad entre contribuyentes locales y extranjeros, y a su vez minimizar la incidencia del tributo sobre los consumidores locales, por lo tanto, proponemos una segmentación en la aplicación de las alícuotas del gravamen.

De esta forma, el impacto de la reforma propiciada en la tesis se elaborará teniendo en cuenta la marcada regresividad¹⁰¹ que presenta el sistema tributario argentino de forma tal de no acentuarla. Para ello es necesario agrupar los servicios digitales en función de la posibilidad de traslación del impuesto a los precios.

Para ello se señalará en cada servicio a gravar qué incidencia en precios presenta, para adecuar su tratamiento tributario a dicha situación, de forma tal que el impacto en el consumidor final sea la menor posible. En el punto 4.2, se presenta un desglose de las posibles repercusiones sobre los servicios digitales, diferenciados según el tipo de servicio. Pero antes, en el punto 4.1, se establecerá la justificación, dentro de nuestro sistema positivo, para realizar la citada segmentación.

4.1 Utilización del uso extrafiscal de la tributación para la determinación de las presunciones de ganancia neta en la medida unilateral que se propicia. Su justificación.

En esta temática¹⁰² confluyen la política fiscal y la distributiva de un país, en un único instrumento: los impuestos. En países en desarrollo, afirma Harberger (1998), éstos no constituyen la herramienta correcta, para modificar la distribución de la renta, mientras que el gasto público es el instrumento indicado para ello. Sin embargo, la incidencia de los impuestos mal instrumentados o concebidos podría dar lugar a mayores inequidades, complicando aún más las condiciones iniciales para la política distributiva por medio del gasto. Por ello siguiendo a Fernández Felices et al. (2014) independientemente de cómo esté focalizado el gasto público, la acción del Estado podría volverse neutra en términos redistributivos si éste es financiado por los mismos sectores que lo reciben. Es por ello que la política tributaria debe jugar un rol protagónico a la hora de redistribuir ingresos.

¹⁰¹ Analizada en el capítulo 6 de la tesis

¹⁰² La segmentación mediante el establecimiento a través del establecimiento de alícuotas diferenciales, en todo servicio en los cuales pueda trasladarse a precios la incidencia del impuesto.

En este tema es fundamental referirse al efecto económico de la traslación¹⁰³ en virtud del cual el contribuyente de derecho estaría teniendo la posibilidad de repercutir los impuestos pagados sobre el o los contribuyentes/s de hecho, por lo cual el pago del tributo podría disociarse inequitativamente del hecho de soportarlo.

Al analizar cómo impacta efectivamente la imposición la incidencia económica es la que en realidad importa a los efectos de este estudio. En definitiva, establecer quién es el que paga realmente el impuesto¹⁰⁴ que debería coincidir con el sujeto de derecho establecido por el legislador es justamente el objetivo perseguido para que la reforma propiciada sea lo más progresiva posible¹⁰⁵.

Partiendo de lo antedicho, en este punto se pretende justificar la segmentación, que implica el establecer alícuotas diferenciales por tipo de servicio. Con ello se procura definir la estrategia menos nociva al establecer la retención¹⁰⁶, evitando que la modificación en el impuesto a las ganancias que se propicia, a través del efecto económico de la traslación¹⁰⁷, en definitiva, se transforme al impuesto a la renta en un impuesto más al consumo de los servicios digitales. Esta propuesta está enmarcada dentro del uso extra fiscal de la tributación.

Más allá de los usos y abusos respecto de dicha función¹⁰⁸ el objetivo es establecer la validez constitucional de la propuesta realizada en la tesis, la cual sigue los lineamientos de los fallos¹⁰⁹ en donde se determinó que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de

¹⁰³ En virtud del fenómeno denominado traslación, quien resulta obligado a pagar un impuesto (la persona a la que la ley designa para que pague, el contribuyente de derecho) puede llegar a transferirle a otra persona (el contribuyente de hecho), el gravamen que ha ingresado al fisco, conforme la ley. Se denomina percusión al pago formal del impuesto al ente recaudador, es decir, la incidencia legal; por su parte, la incidencia (económica) consiste en el pago efectivo del impuesto, mediante una disminución de la renta o patrimonio, o el pago de mayores precios. En otras palabras, el sujeto obligado al pago del impuesto por ley es el sujeto percudido, mientras que quien realmente soporta la carga es el incidido, en quien repercute el impuesto cuando existe traslación

¹⁰⁴ Sujeto de hecho.

¹⁰⁵ Respetando la estructura progresiva del impuesto a la renta.

¹⁰⁶ Como medida unilateral, la retención, entre las alternativas analizadas anteriormente.

¹⁰⁷ El sujeto del exterior (percudido) traslade al consumidor (incidido).

¹⁰⁸ Dentro del uso de la política extrafiscal uno de los aspectos a señalar con respecto a los incentivos tributarios es su incidencia en el deterioro de los principios de equidad horizontal y vertical que se aplican a los impuestos Vives, (1992). Spisso (1991), agregando, que esa "concesión indiscriminada de privilegios" ha hecho que "la carga tributaria sea mucho más gravosa e inequitativa para aquellos no beneficiados por regímenes de promoción", esto en relación a la **equidad horizontal**, provocando la evasión fiscal de las empresas no beneficiarlas de los regímenes cuestionados. En cuanto a la **equidad vertical**, no puede dejar de advertirse que, beneficiando los regímenes a ciertas y determinadas empresas, si bien algunos de sus fines se han orientado a la promoción social y a engendrar fuentes de trabajo en regiones menos favorecidas o desarrolladas, la capa mayoritaria—cuantitativamente hablando— de los contribuyentes ha debido absorber el déficit producido en las arcas fiscales por los fondos detraídos de ellas, por sucesivas desgravaciones, diferimientos, etc., propios de aquellos regímenes. Asimismo, puede hablarse de inequidad desde el punto de vista regional, tanto respecto de la región geográfica en su conjunto como respecto de los contribuyentes habitantes de ella. En efecto, a no dudar, las regiones no englobadas en los regímenes de promoción, han debido contribuir en mayor medida a solventar los gastos estatales, sin justificación alguna.

¹⁰⁹Fallos: 307-360 D.F. XXXIX 711, y sus antecedentes en los fallos: 151 -359 y 243-98

regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bienestar general, al que conduce la finalidad ciertamente extra fiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas.

González (1992) reconoce que el impuesto puede cumplir dos tipos de fines: i) necesarios o primordiales (cobertura del gasto público) y ii) contingentes o accesorios (propios de la política económica o fiscal), basados estos últimos en principios constitucionalmente protegidos, como el de equidad, en que el objetivo de la imposición es, justamente, provocar efectos sociales, políticos o económicos. Estos últimos fines, a pesar de su calificación de accesorios, ostentan muchas veces el carácter de finalidad principal que mueve a las autoridades a disponer determinada carga impositiva. Dicha función extra fiscal del impuesto se halla plasmada, por ejemplo, en el art. 4 de la ley general de tributación española, según el cual "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional"

Más allá de lo expresado hay autores críticos respecto al uso extra fiscal de la tributación. Siguiendo a García Frías, (1993) quien afirma que, a fin de distribuir equitativamente la carga tributaria, deben eliminarse las anomalías y distorsiones que en ocasiones produce la utilización de instrumentos impositivos con fines extra fiscales. El impuesto extra fiscal se caracteriza por apartarse en mayor o menor medida del principio de capacidad contributiva.

En pos de estos objetivos extra fiscales, la jurisprudencia entiende que no viola el principio de igualdad la creación legal de preferencias fiscales por vía de exenciones, desgravaciones o cualquier mecanismo creado al efecto. Surge el problema de la justicia o injusticia de la exención tributaria con fines extra fiscales, como instrumento de política económica y social. En principio, la inconstitucionalidad de tales incentivos fiscales podría surgir en su confrontación con el principio de la capacidad contributiva.

Sin embargo, se ha admitido su encuadre constitucional, con fundamento en el art. 75, inc. 16, de la Constitución (cláusula del progreso), que se considera base jurídica suficiente para posibilitar, a los fines de promover la prosperidad, el dictado de leyes que concedan, temporalmente, privilegios y recompensas de estímulo. La Corte Suprema admite otorgar estas exenciones, pero no en forma absoluta, hallando su fundamento en esa norma constitucional. Sin embargo, estas exenciones deben tener carácter temporal, darse por ley, y sólo a quienes

reúnan los requisitos legalmente previstos afirma Jarach (1985). Se ha señalado también que las exenciones impositivas son muchas veces empleadas como forma de poner en ejercicio la política estatal de prosperidad, prevista en dicha cláusula del progreso y, en tales supuestos, tienden a estimular actividades que convienen al bien común¹¹⁰

Jauregui, Monti (1994) afirman “La destinación a la cobertura de los gastos públicos es un elemento principal de la institución tributaria, mas no es de su esencia. En ese sentido, las funciones extra fiscales del tributo -no identificables con los simples objetivos o efectos de dicha función- pueden coexistir con la función recaudatoria; en dicha concurrencia de funciones fiscales y extra fiscales, las funciones financieras pueden ser incluso residuales o de carácter secundario” (p. 752)

Como dicen Fernández Felices et al. (2014) independientemente de cómo esté focalizado el gasto público, la acción del Estado podría volverse neutra en términos redistributivos si éste es financiado por los mismos sectores que lo reciben. Es por ello que la política impositiva debe jugar un rol protagónico a la hora de redistribuir ingresos.

La Corte Suprema se ha referido a la desgravación como estímulo fiscal, considerando que, en ciertos casos, se halla destinada a fomentar la instalación de industrias nuevas o la ampliación y el perfeccionamiento de las existentes; en tal supuesto, debe ajustarse a los presupuestos de la norma, que determine su magnitud y duración, en razón de que las franquicias impositivas —no obstante las distintas características que puedan revestir— configuran limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación (fallos: 308-378 [D.F..XLI, 578]), señalando que, a través de ellas, se espera obtener un beneficio, por medio de la disminución de la recaudación fiscal (fallos: 308-2554 D.F. XLII, 4571). Ha agregado, en este sentido, el Alto Tribunal, que, si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la Constitución Nacional (fallos: 305-460), el mismo texto del inciso aludido, los califica como privilegios, desde que importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes, para conjugarlos con el art. 16 de nuestra ley fundamental, en cuanto la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley, y no a una parte de ellas (fallos: 307-1083 D.F. XL, 253).

¹¹⁰ Disidencia de los doctores Cavagne Martínez, Nazareno y Moliné Oconnor, in re: Reig Vázquez Ger y Asociados c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, del 24/5/91 (D.T, III, 176)

La propuesta de esta tesis, abarca como se analiza en el apartado siguiente, a todos los servicios digitales pero segmentados siguiendo una política extra fiscal, de gravar con mayor alícuota a aquellas empresas digitales que tengan dentro de sus precios el menor impacto del impuesto a las ganancias. Esto persigue el objetivo de no generar una mayor presión tributaria en un segmento de la población que ya soporta casi el 70%¹¹¹ del total de los impuestos vigentes en nuestro país.

Como toda medida extra fiscal se cree que debe ser establecida en forma temporaria por ello es que se propone la inclusión de una retención a los servicios digitales hasta tanto se logre el acuerdo internacional y la implementación que dicho convenio global conlleve, el cual que hemos descripto dentro del marco teórico

Como todo impuesto que se puede trasladar a los precios tiene la característica que el contribuyente incido carga con el pago de una tasa efectiva, la cual tiene la característica que aumenta a medida que los ingresos disminuyen, tornando regresiva la recaudación del tributo. Ese justamente ese, el efecto negativo se pretende disminuir con la propuesta de diferenciación de alícuotas con este criterio de segmentación analizado en el siguiente punto.

Como señala el tributarista español Higuera (1978), la progresividad debe ser efectiva y real, no solo en el articulado de las disposiciones tributarias, y que en muchas circunstancias, sistemas o impuestos progresivos¹¹² se transforman en regresivos por inesperadas traslaciones o repercusiones, pagadas por sujetos fiscalmente muy distintos de los que pensó el legislador.

Por todo lo expuesto en este punto, se considera la incorporación de la propuesta de una medida unilateral provisoria¹¹³ basada en una retención en la fuente con alícuotas segmentadas para los servicios digitales.

4.2. Análisis de la traslación del impuesto a precios de venta

En primer lugar, se puede inferir que en los sistemas de comercialización B2C (empresa a consumidor final), el impuesto puede ser relativamente accesible a su traslado a los precios de venta, lógicamente, limitado por la intensidad de la competitiva y la elasticidad de la demanda.

Es este punto de singular importancia, ya que como dice García Mullin (1978) existe una fuerte corriente doctrinaria que postula la tesis en cuanto a la imposición de las empresas se

¹¹¹ Ver capítulo 6 de la tesis

¹¹² En este caso el impuesto a las ganancias

¹¹³ La medida unilateral de una retención en la fuente hasta que se alcance el consenso global.

refiere, de que el impuesto a las ganancias es trasladable dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones de mercado y tiempo.

Se puede apreciar en un ejemplo supuesto, que el traslado a precios es directo

Sistema de Comercialización B2C			
Empresa vendedora de servicios digitales		Empresa compradora	
Precio del servicio	100	Precio de compra	140
Retención	40	Incidencia de la retención	40%
Total	140		

Distinto es el caso de B2B, donde la empresa de servicios digitales, tiene como cliente directo a otra empresa y ésta a su vez vende sus productos y servicios a consumidores finales. La empresa vendedora del servicio, agregará en el precio de venta la retención efectuada y será un costo para la empresa compradora. Si esta empresa compradora, a su vez, vende sus productos a consumidores finales, el impacto del traslado a precios dependerá del peso que tenga en la estructura de costos el precio del producto digital comprado, pero sin duda será menor que en B2C

Por ejemplo, si una empresa adquiere un servicio digital y éste representa el 10% de sus costos y a su vez, tiene un margen sobre costos del 50%, el peso de la retención en el precio final del producto, es significativamente menor que en B2C, en este ejemplo supuesto sería del 1,9%.

Sistema de Comercialización B2B					
Empresa vendedora de servicios digitales		Empresa compradora		Consumidor final	
Precio del servicio	100	Costos del producto comprado a la empresa digital, que representa el 10% del costo total	140	Precio de compra	2100
Retención	40	Costo total	1400	Incidencia de la retención en el precio de compra	1,9% (40/2100)
Total	140	Margen sobre costos	50%		
		Precio de venta al consumidor	2100		

Elaboración propia

Cuando las compañías compradoras, utilizan los productos y servicios para su propio consumo, sin duda que puede existir un traslado de empresa a empresa, pero el foco de esta tesis está puesto en el impacto en compradores que sean consumidores finales y no empresas.

Cuando se trata de sistemas comerciales C2C no sería relevante en este estudio, debido a que esta clase de operación comercial no tiene impacto en traslado a precios.

En el caso que sí puede ser relevante es en el de las empresas que facilitan el intercambio entre consumidores, es decir aquellas que realizan operaciones de intermediación.

Dado que interesa sólo el impacto en el consumidor final, el modelo de comercialización B2G (empresa a gobierno) tampoco es relevante este análisis.

En cuanto a los modelos de negocios podemos sacar las siguientes conclusiones:

- i) Los de suscripciones (a medios, información, material audiovisual, entre otros), que utilizan sistemas comerciales B2C son los que tienen más alta probabilidad de traslado a precios, aunque, como ya se dijo, dependerá esencialmente de la elasticidad de la demanda y del nivel de competencia. No existen datos suficientes para evaluar con certeza su incidencia en el precio final del producto, pero en este sentido, la introducción previa de otros tributos a los mismos servicios puede aportar información relevante. Por ejemplo, se pudo observar que empresas como Netflix han trasladado a precios en forma inmediata el IVA que se estableció a dichos servicios digitales. Por lo cual se infiere, que más allá de

ser un impuesto a la renta, el mismo va a ser trasladado a los precios de similar manera que el IVA debido a que al aplicar una alícuota proporcional, la misma se le cargará al precio directamente, como veremos en un ejemplo más adelante.

- ii) En cuanto a los modelos de negocio de intermediación, que cobran una comisión facilitando el acercamiento entre vendedores y compradores, interesa saber cuál sería el impacto en precios cuando se trata de modelos de comercialización B2C. En ese caso, dado que la comisión sería un costo para la empresa vendedora, habría que analizar qué impacto tendría esa comisión en su estructura de costos y cómo traslada a precios los mismos, pero sin duda la incidencia es menor que en el caso de negocios de suscripciones.
- iii) En materia de ingresos generados por los modelos de negocio de publicidad “*on line*”, la incidencia sobre precios es escasa o nula, pues no hay posibilidad de traslación directa a los consumidores.
- iv) Cuando se trata de modelos de negocio de vendedor, es un caso similar al de las suscripciones, donde el traslado a precios es alto y dependerá de la elasticidad de la demanda y el nivel de competencia en sistemas comerciales B2C y en sistemas B2B se vuelve a reiterar que dependerá del impacto que tiene el producto o servicio en la estructura de costos de la empresa compradora si ésta vende a su vez a un consumidor final.
- v) Al considerar los modelos de negocio directo, también el traslado a precios puede darse y su incidencia dependerá de la elasticidad de la demanda y la competencia y es similar al modelo de suscripciones o de vendedor, en definitiva, alto.
- vi) En los modelos de negocio de comunidad, es nula, prácticamente no existe la posibilidad de traslado a precios.
- vii) En lo que respecta a los modelos de negocio de venta de datos, no habría posibilidad de traslado a precios a los consumidores.

4.3. Resumen del impacto en los precios

Como resultado del análisis realizado en el punto anterior en relación a la traslación del impuesto a precios a nivel del consumidor final y siempre con las restricciones que impone el nivel de competencia y la elasticidad de la demanda se puede concluir que:

- ✓ En modelos de negocios de suscripciones, de vendedor y directo que utilizan sistemas comerciales B2C el impacto **es alto**, mientras quienes utilizan sistemas B2B el impacto es menor que B2C y va a depender de la incidencia que tenga en la estructura de costos de la empresa compradora.

En el siguiente cuadro, a modo de ejemplo, para determinar cuál podría ser el impacto en los precios de venta al consumidor final, se tomó el caso de un servicio de suscripción como el de la empresa Netflix y se analizaron tres supuestos de utilidad final sobre ventas del 10, 20 y 30%. Si se aplicara una retención del 35% sobre la ganancia sujeta a impuesto, en cada uno de los tres supuestos, el precio del plan básico, se podría incrementar, si la empresa decide trasladarlos, en un 8,23; 16,46 y 24,70%.

Caso servicios de suscripción con un retención del 35% al proveedor del servicio					
NETFLIX		Precio final sin Retención de Impuesto a las Ganancias	Precio final si se aplica la Retención de Impuesto a las Ganancias según tres supuestos de utilidad antes de impuestos		
			10%	20%	30%
Precio plan básico*		279,00	279,00	279,00	279,00
Impuesto PAIS	8%	22,32	22,32	22,32	22,32
IVA	21%	58,59	58,59	58,59	58,59
RG 4815/20	35%	97,65	97,65	97,65	97,65
Utilidad antes de Impuesto a las Ganancias			27,90	55,80	83,70
Impuesto a las Ganancias	35%		9,77	19,53	29,30
Precio final		457,56	495,23	532,89	570,56
Incremento sobre el precios actual	%		8,23	16,46	24,70

(*) a junio 2021

Elaboración propia

La retención establecida por la RG 4815/20 es recuperable para ciertos contribuyentes tal como establece la propia Resolución General

- ✓ En modelos de negocios de intermediación y de publicidad en línea, el impacto del traslado a precios **es menor** debido a que la comisión que se paga por estos servicios forma parte de los costos de la empresa compradora y su traslado a precios dependerá de cómo impacta en los costos, que puede abarcar un rango muy variable dependiendo de la estructura de los mismos, tanto en B2C como B2B donde la empresa compradora vende a consumidores finales.

- ✓ En el caso de modelos de comunidad y venta de datos, **no se percibe un impacto directo.**

Cuadro 10.

Síntesis del impacto en precio al consumidor final, según distintos modelos de comercialización

Sistema de Comercialización	Modelos de Negocios de Empresas Digitales		
	Suscripción, Directo y de Vendedor	Intermediación y Publicidad	Comunidad y Venta de Datos
Impacto en B2C	Impacto alto	Impacto menor	Impacto nulo
Explicación	Dado que es posible trasladar a precio, el total del monto de la retención, con las restricciones que pueden surgir de la intensidad de la rivalidad competitiva y la elasticidad de la demanda	La incidencia en el precio de venta, dependerá de peso en la estructura de costos de la empresa compradora y del objetivo de rentabilidad que tenga la misma	No habría posibilidad de traslado a precios a los consumidores y sólo podría pensarse en algún efecto indirecto cuando los usuarios, probablemente empresas, operan en el mismo país.
Impacto en B2B	Impacto menor	Impacto menor	Impacto nulo
Explicación	El traslado al precio de venta al consumidor dependerá de la incidencia que tenga el precio del bien o servicio adquirido en la estructura de costos de la empresa compradora	El traslado al precio de venta al consumidor dependerá de la incidencia que tenga el precio del bien o servicio adquirido en la estructura de costos de la empresa compradora	No se percibe que pueda existir un traslado a precios en estos modelos de negocios

Fuente: elaboración propia

4.4. Segmentación de los servicios digitales brindados por beneficiarios del exterior

- ✓ Grupo 1. En este caso de empresas que utilicen modelos de negocios de suscripciones, directo o de vendedor, entre otros, donde se supone que el traslado a precios es alto en los modelos de negocios B2C, la retención a aplicar debería ser sensiblemente menor que los grupos 2 y 3.
- ✓ Grupo 2. En el caso de las plataformas de intermediación y publicidad, dado que, como se ha analizado, la incidencia en el precio final del bien/servicio sería necesariamente menor y dependiendo del peso que tenga el precio de los bienes o servicios comprados en la estructura de costos y del objetivo de rentabilidad de la empresa compradora. En este caso se puede pensar en aplicar una alícuota de retención mayor. Más allá de esta distinción hemos separado de este grupo, para establecer un tratamiento especial, a los servicios de intermediación de aquellos de publicidad en línea debido a la especificidad de los primeros, los cuales cuentan con antecedentes administrativos enunciados en el marco teórico, por lo cual se propone un tratamiento diferencial.
Por lo tanto, se propicia diferenciar cuando el oferente y demandante del servicio se encuentren en territorio nacional de cuando ambos se encuentren en el exterior.
- ✓ Grupo 3. Lo componen las empresas que utilizan modelos de comunidad y venta de datos. La traslación, en estos casos, es nula o casi nula, por lo tanto, se puede analizar aplicar una alícuota de retención aun mayor que en el grupo 2.

5 Lineamientos que se recomienda tener en cuenta al incorporar la reforma dentro de la LIG

5.1 Ampliación del criterio de la fuente

De lo enunciado en los apartados previos, la propuesta de incorporar a la LIG gravar los servicios digitales brindados por sujetos del exterior que se propicia en la presente tesis, es la siguiente:

Se recomienda incorporar dentro de la LIG¹¹⁴ ampliar el criterio de fuente aplicado para determinadas rentas que obtienen los beneficiarios del exterior.

- i) Para el caso de las películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de

¹¹⁴ Artículo 14 del texto actual de la LIG.

radio y televisión, telex, etc.; que se incluya, tal como se había propuesto¹¹⁵, que se presume también como fuente argentina a servicios similares brindados vía “*streaming*”. De esta manera se actualiza la legislación al formato en el cual se desarrollan estos servicios¹¹⁶.

En este caso solamente se adaptaría el artículo, y se incluirían aquellos que se brindan en forma digital manteniendo la alícuota establecida en su momento por el legislador, para este tipo de rentas.

ii) En otro artículo, a continuación del anterior propuesto¹¹⁷ se sugiere incorporar una presunción absoluta¹¹⁸ “*iures et de iure*”, sobre que constituye ganancia de fuente argentina, el precio pagado por la prestación del resto de los servicios digitales, excepto los ya tratados en el texto artículo anterior. Para ello se propone agregar, la definición de “servicios digitales” similar a la establecida dentro del IVA¹¹⁹

“entendiéndose como tales a aquellos -cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización- llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, o sea con una definición amplia más la lista taxativa”

iii) También se recomienda incluir con una presunción sin admitir prueba en contrario, que los bienes o servicios fueron consumidos dentro de nuestro territorio cuando hayan sido contratados por dispositivos que se encuentren situados en el país. A tal fin se consideran situados en nuestro país cuando se verifique alguno de los siguientes presupuestos:

- ✓ de tratarse de teléfonos móviles: cuando el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM identifique a la República Argentina;
- ✓ en los demás dispositivos: cuando la dirección IP (es decir, el identificador numérico único

¹¹⁵ En el en el borrador del proyecto de la ley 27.430 y luego se desestimó.

¹¹⁶ Télex, cintas magnéticas ya no se utilizan en la actualidad. Adaptarse a la era digital es incluir aquello que se envía a través de internet gravando lo mismo que prendió el legislador, pero en el formato que se usa en la actualidad.

¹¹⁷ Dentro de las ampliaciones al criterio de la fuente, en la numeración actual de la LIG sería el 15

¹¹⁸ Ya la doctrina Navarrine y Asorey (1985) respecto al artículo 14 en relación a las películas cinematográficas afirmaron que se trata de una verdadera ficción jurídica, que según estos autores en nuestro país es corriente incluirlas en la categoría de presunciones legales. Tema que dejamos aclarado, pero no se ha analizado en la presente tesis.

¹¹⁹ Art. 3 punto 21 inc) m de la Ley de IVA donde define “servicios digitales”

formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico) corresponda a la República Argentina o

- ✓ cuando el pago se haya realizado mediante tarjeta de crédito emitida por una entidad bancaria o financiera de la República Argentina y/o mediante transferencia bancaria desde una cuenta de banco o entidad financiera de la República Argentina.

5.2 Tratamiento del prestador de los servicios digitales que revista la condición de beneficiario del exterior

Se sugiere, para estos casos¹²⁰, que se incorpore su gravabilidad dentro del régimen especial de ingreso del título V de la LIG. Este régimen obliga a actuar como agentes de retención a todas aquellas personas humanas o jurídicas que efectúen el pago de las ganancias gravadas a favor de los mismos y a la alícuota del 35%¹²¹ sobre las diferentes bases presuntas establecidas dentro del artículo 104 de la LIG.

Si bien la AFIP debería dictar normas instrumentales para la inscripción de los EP del país, dado que al presente solo existe el mecanismo de inscripción cuando se trata de una sucursal, agencia o representación permanente¹²², en este punto, para mejorar la verificación y fiscalización e inducir al cumplimiento del pago del impuesto, se propone otorgar algún tipo de beneficio para aquel contribuyente-beneficiario del exterior que opte por inscribirse. Esta inscripción le permitirá declarar sus rentas siguiendo el método de la determinación de la ganancia neta sujeta a retención o sea sobre base cierta, siempre y cuando se inscriba en el registro, que a esos efectos establezca la reglamentación de la modificación de la ley que se propicia.

En resumen, si se inscribe el sujeto del exterior podrá tributar por la ganancia neta que él declare cuando presente sus estados contables a la AFIP¹²³. De no inscribirse debería tributar sobre base presunta según los porcentajes que se sugieren a continuación:

Para establecer dichos porcentajes de renta neta sujeta a impuesto a incluir dentro de

¹²⁰ Según la definición que se estableció en el punto anterior, aquellos que generan ganancias de fuente argentina, según la reforma propiciada.

¹²¹ Art. 102: Establece que quien pague una ganancia gravada a un beneficiario del exterior debe retener e ingresar en carácter de pago único y definitivo el 35% de tales beneficios. Este artículo establece que Beneficiario del exterior es aquel que percibe sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quién percibiéndolos en el país no acreditara residencia en el mismo.

¹²² Los que deben inscribirse en la IGJ o el Registro Público de Comercio

¹²³ Somos conscientes que en este punto el contribuyente-beneficiario del exterior estará tentado a declarar menor renta, más allá de esta situación se presume que el costo beneficio es superior con esta propuesta.

las presunciones absolutas que al presente establece la LIG¹²⁴ se sugiere seguir el siguiente criterio:

- ✓ Considerar como grupo 1 y por ende gravar sobre una base presunta menor a las empresas que utilizan modelos de negocios de suscripción, directos¹²⁵ o de vendedor. De esta manera se propone aplicar una presunción de renta de fuente argentina del **35%**, lo cual equivale a retener aplicando una tasa efectiva del **12,25%** sobre los montos pagados al exterior.

En los casos que ya tengan un tratamiento estipulado en la ley para los servicios del mismo tipo, pero realizados desde el exterior por medios tradicionales, como en el caso de los servicios audiovisuales, se recomienda mantener la presunción de renta neta actualmente vigente, en este caso del **50%**¹²⁶ e incorporar en dicho artículo la extensión de renta para los mismos servicios brindados a través de internet o similares. Lo mismo sucede con los servicios de asistencia técnica, si bien se encuentran dentro del grupo 1, la propuesta respeta la presunción de la base imponible del **60%**¹²⁷. Por lo tanto, se propone que en aquellos casos en que la ley ya tiene establecido un tratamiento diferencial para instituir los porcentajes de presunción de renta neta, resulta conveniente respetar los allí indicados, dado que están basados en análisis previos actualmente plasmados en la legislación vigente.

- ✓ Considerar como grupo 2 a las empresas que utilizan modelos de negocios de intermediación, publicidad, etc., que por tener un impacto escaso en los precios se propone aplicarles un porcentaje de presunción mayor.

Dentro de este grupo se han separado aquellos servicios que por sus características particulares requieren una especificidad mayor.

En el caso de negocios de intermediación en la oferta o en la demanda, mediante los cuales se realiza el enlace entre el consumidor y/o el usuario y quien lo ofrece; por ejemplo, en el caso de un bien mueble o inmueble¹²⁸ se propicia incorporar una modificación similar a la que realizó Uruguay¹²⁹ quien con éxito ha logrado su implementación.

¹²⁴ Art. 104 de la LIG del Título V Beneficiarios del Exterior

¹²⁵ Dentro de ellos honorarios

¹²⁶ Artículo 14 LIG, una de las ampliaciones del criterio de la fuente.

¹²⁷ Establecida en el artículo 104 de la ley.

¹²⁸ Ej. DiDi, Airbnb, Booking, etc.

¹²⁹ En una entrevista realizada a funcionario de la Dirección General Impositiva de Uruguay Alvaro Romano el 21-6-2021

Asimismo, se recomienda diferenciar estos servicios, dependiendo de la ubicación de ofertantes y demandantes de los mismos, con una presunción absoluta de renta neta de fuente argentina del **100%**¹³⁰ y **del 50%** lo cual equivale a retener aplicando una tasa efectiva del **35%** y **17,50%** respectivamente de los pagos realizados al exterior. Cuando ambos se encuentran en territorio nacional, por ejemplo, en el caso de Airbnb si el que ofrece el departamento se encuentra ubicado en Bariloche y el que lo alquila está en Buenos Aires, se consideraría el 100% presunción de renta de fuente argentina. Si el que lo oferta está en Milán y el que lo alquila en Buenos Aires se aplicaría la presunción del 50%.

En cambio, para el caso de servicios de publicidad en línea, sugerimos una presunción de renta de fuente argentina del **90%** lo cual equivale a retener aplicando una tasa efectiva del **31.5%** de los pagos realizados al exterior.

✓ Considerar como grupo 3 a las empresas que utilizan modelos de negocios de comunidad, y venta de datos. Para estos contribuyentes se propone la creación del **nuevo nexo digital PES**¹³¹. Se trata una ficción jurídica que crearía la figura del establecimiento permanente virtual, con un encuadramiento diferente al EP no virtual del artículo 22 de la LIG.

La compra venta de datos se diferencia de los demás servicios digitales mencionados, dado que la información (bien/producto intangible) objeto de la comercialización pertenece a usuarios o clientes radicados en el país, por lo cual, se considera que existe presencia física dentro del país. Por ello, para este tipo de servicios se recomienda la inclusión de la figura presencia digital significativa.

Con la creación de este nuevo nexo, se plantea el problema ya enunciado, de los CDI firmados hasta el presente por Argentina. Por ello, en caso en los cuales existe un CDI deberá respetarse y aplicar la alícuota que está establecida dentro del mismo. Es el caso de Netflix que como está ubicada en Países Bajos con el cual nuestro país tiene CDI vigente¹³², se utilizará la alícuota que figura en el mismo, tal como se resolvió en el caso de UBER el cual se ha explicitado en el marco teórico.

¹³⁰ Este caso de presunción máxima del 100% es acorde con jurisprudencia administrativa reciente comentada en el marco teórico, que consideró que una plataforma de viajes compartidos no residente, se encuentra gravada en el país, ya que brinda un servicio de transporte, a través de los conductores de automóviles que utilizan la plataforma y brindan el viaje en Argentina.

¹³¹ Como lo han hecho países como India, Nigeria, Israel, etc. tal como se ha detallado en el marco teórico.

¹³² Convenio entre la republica argentina y el reino de los países bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital, firmado en diciembre de 1996, promulgada 11 de febrero de 1998 (Ley N° 24.933).

Se recuerda que la medida unilateral que se propicia “es provisoria”, hasta que se arribe al acuerdo multilateral que se está gestando en el seno del marco inclusivo de la OCDE.

Se reitera que la segmentación de porcentajes de base presunta de ganancias establecidas ut supra, fundamenta la diferenciación en la aplicación del uso extrafiscal de la tributación, que como se ha dejado en claro, debe ser establecida por tiempo determinado.

Dicho uso extra fiscal es necesario a los propósitos de la tesis para evitar incrementar la regresividad del sistema tributario, al incorporar nuevos hechos imposables cuyo sujeto incidido es el consumidor final, dado que la posibilidad de traslación varía según el servicio que se preste, tal como se demostró precedentemente.

Se propicia para elaborar la definición de PES que se ha sugerido, aplicar para la compra/venta de datos, un umbral dentro del cual PES se consagraría como tal para la ley argentina. Para ello se han tenido presentes los siguientes elementos esenciales:

- ✓ Utilización de medios digitales
- ✓ Número de usuarios registrados en el sitio web
- ✓ Volumen de ingresos generados o el número de contratos celebrados a través de los sitios web en Argentina (no se propone tomar el volumen de ingresos global como lo hace la UE)
- ✓ Recopilación de información y la gestión de las relaciones con los clientes por parte de la compañía extranjera.
- ✓ Que el servicio de Internet proporcionado por la compañía extranjera se adapte a los clientes argentinos (idioma, estilo, moneda, etc).
- ✓ Proceso continuo de transacciones de bienes, servicios, incluida la provisión de descarga de datos o software de usuarios del país.

Para establecer la definición de PES, se recomienda fijar un umbral cuantitativo de acuerdo al número de usuarios ubicados en el país, cuando los mismos sean mayores a 1 millón. Este número de usuarios se ha fijado de acuerdo al análisis efectuado dentro del marco teórico, de aquellos que países que también han incorporado PES como medida unilateral. A efectos de instituir este método de valoración, se ha optado por no considerar como lo han incorporado

otras legislaciones, un sistema proporcional en función a las utilidades mundiales de las empresas¹³³, por las dificultades en la obtención de los datos necesarios su consecución.

Por ello, como se mencionara con anterioridad, la propuesta debe ir acompañada de medidas instrumentales que faciliten el control y por consiguiente se recomienda la instauración de un Registro de empresas que incluya tanto a los Beneficiarios del exterior que brindan servicios digitales y para los contribuyentes PES, dado que ambos tienen en común que sus usuarios y/o consumidores son residentes en nuestro país.

El impuesto correspondiente para quienes se registren debería consistir en una alícuota menor para propiciar su inscripción. Por lo tanto se recomienda fijar la misma en el 25% de la ganancia neta. Dicha utilidad neta surgiría de los balances que estas empresas presentarían a efectos de cumplimentar los requisitos de la normativa sugerida.

Para aquellas compañías que no se inscriban se mantendría la alícuota máxima del 35% (vía retención en la fuente), segmentada en los grupos establecidos en la propuesta de presunciones de renta neta, a efectos que este incremento incentive la inscripción de las empresas en el país.

Para qué eficientizar la recaudación se recomienda un formato del Registro con alguna de las características del que se utiliza en Chile para el IVA, el cual otorga eficacia al momento de controlar y percibir los impuestos relacionados con los servicios digitales brindados desde el exterior. Lo que se agregaría en la propuesta que se realizará a continuación, es que dicho Registro debería estar unificado para todos los impuestos nacionales que gravan dichos servicios, no solamente para el Impuesto a las Ganancias.

6. Modificaciones administrativas complementarias a tener en cuenta.

En la implementación de tal sistema, se considera conveniente que el mismo sea de sencillo cumplimiento, simplificando los aspectos formales requeridos a los prestadores de servicios digitales transfronterizos, de forma tal que sea un estímulo para su acatamiento.

Dicho tratamiento está alineado con trabajos realizados por la OCDE y otras organizaciones internacionales, así como la experiencia individual de ciertos países como Chile¹³⁴.

¹³³ En función de lo recomendado por la Unión Europea a los países que la componen, tal como se expuso en el marco teórico.

¹³⁴ Según entrevista realizada a Marcos Bravo Catalán el 11-5-2021 funcionario de la Administración Tributaria de Chile.

6.1 Inscripción

Dicho procedimiento se debería definir por medio de una Resolución dictada al efecto por el organismo de contralor. En el caso del registro de empresas a las cuales se les retiene en la fuente y no constituyen PES, su inscripción no debería implicar la constitución de un establecimiento permanente en Argentina, ni generar más obligaciones que las que expresamente se imponen en la ley y en las instrucciones dictadas al efecto.

Se aconseja generar un listado de los contribuyentes que brindan servicios digitales transfronterizos tanto aquellos, que incluya tanto a los Beneficiarios del exterior¹³⁵, como aquellos que configuran PES, a efectos de mejorar los controles de dichas operaciones. También sería conveniente que dicho nomina sea publicado en el sitio web de AFIP.

Por su parte los contribuyentes PES, deberían tener en cuenta, además todos los requerimientos establecidos en la normativa actualmente vigente para los EP no virtuales.

6.2 Otros aspectos del Sistema de Registro

Se propone facilitar el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los prestadores extranjeros, liberándose a tales contribuyentes de las cargas administrativas que se enumeran en las disposiciones de la LIG. Por ejemplo, una medida relevante sería que se los exima, de la obligación de emitir documentación con fines tributarios como, por ejemplo, facturas, notas de crédito o débito, etc.

6.3 Declaración y pago del impuesto

Se considera importante seguir el ejemplo de Chile y de Uruguay¹³⁶, es decir se otorgue, para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto, un periodo que tenga una frecuencia no menor de dos o tres meses, a elección del contribuyente¹³⁷. También se propicia que dichas operaciones se realicen electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que la página de AFIP habilitara al efecto.

En el anexo 5 se incluye la redacción de la norma planteada dentro del articulado actual de la LIG

7.- Conclusiones de la tesis

Hemos incluido una serie de consideraciones a tener en cuenta para introducir

¹³⁵ A los que se les retiene en la fuente via presunciones.

¹³⁶ Este último aún sin registro.

¹³⁷ De este modo, los prestadores extranjeros que ejerzan esta opción, por ejemplo, por los servicios gravados que presten durante el primer trimestre del año deberán realizar, su primera declaración y pago en abril.

modificaciones en la Ley del Impuesto a las Ganancias¹³⁸, a los fines de establecer precisiones con relación a la imposición a la renta proveniente de la prestación de servicios digitales desde el exterior a sujetos locales.

La propuesta se basa en la necesidad de adecuar la normativa a los avances tecnológicos de los últimos tiempos, que han transformado las estructuras económicas y comerciales de nuestra sociedad, a un ritmo superior al de la adaptación de las normas. En este sentido, es preciso destacar que la digitalización de la economía planteó una serie de desafíos fiscales, relacionados con la cuestión de cómo deberían gravarse los ingresos generados por las actividades transfronterizas, teniendo en cuenta a las jurisdicciones en las que se encuentran ubicados los consumidores y/o usuarios de tales servicios, es decir, en donde se adiciona valor.

El tratamiento de los servicios digitales en el referido tributo, resulta actualmente materia de análisis en numerosos países, encontrándose la normativa relativa a ellos en continuo avance y perfeccionamiento, siendo su estudio y abordaje una tarea constante, tanto en el seno de las Naciones Unidas como en el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), donde la Argentina actúa activamente dentro de la OCDE/G20.

A mayor abundamiento, y conforme el derecho tributario internacional consagrado desde hace más de un siglo, los beneficios empresariales tributan en las jurisdicciones de mercado, únicamente cuando puedan atribuirse a la realización de actividades a través de establecimientos permanentes allí situados. Dicho criterio es el que se encuentra consagrado en el artículo 5° de la ley del gravamen a los efectos de establecer el criterio general mediante el cual se define la fuente generadora de renta.

Por lo tanto, resulta necesario introducir un apartamiento del aludido principio, en atención a que los modelos de negocios basados en la digitalización, acceden a mercados de jurisdicciones remotas sin contar con presencia física en ellos. Esto a fin de dotar de mayor equidad al sistema tributario, de modo tal que no sólo se encuentren alcanzados por el gravamen los sujetos que obtienen rentas de fuente argentina a partir de modelos de negocios tradicionales, sino también quienes las alcanzan de manera remota, a través de la prestación

¹³⁸ Texto ordenado en 2019 y sus modificatorias.

de servicios digitales.

No considerar estas diferencias de negocios genera inequidades en el alcance del tributo, que en la práctica son evidentes, ya que actualmente, por ejemplo, la publicidad en línea en portales nacionales de noticias se encuentra gravada, pero no así la de buscadores internacionales no constituidos como empresas en el país. Lo mismo sucede, con las plataformas nacionales de intermediación comercial, que tributan en el país, en relación a las internacionales.

En efecto, en estos momentos, la evolución de la economía digital impone tomar en consideración la actividad realizada de manera remota, con relación a aquellos sujetos residentes en el país -y los datos vinculados a ellos-, los cuales constituyen el mercado al que apuntan los prestadores de servicios que comercializan vía internet y similares.

A la espera de un consenso global que permita arribar a un acuerdo multilateral, acerca de la manera en que debe tributar este tipo de rentas, algunos Estados ya han introducido modificaciones a sus legislaciones domésticas. Esto a fin de alcanzar, en cierta medida, las utilidades provenientes de la prestación remota de servicios digitales, en sus respectivos territorios. Aunque con diferentes modalidades, es el caso de Uruguay, México, Francia, Eslovaquia, Gran Bretaña, España, Austria, Italia, Turquía, Israel, India, Indonesia, Malasia, Pakistán, Vietnam, Zimbabue, Nigeria, Kenia, entre otras naciones.

Atento a ello, la reforma introducida por la Ley N°27.430 en el segundo párrafo del entonces artículo 13 de la LIG, T.O. en 1997 y sus modificatorias (actual artículo 14 del T.O en 2019) requiere adecuaciones, en el entendimiento que esta temática precisa de disposiciones que cuenten con un mayor grado de especificidad.

La propuesta presentada incluye un análisis de diferentes formas de gravar con el impuesto a la renta a las empresas digitales, teniendo en cuenta que produzca el menor impacto en los precios, a efectos de no agudizar la regresividad del sistema tributario argentino. En este sentido, se descartó la aplicación del ISD, como se ha aplicado en otros países, dado que, por evidencias expuestas, tiene una alta traslación al precio de venta.

Se optó entonces, por propiciar un sistema de retención, bajo una ampliación del criterio de la fuente, con porcentajes de presunción de ganancia neta diferenciadas por segmentos, de acuerdo a la incidencia que el traslado del impuesto podría tener en los precios al consumidor,

según sea el modelo de negocio utilizado. Es así como, quedaron constituidos tres segmentos que se describen a continuación:

- ✓ Grupo 1. En este grupo incluimos empresas que utilicen modelos de negocios de suscripciones, directo o de vendedor, entre otros, donde se supone que el traslado a precios **es alto**. En los modelos de negocios B2C, la retención a aplicar debería ser sensiblemente menor que la de los grupos 2 y 3. Se ha propuesto considerar una presunción de renta neta del 35% conforme lo analizado, la alícuota efectiva a en este caso sería del **12.25%**
- ✓ Grupo 2. Dentro de este grupo consideramos las plataformas de intermediación y publicidad, donde, la incidencia en el precio final del bien/servicio **es menor**. El grado en que ese precio sea menor va a depender del peso que tenga el mismo en el bien o servicio comprado en la estructura de costos y del objetivo de rentabilidad de la empresa compradora. En este caso se puede pensar aplicar una presunción de ganancia mayor. Además, hemos separado en este grupo a los servicios de intermediación de aquellos de publicidad en línea por la especificidad de los primeros, con el objeto de otorgarles un tratamiento especial. En el caso de los servicios de intermediación, se propone diferenciar cuando el oferente y demandante del servicio se encuentren en territorio nacional, con una presunción legal absoluta de renta neta del 100%¹³⁹ y un tratamiento disímil cuando el oferente o demandante del servicio se encuentre en el exterior. En este caso se propuso, que el porcentaje de renta neta sea del 50%¹⁴⁰. Respecto a la publicidad en línea la propuesta es aplicar una presunción del 90%¹⁴¹
- ✓ Grupo 3. Este grupo lo componen las empresas que utilizan modelos de comunidad y venta de datos. La traslación, en estos casos, es nula o casi nula, con el adicional que el bien que se comercializa se encuentra radicado en la Argentina por lo cual se ha propiciado la inclusión del nuevo nexó PES.

La retención en la fuente a los beneficiarios del exterior y la definición de un EP virtual, representan la parte sustancial de la propuesta, con el agregado de una aplicación segmentada, y porcentajes de renta neta diferenciados, según sean los modelos de negocios y sistemas comerciales que utilicen las empresas de servicios digitales.

¹³⁹ Resulta ser en alícuota efectiva a aplicar **35%**

¹⁴⁰ Resulta ser en alícuota efectiva a aplicar **17.5%**

¹⁴¹ Resulta ser en alícuota efectiva a aplicar **31.5%**

De esta forma, se logra que el consumidor final, no se transforme en el contribuyente de hecho, siguiendo el objetivo extra fiscal perseguido de no incrementar la regresividad del sistema tributario de nuestro país, con la inclusión de esta medida unilateral “provisoria” hasta que se produzca el acuerdo global.

Se ha afirmado que la progresividad debe ser efectiva y real, no solo en el articulado de las disposiciones tributarias, y así evitar que, un tributo progresivo, como el impuesto a las ganancias, se transforme en regresivo, por inesperadas traslaciones, pagadas por sujetos fiscalmente muy distintos de los que pensó el legislador.

La acción del Estado podría volverse neutra en términos redistributivos, si el impuesto es financiado por los mismos sectores que lo reciben. Por ello la política tributaria debe jugar un rol protagónico a la hora de redistribuir ingresos. Por lo tanto, con la consideración de la incidencia en precios, realizando la segmentación, se toma en cuenta al consumidor final que, es en quien recae el mayor peso de la presión tributaria actual¹⁴². Por este motivo, la medida se pensó para que impacte lo más directamente posible en los beneficiarios del exterior, haciendo coincidir al contribuyente de hecho y de derecho.

En ese orden de ideas, la propuesta de modificación legislativa que se propicia en la presente tesis, introduce un nuevo artículo a continuación de las ampliaciones al criterio de la fuente¹⁴³, a los fines de establecer que constituye ganancia neta de fuente argentina, el precio pagado por la prestación de servicios digitales desde el exterior. Se entiende como tales a aquéllos, -cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización- llevados a cabo a través de la red internet o similares, de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas, o de tecnología utilizada por las mismas a través de las que se prestan servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

A tales fines, se considera que la mejor definición para incluir como servicios digitalizados en los términos de dicha disposición, entre otros, aquellas prestaciones contenidas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

A su vez, la propuesta agrega que, cuando la ganancia de fuente argentina proveniente de la prestación de servicios digitales, fuere obtenida por un beneficiario del

¹⁴² Por la imposición indirecta sobre bienes y servicios.

¹⁴³ Artículo 14 LIG

exterior, éste podrá tributar mediante un mecanismo de imposición basado en su renta neta¹⁴⁴, sujeta a la alícuota inferior¹⁴⁵ definida en un artículo que la LIG incorpore a estos efectos, a continuación de la enumeración que hace dicha ley de las retenciones a realizar a los beneficiarios del exterior¹⁴⁶

En este sentido, se propone establecer un régimen opcional basado en la inscripción en un registro creado al efecto. Los que se inscriban gozaran del beneficio de tributar sobre base cierta y con una alícuota reducida. En el caso contrario, se le aplicarán las presunciones que correspondan a cada tipo de servicio a la alícuota del 35%.

Por todo lo expresado, se considera que las modificaciones que se propician, acerca de la gravabilidad de los servicios digitales dentro de LIG, es un avance frente al nuevo paradigma que ha traído la era digital, en la asignación de potestades tributarias de los Estados¹⁴⁷, haciendo notar que la equidad es también un principio fundamental a aplicar en el nacimiento de un nuevo paradigma del sistema fiscal internacional.

Por ello, este cambio, le otorgaría a nuestro país acceder a una distribución más equitativa de la base imponible mundial. Además, se lograría cambiar la situación actual, en relación a los servicios digitales, en donde se ejerce un tratamiento desigual con los sujetos residentes en el país que realizan sus negocios de manera tradicional, lo cual resulta inequitativo.

8.- Hechos posteriores a la finalización de la tesis

Es importante destacar que, durante el desarrollo de la tesis, el cual tuvo una duración de aproximadamente dos años, el objetivo fue elaborar una medida unilateral que se adecuara al sistema tributario argentino teniendo en cuenta sus características, lo cual se ha descrito en el capítulo 6. Esto se llevó a cabo siguiendo lo establecido dentro del proyecto sobre BEPS/ OCDE en el “informe interino” presentado en el año 2015, donde se propusieron una serie de medidas unilaterales que de manera opcional podían ser tomadas por los distintos países.

Posteriormente, en el año 2018, como se ha descrito en el capítulo 3, se presentó la propuesta de los dos pilares, la cual se fue adecuando paso a paso, para así poder lograr un consenso entre todos los países¹⁴⁸ que conforman el proyecto

¹⁴⁴ En sujeto del exterior presentará sus balances a la AFIP según la Resolución dictada al efecto.

¹⁴⁵ Se ha sugerido que sea el 25%

¹⁴⁶ Artículo 104 título V LIG.

¹⁴⁷ La distribución a las jurisdicciones donde se localizan los consumidores/usuarios que adicionan valor; en forma provisoria hasta que se produzca el acuerdo global tan demorado.

¹⁴⁸ Actualmente 140 países conforman el

Mientras tanto a la espera de que se arribara al acuerdo multilateral, muchos países como hemos descripto en el capítulo 5, han incorporado distintas medidas¹⁴⁹ dentro de sus sistemas tributarios para no quedar ajenos a recaudar rentas en las jurisdicciones de mercado, donde también se crea valor, para lo cual deberían tener la correspondiente potestad tributaria¹⁵⁰ para gravarlas.

Debido a esto proliferaron las medidas unilaterales, tanto en la Unión Europea estableciendo un impuesto específico a los servicios digitales DSTs, en Latinoamérica con una retención en la fuente¹⁵¹ y en otros países¹⁵² mediante la inclusión dentro de la legislación interna del nexó PES¹⁵³ (ver con mayor amplitud en el capítulo 5). Mientras tanto la Argentina no pudo implementarla, ni en el año 2018 con la intención de modificar el actual art. 14 de LIG¹⁵⁴, ni en el año 2020 con un proyecto de modificación más amplio¹⁵⁵ los cuales no prosperaron debido a la falta del consenso necesario para su inclusión dentro del impuesto a las ganancias.

El 8/10/2021, luego de años de intensas negociaciones para adecuar el sistema tributario internacional a la era digital, finalmente se arribó al acuerdo multilateral (en adelante CML) tan esperado, el que incluye pautas sustanciales en relación al tema de la tesis.

Por lo tanto se han agregado en la misma, dentro del *anexo 7*¹⁵⁶, la descripción de los elementos fundamentales del acuerdo, donde 137 jurisdicciones¹⁵⁷ se unieron para conformar el enfoque de los dos pilares que establece un nuevo marco de fiscalidad internacional y han acordado y un plan de acción detallado que prevé la aplicación de las nuevas normas para el 2023.

¹⁴⁹ Retención en la fuente, presencia económica significativa, impuesto a los servicios digitales

¹⁵⁰ Si bien ya se ha desarrollado en la presente tesis se reitera que la digitalización y la globalización han tenido un profundo impacto en las economías y en la vida de las personas a nivel mundial, y su impacto no ha hecho más que acelerarse en el siglo XXI. Estos cambios han supuesto un claro desafío para las normas de tributación de los ingresos empresariales internacionales, que han prevalecido durante más de cien años y han llevado a que las EMN no paguen los impuestos que les correspondería pagar a pesar de los enormes beneficios que muchas de estas empresas han ido cosechando a medida que el mundo se interconectaba

¹⁵¹ Ejemplo Uruguay y México

¹⁵² Como por ejemplo India, Nigeria, etc.

¹⁵³ Ejemplo India, Nigeria, etc.

¹⁵⁴ Proyecto de Ley 27.430

¹⁵⁵ En el 2020 charla mantenida por zoom con Claudia Balestrini, Verónica Grondona, Juan José Imirizaldu y María de los Angeles Jáuregui (representando a CEPAL en esa ocasión), año 2020 donde se debatió los pros y contras del nuevo proyecto redactado para remitir al Congreso junto con la Ley de presupuesto.

¹⁵⁶ Fuente: "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar"

¹⁵⁷ De los 140 miembros del Marco Inclusivo de la OCDE / G20 sobre BEPS

Si bien se encuentra detallado en el mencionado anexo, es significativo señalar que el CML actualiza y finaliza un acuerdo previo entre los miembros del Marco Inclusivo para reformar las normas tributarias internacionales.

Dicho acuerdo incluye entre otras cuestiones:

Pilar 1 propone llegar a una distribución más justa de los beneficios y los derechos fiscales entre los países con respecto a las utilidades de las EMNs más grandes y rentables. Se pretende reasignar algunas potestades tributarias sobre las rentas de las mismas desde sus países de origen, a las jurisdicciones de mercado, donde desarrollan actividades comerciales y obtienen beneficios, independientemente de si las empresas tienen presencia física allí.

La medida alcanza a las EMNs con ventas globales superiores a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%, que son las que se han visto beneficiadas por el proceso de la globalización. Las mismas estarán alcanzadas por las nuevas reglas que establecen un derecho de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales. Todo se encuentra desarrollado en forma exhaustiva en el *anexo 7*.

Pilar 2 Sus normas relacionadas con las reglas “GloBE” establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMNs con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros. Además, genera la exigencia que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9%, sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la “cláusula de sujeción a imposición” en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo que son miembros del CML, cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales. Asimismo, se agregó una exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales.

Dentro del anexo del CML se establece que requerirá a todas las partes *que eliminen todos los Impuestos a los Servicios Digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir dichas medidas en el futuro*. O sea que a partir del 8/11/2021 y hasta el 23/12/2023 fecha estimada para la entrada en vigor del CML, los países no pueden incluir y deberán derogar los DSTs y medidas similares.

Además, si bien no está dentro del acuerdo, **se ha propuesto que se incluya una definición detallada de lo que constituyen “medidas similares pertinentes” como parte del**

CML y su Declaración Explicativa¹⁵⁸. Esto surge de una reunión interna de la OCDE (2022)¹⁵⁹ donde se establecieron algunos de los parámetros de lo que se entiende por dichas medidas, lo cual se ha incorporado como *anexo 9* de la presente tesis.

De dicho anexo se desprende que aún no ha quedado definido *en forma certera* qué se entiende por medidas similares, dado que centra su análisis fundamentalmente sobre DSTs. y su aplicación, y en menor medida en lo relacionado con PES. Eso no invalida que a medida que se vaya avanzando con el CML en función al cronograma estipulado, el acuerdo incluya además, conforme al debate que se está produciendo, otras medidas que al presente no surgen claramente de la reunión de junio descrita dentro del *anexo 9*.

El 11 de julio de 2022 la OCDE (2022)¹⁶⁰ publicó un documento de consulta "*Informe de progreso sobre el monto A del Pilar Uno*", que contiene un borrador de reglas modelo nacionales para el nuevo derecho tributario llamado "Cantidad A" el cual permitirá a los países de mercado gravar una porción de las rentas de aquellas empresas definidas dentro del alcance del CML, e invita a enviar comentarios¹⁶¹ sobre este informe antes del 19 de agosto de 2022. Esto sigue a la declaración sobre los componentes de la reforma fiscal global, acordada por los miembros¹⁶² y las consultas sobre siete "bloques de construcción" del borrador de las reglas del Monto A publicados entre febrero y mayo de 2022.

Como se explica en el comunicado del "*Informe de progreso sobre el monto A del Pilar Uno*"

- ✓ Este incluye una versión consolidada de las disposiciones operativas sobre el Monto A (presentadas en forma de reglas modelo nacionales), que refleja el trabajo técnico completado hasta el momento.
- ✓ Este informe aún no contempla las reglas sobre la administración del nuevo derecho tributario, tampoco las disposiciones relacionadas con la seguridad fiscal, que se darán a conocer oportunamente y antes de la reunión del Marco Inclusivo en octubre de 2022.

Las reglas modelo comprenden cinco pasos detallados dentro del *anexo 10*:

¹⁵⁸ El destacado es nuestro. Esto es imprescindible para no dar lugar a dudas por cómo ha sido redactado en el CML

¹⁵⁹ OCDE (2022) MLD: "Addressing digital service taxes and other relevant similar measures", Task force economy on the Digital Economy" el 2 de junio de 2022

¹⁶⁰ OECD (2022) "Pillar One Amount A public consultation: Observations and comments"

¹⁶¹ Si bien se invita a realizar comentarios sobre cualquier aspecto de las reglas, los aportes serán más útiles si explican la orientación adicional que se necesitaría para aplicar las reglas a las circunstancias de un tipo particular de negocio, así como los aportes sobre si falta algo o si está incompleto en las reglas modelo.

¹⁶² Del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS en octubre de 2021

- ✓ Paso 1. Determinar si una empresa es lo suficientemente grande como para estar encuadrada del alcance;
- ✓ Paso 2. Nexo y fuente de ingresos: Determinar qué países de mercado son elegibles para el Monto A e identificar cuántos ingresos se derivan de cada país;
- ✓ Paso 3. Determinar el beneficio del grupo;
- ✓ Paso 4. Asignar la cantidad A de ganancias a los países de mercado elegibles en proporción a los ingresos (limitado por el puerto seguro de marketing y distribución); y
- ✓ Paso 5. Eliminación de la doble imposición: Identificar qué países serán responsables de eliminar la doble imposición en relación con el Monto A y en qué montos.

Es muy difícil modificar el derecho tributario internacional que viene aplicándose desde hace más de un siglo, al cambiar las reglas de nexos y todo lo que ello involucra en cuanto a la cesión de potestades tributarias entre países. El nuevo paradigma que ha traído la era digital alcanza no solo al tema de la tesis sino muchos otros que comprende el proyecto BEPS 2.0¹⁶³ como: plasmar acuerdos, modificar los CDIs firmados, los Modelos de Convenio¹⁶⁴ y también las legislaciones domésticas en coordinación con el CML que se firme en el futuro, cuando se encuentre totalmente cerrado y en funcionamiento. Ello permite inferir, más allá de que los plazos ya se están incumpliendo¹⁶⁵, que la puesta en funcionamiento¹⁶⁶ posiblemente va resultar posterior al 31/12/2023.

Como lo hemos expresado al comienzo de este punto, la propuesta inicial fue establecer una medida unilateral que se adecuara a las características de nuestro sistema tributario, cuando aún no se había alcanzado al acuerdo multilateral. Dicha norma se dejaría de utilizar una vez que el CML firmado **entrara en vigor**¹⁶⁷. Se pensó de esa manera dado que recién entonces la Argentina y el resto de los países que hayan adherido al CML comenzarían a recibir una cantidad de la recaudación, a través de la aplicación del monto A

En la actualidad al no permitir que se incorporen nuevas medidas unilaterales¹⁶⁸ se ha creado una situación de inequidad respecto de aquellos países que están recaudando IG sobre

¹⁶³ Iniciado en el año 2013 con las 15 acciones las cuales fueron evolucionando en cambios muy importantes en el derecho tributario internacional

¹⁶⁴ Ya la ONU ha introducido cambios como hemos mencionado falta que la OCDE haga lo suyo dado que la mayoría de los convenios firmados siguen dicho modelo.

¹⁶⁵ EEUU una prórroga para el vencimiento de junio/2022 y su traslado a octubre/2022.

¹⁶⁶ Nos referimos a la recaudación del monto A por las jurisdicciones de mercado en particular dado que es el tema que nos ocupa en la presente tesis.

¹⁶⁷ Así fue redactada la propuesta de tesis en el momento de entrega anterior al CML

¹⁶⁸ Más allá que aún no se sabe que se entiende con certeza medidas pertinentes similares

las rentas de estas empresas y aquellos otros como la Argentina que no las han incluido antes del 8 de octubre del 2021.

La propuesta de la tesis era *válida al momento de su presentación y a criterio de la tesista algunas de las sugerencias se podrían incluir en LIG actualmente, más allá de los aspectos que puedan obstaculizar nuevamente su efectivización.*

Por ejemplo, se podría incorporar:

- ✓ la modificación del actual artículo 14 que trae una inequidad entre aquellos que reciben sus películas vía internet y los hacen mediante los medios tradicionales.
- ✓ los servicios de intermediación como Airbnb cuando el sujeto que recibe el servicio de alojamiento sea un residente en el país y el otro que es dueño del inmueble también lo sea, cuando se brinda un servicio de movilidad y tanto el pasajero como el conductor están dentro del país,
- ✓ la venta de datos de residentes del país,
- ✓ Etc.

En todos los casos con una presunción de renta que implique una retención en la fuente, teniendo en cuenta la segmentación planteada dentro de la tesis.

Respecto a la posible reacción de los órganos del Proyecto BEPS, *el CML debería describir la manera en que se evaluarán las medidas similares pertinentes* ¹⁶⁹ *en un futuro, dado que no ha quedado claro en el borrador preliminar incluido dentro del anexo 9.* La evaluación se podría hacer de la siguiente manera:

- 1.- Realizar a través de un proceso de revisión por pares, realizado de manera similar al proceso para evaluar prácticas tributarias perjudiciales en un foro creado a ese efecto.
- 2.-Se podría incluir dentro del CML un mecanismo para abordar las medidas tributarias que se encuentren en colisión con el CML.

Si de este proceso se surge que las medidas se encuentran en colisión con lo establecido dentro del acuerdo, quitar la asignación de la cantidad A, a la jurisdicción imponente, hasta que el país examinado no la remueva. **Se estima que esta será la reacción de los órganos del proyecto BEPS -acción 1, Pilar 1.**

¹⁶⁹ Que las distintas jurisdicciones han incorporado.

Hasta el momento en el cual se defina claramente qué se entiende por medida unilateral similar¹⁷⁰ a los DSTs, que conforme se desprende del anexo 9, sería en setiembre del 2022, la Argentina podría incluir alguna de las sugerencias mencionadas en los párrafos anteriores.

Se cree por lo explicado anteriormente que lo propuesto no colisiona con lo establecido por el CML como medida similar, pero si al momento de ser evaluada la misma por el órgano pertinente, llegara a recibir una objeción, se podría remover y mientras tanto se evitaría perder recaudación.

No se debe olvidar que la Argentina y todos los países van a tener que reformar sus legislaciones internas del IG para encuadrarlas dentro del nuevo derecho tributario internacional, esto es el llamado monto A. Asimismo aquellos países que han implementado DSTs o medidas similares deberán eliminarlas.

Por todo lo expresado se estaría a favor de una modificación de la LIG, menos ambiciosa y equitativa que la propuesta original¹⁷¹. En cuanto los otros países, como por ejemplo aquellos de la Unión Europea que han adoptado DSTs no hay duda que deben derogarlas por lo que se explicita en el anexo 9.

Se reconoce que esta postura es discutible y de difícil implementación, mucho más, conociendo el antecedente de las anteriores propuestas las cuales no fueron receptadas. *Pero se trata de una teoría de carácter académico la cual puede ser útil para estudios posteriores dado que este proceso de cambio todavía se encuentra en constante desarrollo y progreso.*

También el análisis de la segmentación para evitar el traslado a precios de la medida que se propone, es una herramienta de estudio para otras cuestiones tanto en Argentina, como países con sistemas tributarios parecidos, donde los impuestos al consumo trasladables son los que más recaudan.

Además, la propuesta es válida para todos aquellos países que no se han adherido al acuerdo como Kenia, Nigeria, Pakistán y Sri Lanka, y se propone extender la misma también a aquellos que no han participado del proyecto OCDE/G20 de BEPS 2.0.

Es de tal relevancia el cambio que se está produciendo dentro del derecho internacional que no se puede dejar al margen a ningún país. Y si jurisdicciones como India, que en un

¹⁷⁰ Medias similares pertinentes.

¹⁷¹ La propuesta de tesis pretende ser equitativa no solo en relación la gravabilidad de los beneficiarios del exterior que generan valor en sus empresas por el valor que se agrega en el país de mercado sino también considerando la segmentación en relación del traslado a precios

comienzo estaban en total desacuerdo, han adherido al CML puede ser que otros hagan lo mismo en un futuro o bien sigan negociando, produciéndose así posibles demoras en perjuicio de aquellos que aún no perciben de las EMNs el impuesto a la renta que les corresponde por no haber implementado ninguna imposición sobre estas empresas.

Además, la puesta en marcha del CML no invalida que se sigan estudiando mejoras al mismo, dado que el cambio se ha transformado en una constante. Incluso, teniendo en cuenta que la temática en sí misma por su dinámica está sujeta a innovaciones, enmiendas y reformas.

9.- Consideraciones y recomendaciones sobre el punto 8

9.1. Se destaca que la tesis se presentó con anterioridad al CML, y que el tema elegido por su actualidad y permanente debate obliga a modificaciones y agregados¹⁷² que lo hacen sumamente cambiante, por las constantes negociaciones para establecer un nuevo paradigma dentro del derecho tributario internacional.

9.2. Como se describe en el punto anterior, más allá que se reconoce la trascendencia que implica la Declaración del 8-10-2021 y haber arribado al CML, se estima que su puesta en marcha se va a demorar en desmedro de aquellos países que no han implementado una medida unilateral,¹⁷³ a diferencia de los que sí lo han hecho produciéndose así una situación de inequidad entre los países.

9.3 Se considera que la propuesta se podría incorporar “en parte” en la legislación del país “adecuándola” a los parámetros establecidos en el anexo 9, teniendo en cuenta la falta de claridad respecto a qué se entiende por medidas similares pertinentes a los DSTs.

9.4. Argentina como miembro observador y participante activo, podría introducir esta inquietud en las reuniones que se mantienen asiduamente, en la actualidad, de forma tal de lograr recaudar algo en el mientras tanto. En caso de no prosperar lo planteado, lo que se va a recibir por dicho concepto podría compensarse de lo que va a ingresar como consecuencia de la aplicación del CML.

¹⁷² Como se desprende de los anexos

¹⁷³ Como se reconoce dentro del Marco Inclusivo de la OCDE/G20¹⁷³ los tres fenómenos importantes facilitados por la digitalización (escala sin masa, dependencia de activos intangibles y la centralidad de los datos) plantean serios desafíos a los elementos de los cimientos del sistema tributario global. Por un lado, la aparición de nuevos impulsores de valor, a menudo intangibles, ha revolucionado sectores enteros creando nuevos modelos de negocio al mismo tiempo que erosiona continuamente la necesidad de proximidad física a los mercados objetivo. Esto desafía continuamente la efectividad de las reglas de nexos y asignación de utilidades existentes para distribuir los derechos impositivos sobre los ingresos generados por actividades transfronterizas de una manera que sea aceptable para todos los países, pequeños y grandes, desarrollados y en desarrollo (**la llamada asignación del derecho impositivo**).

9.5. También se propone incorporar la propuesta dentro de la LIG en Argentina para todas aquellas empresas que no se encuentren *dentro del alcance establecido del monto A*

9.6. Se entiende que la tesis podría ser un instrumento útil de consulta para el resto de los países que no adhieran al acuerdo y también aquellos que no formaron parte del mismo¹⁷⁴. Como son países con PBI muy bajos los que no están incluidos en el CML, es importante para sus economías que tengan en cuenta el acceder a una medida unilateral en caso que no la tengan.

9.7. La segmentación en relación al traslado a precios, se ofrece además como material de consulta tanto para la Argentina como para los países con sistemas tributarios similares. Esto significa aquellos con un mayor caudal de recursos provenientes de los impuestos al consumo, para que la redistribución no solo provenga del gasto sino también del recurso.¹⁷⁵

10.- Reflexiones finales

Para finalizar se considera que es de tal trascendencia la transformación que ha traído la economía digital a los negocios, que se celebra el cambio que implica el CML dado que se reconoce dentro del mismo la obsolescencia del nexo territorial, tal como se incluyó en la tesis.

Asimismo, se advierte que participar en la implementación de medidas por parte de Argentina, como miembro observador dentro del marco inclusivo, ha traído y va a traer en el futuro ventajas adicionales tales como:

- ✓ Mayor protección de la base imponible,
- ✓ El desarrollo de disposiciones para evitar abusos e introducir informes de país por país, para los cuales el paquete BEPS proporciona estándares mínimos.
- ✓ Tener igual voz en el proceso de desarrollo de estándares y el seguimiento de la implementación de BEPS.
- ✓ Tener acceso a apoyo para el fortalecimiento de capacidades, incluyendo el desarrollando de planes de acción para la consecución de BEPS.

¹⁷⁴ Desde 2011, con la entrada de Sudán del Sur, el órgano tiene 193 países miembros, considerados "Estados soberanos", con sus propias fronteras y gobiernos independientes. También cuenta con dos "Estados observadores", el Vaticano y Palestina, lo que da un total de **195** países, hasta 2019. En 2022, hay 197 países en el mundo (miembros y observadores de las Naciones Unidas + Kosovo + Taiwán).

¹⁷⁵ En sociedades desiguales como las latinoamericanas, no basta con la política redistributiva que pueda hacerse a partir del gasto público, sino que resulta importante el rol que juegan los sistemas impositivos

- ✓ Ser parte de una comunidad más amplia de intercambios de prácticas y experiencias con otros países.
- ✓ Contar con más información, etc.

Por todo ello si bien para algunos lo logrado por el CML puede tener sabor a poco, de todos modos, implica el comienzo de un cambio trascendental en el derecho tributario internacional. Más allá que se trate de un importe menor del que se esperaba obtener respecto del “monto A” esto se considera un avance sumamente relevante.

Los miembros no solo acordaron recibir la recaudación establecida en el CML, para aquellos que estén dentro del “monto A” sino que las EMNs incluidas están sujetas también a todos los estándares internacionales sobre transparencia fiscal y sobre BEPS para garantizar que las autoridades tributarias puedan someterlas a una tributación efectiva.

Además, los participantes del acuerdo saben que las medidas unilaterales pueden ser ineficaces y dar lugar a controversias con otros países, tanto porque pueden provocar supuestos de doble imposición como por la posibilidad de que lleven a adoptar **represalias comerciales**.

Todo esto es solo un inicio para eliminar normas que ya no aplican al sistema tributario internacional, y que a medida que vaya avanzando el intercambio entre los países miembros, se espera se logre encontrar una mejor forma de distribución, para que resulte **aún más equitativa** la distribución entre los países.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aberastury P. (2008). *Responsabilidad del Estado*. Departamento de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, 223-224.
- Allison, C. (2019). OCDE *Secretariat’s Unified Approach: How to get things on a truly Equal Footing*. *International Centre for Tax and Development*. Disponible en: <https://www.ictd.ac/blog/OCDE-secretariat-unified-approach-equal-footing/>.
<http://www.OCDE.org/tax/beps/OCDE-presents-analysis-showing-significant-impact-of-proposed-international-tax-reforms.htm>.
- Ault, H.J. y Bradford, D.F. (1990). “Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises”. En: A. Razin y J. Slemrod (eds.) *Taxation in the Global Economy*. (pp. 11-46). University of Chicago Press.

- Avi Yonah, R.S. (2007). *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge Tax Law Series.* Cambridge University Press
- Avi Yonah, R.S. (2014). *Splitting the Unsplittable: Toward a Formulary Approach to Allocating Residuals Under Profit Split.* [en línea] University of Michigan Law School, Research Paper378. Disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2369944
- Beer S, Ruud de Mooij, Shafik Hebous, Michael Keen, y Li Liu (2020) “*Exploring Residual Profit Allocation*” IMF working paper. WP/20/49. Internacional Fund Monetary.
- CEPAL (2013). *Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad.* Chile, Santiago de Chile: CEPAL. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
- CEPAL (2020), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 / Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020 (1990-2018). Disponible en: <https://www.cepal.org/es/noticias/america-latina-caribe-aumento-ingresos-tributarios-se-ve-amenazado-medio-deterioro>
- CEPAL (2020), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 / Revenue Statistics in Latin América and the Caribbean 2020 (1990-2018). Disponible en: <https://www.cepal.org/es/noticias/america-latina-caribe-aumento-ingresos-tributarios-se-ve-amenazado-medio-deterioro>
- Cobham, A., Faccio, T., Fitzgerald, V. (2019). *Global inequalities in taxing rights: An early evaluation of the OCDE tax reform proposals.* Disponible en: <https://osf.io/preprints/socarxiv/j3p48/>.
- Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT). (2020) *The OCDE's proposed reform will fail to generate meaningful additional tax revenue, especially for developing countries.* Disponible en: <https://www.icrict.com/press-release/2020/2/13/the-OCDEs-proposed-reform-will-fail-to-generate-meaningful-additional-tax-revenue-especially-for-developing-countries>.

- Beer Dalton Dallazem and Natália Brasil (2019) Dib, “*Is South Dakota v Wayfair, Inc. case relevant to the digital economy taxation?*”, *Central European Political Science Review*, vol. 20, No. 76.
- Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Ministerio de Hacienda en: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria>
- Fernández Felices, D., Guardarucci, I. y Puig, Jorge. (2014). *Impuestos y distribución del ingreso en Argentina: análisis y propuestas de reforma para el sistema tributario*. En *Anales de la XLIX Reunión de la Asociación Argentina de Economía Política*. Buenos Aires, Argentina.
- Fernández Lobbe, G. C. (2019). *Economía digital, regla de OCDE vs impuestos locales*. El Cronista. Disponible en: <https://www.cronista.com/fiscal/Economia-digital-reglas-de-OCDE-vs.-Impuestos-Locales-20190825-0014.html>
- Fernández, L.O. (2020) *BEPS y el nuevo impuesto societario unitario* *Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*; 4, 36-49.
- Financial Times (2019). Disponible en: <https://www.cronista.com/financial-times/La-recopilacion-y-venta-de-datos-es-el-negocio-que-mas-crece-en-Estados-Unidos-20190409-0054.html>
- FMI (2014). *Spillovers in International Corporate Taxation*. [En línea] IMF Policy paper, 9-5-2014. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>
- FMI (2015). *World Bank and the IMF Launch Joint Initiative to Support Developing Countries in Strengthening Tax Systems* [en line] 10 de julio de 2015. Disponible en: <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2015/pr15330.htm>.
- FMI (2016). *The Platform for Collaboration on Tax: Concept Note*. 19 de abril de 2016. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2016/pdf/pr16176.pdf>
- FMI (2020). *Exploring Residual Profit Allocation*. Por: Sebastian Beer, Ruud de Mooij, Shafik Hebous, Michael Keen, and Li Liu. WP/20/49
- FMI, OCDE, ONU y Banco Mundial (2011). *Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A Report to the G-20 Development Working Group*. [En línea]. Disponible

- en: www.imf.org/external/np/g20/pdf/11031,
<http://www.OCDE.org/ctp/48993634.pdf>.
- FMI, OCDE, ONU y Banco Mundial (2015). *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*. [En línea] noviembre de 2015. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515a.pdf> [Consulta 23 marzo 2016]
- FMI. (2019). “*El Directorio Ejecutivo del FMI examina la tributación de las empresas en la economía mundial*”. Comunicado de Prensa No. 19/69.
- Founrouge, G. (1990) Título tercero, Capítulo 1, punto 3 “*El poder de eximir*” Derecho Financiero Tomo 1 Fondo editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires Argentina
- Fuentes Quintana, E.F. (1975). *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*. Ed. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas.
- Fuenzalida Caspar KA (2018). *Comercio electrónico directo. Análisis tributario de la prestación de servicios digitales*. Universidad Nacional de Córdoba: tesis de la Especialización en Tributación. Disponible en: <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6819/Fuenzalida%20Capar%2C%20Karin%20Andrea.%20Comercio%20electronico%20directo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- G-20 DWG (2014). *Domestic Resource Mobilisation, G20 Response to 2014 Reports on Base Erosion And Profit Shifting And Automatic Exchange Of Tax Information For Developing Economies* [en línea]. Disponible en: [https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/16%20G20%20response%20to%202014%20reports%20on%20BE PS%20and%20AEOI%20for%20developing%20economies.pdf](https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/16%20G20%20response%20to%202014%20reports%20on%20BE%20PS%20and%20AEOI%20for%20developing%20economies.pdf).
- G20 Leaders’ (2015). *Communiqué. Antalya Summit, 15-16 November*. [En línea]. Disponible en <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/11/16-g20-summit-antalya-communique/>
- G-20 (2016). *Communiqué. G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting in Shanghai, 27 de febrero de 2016*. [En línea]. Disponible en: <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160227-finance-en.html>

- González de Frutos, U. (2016). “El Proyecto BEPS y la Reforma de los Precios de Transferencia”. En: T. Cordón Ezquerro (Ed.) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Editorial Estudios Financieros, segunda edición, 943 págs.
- García Frías, Angeles (1993) “El impuesto como medio de desarrollo de la política agraria: el caso español” *Revista de Derecho Tributario* N° 58 Asociación Venezolana de derecho tributario. Venezuela. Disponible en:
vdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-legis-editores-1993-numero-58-1993-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-a/
- García Mullin (1978) “*Impuesto a la renta, teoría y técnica del impuesto*” Centro interamericano de estudios tributarios, CIAT. Disponible en:
https://www.academia.edu/28715712/Impuesto_sobre_la_Renta_Teor%C3%ADa_y_T%C3%A9cnica_del_Impuesto
- González de Frutos, U. (2018). *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*. Tesis doctoral, Facultad de Derecho. Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.
- González de Frutos, U. y Burgos García, M.C. (2016). El Informe País por País. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*; 396. Disponible en:
<https://www.contabilidadtk.es/informe-pais-por-pais.html>.
- González Eusebio (1992) “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica” *Revista Derecho Tributario Ediciones Interoceánicas S.A.* Buenos Aires, Argentina
- Graetz, M.J. (2001). Taxing International Income - Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy. *HeinOnline*; 54 Tax L. Rev. 261 2000-2001, 261-336. Disponible en:
https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers
- Hernández Sampieri, R. (2015). *Metodología de la Investigación*. Mc Graw Hill.
- Higuera, Gonzalo (1978) “*El pago de impuestos*” Cuadernos BAC. 13, publicado por la

editorial Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid.

ICRICT (2015). *Evaluation of the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation for the Base Erosion and Profit-Shifting Project of the G20 and OCDE*. [en línea] Octubre 2015. Disponible en: http://www.icrict.org/wp-content/uploads/2015/10/ICRICT_BEPS-Briefing_EN_web-version-1.pdf . [consulta 11 febrero 2016]

ICRICT (2020). *Reforma actual del sistema tributario internacional: ¿cambio radical u otra solución a corto plazo?* Disponible en: <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5a7900599140b7833060e4b8/1517879398764/ICRICT+Unitary+Taxation+SPANISH+Feb2018.pdf>

ICRICT (2021). ICRICT pide a los líderes del G7 que asumir compromiso contra la evasión y elusión fiscal disponible en:

<https://acento.com.do/el-financiero/icrict-pide-a-los-lideres-del-g7-que-asumir-compromiso-contra-la-evasion-y-elusion-fiscal-8951482.html>

Jáuregui, M.A. (2017). Equidad como principio: una interpretación de su contenido. *Ciencias Económicas*; 14(2), 107–123.

Jáuregui M.A., Monti L. (1994) “*El principio de capacidad contributiva y el uso extra fiscal de la tributación*” Derecho Tributario Ediciones tomo VIII Interoceánicas S.A. Buenos Aires, Argentina.

Jiménez J.P. y Podestá A. (2017). Equidad y sistema tributario en América Latina. *Nueva Sociedad*; 272, 52-67.

Jarach Dino (1985) “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Editorial Cangallo. Buenos Aires, Argentina

Kaufman, N. (2000) Fairness and the taxation of international income. *Law and Policy in International Business*, 29, 145-7.

KPMG (2021) “Taxation of the digitalized economy”, Developments Summary, May 24 2021.

KPMG (2020) “Taxation of the digitalized economy”, Developments Summary, Jun 26 2020.

- Landin, S.A. (2020). Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria. *Quincena Fiscal*; 10, 39-48. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7436020>
- Lehner, M. y Reimer, E. (2005). *Informe de Relatoría Nacional por Alemania*, presentado al 59° Congreso de la IFA, Buenos Aires, Tema I: “Fuente y Domicilio: Nueva Configuración de sus Principios”.
- Lopez Aguado, Antonio (1979) “*Los impuestos y la constitución*”. Editorial Macchi, Buenos Aires Argentina.
- Macon, J. (2000). *La economía del Sector Público*. Editorial Mc Graw-Hill Interamericana.
- McIntyre. M. (2004). The Use of Combined Reporting By Nation States. *Tax Notes Int'l*; 8(2), 926-927.
- Moreno Carrasco, R. (2020). *La residencia tributaria en personas físicas, partnerships y economía digital*. Tesis doctoral, Departamento de Derecho Público y de la Empresa, Universidad de Castilla-La Mancha, RUI de RA. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10578/26746>
- Mosioma, A., Nacpil, L., Moreno, L., Rangaprasad, P., Alemayehu, D. (2020). *Time for developing countries to go beyond the OCDE-led tax reform*. Disponible en: <https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/time-developing-countries-go-beyond-OCDE-led-tax-reform>
- Musgrave, R. y Musgrave, P. B. (1999). *Hacienda pública, teoría y aplicada*. McGraw Hill, 5ta edición.
- Navarrine S. y Asorey R.O. (1985) *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Editorial Depalma Buenos Aires Argentina
- Ndajiwo, M. (2020). The Taxation of the Digitalised Economy: An African Study. *ICTD Working Paper 107*, Institute of Development Studies.
- OCDE (2013). *BEPS Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>

- OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing, Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OCDE (2015). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. Informe final. OCDE Publishing, París. Disponible en: https://docs.google.com/document/d/11AbreESJ3Ur069R5ivUk-fiMlnftpUzJbvB_ReqwWag/edit
- OCDE (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Disponible en: <https://www.OCDE.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE (2018). *Secretary General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Buenos Aires, Argentina*. Disponible en: <http://www.oecd.org/g20/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>
- OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018”*. *Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
- OCDE (2019). *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy*. Disponible en: <https://www.OCDE.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OCDE (2019). *Documento de consulta pública, Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. Disponible en: <https://docs.google.com/document/d/1ZfXWTUIVNL-YqTnX9kqTnf9zh3G3zKigtXLPVVjgKH4/edit>
- OCDE (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OCDE, Paris. Disponible en:

www.OCDE.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-aconsensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

OCDE (2019). *Revenue Statistics 2019 Tax revenue trends in the OCDE*. Disponible en: <https://www.OCDE.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>

OCDE (2019). *Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies*. Disponible en: https://www.OCDE-ilibrary.org/science-and-technology/unpacking-e-commerce_23561431-en

OCDE (2020), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OCDE Publishing, Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>.

OCDE (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing, Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OCDE (2021) “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar” Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>

OCDE (2022) MLD: “Aderessing digital service taxes and other relevant similar measures, TFDE, Task force economy on the Digital Economy” el 2 de junio de 2022.
Documento interno de la OCDE

OECD (2022) “Pillar One Amount A public consultation: Observations and comments” 11 de julio de 2022 Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-two-pillar-solution-to-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.htm>

Passarelli, Ezequiel V. (2021) “*El acuerdo histórico del g7: el impuesto mínimo global. críticas, puntos débiles y próximos pasos*” Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) boletín XXVII Editorial ERREPAR Buenos Aires, Argentina

Pikertty, T. (2014). *El capital del siglo XXI*. Fondo de Cultura Económica. Buenos Aires Argentina

Pinto, D. (2007). *Exclusive source or residence-based taxation - is a new and simpler world tax order possible*. *Bulletin for International Taxation*; 61, 277-291.

- Rajmilovich, D. y Peralta, G. (2019). *Economía Digital, tratamiento impositivo*. Buenos Aires, Editorial La ley.
- Rajmilovich, D.M. (2019). El Ebit Tax. *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*; (2), IJ-DCCLV-471. Disponible en:
https://ar.lejister.com/articulos.php?Hash=1cca82c9f74806f4ac9edbe544b68f77&control_news=1ffda34f4b2586e6e50d676fdb1f2c
- Reig, E.J. (1998). *Reforma necesaria en la estructura del Impuesto a las Ganancias en Argentina*. Academia Nacional de Ciencias Económicas. Instituto de Economía Aplicada
- Rey, Daniela (2019) “Establecimiento permanente en la era digital: El concepto de “presencia Digital Significativa” Capítulo 3 En: M. Braccia (dir.). *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación digital*. Editorial La Ley.
- Riccardi Sacchi, A.L. y García Prats, F.A. (2020). *La revitalización de la conexión jurisdiccional en fuente como solución global para la imposición a la renta empresarial por servicios*. Universitat Autònoma de Barcelona: Facultat de Dret: Tesis doctoral. Disponible en: <https://roderic.uv.es/handle/10550/76622>.
- Ryding, (2021) Coordinadora Fiscal de la Red Europea de Deuda y Desarrollo (Eurodad), Reacción de Eurodad al acuerdo fiscal de los ministros de Finanzas del G7 Disponible en:
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_ES.html
- Romero-Molina C.A., Yenny C, Grass-Suárez y García-Caicedo, X.C. (2013) “Principios constitucionales que rigen el sistema tributario”. DIXI. Junio 2013. At. 67. Disponible en: <https://revistas.ucc.edu.co>
- Rosembuj, T. (2019). *La fiscalidad digital. El pilar 1 y pilar 2 de la OCDE*. Italia. Disponible en:
https://docs.google.com/document/d/19DjJh57ufwLhuzCuuZnk5qW_aOQ59WjYcG9wk_7IPck/edit
- Rubio Guerrero, J.J. (2004). “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”. En: T. Cordón Ezquerro (dir.). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª ed.

- Sammartino María Julieta (2016) “Incidencia distributiva de los impuestos en Argentina” Trabajo de Investigación presentado en la Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza
datos de contacto: jsammart@gmail.com
- Schindel, A. y Atchabahian, A. (2005). *Source and residence: New configuration or their principles*. International Fiscal Association Congress 59 Volumen 90a, Buenos Aires. Argentina
- Schindel, A. (2001) Capítulo 8 del Libro “*Versión renovada de la imposición directa*” (Trabajos en homenaje al Dr. Enrique Jorge Reig con motivo de cumplirse un nuevo aniversario de la aparición de su libro “Impuesto a los Réditos”), Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- Schwab, K. (2016). “*La cuarta generación industrial*”. Debate.
- Shalal, A. y Leight, T. (2019). *U.S. floats 'safe harbor' proposal in global taxation reform drive*. Reuters. Disponible en: <https://www.reuters.com/article/us-usa-tax-digital/u-s-floats-safe-harbor-proposal-in-global-taxation-reform-drive-idUSKBN1Y82F8>.
- Spisso (1991) “*Derecho Constitucional Tributario*”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina.
- Soto Figueroa, M. (2017). “*Derecho tributario internacional*”. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- South Center (2020). “*Submission on tax consequences of the digitalised economy*”. No. 326, 13 de julio. Disponible en: <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2020/06/SCTI-Submission-on-tax-consequences-of-the-digitalised-economy-REV-1.pdf>
- Teijeiro, G. (2019) Argentina / OCDE / “*Tributación internacional de la economía de viajes compartidos*”: tributación de origen a través de disposiciones de establecimiento permanente de servicio revisadas: el caso bajo la red de tratados argentinos. Boletín IBFD para Tributación Internacional.
- Teijeiro, G. (2017). Detecting clouds before the Post-BEPS storm becomes uncontrolled. *Kluwer International Tax Blog*. Disponible en: http://kluwertaxblog.com/2016/03/30/detecting-clouds-before-the-post-beps-storm-becomes-uncontrolled/?doing_wp_cron=1590266726.1231141090393066406250

- Teijeiro, G. (2019). “El tratamiento de los servicios digitales en la Ley del impuesto a las ganancias y en el IVA” (Capítulo 14). En: M. Braccia (dir.). *Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación digital*. Editorial La Ley.
- Teijeiro, G. (2020). *Impuestos directos de la economía digital: una cuestión de marketing, músculo político o méritos prácticos para los Estados del mercado*. Disponible en: <http://kluwertaxblog.com/2021/02/12/digital-economy-direct-taxation-a-question-of-marketing-political-muscle-or-practical-merits-for-market-states/>
- Vásquez Oliva, J.C., Méndez Fernández, H.E., Recinos, M.C., Mendizábal Mazariegos, G., y Castillo Montalvo, E. (2002). Concepto y Alcances de la Renta Como Hecho Generador del Impuesto Sobre la Renta. *Rev. Fac. Derecho*; 105. Disponible en: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/rvfacde21ydiv=15yid=yypage=>
- Vives M.L. (1992) “*Impuestos y el desarrollo regional, en especial el caso argentino*” Ediciones nueva técnica, Buenos Aires, Argentina

ANEXOS

Anexo 1

Efectos en los Ingresos del Impuesto a las Ganancias en la Atribución del Monto “A”

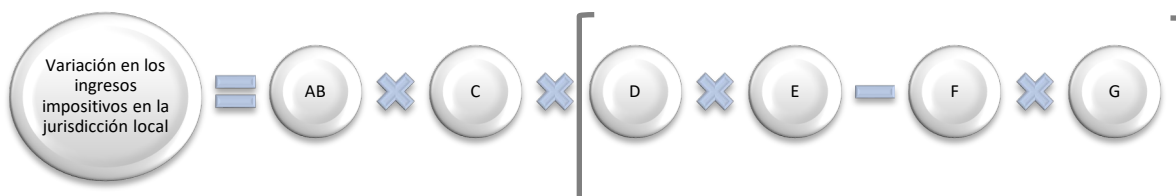
En el marco del trabajo de la OCDE para el consenso en la distribución y asignación de la renta proveniente de la economía digital mundial entre las administraciones tributarias de las jurisdicciones donde ésta se genera, se desarrolló una herramienta (*toolkit*) con el objetivo de ilustrar los posibles efectos sobre los ingresos fiscales a nivel jurisdicción, de la atribución del monto A.

Si bien muchos de los parámetros contenidos en esta herramienta aún están en discusión, se probaron diferentes índices de rentabilidad y umbrales en relación con el tamaño de los grupos de Empresas Multinacionales (EMN) alcanzadas, para definir la ganancia residual estimada, así como diferentes valores de la proporción de la ganancia residual asignada a las jurisdicciones de mercado y las diferentes opciones en el alcance del monto A.

Criterios para el cálculo y aspectos técnicos en relación con el Pilar 1

Se realizó un cálculo para evaluar el aumento/disminución de la base imponible del impuesto a las ganancias, en función de las variables que se establecen como parámetros para determinar la atribución del monto A la jurisdicción de mercado bajo análisis.

La fórmula de cálculo es la siguiente:



Se compone de dos términos principales:

(i) **Parámetros globales comunes a todas las jurisdicciones de mercado.** Son los componentes A B y C de la fórmula de cálculo. Estos parámetros van a determinar la **ganancia global** que deberá distribuirse en las distintas jurisdicciones de mercado en donde se genera la renta proveniente de las actividades alcanzadas.

Comprende la determinación de la **Ganancia residual Global** (en adelante GRG) en función del umbral de ventas totales consolidadas y el umbral de rentabilidad (PBT/Ventas) que se establece para determinar la porción del total de las ganancias que podrían atribuirse a ganancias residuales o no rutinarias.

Un primer ejercicio puede verse en las tablas 1 y 2. Una idea que puede surgir de los resultados que se observan, es que la cantidad de la ganancia residual global disminuye relativamente en los niveles de umbrales de ingresos globales más altos, esto refleja que una parte importante de la ganancia residual se concentra entre los grandes grupos de EMN (Tabla A). Por el contrario, el monto del beneficio residual global disminuye relativamente rápido cuando se consideran umbrales de rentabilidad más altos (Tabla B).

Beneficio Residual Global para distintos umbrales

Beneficio Residual global para distintos umbrales de ingresos consolidado

Tabla 1

Umbral de Ingresos Consolidados del grupo EMN	Beneficio Residual Global alcanzado (en miles de millones de USD)					
	ADS		CFB		Total	
	umbral de rentabilidad		umbral de rentabilidad		umbral de rentabilidad	
	10%	20%	10%	20%	10%	20%
Sin umbral	83	38	433	145	516	183
EUR 100m	83	37	430	144	513	181
EUR 300m	82	37	424	142	506	179
EUR 500m	81	37	417	139	498	176
EUR 750m	81	37	413	138	494	175
EUR 1000m	80	36	407	135	487	171
EUR 2000m	78	36	388	129	466	165
EUR 5000m	74	35	341	112	415	147

Beneficio residual global para un rango de umbrales de rentabilidad

Tabla 2

Umbral de rentabilidad	Beneficio Residual Global alcanzado (en miles de millones de USD), asumiendo un umbral de ingresos globales de EUR 750m		
	ADS	CFB	Total
8%	90	513	603
10%	81	413	494
15%	58	230	288
20%	37	138	175
25%	18	85	103

En la tabla 1 se muestra el efecto de los diferentes niveles de umbrales de ingresos globales para dos posibles niveles de rentabilidad (10% y 20%).

En la tabla 2 se muestra el efecto de los diferentes niveles de umbrales de rentabilidad asumiendo un umbral de ingresos globales de EUR 750 millones.

Los datos corresponden al año 2016. El Beneficio residual se obtuvo de los estados contables consolidados de los grupos de EMN.

Se incluyen solamente los datos de los grupos de EMN cuya actividad principal sea ADS y CFB. No se tiene en cuenta el hecho de que los grupos de EMN puedan tener diferentes líneas de negocio o unidades operativas en diferentes sectores.

Fuente: Secretariat OECD

Una vez determinada la ganancia residual global, se aplicará un porcentaje de retribución que es la proporción de la ganancia residual que debe atribuirse a las jurisdicciones de mercado (componente C), en función de la decisión del *Inclusive Framework*. Por cuestiones metodológicas, se fijó en un 20%.

(ii) **Parámetros específicos de cada jurisdicción de mercado.** Estos parámetros fueron calibrados en relación con las variables específicas de cada jurisdicción y se realizaron con datos del año 2016. Se incluyen los siguientes componentes de la fórmula:

(iii) **Participación de la jurisdicción bajo análisis en función de las ventas de las EMN.**

La ganancia residual se distribuiría entre las jurisdicciones en función de una clave de asignación acordada en función de las ventas de un tipo que generaran nexo, para cada modelo

de negocio. Puede haber ambigüedad en el caso de ciertos servicios digitales y también de los productos vendidos a distribuidores independientes.

Tanto en ADS como en CFB, el indicador indirecto de ventas de las EMN en una jurisdicción no se usa en términos absolutos, sino solo en términos relativos, es decir, como un porcentaje de las ventas globales de las EMN, que se calculan sumando el indicador utilizado en todas las jurisdicciones. Esto se debe a que el análisis solo requiere el uso de una clave de asignación para distribuir el beneficio residual asignable entre las jurisdicciones (es decir, el componente D en la Figura 1). Esta es una consideración importante porque para medir el nivel exacto de ventas de las EMN relevantes en una jurisdicción es más desafiante que obtener una medida aproximada razonable de la distribución de estas ventas entre jurisdicciones.

Asimismo, las ventas físicas remotas generalmente no se considerarían a menos que el grupo de EMN tenga un grado suficiente de compromiso con la jurisdicción del mercado, tanto para las ventas de ADS como de CFB. Otro factor para determinar si las ventas remotas dan lugar a *nexus* es el umbral potencial de ventas que generaría ese *nexus*. Se supone que las ventas por debajo del umbral de nexo no dan lugar a la asignación de ganancias residuales a las jurisdicciones del mercado bajo el Pilar 1.

Para el cálculo se estableció que no hay un umbral mínimo para establecer el *nexus*, es decir, *se considerará que todas las ganancias residuales a distribuir se asignarán a las jurisdicciones de mercado* en función de las ventas que se generen en dicha jurisdicción. Se utiliza un rango entre una estimación “alta” y una “baja” para contemplar los márgenes de errores en las estimaciones.

Los datos brindados por el Secretariado para Argentina (año 2016) para la participación en las ventas globales basadas en destinos de EMN, antes de la aplicación de un umbral de nexo es la siguiente:

	ADS	CFB	Total
Estimación Alta	1,0%	0,7%	
Estimación Baja	0,6%	0,6%	
En Mill de USD	\$ 150	\$ 466	\$ 615,6
En Mill de USD	\$ 90	\$ 381	\$ 471,1
Diferencia	\$ 60	\$ 85	\$ 144,6

En función a estos datos, la ganancia residual bruta que estaría recibiendo la jurisdicción local es de entre \$ 615 y \$470 millones de dólares.

(iv) Alícuota del impuesto a las ganancias en la jurisdicción local.

Es un dato en función de la normativa vigente en cada jurisdicción. Se utilizó una alícuota de 30% que es la vigente a partir del período fiscal 2018.

(v) Participación de la jurisdicción local en la ganancia residual global de las EMNs.

Son datos provenientes de estimaciones sobre la base de una “matriz de ganancias residuales” que mapea la ubicación de las ganancias residuales en todas las jurisdicciones, sobre la base de una combinación de fuente de datos (ORBIS, CBCR, Variables macroeconómicas, etc.). Se utiliza un rango entre una estimación “alta” y una “baja”.

(vi) Tasa impositiva por jurisdicción sobre ganancias perdidas (i.e. doble exención impositiva).

Se compone del diferencial de alícuotas entre la jurisdicción local y un promedio del resto de las jurisdicciones. Se utiliza un rango entre una estimación “alta” y una “baja”.

Los datos contenidos en la *toolkit* están calibrados con datos del año 2016.

Al utilizar datos de un solo año, no se consideran los efectos potenciales de un mecanismo que permita el traslado de las pérdidas.

Se tomaron como variables los distintos niveles de ganancias totales a nivel consolidado de los grupos de las EMN, a partir de los cuales deberán repartir base imponible correspondiente al Monto A; y el porcentaje de atribución del monto A de la ganancia residual global de acuerdo con el ratio *Beneficios antes de impuestos/Ventas*.

En función de los datos provistos por el *toolkit*, se realizaron cortes del tamaño de la EMN (umbral) de 300, 750, 2000 y 5000 millones de euros; y se correspondieron con cada uno de los porcentajes posibles de atribución del monto A de la ganancia residual para las actividades que se encuentran dentro del alcance del monto A: Servicios Digitales Automatizados (ADS) y Ventas a Consumidores Finales (CFB).

Se fijó en un 20% la proporción de la ganancia residual atribuida a la jurisdicción de mercado por igual para las dos actividades alcanzadas.

En lo que respecta a la jurisdicción local, se tomaron como dato los valores correspondientes la participación de la jurisdicción bajo análisis en función de las ventas de las EMN, la participación de la jurisdicción local en la ganancia residual global de las EMN y el rango de alícuotas del impuesto para todas las jurisdicciones.

Resultados

Los valores que se muestran en los resultados de Cuadro 1, corresponden a la variación en la base imponible del impuesto a las ganancias, como porcentaje del PIB. El escenario denominado “*low estimate*” corresponde a la elección de los parámetros que determinan el límite inferior de los rangos posibles de incremento de la base imponible. Al porcentaje de la GRG atribuida a la jurisdicción de mercado en función de los sectores alcanzados (concepto a y b), se le aplicó la alícuota del 20% (concepto c) y se atribuyó la proporción que resulta de la diferencia entre el valor más alto del concepto d (renta local a pagar a otras jurisdicciones) y el más bajo del concepto F (renta global recibida por otras jurisdicciones, como proporción del PIB).

Asimismo, en el Cuadro 2 se muestran el mismo cálculo, pero para el escenario denominado “*high estimate*” en donde se atribuye la proporción que resulta de la diferencia entre el valor más bajo del concepto D y el más alto del concepto F.

Cuadro 1

Variación en la base del impuesto a las ganancias (<i>Low estimate</i>)/PIB				
Umbral de Rentabilidad Global en Mill de Euros	Umbral de rentabilidad % (PBT/Ventas)			
	8%	10%	15%	20%
300	0,064%	0,055%	0,034%	0,022%
750	0,063%	0,054%	0,034%	0,021%
2.000	0,061%	0,052%	0,033%	0,021%
5.000	0,056%	0,048%	0,030%	0,019%

Cuadro 2

Variación en la base del impuesto a las ganancias (<i>High estimate</i>)/PIB				
Umbral de Rentabilidad Global en Mill de Euros	Umbral de rentabilidad % (PBT/Ventas)			
	8%	10%	15%	20%
300	0,114%	0,096%	0,059%	0,037%
750	0,112%	0,094%	0,057%	0,036%
2.000	0,107%	0,090%	0,055%	0,035%
5.000	0,097%	0,082%	0,050%	0,032%

En función de las decisiones preliminares que se están llevando a cabo se realizó el cálculo en valores absolutos, fijando la variable de atribución de la GRG en un 10% (*PBT/turnover*) y para las dos actividades alcanzadas. Se muestran los distintos resultados al modificar los umbrales del tamaño de la EMN.

Variación de la base imponible ("low estimate")

Año 2016 En millones de USD

		Efecto Neto en la Base Imponible		
		Umbral derentabilidad 10%		
		ADS	CFB	Total
Umbral en Millones EUR	> 300	\$ 79	\$ 227	\$ 306
	> 750	\$ 78	\$ 222	\$ 299
	> 2000	\$ 75	\$ 214	\$ 289
	> 5000	\$ 78	\$ 189	\$ 267

Variación de la base imponible ("high estimate")

Año 2016 En millones de USD

		Efecto Neto en la Base Imponible		
		Umbral derentabilidad 10%		
		ADS	CFB	Total
Umbral en Millones EUR	> 300	\$ 149	\$ 384	\$ 534
	> 750	\$ 147	\$ 375	\$ 522
	> 2000	\$ 142	\$ 357	\$ 499
	> 5000	\$ 140	\$ 315	\$ 454

Se calculó, además, el porcentaje de la variación en el impuesto determinado del impuesto a las ganancias de las sociedades:

Variación % en el impuesto determinado 2016 ("low estimate")

		Efecto neto en el impuesto determinado (%)		
		Umbral derentabilidad 10%		
		ADS	CFB	Total
Umbral en Millones EUR	> 300	0,15%	0,43%	0,57%
	> 750	0,15%	0,42%	0,56%
	> 2000	0,14%	0,40%	0,54%
	> 5000	0,15%	0,35%	0,50%

Variación % en el impuesto determinado 2016 ("high estimate")

		Efecto neto en el impuesto determinado (%)		
		Umbral derentabilidad 10%		
		ADS	CFB	Total
Umbral en Millones EUR	> 300	0,29%	0,78%	1,07%
	> 750	0,28%	0,76%	1,04%
	> 2000	0,27%	0,72%	1,00%
	> 5000	0,27%	0,64%	0,90%

- ✓ Para una mejor interpretación de los cálculos expuestos, resulta válido considerar que la variación en dólares del PIB de Argentina entre los años 2016-2019 fue de -21,6%. Por su parte, la variación en dólares del impuesto determinado de Ganancias entre los años 2016-2019 fue de -24.1%. Sin embargo, la alícuota vigente en el año 2016 para el

impuesto era del 35% mientras que en 2019 la alícuota fue del 30%. Los ingresos por el impuesto a las ganancias como porcentaje del PIB medido en dólares en 2016 fueron el 2,9%, mientras que en 2019 fueron del 2,8%.

- ✓ El cálculo realizado muestra la sensibilidad de las variables ante los diferentes escenarios. Al tratarse de datos correspondientes al año 2016, los resultados deben interpretarse con las salvedades descritas para cada parámetro.
- ✓ La actividad CBF genera mayor renta imponible en relación con la ADS. Sin embargo, es posible que el desempeño de esta última actividad haya evolucionado y deben considerarse las posibles variaciones relativas evaluar parámetros actuales.
- ✓ La variación del incremento en la base del impuesto a las ganancias es mayor al modificar la variable atribución de la GRG en función del ratio PBT/Ventas.
- ✓ A modo de ejercicio, el resultado de bajar el umbral de tamaño de la empresa de 750 millones a 300 millones implica un incremento de entre 2,1% y 2,2% en la base del impuesto a la renta, si se considera una atribución de la Ganancia Residual Global de 10% (PBT/ventas). Esto implicaría un aumento de entre \$ 6 y \$ 11 millones dólares.

Anexo 2

Impuesto sobre determinados servicios digitales en España

El 7 de octubre de 2020, el Senado ha aprobado definitivamente los Proyectos de Ley sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. De esta forma, las dos nuevas figuras fiscales concluyen con éxito su tramitación parlamentaria.

El objetivo del impuesto, de carácter indirecto, es gravar servicios digitales en los que existe una contribución esencial de los usuarios en el proceso de creación de valor de la empresa que presta esos servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. El impuesto afecta a aquellas empresas cuyo importe neto de su cifra de negocios supere los 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto superen los tres millones de euros en España. Estos umbrales con criterios objetivos ayudan a garantizar que sólo se grave a las grandes empresas y que las pymes no estén afectadas por este tributo. El tipo de gravamen del impuesto es del 3% y se aplica a tres conceptos: la prestación de servicios de publicidad en línea; servicios de

intermediación en línea; y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario.

Quedan excluidas la venta de bienes o servicios entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea; y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor de esos bienes o servicios en la que el proveedor no actúa como intermediario.

La recaudación estimada es de 968 millones de euros y su liquidación tendrá una periodicidad trimestral. A la hora de plantear este tributo el Gobierno ha tenido en cuenta el fuerte crecimiento de los ingresos por la publicidad ‘online’, los servicios de intermediación prestados por plataformas digitales y el tráfico de datos.

Fuente:<https://mail.google.com/mail/u/0?ui=2yik=d88190e214yattid=0.1ypermmsgid=msg-f:1681893428380760383yth=175749297cb2f93fyview=attydisp=inline>

Anexo 3

En el presente anexo se incorpora la fórmula RPA.

El impacto en los ingresos fiscales de la reasignación de beneficios excedentes en el marco de la RPA, si bien es adverso para los centros de inversión, parece beneficioso para los países de ingresos más bajos incluso cuando la fórmula asigna por ventas basadas en el destino. El impacto sobre los incentivos a la inversión es ambiguo y específico tanto para los países como para los grupos de empresas multinacionales; sólo si la tasa impositiva sobre las utilidades rutinarias es baja, parece probable que aumente la eficiencia agregada.

Conceptualizing Global RPA...

... to assess the efficiency and revenue effects of a global RPA

- Routine profit of an MNE in each country i : $r k_i$
- Total residual profit: $\Pi(k) = F(k) - rK$, $K \equiv \sum_{i=1}^N k_i$
- Each country i taxes routine profits there at t_i and is allocated some share ω_i of residual, taxed at τ_i
- Tax payable in i : $T_i^{RPA} = \tau_i \omega_i \Pi + t_i r k_i$

- Under an RPA scheme, the MNE's after-tax profit is:

$$(1 - W(\tau, k))\Pi(k) - \sum_i t_i r k_i$$

with $W(\tau, k) \equiv \sum_{i=1}^N \tau_i \omega_i$.

Fuente: Sebastián Beer, Ruud de Mooij, Shafik Hebous, Michael Keen, and Li Liu (FMI)

Anexo 4

Cambios notables en la tasa de impuestos corporativos en 2020

Nos pareció importante incorporar la siguiente encuesta (cuya fuente figura en como nota al pie) debido a la marcada tendencia que venía produciéndose respecto de la baja mundial de los impuestos corporativos en los últimos años. Los datos son los siguientes:

Diez países han realizado cambios en sus tasas impositivas sobre la renta corporativa legal en 2020. Micronesia fue el único país que aumentó su tasa impositiva corporativa máxima, introduciendo un sistema de impuesto sobre la renta corporativo progresivo con una tasa máxima del 30 por ciento, nueve puntos porcentuales más que el anterior, impuesto corporativo fijo del 21 por ciento.

Nueve países de los cinco continentes (Armenia, Bélgica, Colombia, Francia, Polinesia Francesa, Groenlandia, Mónaco, Togo y Zimbabwe) redujeron sus tasas impositivas corporativas en 2020. Las reducciones de las tasas impositivas variaron de un punto porcentual en Colombia, Polinesia Francesa e ir a 5,3 puntos porcentuales en Groenlandia.

Tabla 1.**Cambios notables en la tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades en 2020**

Country	2019 Tax Rate	2020 Tax Rate	Change from 2019 to 2020
Africa			
Togo	28%	27%	-1 ppt
Zimbabwe	25.75%	24.72%	-1.03 ppt
Asia			
Armenia	20%	18%	-2 ppt
Europe			
Belgium	29.58%	25.00%	-4.58 ppt
France (a)	34.43%	32.02%	-2.41 ppt
Monaco (b)	31%	28%	-3 ppt
North America			
Greenland	31.8%	26.5%	-5.3 ppt
Oceania			
French Polynesia	26%	25%	-1 ppt
Micronesia (Federated States of) (c)	21%	30%	+9 ppt
South America			
Colombia (d)	33%	32%	-1 ppt

Las tasas impositivas corporativas más altas y más bajas del mundo¹⁷⁶

Según ICRICT no hay evidencias que respalden que la tendencia de estos últimos años a rebajar los tipos nominales del impuesto de sociedades haya generado un efecto de estímulo sobre la inversión productiva y el crecimiento. A medida que la economía mundial empiece lentamente la senda de la recuperación, los recortes en tipos impositivos no contribuirán a estimular la inversión empresarial porque ya hay un exceso de capacidad y los planes de expansión se verán limitados por los altos niveles de incertidumbre.

¹⁷⁶ Tasas impositivas para el año 2020 Para los países de la OCDE, las tasas impositivas legales sobre la renta de las empresas utilizadas son las tasas combinadas del impuesto sobre la renta de las empresas proporcionadas por la OCDE; ver OCDE, “Cuadro II.1. Tasa de impuesto sobre la renta corporativa legal”, actualizado en abril de 2020, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III1. La fuente principal de las jurisdicciones que no pertenecen a la OCDE son las tasas legales proporcionadas por KPMG; consulte KPMG, “Tabla de tasas de impuestos corporativos”, 2020, <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. Las jurisdicciones que no forman parte de ninguna de las fuentes fueron investigadas individualmente. La fuente de cada una de estas jurisdicciones se enumera en un repositorio de GitHub; consulte Tax Foundation, “worldwide-corporate-tax-rates”, GitHub, <https://github.com/TaxFoundation/worldwide-corporate-tax-rates>.

Por este motivo nos pareció relevante compartir esta encuesta realizada por Elke Asen (2020)¹⁷⁷

Resultados:

Cien de las 223 jurisdicciones separadas encuestadas para el año 2020 tienen tasas impositivas corporativas por debajo del 25 por ciento y 117 tienen tasas impositivas por encima del 20 y por debajo del 30 por ciento. La tasa impositiva promedio entre las 223 jurisdicciones es del 22,57 por ciento. Estados Unidos tiene la 85ª tasa impositiva corporativa más alta con una tasa legal combinada del 25,77 por ciento.

Los 20 países con las tasas impositivas sobre la renta corporativas legales más altas abarcan casi todas las regiones, aunque de manera desigual. Si bien nueve de los 20 países principales se encuentran en África, Europa aparece solo dos veces y Asia no aparece en absoluto. De las jurisdicciones restantes, dos están en Oceanía y siete en América.

El único país industrializado entre los 20 primeros es Francia (32,02 por ciento).

Tabla 2

Las 20 tasas impositivas sobre la renta corporativas más altas del mundo, 2020

Country	Continent	Tax Rate
Comoros*	Africa	50%
Puerto Rico	North America	37.5%
Suriname	South America	36%
Chad	Africa	35%
Democratic Republic of the Congo	Africa	35%
Equatorial Guinea	Africa	35%
Guinea	Africa	35%
Kiribati	Oceania	35%
Malta	Europe	35%
Saint Martin (French Part)	North America	35%
Sint Maarten (Dutch part)	North America	35%
Sudan	Africa	35%

¹⁷⁷ Publicada en diciembre de 2020 “Tasas de impuestos corporativos en todo el mundo, 2020 disponible en <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2020/#.X9IPu1VnpZ4.linkedin>

Zambia	Africa	35%
American Samoa	Oceania	34%
Brazil	South America	34%
Venezuela (Bolivarian Republic of)	South America	34%
Cameroon	Africa	33%
Saint Kitts and Nevis	North America	33%
Seychelles	Africa	33%
France	Europe	32.02%

Fuentes: OCDE, “Cuadro II.1. Tasa legal del impuesto sobre la renta de las sociedades”, actualizada en abril de 2020, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_II1; KPMG, "Tabla de tasas de impuestos corporativos", <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>; e investigado individualmente, consulte Tax Foundation, “worldwide-corporate-tax-rates”, GitHub, <https://github.com/TaxFoundation/worldwide-corporate-tax-rates>.

Argentina recientemente actualizo su legislación y también se encuentra dentro de este grupo

El Poder Ejecutivo promulgó la Ley 27.630 que modifica la alícuota de las personas jurídicas en la Ley del Impuesto a las Ganancias. La norma publicada en junio de 2021 en el Boletín Oficial establece una tabla de alícuotas progresivas para las sociedades de **25%, 30% y 35%** y mantiene la tasa de **distribución de dividendos en el 7%** para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

La tabla aprobada es la siguiente:

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
\$ 0	\$ 5.000.000	\$ 0	25%	\$ 0
\$ 5.000.000	\$ 50.000.000	\$ 1.250.000	30%	\$ 5.000.000
\$ 50.000.000	En adelante	\$ 14.750.000	35%	\$ 50.000.000

También se definió que los establecimientos permanentes deberán ingresar la tasa adicional del 7% al momento de remesar utilidades a su casa matriz.

Actualización

La ley señala que la escala se ajustará anualmente, a partir del 1 de enero de 2022, considerando la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC) correspondiente a octubre del año anterior. Estos montos se aplicarán a los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a cada actualización.

Cambios programados en la tasa de impuestos corporativos en la OCDE¹⁷⁸

Entre los países de la OCDE, Francia, los Países Bajos y Suecia han anunciado que implementarán cambios en la tasa legal del impuesto sobre la renta de las sociedades en los próximos años.

- **En Francia**, la tasa impositiva corporativa legal estándar se redujo al 32,02% (incluido el recargo social del 3,3%) en 2020. Se espera que una reducción de la tasa corporativa ya legislada reduzca progresivamente la tasa impositiva corporativa al 25,83% para 2022.
- **En los Países Bajos**, la reducción prevista originalmente de la tasa impositiva corporativa legal que se aplica a los ingresos superiores a 200.000 € se revirtió parcialmente: la tasa corporativa no se redujo al 22,55 por ciento en 2020 como se había planeado originalmente. En cambio, permanece en el 25 por ciento en 2020 y se reducirá al 21,7 por ciento en lugar del 20,50 por ciento en 2021.
- **En Suecia**, la tasa impositiva corporativa legal se reducirá del 21,4 por ciento en 2020 al 20,6 por ciento en 2021.

Tabla 3.

Las 20 tasas impositivas legales sobre la renta corporativas más bajas del mundo, 2020¹⁷⁹
(Excluidas las jurisdicciones con una tasa de impuesto sobre la renta empresarial del cero por ciento)

Country	Continent	Tax Rate
Barbados	North America	5.5%
Uzbekistan	Asia	7.5%

¹⁷⁹ Fuente OCDE, “Reformas de la política fiscal 2020”, 3 de septiembre de 2020, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-26173433.htm>. Esta sección se limita a los países de la OCDE, ya que no se disponía de una fuente completa para los cambios de tarifas corporativos programados para los países que no pertenecen a la OCDE.

Turkmenistan	Asia	8%
Hungary	Europe	9%
Montenegro	Europe	9%
Andorra	Europe	10%
Bosnia and Herzegovina	Europe	10%
Bulgaria	Europe	10%
Gibraltar	Europe	10%
Kosovo, Republic of	Europe	10%
Kyrgyzstan	Asia	10%
Paraguay	South America	10%
Qatar	Asia	10%
The former Yugoslav Republic of Macedonia	Europe	10%
Timor-Leste	Oceania	10%
China, Macao Special Administrative Region	Asia	12%
Republic of Moldova	Europe	12%
Cyprus	Europe	12.5%
Ireland	Europe	12.5%
Liechtenstein	Europe	12.5%

Anexo 5

Análisis de la traslación en el impuesto a las Sociedades

En el presente anexo, se reprodujo el análisis realizado por (Sanmarino, 2016) respecto de la incidencia del Impuesto a las Ganancias de las Sociedades, (en adelante, IGS) en base al supuesto de traslación. La autora tomó la forma de traslación donde se reparte la carga en partes iguales entre el consumo, el salario, y la renta empresaria. Se reproduce debajo el estudio realizado por Sanmarino.

Análisis Gráfico

Luego de considerar que los hogares con algún/os miembro/s empleadores ven reducido su ingreso disponible en la cuantía igual al tercio de la alícuota del 35% multiplicado por el ingreso bruto en retribución de este factor, lo mismo que para el caso de los salarios, y además una sobretasa al consumo de la misma cuantía (un tercio de alícuota), los resultados de los cambios que ello genera en la distribución del ingreso se muestran en los siguientes gráficos:

Gráfico 1.

Distribución del ingreso y de la carga del impuesto. IGS (1). 2004/05

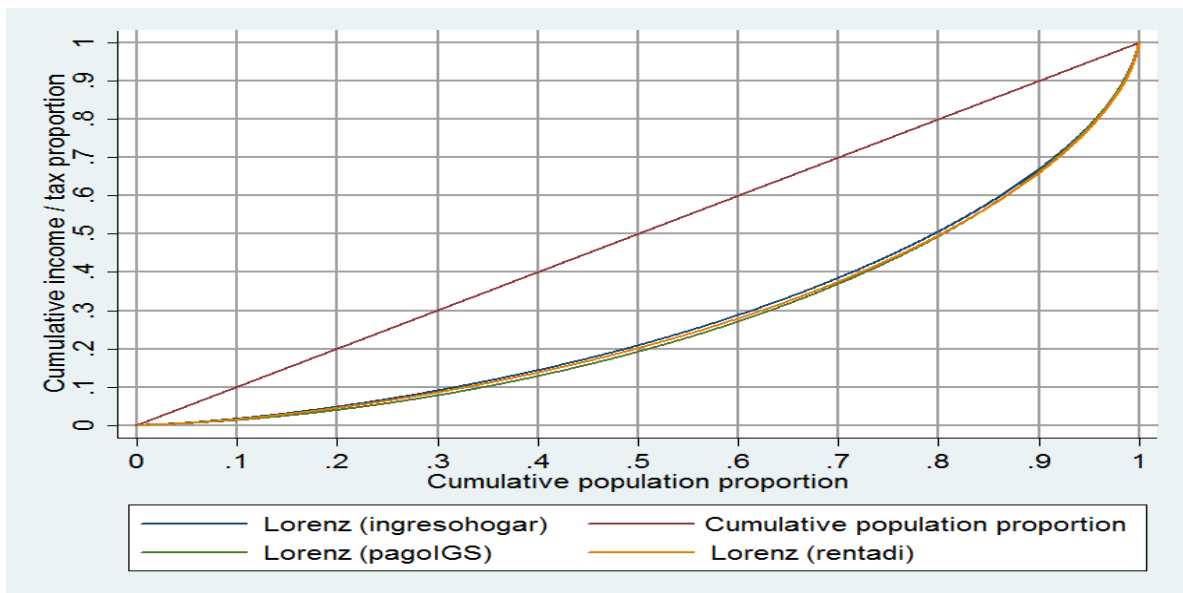
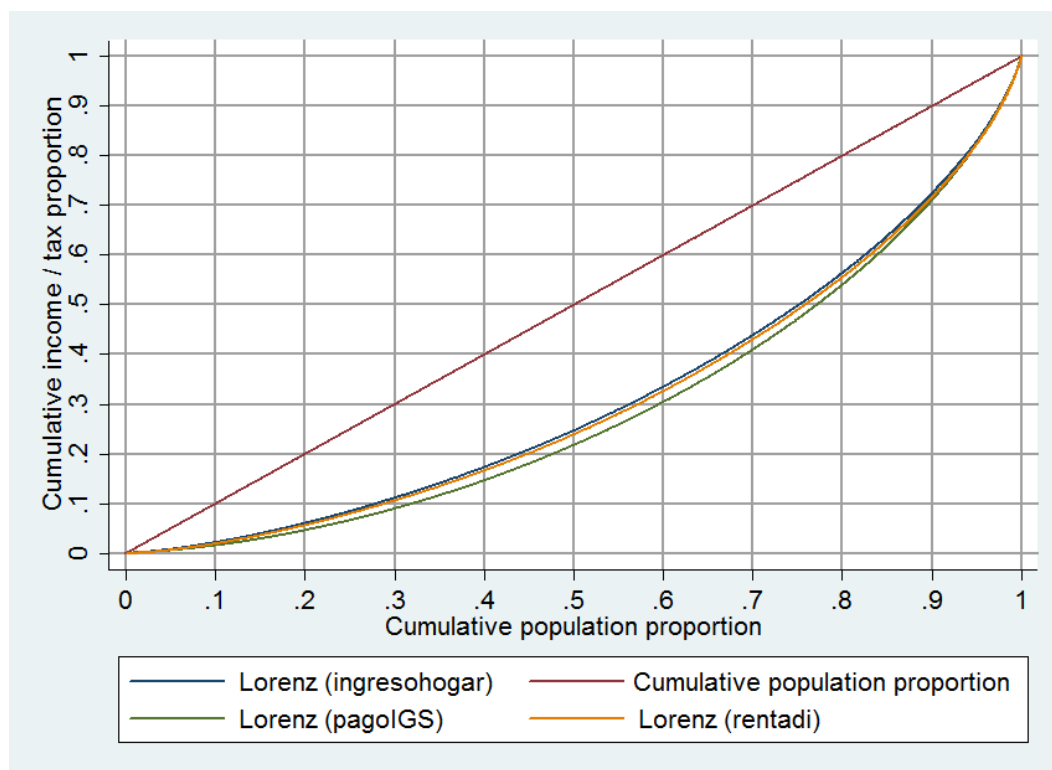


Gráfico 2.

Distribución del ingreso y de la carga del impuesto. IGS (1). 2012/13.



Las gráficas para los dos cortes temporales dan cuenta de un comportamiento bastante similar. Por la posición de la curva de concentración, más alejada de la diagonal que la de Lorenz, se podría pensar que el efecto del IGS es algo progresivo, aunque parece notarse un empeoramiento de la distribución del ingreso por cuanto la cuasi-Lorenz está más alejada de la diagonal que la curva de Lorenz de distribución del ingreso ex-ante impuesto.

Dado que las curvas de Lorenz, cuasi-Lorenz y concentración no muestran dominancia una sobre otra, y de hecho parecen entrecruzarse (aunque sutilmente), se procederá al análisis cuantitativo ya que no están en condiciones de ser evaluadas.

Análisis de los indicadores

Dado que las gráficas no dieron información sobre la incidencia del impuesto, se procede al análisis de los datos cuantitativos para esclarecer la descripción. Los mismos se resumen en las tablas subsiguientes:

Tabla 1
Indicadores de incidencia. IGS (1). 2004/05-2012/13

	2004/05			2012/13		
	ex-ante	ex-post	Var. %	ex-ante	ex-post	Var. %
Ratios de percentiles						
90/10	7.627	8.309	8.9%	5.889	6.203	5.3%
90/50	2.677	2.825	5.5%	2.317	2.374	2.5%
10/50	0.351	0.340	-3.1%	0.393	0.383	-2.5%
75/25	2.843	2.925	2.9%	2.430	2.485	2.3%
Índices de Atkinson						
e=0.5	0.160	0.169	5.7%	0.114	0.121	6.2%
e=1	0.292	0.309	5.7%	0.220	0.234	6.6%
e=2	0.520	0.571	9.8%	0.436	0.583	33.6%
Índice de Gini						
	0.439	0.452	2.7%	0.372	0.383	2.9%

Para comenzar, puede observarse que en el año 2004/05, el efecto de este impuesto (bajo el supuesto de traslación (1)), es un ligero empeoramiento de la igualdad: se observa que el ingreso medio de los estratos más altos relativo al de los estratos más bajos de la economía, crecen luego del impuesto; o lo que es lo mismo, el ingreso medio relativo de los percentiles bajos de la distribución son, luego del impuesto, menores. El índice de Atkinson da cuenta de lo mismo, ya que, para todos los grados de aversión a la desigualdad, el “ingreso necesario que debe sacrificarse para alcanzar la perfecta igualdad” crece ex-post impuesto. El corte 2012/13 exhibe un comportamiento similar, aunque la suba de los ratios de percentiles es menos acentuada y la del índice del Atkinson lo es más. En ambos momentos, el Gini empeora poco menos de 3%, dando cuenta de forma global de un empeoramiento de la distribución del ingreso por efecto del impuesto.

Ahora bien, para evaluar mejor el aparente grado de regresividad manifestado en los indicadores sobre el ingreso, se procede a exponer la tabla de indicadores de la carga del impuesto

Para ambos cortes, se observa que el índice de progresividad de Kakwani exhibe un valor negativo que da cuenta de la regresividad del impuesto en base al supuesto de traslación detrás de los resultados (una parte importante es soportada por el consumo).

Sin embargo, el valor –tanto en 2005 como en 2012– es cercano a cero, lo cual indicaría, en realidad, efecto neutral del impuesto. Asimismo, la regresividad del

impuesto crece entre 2004/05 y 2012/13.

Nótese, además, que sólo en el supuesto de traslación, cuando la totalidad del impuesto es soportado por los propietarios de capital –o lo que es lo mismo, no hay traslación del impuesto–, el índice de Kakwani indica progresividad por cuanto es mayor que cero.

Tabla 10
Distribución de la carga del IGS.

Distribución carga IGS			
	2004/05	2012/13	Var. %
Ratios de percentiles			
90/10	10.042	8.547	-14.9%
90/50	2.877	2.551	-11.3%
10/50	0.286	0.298	4.2%
75/25	3.245	2.995	-7.7%
Índice de Concentración			
	0.387	0.325	-16.1%
Índice de Progresividad (Kakwani)			
	-0.074	-0.087	16.9%

Finalmente, el efecto del impuesto en los dos cortes temporales, demuestra una reducción de la carga del impuesto para los estratos más altos en 2012/13 respecto de la carga en el corte 2004/05, lo que daría la idea de una menor equidad en la forma en que es soportado el impuesto (relativamente más por los sectores más bajos de la sociedad). El índice de concentración demuestra lo mismo por cuanto se reduce en 2012/13 respecto de 2004/05, lo que indica que el pago del impuesto se concentró *menos* en los niveles socioeconómicos más altos.

Anexo 6

Propuesta de proyecto de ley a incorporar dentro de la ley del impuesto a las Ganancias.

Para aplicar en la Argentina retención en la fuente e incorporar la figura de EPV sólo para la compraventa de datos. De todo lo enunciado en los apartados del desarrollo, la propuesta unilateral que se propicia en la presente tesis es la siguiente dentro texto vigente de la LIG es la siguiente:

Incorporar como último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, el siguiente:

Lo previsto en el primer párrafo, in fine, de este artículo, resultará de aplicación en la medida que las operaciones allí detalladas no queden comprendidas en el artículo siguiente.

Incorporar como artículo sin número a continuación del artículo 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificatorias, el siguiente:

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia de fuente argentina el precio pagado por la prestación de servicios digitales, entendiéndose como tales a aquellos -cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización- llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, a los mencionados en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

A estos efectos, se presume, sin admitir prueba en contrario, que los bienes o servicios fueron consumidos dentro de nuestro territorio cuando hayan sido contratados por dispositivos que se encuentren situados en el país. A tal fin se consideran situados en nuestro país cuando se verifique alguno de los siguientes presupuestos: i) de tratarse de teléfonos móviles: cuando el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM identifique a la República Argentina; ii) en los demás dispositivos: cuando la dirección IP (es decir, el identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico) corresponda a la República Argentina o iii) cuando el pago se haya realizado mediante tarjeta de crédito emitida por una entidad bancaria o financiera de la República Argentina y/o mediante transferencia bancaria desde una cuenta de banco o entidad financiera de la República Argentina.

Cuando el prestador de los servicios mencionados en este artículo revista la condición de beneficiario del exterior, la ganancia de fuente argentina quedará alcanzada por la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 102, en

los términos del inciso sin número incorporado a continuación del inciso h) del primer párrafo del artículo 104, ambos de esta ley. No obstante, el beneficiario podrá optar por la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, según lo establecido en el penúltimo párrafo del citado artículo 104, inscribiéndose en el registro que a sus efectos establezca la reglamentación de la presente ley.

Incorporar como inciso a continuación del inciso h) del primer párrafo del artículo 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificatorias, el siguiente que parte de la aplicación segmentada establecida en el desarrollo.

En el caso de la prestación de servicios digitales definida en el artículo incorporado a continuación del artículo 14:

1. En el caso de las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares: 100% cuando el oferente y demandante del servicio se encuentren en territorio nacional; y el 50% cuando el oferente o el demandante del servicio se encuentre en el exterior.
2. 50% cuando se trate de la explotación en el país de contenidos digitales de audio o video (*streaming*).
3. 90%, aquella proveniente de la prestación de los servicios de publicidad en línea cuando el dispositivo que se utilice para su visualización -cualquiera sea éste- se encuentre situado en la República Argentina.
4. 50% cuando se trate contenidos o software bajadas por usuarios localizados en el territorio argentino de aplicaciones pagas brindadas por beneficiarios del exterior.
5. 35% cuando se trate de juegos utilizados por usuarios localizados en la República Argentina de aplicaciones digitales pagas brindadas por beneficiarios del exterior.
6. 60% cuando se trate de prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica para solución de problemas digitales.
7. 90% cuando se trate de bases de datos de almacenamiento en línea, en la nube, y servicios de computación digitales en línea.
8. 100% cuando se trate de juegos de azar en línea utilizados por usuarios localizados en la República Argentina.

9. 35% cuando se trate de servicios suscripción y venta directa a consumidor.

Se recomienda la incorporación dentro del artículo 22 a continuación del inciso b) del párrafo 2 de la

Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificatorias, lo siguiente:

Inciso c) la persona humana o jurídica que realice la venta de bases de datos de personas humanas o jurídicas con residencia en nuestro país, a partir de información proporcionada por cualquiera de estos a las plataformas tecnológicas que este explote, administre y/o modere, en función al número de usuarios ubicados en el país en la cantidad que a esos efectos establezca la reglamentación; cuando dichos usuarios sean mayores a 1 millón; en cuyo caso, se considerará ganancia de fuente argentina aquella derivada de la proporción que represente el número de usuarios que han generado dichos datos y que estén situados en el territorio nacional respecto del número total de usuarios, cualquiera que sea el lugar en que estén situados.

Anexo 7

Acuerdo Multilateral CML ¹⁸⁰

El marco inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (IF) ha acordado una solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Los componentes acordados para el Pilar 1 son los siguientes

1. Monto A

1.1.- Alcance

Las empresas incluidas en el estudio son las EMN con un volumen de negocios global superior a 20 000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10 % (es decir, beneficios antes de impuestos/ingresos) calculada utilizando un mecanismo de promedios. Está previsto que este umbral de volumen de negocios se reduzca a 10.000 millones de euros, dependiendo

¹⁸⁰ Fuente: OCDE (2021) Este documento recoge la Declaración que se ha debatido en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS. Desde el 8 de octubre de 2021, 137 jurisdicciones miembro se han adherido a esta Declaración. Cabe señalar que, al día de hoy, no todos los miembros del Marco Inclusivo se han adherido.

de que su implementación sea exitosa, incluida la certeza fiscal sobre el Monto A, que la revisión correspondiente comenzando 7 años después de la entrada en vigor del acuerdo, y la revisión se completa en no más de un año. Se excluyen las actividades extractivas y los servicios financieros regulados.

1.2.- Nexo

Habrà una nueva regla de nexo de propósito especial que permitirá la asignación del Monto A una jurisdicción de mercado cuando la EMN dentro del alcance obtenga al menos 1 millón de euros en ingresos de esa jurisdicción. Para jurisdicciones más pequeñas con un PIB inferior a 40 000 millones de euros, el nexo se establecerà en 250 000 euros.

La regla del nexo de propósito especial se aplica únicamente para determinar si una jurisdicción califica para la asignación del Monto A.

Los costos de cumplimiento (incluido el seguimiento de pequeñas cantidades de ventas) se limitarán al mínimo.

1.3.- Base imponible

Para las empresas multinacionales dentro del alcance, el 25 % de la ganancia residual definida como una ganancia superior al 10 % de los ingresos se asignará a las jurisdicciones de mercado con nexo utilizando una clave de asignación basada en los ingresos.

1.4.- Fuente de ingresos

Los ingresos se obtendrán de las jurisdicciones del mercado final donde se utilizan o consumen los bienes o servicios. Para facilitar la aplicación de este principio, se desarrollarán reglas de fuente detalladas para categorías específicas de transacciones. Al aplicar las reglas de origen, una EMN dentro del alcance debe usar un método confiable basado en los hechos y circunstancias específicos de la EMN.

1.5.- Determinación de la base imponible

La medida relevante de la ganancia o pérdida de la EMN dentro del alcance se determinará por referencia a los ingresos contables financieros, con una pequeña cantidad de ajustes. Las pérdidas se trasladarán.

1.6.- Segmentación

La segmentación se producirà únicamente en circunstancias excepcionales en las que, sobre la base de los segmentos revelados en las cuentas financieras, un segmento cumpla con las reglas de alcance.

1.7.- Puerto seguro de ganancias de marketing y distribución

Cuando las ganancias residuales de una empresa multinacional dentro del alcance ya están gravadas en una jurisdicción de mercado, un puerto seguro de ganancias de comercialización y distribución, limitará las ganancias residuales asignadas a la jurisdicción de mercado a través del Monto A. Se seguirá trabajando en el diseño de régimen de protección, entre otras cosas, para tener en cuenta el ámbito de la aplicación global.

1.8.- Eliminación de la doble imposición

La doble imposición de los beneficios asignados a las jurisdicciones de mercado se eliminará mediante el método de exención o de crédito. La entidad (o entidades) que soportarán la obligación tributaria se extraerá de aquellas que obtengan ganancias residuales.

1.9.- Certeza fiscal

Las empresas multinacionales dentro del ámbito de aplicación se beneficiarán de los mecanismos de prevención y resolución de disputas, que evitarán la doble tributación por el Monto A, incluidas todas las cuestiones relacionadas con el Monto A (por ejemplo, disputas sobre precios de transferencia y ganancias comerciales), de manera obligatoria y vinculante. Las disputas sobre si los problemas pueden estar relacionados con el Monto A se resolverán de manera obligatoria y vinculante, sin demorar el mecanismo sustantivo de prevención y resolución de disputas.

Un mecanismo de resolución de disputas vinculante electivo estará disponible solo para problemas relacionados con el Monto A para las economías en desarrollo que son elegibles para el aplazamiento de su revisión por pares de la Acción 14 de BEPS¹⁸¹ y tienen niveles bajos o nulos de disputas MAP. La elegibilidad de una jurisdicción para este mecanismo electivo se revisará periódicamente; las jurisdicciones que no sean elegibles por una revisión seguirán siendo no elegibles en todos los años subsiguientes.

1.10. Para el “Monto B” se simplificará y racionalizará la aplicación del principio de plena competencia a las actividades de comercialización y distribución de referencia en el país, con especial atención a las necesidades de los países de baja capacidad. Este trabajo se completará a finales de 2022.

¹⁸¹ Las condiciones para ser elegible para un aplazamiento de la revisión por pares de la Acción 14 de BEPS se proporcionan en el párrafo 7 de la Metodología de evaluación de la Acción 14 actual publicada como parte de los documentos de revisión por pares de la Acción 14.

1.11.- Administración

El cumplimiento tributario se agilizará (incluidas las obligaciones de presentación) y permitirá que las empresas multinacionales dentro del alcance gestionen el proceso a través de una sola entidad.

1.12.- Medidas unilaterales

La Convención Multilateral requerirá que todas las partes eliminen todos los Impuestos a los Servicios Digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir tales medidas en el futuro. No se impondrán impuestos a los servicios digitales recientemente promulgados u otras medidas similares relevantes a ninguna empresa a partir del 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor del CML (en adelante, CML), lo que ocurra primero. La modalidad para la eliminación de los Impuestos a los Servicios Digitales existentes y otras medidas similares relevantes se coordinarán adecuadamente. Se deja constancia dentro del MI que algunos miembros han comunicado que ciertos arreglos provisorios se están debatiendo para solucionarlos con rapidez.

1.13.- Implementación

El CML a través del cual se implementa el Monto A se desarrollará y se abrirá para su firma en 2022, y el Monto A entrará en vigencia en 2023.

1.14.- Aclaraciones finales y plan de implementación del CML respecto del Pilar 1¹⁸²

El Monto A se implementará a través de un Convenio Multilateral y, cuando sea necesario, a través de cambios correlativos en la legislación nacional, con miras a permitir que entre en vigor en 2023.

Para el “*monto A*” se establece lo siguiente, según anexo donde se realizó un plan de acción detallado:

1.14.1 Convenio multilateral

Para facilitar una implementación rápida y consistente, se desarrollará un Convenio multilateral para introducir un marco multilateral para todas las jurisdicciones que se unan, independientemente de si actualmente existe un tratado fiscal entre esas jurisdicciones. El CML contendrá las reglas necesarias para determinar y asignar el Monto A y eliminar la doble tributación, así como el proceso de administración simplificada, el proceso de intercambio de

¹⁸² Plan de implementación detallado según anexo del acuerdo

información y los procesos para la prevención y solución de controversias de manera obligatoria y vinculante entre todas las jurisdicciones, con la asignación adecuada para aquellas jurisdicciones para las que se aplica un mecanismo de resolución de disputas vinculante electivo con respecto a cuestiones relacionadas con el Monto A, asegurando así coherencia y certeza en la aplicación del Monto A y certeza con respecto a cuestiones relacionadas con el Monto A. El CML será complementado con una declaración explicativa que describe el propósito y la operación de las reglas y procesos. Cuando exista un tratado fiscal entre las partes del CML, ese tratado fiscal permanecerá en vigor y continuará rigiendo la tributación transfronteriza fuera del monto A, pero el CML abordará las inconsistencias con los tratados fiscales existentes en la medida necesaria para dar efecto a la solución con respecto al Monto A. El CML también abordará las interacciones entre el CML y los tratados fiscales futuros. Cuando no exista un tratado fiscal vigente entre las partes, el CML creará la relación necesaria para garantizar la implementación efectiva de todos los aspectos de la Cantidad A.

El IF ha encomendado al Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (TFDE) que defina y aclare las características del Monto A (p. ej., eliminación de la doble imposición, Puerto Seguro de Beneficios de Comercialización y Distribución) y desarrolle dentro del CML y negocie su contenido, para que todas las jurisdicciones que se hayan comprometido con la Declaración puedan participar. El TFDE buscará concluir el texto del CML y su Exposición de Motivos a principios de 2022, de modo que el CML esté rápidamente abierto a la firma y se pueda organizar una ceremonia de firma de alto nivel a mediados de 2022. Después de su firma, se espera que las jurisdicciones ratifiquen el CML lo antes posible, con el objetivo de permitir que entre en vigor en 2023 una vez que lo haya ratificado una masa crítica de jurisdicciones definidas por el CML.

1.14.2 Eliminación y Suspensión de Todos los Impuestos a los Servicios Digitales y Otras Medidas Similares Relevantes

El CML requerirá que todas las partes eliminen todos los Impuestos a los Servicios Digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir dichas medidas en el futuro. **Se finalizará una definición detallada de lo que constituyen medidas similares pertinentes como parte de la adopción del CML y su Declaración Explicativa**¹⁸³.

¹⁸³ El destacado es nuestro

1.14.3 Cambios en la legislación nacional

Es posible que los miembros del CML deban realizar cambios en la legislación nacional para implementar los nuevos derechos impositivos sobre el Monto A. Para facilitar la coherencia en el enfoque adoptado por las jurisdicciones y apoyar la implementación nacional de conformidad con los plazos acordados y sus procedimientos legislativos nacionales, la CML ha ordenado a la TFDE desarrollará reglas modelo para la legislación nacional a principios de 2022 para hacer efectivo el Monto A. Las reglas modelo se complementarán con comentarios que describan el propósito y el funcionamiento de las reglas.

1.14.4 Para el importe B el MI ha ordenado al Grupo de Trabajo 6 y al Foro FTA MAP que finalicen conjuntamente el trabajo sobre el Monto B para fines de 2022. El trabajo técnico comenzará definiendo las actividades de distribución y mercadeo de referencia en el país en el alcance del Monto B. Grupo de Trabajo 6 y el FTA MAP desarrollarán conjuntamente el resto de los componentes del Monto B, con miras a publicar los entregables finales del Monto B para fines de 2022.

1.15 PILAR DOS

1.15.1.- El Pilar Dos consta de:

Dos reglas internas interrelacionadas (juntas, las Reglas Globales contra la Erosión de Bases (GloBE)):

- (i) Una Regla de Inclusión de Ingresos (en adelante, IIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz con respecto a los ingresos sujetos a impuestos bajos de una entidad constituyente; y
- (ii) Una Regla de Pago de Impuestos Inferiores (en adelante UTPR), que niega las deducciones o requiere un ajuste equivalente en la medida en que los bajos ingresos fiscales de una entidad constituyente no estén sujetos a impuestos en virtud de un IIR; y
- (iii) Una regla basada en un tratado¹⁸⁴ que permite a las jurisdicciones de origen aplicar impuestos de sobre la fuente limitados sobre ciertos pagos de partes relacionadas sujetos a impuestos por debajo de una tasa mínima. El impuesto sujeto a regla fiscal (en adelante STTR) será acreditable como un impuesto cubierto bajo las reglas de GloBE.

¹⁸⁴ La regla sujeta a impuestos (en adelante STTR por sus siglas en inglés)

1.15.2 Estado de la regla

Las reglas GloBE tendrán el estatus de un enfoque común. Esto significa que los miembros de IF:

- (iv) No están obligados a adoptar las reglas GloBE, pero, si deciden hacerlo, implementarán y administrar las reglas de una manera que sea consistente con los resultados previstos en el Pilar Dos, incluso a la luz de las reglas modelo y la orientación acordada por el MI;
- (v) Aceptar la aplicación de las reglas GloBE aplicadas por otros miembros de la IF, incluido el acuerdo sobre el orden de las reglas y la aplicación de cualquier puerto seguro acordado.

1.15.3 Alcance

Las reglas de GloBE se aplicarán a las empresas multinacionales que alcancen el umbral de 750 millones de euros según lo determinado en la Acción 13 de BEPS (informe país por país). Los países son libres de aplicar el IIR a las empresas multinacionales con sede en su país, incluso si no alcanzan el umbral.

Las entidades gubernamentales, las organizaciones internacionales, las organizaciones sin fines de lucro, los fondos de pensiones o los fondos de inversión que son Entidades matrices últimas (UPE) de un grupo multinacional o cualquier vehículo de cartera utilizado por dichas entidades, organizaciones o fondos no están sujetos a las normas GloBE.

1.15.4 Diseño de reglas

El IIR asigna el impuesto top-up basado en un enfoque de arriba hacia abajo sujeto a una regla de propiedad dividida para participaciones por debajo del 80%.

La UTPR asigna el impuesto de complemento de las entidades constitutivas de baja tributación, incluidas las ubicadas en la jurisdicción de la UPE. Las normas GloBE contemplarán una exclusión de la UTPR para las EMNs en la fase inicial de su actividad internacional, definidas como aquellas EMN que tengan un máximo de EUR 50 millones de activos tangibles en el extranjero y que operen en no más de otras 5 jurisdicciones.¹⁸⁵

¹⁸⁵ Se considera que una MNE opera en una jurisdicción si esa MNE tiene una Entidad Constitutiva en esa jurisdicción, según se define a los fines de las reglas GloBE.

Esto la exclusión se limita a un período de 5 años después de que la empresa multinacional entre en el ámbito de aplicación de las normas GloBE por primera vez. Para las empresas multinacionales que estén dentro del alcance de las reglas GloBE cuando entren en vigor, el período de 5 años comenzará en el momento en que las reglas UTPR entren en vigor.

1.15.5 Cálculo de ETR

Las reglas de GloBE operarán para imponer un impuesto complementario utilizando una prueba de tasa impositiva efectiva que se calcula sobre una base jurisdiccional y que usa una definición común de impuestos cubiertos y una base imponible determinada por referencia a los ingresos contables financieros (con ajustes acordados consistentes con los objetivos de política tributaria del Pilar Dos y los mecanismos para abordar las diferencias temporales).

Con respecto a los sistemas de impuestos sobre la distribución existentes, no habrá obligación tributaria complementaria si las ganancias se distribuyen dentro de los 4 años y se gravan al nivel mínimo o por encima de este.

1.15.6 Tarifa mínima

La tasa impositiva mínima utilizada para efectos de la IIR y la UTPR será del 15%.

1.15.7. Exclusiones “Carve-outs”

Las reglas de GloBE proporcionarán una exclusión de sustancia formularia que excluirá una cantidad de ingresos que es el 5% del valor en libros de los activos tangibles y la nómina. En un período de transición de 10 años, el monto de los ingresos excluidos será el 8% del valor en libros de los activos tangibles y el 10% de la nómina, disminuyendo anualmente 0,2 puntos porcentuales durante los primeros cinco años, y 0,4 puntos porcentuales para los activos tangibles y en 0,8 puntos porcentuales para la nómina de los últimos cinco años.

Las normas GloBE también establecerán una exclusión de minimis para aquellas jurisdicciones en las que la empresa multinacional tenga ingresos inferiores a 10 millones EUR y beneficios inferiores a 1 millón EUR.

1.15.8. Otras exclusiones

Las reglas de GloBE también prevén una exclusión de los ingresos del transporte marítimo internacional utilizando la definición de tales ingresos en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

1.15.9 Simplificaciones

Para garantizar que la administración de las reglas GloBE sea lo más específica posible y para evitar costos administrativos y de cumplimiento que sean desproporcionados con respecto a los objetivos de la política, el marco de implementación incluirá puertos seguros y/u otros mecanismos.

1.15.10 Convivencia GILTI

Se acuerda que Pilar Dos aplicará una tarifa mínima en función de las jurisdicciones. En ese contexto, se considerarán las condiciones bajo las cuales el régimen GILTI de EEUU, coexistirá con las reglas GloBE, para garantizar la igualdad de condiciones.

1.15.11 Sujeto a regla fiscal STTR

Los miembros del IF reconocen que el STTR es una parte integral para lograr un consenso sobre el Pilar Dos para los países en desarrollo¹⁸⁶. Los miembros del IF que aplican tasas nominales del impuesto a las ganancias corporativas por debajo de la tasa mínima del STTR a los intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos implementarían el STTR en sus tratados bilaterales con miembros de MI en desarrollo cuando así se le solicite.

El derecho a gravar se limitará a la diferencia entre el tipo mínimo y el tipo de gravamen sobre el pago. La tasa mínima para el STTR será del 9%.

1.15.12 Implementación

El Pilar Dos debe convertirse en ley en 2022, para entrar en vigencia en 2023, y la UTPR entrará en vigencia en 2024. En el Anexo se establece un plan de implementación detallado.

Anexo 8

Exclusión de servicios financieros regulados

El 6 de mayo de 2022, la Secretaría de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE 2022) publicó un documento de consulta pública¹⁸⁷ sobre la Exclusión de Servicios Financieros Regulados bajo el Monto A para el Pilar Uno del proyecto OCDE/G20 sobre Abordar los Desafíos Fiscales que Surgen de la Digitalización de la Economía (proyecto BEPS 2.0).

¹⁸⁶ Para este propósito, los países en desarrollo se definen como aquellos con un INB per cápita, calculado utilizando el método del Atlas del Banco Mundial, de USD 12 535 o menos en 2019 que se actualizará periódicamente.

¹⁸⁷ El documento de consulta es un documento de trabajo publicado por la Secretaría de la OCDE para obtener aportes de las partes interesadas. Se ha publicado sobre la base de que es sin perjuicio del acuerdo final y no refleja el consenso de las jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo sobre el contenido del documento. La OCDE invita a que los comentarios sobre el proyecto de reglas se envíen por escrito antes del 20 de mayo de 2022.

El nuevo derecho impositivo establecido a través del Monto A se aplica solo a los Grupos de Empresas Multinacionales EMNs que caen dentro del alcance definido del Monto A. La Exclusión de Servicios Financieros Regulados excluirá del alcance del Monto A los ingresos y ganancias de una Institución Financiera Regulada.

El documento de consulta proporciona una definición de Servicios Financieros Regulados que incluye siete tipos de Instituciones Financieras Reguladas. La definición para cada tipo de Institución Financiera Regulada, excepto una¹⁸⁸ contiene tres elementos, todos los cuales deben cumplirse:

- ✓ un requisito de licencia;
- ✓ un requerimiento de capital regulatorio; y
- ✓ un requisito de actividades.

Este documento de consulta cubre el Anexo [G] de las Reglas Modelo que regirán la Exclusión de Servicios Financieros Regulados. Otras partes de las Reglas Modelo sobre el Monto A, en las que se basarían las disposiciones correspondientes para la Exclusión de Servicios Financieros Regulados, están pendientes de finalización y, por lo tanto, el Anexo para la Exclusión de Servicios Financieros Regulados proporciona una descripción preliminar y una explicación del proyecto de reglas previsto.

Anexo 9

CML: Abordando los impuestos a los servicios digitales y otras medidas similares relevantes¹⁸⁹

Se inicio la reunión partiendo de la consigna que dentro de la declaración de octubre el CML incluyó la exigencia a todas las partes participantes del acuerdo, *que se deberán eliminar todos los impuestos a los servicios digitales y otras medidas relevantes similares con respecto a todas las empresas, más el compromiso a no introducir medidas en el futuro*. O sea que deberán ir preparando la eliminación de los DSTs u otras medidas similares relevantes. Y que no se podrán incluir nuevos DSTs a ninguna empresa desde el 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor del CML, lo anterior.

¹⁸⁸ Es decir, Entidad de Servicio de Institución Financiera Regulada

¹⁸⁹ Fuente: OCDE (2022) MLC: abordando los impuestos a los servicios digitales y otras medidas similares relevantes equipo de trabajo sobre la economía digital realizado 2 junio de 2022 para abordar que se entiende por DSTs y medidas similares relevantes

La modalidad para la eliminación de los impuestos a los servicios digitales existentes y otras medidas similares relevantes deberá ser apropiadamente coordinada, estos son las notas de los informes de algunos miembros de que los acuerdos transitorios los cuales se estarán debatiendo pronto.

La discusión inicial del equipo de trabajo sobre la economía digital, en esta oportunidad se dedicó al *abordaje de la eliminación de los DSTs y medidas similares*, dado que no se establecieron reglas claras en el CML. Para ello se desarrolló con la siguiente agenda debatir en la reunión:

- ✓ tipo de compromiso requerido con respecto a medidas existentes y futuras
- ✓ alcance de las medidas existentes cubiertas
- ✓ *definición de medidas futuras cubiertas*
- ✓ opciones para evaluar nuevas medidas y posibles consecuencias

1. Enfoque potencial para la eliminación de medidas existentes

Para ello se estableció:

- ✓ El CML necesitará exigir la eliminación de los DSTs existentes y otras medidas similares pertinentes
- ✓ La máxima certeza se lograría desarrollando una lista definitiva de medidas existentes que se identifican que colisionan con el acuerdo
- ✓ Si se toma este enfoque, el CML mismo puede no necesitar incluir una definición de DSTs y otra medida similar pertinente
- ✓ Sin embargo, la consideración de las características de los DSTs puede ayudar a evaluar qué medidas existentes deben estar en el alcance.

2. Las características clave de los existentes impuestos DSTs

En la reunión se propusieron abordar la proliferación de DSTs para reemplazarlo con una solución global coordinada ha sido un factor clave de apoyo del pilar uno. Se estableció que los DSTs existentes generalmente incluyeron un número de características clave que crean tensión con el monto A y con la arquitectura fiscal internacional existente. Por ello se establecieron las características generales de los DSTs:

- ✓ Se calculan en general sobre la base imponible del pago del servicio de beneficiario del exterior. Se aplican en función de la ubicación de los clientes, usuarios u otros criterios

similares basados en el mercado, de forma que se aparta de los criterios tradicionales para la tributación basada en la presencia física

- ✓ Están orientados a abordar la imposibilidad de imponer el impuesto sobre la renta bajo las normas vigentes con respecto a los contribuyentes no residentes que realizan tipos de actividades específicas, pero no son tratados por las jurisdicciones que imponen el impuesto como impuestos sobre la renta o como impuestos cubiertos para efectos de los tratados tributarios
- ✓ Aplica solo a ingresos por servicios digitales específicamente enumerados.
- ✓ Se establece el impuesto sobre una base bruta.

El compromiso del CML debe abarcar todos los formatos que las naciones incorporaron como parámetros para la aplicación de los DSTs existentes

3. Tipos de medidas a evaluar

En los últimos años se han adoptado una variedad de medidas en respuesta a la digitalización. Para llegar a una “*lista definitiva*” de medidas requerirá una determinación de cuales son DSTs y cuales son lo suficientemente similares a estos para ser incluidos en esa lista.

Ejemplos de impuestos sobre tipos específicos de servicios en línea (mercados en línea, redes sociales, publicidad dirigida)

- ✓ i impuestos sobre “streaming” video/video bajo demanda
- ✓ ii reglas alternativas de “nexus” (por ejemplo, presencia económica significativa)
- ✓ iii reglas anti abuso

La secretaría se compromete a circular una lista de medidas identificadas en cada categoría para que se puedan realizar comentarios y/o aportes

4.- Abordando posibles medidas futuras

En la reunión se determinó que se deben realizar las siguientes cuestiones al respecto e incluirlas dentro del CML.

- ✓ Abordar medidas futuras requerirá una descripción en el CML del alcance de dichas medidas
- ✓ Mientras que los DSTs fueron la fuente inicial de preocupación sobre las medidas unilaterales, la ampliación del alcance de la cantidad A más allá de las actividades digitales sugiere que dicho alcance se amplie e incluya otras medidas más allá de los puros DSTs.
- ✓ El alcance potencial de las medidas cubiertas está estrechamente relacionado con el tipo de compromiso requerido, con la casi todos los delegados a favor de un compromiso político

acompañado de algún tipo de consecuencias (p. ej., pérdida de la asignación del monto A si las jurisdicciones propugnan medidas cubiertas en el future.

- ✓ Apoyo general para focalizar medidas que amplíen el nexo del impuesto a la renta pero que el mismo no debe ser sujeto a las obligaciones de los CDI

5.- Consideraciones para el alcance de las medidas futuras cubiertas por la definición de que se entiende por medida unilateral o DSTs

La lista de características clave de medidas unilaterales tales como los DSTs describiría a todas las formas de DSTs y algunas otras medidas existentes. Sin embargo, no describiría ninguna medida que impuesta sobre una base neta o aquella que **no se enfoque específicamente en las actividades digitales**, dichas medidas aún podrían plantear preocupaciones políticas significativas, sin embargo:

- ✓ Por ejemplo, un impuesto superior a la base neta sobre las actividades digitales que se aplicaba utilizando un nexo de tipo de PES parece plantear muchos de los mismos problemas de política que los DSTs
- ✓ Un impuesto idéntico en todos los aspectos a un DST pero no limitado a las actividades digitales, del mismo modo, crearía muchas de las mismas presiones sobre la arquitectura fiscal internacional existente que las DSTs

Un enfoque que puede ser satisfecho mediante impuestos a los servicios digitales o con medidas similares que cumplan las otras características claves, por lo tanto, parece preferible

6.- Definición propuesta de DSTs y otras medidas similares pertinentes teniendo en cuenta lo anterior, un compromiso político de no promulgar DSTs y otras medidas similares relevantes debería incluirse en el CML para no dejar lugar a dudas, por ello, el compromiso podría aplicarse a una medida impuesta por una parte del CML en la medida en que se cumplan todas las siguientes condiciones:

- ✓ Tributación basada en el mercado: la aplicación o el importe del impuesto se determina por referencia a criterios basados en el mercado como ubicación de clientes, usuarios, etc.
- ✓ Ring fencing: Esta medida a las empresas extranjeras o de propiedad extranjera o a los servicios digitales
- ✓ Elusión de tratados tributarios: el impuesto en sí mismo no se trata como un impuesto sobre la renta cubierto por tratados tributarios (si los hay)

7.- Descripción de las condiciones:

7.1 Condición 1: impuesto determinado por la ubicación de los clientes/usuarios

El compromiso se aplicaría a las medidas tributarias impuestas por una o más partes del CML que cumplan con todas las características que se establecen:

- A) La aplicación de DST, o el monto del impuesto, se determina principalmente por referencia a la ubicación de los clientes o usuarios u otros criterios similares basados en el mercado

7.2 condición 2: Ring fencing

B) El impuesto:

- ✓ Se aplica exclusivamente a personas que no son residentes o son propiedad principal, directa o indirecta, de personas que no son residentes de dicha jurisdicción
- ✓ Utiliza umbrales de ingresos, exenciones para contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta de corporaciones en esa jurisdicción u otras condiciones similares que están destinadas a exonerar a todos o sustancialmente a todos los residentes de esa jurisdicción
- ✓ Aplicado a categorías específicas y enumeradas de actividades digitales

7.3 Condición 3: Elusión de tratados tributarios

Que el impuesto no sea tratado por esa jurisdicción como un impuesto sobre la renta bajo su legislación nacional y tampoco como impuesto que este incluido a efectos de aplicar los CDI firmados para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta en los que esa jurisdicción es parte

8.- Observaciones sobre la definición

8.1. Parece cubrir todos los DSTs y gravámenes de equalización existentes, así como otras medidas que implican directamente las maneras en que los DSTs entran en conflicto con el monto A

8.2 Cubriría medidas futuras (incluyendo DST, tasas de equalización, umbrales de pe considerados, etc.) en la medida en que se aplican basados principalmente en factores de mercado, están dirigido a entidades extranjeras o de propiedad extranjera, y no son impuestos sobre la renta que estén subordinados a las obligaciones de los tratados tributarios

8.3 tenga en cuenta que la excepción para las medidas en cumplimiento con los tratados tributarios permitirá teóricamente a una jurisdicción introducir una retención de impuestos o un nexo alternativo que conceda es un impuesto cubierto bajo sus tratados tributarios

(posiblemente muy limitados) o convenios tributarios, pero que pueden aplicarse a filiales de grupos multinacionales sin convenio

8.4 Considere, por ejemplo, una jurisdicción que amplía un nexo de presencia económica significativa bajo su legislación nacional, amplía su definición de regalías domésticas para cubrir servicios basados en “streaming” o en la nube, o amplía su legislación nacional retención de impuestos sobre servicios técnicos para captar publicidad en línea

8.5 El impacto potencial de esto dependerá en parte de cómo se coordine el puerto seguro de ganancias de marketing y distribución (en adelante MDSH) dentro del trabajo que se está armonizando dentro del CML

9.- Opciones para evaluar medidas futuras.

9.1. *El compromiso político debería acompañarse de:*

- ✓ una forma de evaluar medidas futuras, y:
- ✓ una o más formas de abordar las medidas futuras que, después de la evaluación, resultaron incompatibles con el CML

9.2 *El CML debería describir la manera en que se evaluarán las medidas futuras*

- ✓ Ello podría hacerse, por ejemplo, a través de un proceso de revisión por pares realizado de manera similar al proceso para evaluar prácticas tributarias perjudiciales en el foro sobre prácticas tributarias perjudiciales
- ✓ El CML podría incluir un mecanismo para abordar las medidas tributarias que se encuentren a través de ese proceso, por ejemplo: quitar la asignación de la cantidad A, a la jurisdicción imponente

10.- Regla de Coordinación:

Esta regla es importante incluirla en el CML, dado que se obtendría certeza respecto a las violaciones al compromiso asumido, por ejemplo:

- ✓ Mientras que la expectativa es que no se incluyan nuevas medidas que violen claramente el compromiso político, es imposible predecir qué medidas futuras pueden ser promulgadas.
- ✓ Las medidas futuras que quedan fuera del alcance de la definición anterior, podrían incluirse, sin embargo, no deberían cambiar significativamente el panorama del impuesto sobre la renta en la jurisdicción imponente.
- ✓ El trabajo en curso en el MDSH se enfoca en la medida en que la asignación del importe A y la obligación de evitar la doble imposición la cual se ajustará cuando la aplicación de un

sistema fiscal de las sociedades de jurisdicción de mercado ya resulte gravada la utilidad residual en otra jurisdicción¹⁹⁰.

- ✓ Para garantizar que el monto A permanezca estable en el futuro, puede ser necesario considerar cómo coordinar el MDSH con nuevas medidas destinadas también a la tributación de la renta

11.- Se plantea definir exactamente que se entiende por medidas relevantes similares en la reunión de setiembre de 2022 en función a todo lo desarrollado en este encuentro y la necesidad de generar certeza¹⁹¹.

Anexo 10¹⁹²

Informe de progreso sobre el Monto A del Pilar 1

Las reglas que reasignan los derechos de gravamen a favor de los países de mercado mediante la creación de un nuevo derecho de gravamen sobre las ganancias de “Cantidad A”. Estas reglas modelo comprenden los siguientes cinco pasos:

Paso 1: determinación del alcance

Para los períodos que comiencen a partir de la fecha de inicio, las reglas se aplicarán a los grupos que cumplan dos requisitos:

- ✓ Los ingresos del grupo en el período superan los 20 000 millones EUR (prueba de ingresos), con el umbral prorrateado en consecuencia para períodos distintos de 12 meses; y
- ✓ El margen de utilidad antes de impuestos ajustado del grupo para el período es superior al 10% (test de rentabilidad).

Cuando un grupo no esté dentro del alcance en los dos períodos consecutivos inmediatamente anteriores al período, la prueba de rentabilidad del 10 % también deberá cumplirse en al menos dos de los cuatro períodos inmediatamente anteriores, y en promedio durante el período y los cuatro períodos anteriores.

Los grupos se definen por referencia a los principios de contabilidad, lo que requiere la identificación de las entidades matrices últimas y las entidades del grupo incluidas en los estados

¹⁹⁰ También dentro del alcance

¹⁹¹ El destacado es nuestro.

¹⁹² Fuente: OCDE (2022) Las reglas reasignan los derechos de gravamen a favor de los países de mercado mediante la creación de un nuevo derecho de gravamen sobre las ganancias de “Cantidad A”.

financieros consolidados. Los estados financieros deben estar en un estándar de contabilidad financiera aceptable, que incluye, entre otros, IFRS, UK y US GAAP.

Los “ingresos” a efectos del Importe A son los informados en las cuentas financieras consolidadas, sujetos a un número limitado de ajustes (p. ej., la eliminación de los dividendos recibidos y las ganancias o pérdidas patrimoniales). El “margen de utilidad antes de impuestos” se calcula sobre la base de las utilidades por cuentas financieras consolidadas (ajustadas de acuerdo con el Paso 3 a continuación).

Las reglas de segmentación se aplican (en circunstancias excepcionales) cuando un segmento revelado en los estados financieros consolidados de un grupo cumple las pruebas de alcance de forma independiente (es decir, el segmento revelado tiene ingresos superiores a 20 000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10 %), pero el grupo como un todo no.

En tal caso, las reglas del Importe A se aplican al segmento como si fuera un grupo independiente.

Las exclusiones pueden aplicarse a los ingresos y ganancias relacionados con las actividades extractivas y los servicios financieros regulados.

Paso 2: Nexus y generación de ingresos

2.1. Nexus (presencia gravable)

Un país de mercado solo tendrá derecho a una asignación del Importe A si los ingresos anuales generados en el país superan 1 millón de euros. Se aplicará un umbral inferior de 250.000 de euros a los países con un PIB inferior a 40 000 millones de euros. Los umbrales de ingresos se ajustan proporcionalmente para períodos que no sean de 12 meses. La prueba del nexo se aplica únicamente a los efectos de aplicar el Monto A y no tiene otras implicaciones.

2.2. Fuente de ingresos

Los ingresos deben obtenerse de acuerdo con la categoría de ingresos obtenidos. Los ingresos que caen en más de una categoría se obtienen de acuerdo con su carácter predominante. Las empresas pueden obtener ingresos de transacciones complementarias de acuerdo con las normas aplicables a la transacción principal.

Cada categoría de ingresos tiene sus propias reglas de abastecimiento específicas, incluido el principio de abastecimiento subyacente, posibles indicadores confiables (es decir, fuentes de información) y cualquier clave de asignación. Las categorías especificadas de ingresos son: productos terminados; contenido digital; componentes; servicios (servicios

específicos de ubicación, servicios de publicidad, servicios de intermediación en línea, servicios de transporte de pasajeros, servicios de transporte de carga, programas de recompensas para clientes y otros servicios); propiedad intangible (relacionada con: productos terminados, componentes, servicios, contenido digital y datos de usuario); Propiedad real; Becas gubernamentales; e ingresos de no clientes.

Un indicador confiable debe producir resultados que sean consistentes con la regla de abastecimiento relevante y cumpla con una o más pruebas de confiabilidad (p. ej., se confíe en él para fines comerciales o para cumplir con obligaciones legales, reglamentarias u otras relacionadas) o se haya acordado con una revisión panel en un resultado de certeza anticipada.

Se puede o se debe utilizar una clave de asignación específica para aproximar los países de origen, normalmente cuando se han tomado medidas razonables para concluir que no se dispone de un indicador fiable. Una “regla de exclusión” primero elimina los países para los que existe información confiable de que no se generaron ingresos debido a razones legales, reglamentarias o comerciales. Bajo una de esas claves, la "clave de asignación global", se considera que los ingresos surgen en los países en proporción al tamaño de la economía de consumo del país. Se pueden aplicar otras claves de asignación a categorías específicas de ingresos. Todos los ingresos de una empresa deben obtenerse, y una regla de respaldo garantiza que se aplique una clave de asignación de modo que no quede ningún ingreso sin obtener.

El grupo debe tener un marco de control interno para evidenciar el enfoque adoptado para el abastecimiento de ingresos, incluida la caracterización de los ingresos, los indicadores y las claves de asignación utilizadas, el diseño de los sistemas relevantes utilizados, la garantía de calidad de los resultados y una revisión periódica para dar cuenta de cualquier cambio de negocio.

Durante una fase de transición inicial, los grupos no están obligados a aplicar las reglas de abastecimiento específicas y, en su lugar, pueden aplicar las claves de asignación correspondientes a todos o parte de sus ingresos. Esta fase de transición cubre los primeros tres períodos que comienzan en o después de la entrada en vigor del convenio multilateral para implementar el Monto A.

Paso 3: determinar la medida de beneficio relevante para el grupo

La “base imponible de asignación” del grupo determina el monto de la ganancia (o pérdida) que se utilizará para fines del Monto A, es decir, en el cálculo de las ganancias residuales del negocio que se reasignarán a los países de mercado.

El punto de partida para el cálculo de la base imponible de imputación es el resultado contable financiero de los estados financieros consolidados. Se requerirá un número limitado de ajustes contables a impuestos para determinar la utilidad ajustada antes de impuestos. Los ajustes incluyen: gastos de impuestos; dividendos excluidos; ganancias/pérdidas de capital excluidas; gastos no permitidos por la póliza (como multas); errores de períodos anteriores y cambios en los principios contables; resultado contable financiero de las entidades excluidas; ajustes por deterioro o valor razonable de los activos; ajustes de la base del patrimonio adquirido; y ajustes de distribución de ganancias/pérdidas de activos. Se está trabajando más sobre si se deben incluir/excluir las ganancias atribuibles a los intereses minoritarios y cómo hacerlo.

3.1 Arrastre de pérdidas

Las pérdidas netas trasladadas (sujetas a limitaciones de tiempo), calculadas después de los mismos ajustes contables a impuestos anteriores, se deducen al calcular la utilidad ajustada antes de impuestos.

Las pérdidas generadas después de la implementación del Monto A ("pérdidas posteriores a la implementación") pueden transferirse y utilizarse durante 10 años. Las pérdidas generadas en los tres años anteriores a la ejecución del Importe A (“pérdidas previas a la ejecución”) también podrán trasladarse durante 10 años.

Se aplican reglas especiales a los montos de pérdidas históricas asociadas con la transferencia de entidades al negocio como parte de una combinación de negocios elegible, o con la división elegible de un negocio predecesor más grande, sujeto a las condiciones de continuidad del negocio.

Paso 4: asignación del monto a

4.1. Asignación de beneficios a los países

La cantidad total de ganancias que se puede reasignar bajo la Cantidad A es el 25 % de las ganancias residuales de una empresa por encima de un margen de ganancias del 10 %. Posteriormente, este importe se asigna a los países individuales en los que el negocio tiene un

nexo de Importe A, en proporción a la relación entre los ingresos generados en cada país sobre los ingresos totales del grupo.

La parte de la Cantidad A asignada a un país específico puede reducirse mediante el puerto seguro de las ganancias de marketing y distribución (ver más abajo).

4.2. Rendimiento de la depreciación y la nómina

Los "rendimientos de la depreciación y la nómina" se utilizan como representación de la rentabilidad y para identificar qué países deben eliminar la doble imposición. El rendimiento de la depreciación y la nómina se calcula para cada país como: beneficio de eliminación dividido por el monto de la depreciación más el monto de la nómina.

La ganancia/pérdida de eliminación (a veces denominada base imponible de eliminación) se calcula para cada país. El punto de partida es la utilidad o pérdida neta de una entidad del grupo (antes de cualquier ajuste de consolidación que elimine las transacciones intragrupo) tal como se utiliza en la preparación de los estados financieros consolidados del grupo. Se requiere un número limitado de ajustes contables a impuestos, por ejemplo, para reflejar los precios de plena competencia y para asignar montos a establecimientos permanentes. Muchos ajustes están alineados con las reglas equivalentes desarrolladas para el cálculo de la base imponible bajo las reglas del Pilar Dos para la imposición mínima global. La base imponible de eliminación para un país es la suma de la ganancia (o pérdida) de eliminación para cada entidad del grupo en un país (después de las deducciones por pérdidas trasladadas).

El monto de la depreciación para un país es la reducción en el valor en libros de los activos tangibles ubicados en el país, incluidas las propiedades, planta y equipo, y los recursos naturales.

El monto de la nómina incluye salarios, seguro de salud, aportes a pensiones, compensación basada en acciones, impuestos sobre la nómina y aportes patronales a la seguridad social de los empleados elegibles (incluidos los contratistas independientes) que realizan actividades en el país.

4.3. Puerto seguro de ganancias de comercialización y distribución

El puerto seguro de las ganancias de marketing y distribución tiene como objetivo abordar los problemas de "doble conteo" en los que un país de mercado ya grava el mismo elemento de ganancia residual. El puerto seguro reduce la cantidad de ganancias que de otro modo se asignaría a un país al limitar la asignación de la Monto A al país. En línea con otros

elementos del cálculo del Importe A, el puerto seguro se calcula para cada país y se basa en el rendimiento de la depreciación y la nómina.

El puerto seguro se aplica en un país donde las "ganancias de eliminación" dan como resultado un rendimiento de la depreciación y la nómina mayor que el mayor de:

- ✓ El "umbral de eliminación de retorno sobre depreciación y nómina" del grupo (igual al 10% de los ingresos del grupo, dividido por la depreciación y la nómina total del grupo); o
- ✓ Un 40% de retorno sobre depreciación y nómina.

El monto de la utilidad asignada al país se reduce en un porcentaje aún no determinado del excedente. Se está considerando una prueba de umbral mínimo, las reglas para identificar las ganancias residuales en un país de mercado y la porción de esas ganancias residuales que reducirán las asignaciones del Monto A. La interacción de este ajuste con la eliminación del mecanismo de doble imposición también está aún en desarrollo.

Paso 5: eliminación de la doble imposición con respecto al monto A

La obligación de eliminar la doble imposición con respecto a cualquier pasivo del Monto A se asigna entre los países que obtienen ganancias residuales ("jurisdicciones de alivio"), utilizando un enfoque cuantitativo formulario. Los grupos deben identificar el grupo más pequeño de países que representen el 95% o más de la ganancia total de eliminación del grupo (ver arriba), además de cualquier otro país donde la base imponible de eliminación sea de EUR 50 millones o más. Los países se dividen en niveles según la rentabilidad de cada país en relación con la rentabilidad general del grupo, medida por referencia al rendimiento de la depreciación y la nómina. La doble imposición se exonera en el siguiente orden, hasta que se elimine la totalidad de la reasignación de utilidades del Monto A:

- ✓ *Países de nivel 1* con una rentabilidad por amortización y nómina en el país superior a 15 veces la del grupo, empezando por el país de mayor rentabilidad. El primer país otorga una exención de la doble imposición sobre la cantidad de ganancias necesaria para reducir su rendimiento de la depreciación y la nómina al mismo nivel que el país con el segundo rendimiento más alto. Luego, los dos países eliminan los impuestos dobles sobre una cantidad de ganancias para reducir sus rendimientos al mismo nivel que el país con el tercer rendimiento más alto (y así sucesivamente), hasta que el rendimiento resultante de la depreciación y la nómina de todos los países de Nivel 1 haya sido reducido a 15 veces el del grupo;

✓ *Países de nivel 2* con un rendimiento sobre la depreciación y la nómina que excede 1,5 veces el del grupo, en proporción a la proporción del país de las ganancias residuales del grupo dentro de ese nivel;

✓ *Países de nivel 3*

A con un rendimiento sobre la depreciación y la nómina que supere el 40 % y el umbral de eliminación del rendimiento sobre la depreciación y la nómina del grupo (10 % de los ingresos del grupo, dividido por la depreciación y la nómina totales del grupo); y

✓ *Países de Nivel 3*

B con un retorno sobre la depreciación y la nómina que excede el umbral de eliminación del retorno sobre la depreciación y la nómina del grupo (10% de los ingresos del grupo, dividido por la depreciación y la nómina totales del grupo).

Los países que no cumplan con los criterios para ninguno de los niveles no estarán obligados a eliminar la doble imposición derivada del Monto A.

Se está trabajando más en las reglas para determinar qué entidades específicas en una jurisdicción exenta tendrán derecho a la exención de la doble imposición.

6.- Exclusiones de servicios financieros extractivos y regulados

Los ingresos y las ganancias de los grupos extractivos calificados dedicados a actividades de exploración, desarrollo o extracción pueden excluirse del alcance del Monto A cuando se cumplan las condiciones pertinentes. Los cálculos para identificar ingresos y márgenes de beneficio extractivos y no extractivos se pueden realizar utilizando un enfoque basado en entidades o segmentos divulgados.

Se aplica una fase de transición extractiva inicial para los primeros seis períodos que comienzan en o después de la entrada en vigor de la convención multilateral para implementar el Monto A, tiempo durante el cual se pueden utilizar enfoques simplificados.

De manera similar, se aplican modificaciones a las reglas del Monto A para excluir del alcance y cálculo del Monto A los ingresos y ganancias de un grupo o segmento divulgado que realiza servicios financieros regulados. Estas modificaciones se aplican cuando una o más entidades del grupo cumplen la definición de una institución financiera regulada, incluidos los negocios bancarios, de seguros y de gestión de activos. Las entidades de seguros cautivas de grupo y las entidades de tesorería de grupo están específicamente excluidas de la definición de instituciones financieras reguladas.

7.- Administración y certeza tributaria

El enfoque de administración y seguridad fiscal no está incluido en el borrador de reglas modelo y se publicará por separado. Los documentos de consulta pública se publicaron en mayo de 2022 sobre:

- ✓ *Un marco de certeza fiscal para el Monto A*, que incorpore elementos diseñados para garantizar la certidumbre para aquellos grupos que se encuentran dentro del alcance del Monto A e incluya el diseño de una revisión de seguridad del alcance, también de certeza anticipada y un estudio de certeza integral; y
- ✓ A su vez, también se apunta asegurar la certeza fiscal para temas del Monto A, relacionados con los grupos dentro del alcance para tengan acceso a mecanismos de prevención y resolución de disputas para abordar la doble imposición por cuestiones relacionadas con el Monto A, como disputas sobre precios de transferencia y utilidades empresariales, en un forma obligatoria y vinculante. Existirá un mecanismo electivo vinculante de resolución de disputas estará disponible para ciertos países en desarrollo.

8.- Próximos pasos

Se invita a enviar comentarios sobre el borrador de las reglas modelo antes del 19 de agosto de 2022. El marco inclusivo revisará los aportes de las partes interesadas y buscará "estabilizar" las reglas del Monto A en octubre de 2022. Se espera que las reglas sobre administración y seguridad fiscal para el Monto A se publiquen en avance de octubre.

*Las reglas modelo, una vez finalizadas, servirán como base para una convención multilateral para implementar el Monto A, que se espera esté disponible para la firma de los países en la primera mitad de 2023, con el objetivo de que las **reglas del Monto A entren en vigor en 2024 una vez una masa crítica de países ha ratificado la convención multilateral.***