



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

TENDENCIAS INTERNACIONALES EN LA IMPOSICIÓN A LA ECONOMÍA DIGITAL

*LA PROPUESTAS DE LA ONU, EL PILAR 1 Y 2
DE LA OCDE Y LOS IMPUESTOS INDIRECTOS*

GABRIEL ALEJANDRO VADELL

TENDENCIAS INTERNACIONALES EN LA IMPOSICIÓN A LA ECONOMÍA DIGITAL

LA PROPUESTAS DE LA ONU, EL PILAR 1 Y 2 DE LA OCDE Y LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

Por: Gabriel Alejandro Vadell

1. INTRODUCCION

Actualmente, resulta frecuente preguntarse si el sistema fiscal tradicional diseñado para un mundo de comercialización física de bienes y servicios por parte de operadores presenciales, sigue siendo apto para la nueva era digital, basada en la transacción remota, y donde cada vez resulta más complejo determinar dónde está el valor creado y cómo debe ser gravado

A partir del convencimiento del carácter irrefrenable y disruptivo de los procesos de cambio digital y tecnológico en la forma de realizar las transacciones entre operadores económicos actualmente sujetas a imposición y, en consecuencia, a la regulación y el control por parte de las AATT, los gobiernos han manifestado su preocupación por las lagunas fiscales que emergen en el circuito de la desigual carrera entre la tecnología de las comunicaciones y la legislación fiscal y que algunas empresas multinacionales están aprovechando para erosionar las bases imponibles de sus jurisdicciones.

Sin embargo, los intentos unilaterales y descoordinados de los países que aunque con buen ánimo recaudatorio y proteccionista legislan localmente, no hacen más que acentuar las diferencias e inequidades internacionales, fomentando aún más los intentos de planificación fiscal nociva.

Es por ello, que en su rol de impulsores del desarrollo económico y de la cohesión social de las naciones, los organismos internacionales han receptado estos desafíos fiscales y se encuentran avanzado en propuestas que lleven hacia una necesaria coordinación en materia de la fiscalidad de la economía digital internacional.

En el presente, se resumen las tendencias que se vislumbran en algunos países, para imponer tributos indirectos, y el estado actual de las propuestas de los organismos multinacionales como la OCDE y la ONU, orientadas a coordinar los impuestos a la renta globales del amplio y cambiante universo de la economía digital.

2. TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DIGITALES EN IMPUESTOS INDIRECTOS

En la actualidad existe un consenso generalizado en la adopción del principio del destino en los impuestos indirectos como el IVA, para gravar las operaciones de venta de bienes y servicios digitales. De esta forma, el tributo se aplica en la jurisdicción del adquirente y se libera en la jurisdicción del exportador.

En operaciones realizadas entre empresas, conocidas como B2B por sus siglas en inglés (*Business to Business*) generalmente el obligado a retener e ingresar el impuesto es el responsable del impuesto usuario del servicio en la jurisdicción de destino. Los regímenes vigentes, en términos generales, establecen una retención al prestador del exterior al momento de la remesa de fondos por el pago del servicio o producto digital.

El importe así retenido puede ser computado como crédito fiscal en la declaración jurada determinativa del impuesto indirecto de quien ha adquirido el producto o servicio digital.

Sin embargo, cuando el adquirente no es una empresa sino un consumidor final (Operaciones B2C, *Business to Consumer*) la atomización de los eventuales agentes de retención produciría un amplio universo cuyo cumplimiento y control sería de muy difícil consecución, no solamente por la gran cantidad de operaciones de bajo monto, sino también por la falta de habitualidad tributaria en este tipo de regímenes por parte de la población consumidora en general.

Este problema ha sido abordado a partir del traslado de responsabilidad como agente de retención/percepción a las entidades financieras que intervienen en el pago de las operaciones, lo que implica el desafío a la hora de tener que identificar y asociar unívocamente los pagos remesados al exterior con la adquisición de productos y servicios digitales. Es decir, asegurarse que las entidades financieras pagadoras identifiquen con certeza que se trata de una actividad alcanzada por el tributo y actúen como agentes de percepciones y/o retenciones en su justa medida.

En este sentido, toma especial relevancia las normas KYC (*know your client* por sus siglas en idioma inglés) que aplican las entidades financieras para el conocimiento de sus clientes.

Además, los regímenes contemplan los siguientes elementos:

- Definición precisa de servicios o bienes digitales a ser alcanzados por el tributo, a efectos de arribar a un adecuado encuadre normativo que asegure una justa y equitativa tributación. Para ello, es dable resaltar la necesidad de que el texto legal defina con el mayor grado de certeza posible los hechos jurídicos o económicos a ser gravados.
- Presunción de utilización económica en el país a través de ciertos elementos que denoten territorialidad, como las direcciones IP, domicilio de facturación de servicios de comunicaciones, nacionalidad de la tarjeta pagadora, etc.
- Obligación de incluirse en registros tributarios simplificados de inscripción y pago, que libera al residente del exterior de los formalismos que aplica a los contribuyentes residentes, tales como la emisión de facturas o registraciones.
- Régimen de devolución de impuestos percibidos incorrectamente, cuando por ejemplo se perciba en el momento de la adquisición, pero su utilización se realiza fuera del territorio nacional, o cuando el producto o servicio digital se encuentre exento o no alcanzado por el impuesto indirecto.

3. TRIBUTACION EN LOS IMPUESTOS A LA RENTA.

Los sistemas tributarios actuales y los acuerdos y convenios para evitar la doble imposición, utilizan como nexo o criterio de sujeción **la presencia física** de una empresa a través de un establecimiento permanente (EP) definido de acuerdo a los modelos de los organismos internacionales como la OECD y la ONU.

La mayoría de los tratados y las legislaciones internas no permiten que un país imponga tributos a los beneficios de un no residente, a menos que éste realice su negocio a través de un EP.

Sin embargo, las nuevas tecnologías de información y comunicaciones (TIC) han facilitado a las empresas centralizar la gestión de muchas de sus funciones, no requiriendo de un establecimiento tal como lo define la legislación fiscal, para desarrollar su actividad económica. Ello devino en la necesidad de coordinar y readecuar el nexo para neutralizar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

En los párrafos siguientes describiremos las acciones que los organismos internacionales como la OCDE y la ONU se encuentran desarrollando, para lograr un mentado acuerdo que permita abordar los desafíos que plantea el mundo sin presencialidad de la economía digital.

3.1. PROPUESTA DE LA OCDE

El avance tecnológico del siglo XXI dejó atrás a las legislaciones tributarias de las distintas partes del mundo y sus interrelaciones, lo que dio lugar a una profunda preocupación por las lagunas fiscales de esta carrera dispar.

En 2013, la OCDE intensificó sus esfuerzos para abordar los desafíos en respuesta a las crecientes preocupaciones públicas y políticas sobre la evasión fiscal por parte de las grandes multinacionales. Los países de la OCDE y del G20 unieron fuerzas y desarrollaron un Plan de Acción para abordar BEPS (Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés) que identificó 15 acciones destinadas a introducir coherencia en las normas nacionales que afectan las actividades transfronterizas, reforzando los requisitos de sustancia en los estándares internacionales existentes, y mejorar la transparencia y la certeza.

La primera de las acciones del proyecto BEPS apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital, en respuesta a la preocupación manifestada en diversos ámbitos por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica.

El problema central es concretamente en la atribución de los derechos de imposición entre las jurisdicciones, en el marco del actual sistema tributario internacional que hace foco en los conceptos tradicionales de establecimiento permanente. Y luego, la aplicabilidad del principio de plena competencia, una eventual cooperación tributaria multilateral, y por último evitar adopción de medidas unilaterales agresivas.

En merito a ello, y a instancia del G-20, la OCDE publicó el proyecto BEPS cuyo primer punto es abordar los retos de la economía digital en materia de fiscalidad, por

cuanto sus características propias (que incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad) pueden agravar, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia de la sociedad matriz, los efectos nocivos de las llamadas “rentas apátridas”

Tras recibir el mandato de los Ministros de Economía y Finanzas del G20, el Marco Inclusivo, a través de su Grupo de Trabajo sobre Economía Digital, formulo una serie de informes y propuestas^{1 2 3}, que sientan las bases de un principio de acuerdo, en torno a un novedoso pero complejo mecanismo de distribución de potestades tributarias, en función a dos a dos pilares:

Un primer pilar, centrado en la atribución de los derechos de imposición, para revisar de forma simultánea y coherente las normas sobre atribución de beneficios y de las normas de “nexo” o criterio de sujeción.

Las propuestas de estudio incluidas en este universo, se resumen por tres conceptos:

1. La participación del usuario como elemento sustancial
2. La importancia de los intangibles de comercialización, y
3. La presencia económica significativa

Un Segundo Pilar que introduciría un impuesto mínimo global que ayudaría a los países a abordar el resto de los desafíos vinculados a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de empresas multinacionales.

El objetivo de ambos pilares es garantizar que las multinacionales particularmente orientadas al consumidor o con un fuerte componente digital paguen sus impuestos allá donde desarrollan de manera sostenida y significativa sus negocios, cuenten o no con presencia física en el lugar.

Enfoque unificado del Secretariado de la OCDE relativo al Pilar 1

Luego de una consulta pública⁴ que ofrecía realizar aportaciones a la labor y un programa de trabajo que fue refrendado en Japón en Junio de 2019 por los Ministros

¹ OCDE (2015), *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, Acción 1 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París.

² OCDE (2018), *Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018*, Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París.

³ *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Declaración política*, aprobada por el Marco Inclusivo sobre BEPS el 23 de enero de 2019, OCDE 2019, accesible en www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf

⁴ Documento de consulta pública, *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, 13 de febrero – 6 de marzo de 2019.

de Economía y Finanzas del G20⁵, el Secretariado ha elaborado un Enfoque Unificado que agrupa los elementos en común de las propuestas del primer pilar.

Pese a las diferencias en la forma en que las propuestas abordan la cuestión de la digitalización, todas reasignarían los **derechos de imposición en favor de la jurisdicción del usuario/mercado** habida cuenta de la capacidad de los negocios altamente digitalizados de desarrollar su actividad de forma remota, dejando expresado que:

- Todas las propuestas prevén una nueva norma sobre el **nexo que no dependería de la presencia física** en la jurisdicción del usuario/mercado;
- Todas las propuestas trascienden del principio de plena competencia y se apartan del principio de la entidad legal separada; y
- Todas las propuestas buscan la simplicidad y una mayor seguridad jurídica en materia tributaria.

El secretariado se ha centrado en desarrollar un enfoque en función de los elementos en común que tienen las tres propuestas del pilar uno, teniendo en cuenta los objetivos de cada una y los comentarios expresados durante los procesos de consulta.

A continuación desarrollamos resumidamente los aspectos sustanciales de este enfoque unificado, que constituye un puntapié inicial para trabajos posteriores relativos a su aplicación y administración, pero que sin dudas resulta un gran paso hacia el mentado consenso.

Ámbito de aplicación

La propuesta hace foco en los **grandes negocios orientados al consumidor fuertemente digitalizados**, que no requieren contar con una presencia física en el mercado para interactuar con el usuario, sean o no sus clientes primarios, así como otros negocios que venden sus productos a los consumidores y que emplean medios tecnológicos para desarrollar su base de clientes,

Si bien es preciso continuar con la definición de “negocio orientado al consumidor” en aspectos prácticos, se propone considerar el umbral de ingresos de 750 millones de Euros adoptado en el ámbito del informe país por país.

Nuevo Nexo o criterio de sujeción

En la actualidad, la presencia física de un establecimiento permanente es lo que define en la mayoría de los sistemas tributarios la sujeción o nexo tributario a una jurisdicción. La digitalización ha menoscabado la aplicación de este criterio, ya que las empresas cada vez tienen mayor capacidad de negociar con sus clientes sin tener que estar presencialmente para ello, especialmente en negocios fuertemente digitalizados.

⁵ OCDE (2019), *Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada para los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, OCDE, París.

El enfoque propone que el nuevo nexo sería la adopción de un **umbral de ingresos en ese mercado**, cuyo importe podría adaptarse según el tamaño del mercado, como el indicador principal de la participación continua y significativa en esa jurisdicción.

Nuevas normas de atribución de beneficios

Una vez configurado el ámbito de aplicación (negocio digital sin presencia física) y el nexo (umbral de ingresos en la jurisdicción), para considerar que un país tiene potestad para gravar los beneficios de la empresa no residente, corresponderá luego determinar qué proporción de beneficios le corresponderá asignar en esta última.

Dado que los actuales convenios para evitar la doble imposición basados en la presencialidad no permiten utilizar las normas para atribuir beneficios en los casos en que no se realicen funciones, no se empleen activos y no se asuman riesgos en las jurisdicciones de mercado, son necesarias nuevas normas de atribución de beneficios que vayan más allá del principio de plena competencia y las limitaciones a la imposición dadas por la presencia física.

El mecanismo propuesto para distribuir potestades tributarias en este nuevo contexto se compone de tres elementos, a los que denominé “importes” y que se describen resumidamente a continuación:

Importe A – Beneficio Residual

Las jurisdicciones de mercado tendrán derecho a gravar una parte del beneficio residual del grupo multinacional. Esto se determinaría mediante una **convención simplificada basada en las ventas o ingresos**, que serían producto de un acuerdo consensuado de los miembros del Marco Inclusivo.

El beneficio residual sería igual al beneficio total que se le asigna a las actividades, menos los beneficios rutinarios imputados a las mismas. Para ello resultará necesario determinar qué nivel de rentabilidad rutinaria imputada corresponde a la jurisdicción del mercado para luego aplicar una fórmula basada en las ventas y aplicar un tipo impositivo a esta utilidad resultante.

El riesgo de doble imposición, debería soslayarse por la adopción del método de créditos por impuestos análogos pagados en el exterior.

Cuando esta obligación recaiga en una entidad que no es residente de la jurisdicción fiscal, se debería evaluar si la retención en la fuente sería un mecanismo adecuado. Si los países optaran por utilizarla, se debería acordar las características del eventual sistema de recaudación en la fuente.

Importe B – Empleo de sumas de renta fijas en actividades determinadas

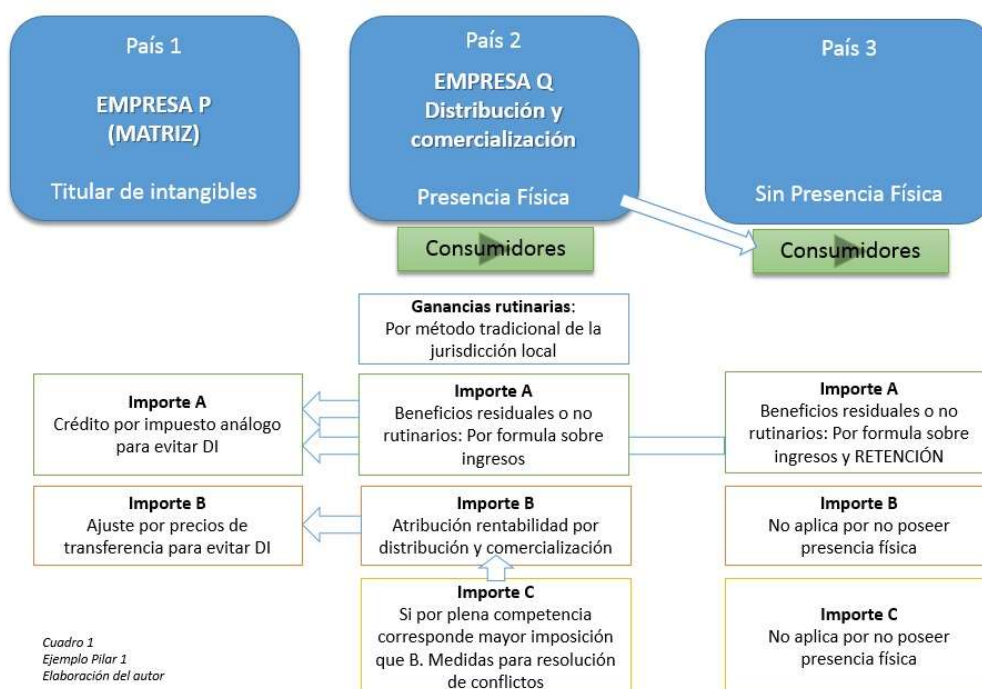
Las actividades con establecimientos permanentes en las jurisdicciones de mercado y, concretamente, las funciones de distribución de vinculadas seguirían sujetas a imposición de acuerdo a las normas actuales, aplicando las normas de precios de transferencia. Sin embargo, dadas las numerosas controversias suscitadas en este punto, se ha entendido que la **utilización de rentabilidades fijas** adecuadas y negociadas, podrían ofrecer un margen de seguridad jurídica en la relación Fisco/Contribuyente.

Importe C – Mecanismos de Resolución de Conflictos

Las controversias entre las jurisdicciones de mercado y el contribuyente deberán estar sujetas a mecanismos de prevención y resolución vinculantes y eficaces, cuando el importe B no resulte adecuado por justificarse un nivel de beneficios por encima de la rentabilidad fija, o bien que existen otras actividades que no están relacionadas con la comercialización y la distribución.

En dichos casos habría que satisfacer una **rentabilidad adicional**, el Importe C, cuando esta se sustente en la aplicación del principio de plena competencia. En tal caso, este importe debería interactuar con el Importe A de manera de no duplicar la carga tributaria.

A modo de ilustrar los tres importes del Pilar 1, el **Cuadro 1** a continuación grafica de manera simplificada los tres tipos de imposición por aplicación del enfoque unificado, elaborado a partir de la ejemplificación del Secretariado:



El ejemplo trata de un grupo multinacional (MNE) dedicado a ofrecer servicios de *streaming* de videos. La empresa P con asiento en el País 1 es la casa matriz, titular de los intangibles. La empresa Q se encuentra en el País 2, y es dedicada a distribuir y comercializar los servicios. Además, vende a consumidores finales en el País 3, donde no tiene presencia física. Tanto en el grupo, como en los países 2 y 3 se superan los umbrales de ingresos, por lo que se configura el “nexo” de sujeción.

El País 2, conserva la potestad de aplicar el impuesto sobre las rentas rutinarias de acuerdo al método tradicional de su jurisdicción local, por las actividades desarrolladas en la misma.

Además, el **Importe A** gravará los beneficios residuales que la empresa Q le pague a la empresa P mediante la aplicación de una fórmula sobre ventas determinada previamente a partir de los EECC consolidados del grupo. La empresa P, tomará este importe como un crédito por impuesto análogo pagado en el País 2.

El **Importe B** estará compuesto por una rentabilidad fija correspondiente a las actividades de comercialización y distribución. La eliminación de la doble imposición se realizaría mediante un ajuste de precios de transferencia entre ambas vinculadas.

El **importe C** aplicaría si el País 2 considerase que la asignación de rentabilidad del Importe B resulta en defecto. Para ello debe tener medidas robustas para la resolución de estos conflictos.

El País 3, no tiene en sus fronteras una empresa con presencia física, por lo que en principio las actividades rutinarias no estarían sujetas a imposición de acuerdo con este enfoque. Sin embargo, dado que se supera el monto de ingresos mínimos (nexo), tiene derecho a gravar el **Importe A** y aplicar una tasa por la vía eventual de la retención.

Dado que no existen actividades de comercialización y distribución, los importes B y C no son aplicables en el País 3.

Normas GloBE del Pilar 2

La OCDE publicó en Diciembre de 2021⁶ las normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma al sistema fiscal internacional, que busca asegurar que las empresas multinacionales (EMN) estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15 % a partir de 2023, las que han sido respaldadas por 137 países y jurisdicciones que integran el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20.

Estas normas otorgan el alcance y establecen el mecanismo de las denominadas reglas GloBE (acrónimo de Global Anti-Base Erosion) de acuerdo con el Segundo Pilar, que adopta un tipo impositivo mínimo mundial para el impuesto de sociedades del 15%.

El impuesto mínimo aplicará a los grupos MNE cuyos ingresos superen los 750 millones de euros, en al menos dos de los últimos cuatro ejercicios fiscales, en sus Estados Financieros consolidados.

Las reglas GloBE establecen un sistema impositivo coordinado para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen este impuesto mínimo sobre los ingresos obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan, para lo cual deberán presentar una declaración informativa estándar en la jurisdicción local adherente.

Estas normas crean un “**impuesto complementario**” que gravará los beneficios obtenidos en cualquier jurisdicción en la que el tipo impositivo efectivo, calculado por cada jurisdicción, sea inferior al tipo mínimo del 15%.

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

Las nuevas normas modelo del Segundo Pilar ayudarán a los países a transponer las reglas GloBE a sus respectivas legislaciones internas, a modo de establecer un sistema coordinado de reglas entrelazadas a efectos de:

- Definir a las EMN que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto mínimo. Se considera Grupo EMN si posee al menos una Entidad o Establecimiento que no se encuentre en la jurisdicción de la Entidad Matriz, relacionados a través de la propiedad o el control.
- Establecer un mecanismo para calcular el tipo impositivo efectivo de las EMN por cada jurisdicción y fijar el monto del impuesto complementario a pagar por parte de la Entidad Matriz, respecto de las jurisdicciones de baja tributación donde posee una Entidad, en proporción a su participación.
- Imponer el impuesto complementario a un miembro del grupo multinacional de acuerdo con un orden establecido por las reglas acordadas.

Las normas modelo del Segundo Pilar, además abordan el tratamiento de las adquisiciones y enajenaciones de los miembros del grupo e incluyen una regla específica relativa a determinadas estructuras holding y regímenes de neutralidad fiscal. Por último, abordan aspectos administrativos, como la presentación de declaraciones informativas, y establecen un régimen transitorio para las EMN que estén sujetas al impuesto mínimo global.

3.2. LA PROPUESTA DE LA ONU

Por su parte, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria de la ONU publicó un proyecto de incorporación del artículo 12B⁷ de su Modelo de Tratado Tributario que permitiría a una jurisdicción, gravar los ingresos de ciertos servicios digitales automáticos⁸ pagados a un residente del otro Estado Contratante, en el entendimiento que la propuesta podía simplificar el proceso para muchos países en desarrollo, al facilitar el tratamiento de los problemas que planteaba gravar la economía digitalizada sin que ello sea incompatible con los esfuerzos que se realizan a nivel mundial para encontrar una solución multilateral.

El artículo 12B permite que un Estado contratante grave los ingresos de ciertos servicios digitales pagados a un residente del otro Estado Contratante sobre una base bruta a la tasa negociada bilateralmente, con una opción para el contribuyente de pagar impuestos sobre una ganancia neta base para todo el año en virtud del párrafo 3 del artículo.⁹

7

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%202021.pdf

⁸ A tal efecto, se definió al servicio digital automatizado como aquellos prestados en Internet o una red electrónica que requiere una mínima participación humana en la provisión del servicio.

⁹ las utilidades calificadas serán el treinta por ciento del monto resultante de aplicar el índice de rentabilidad de los servicios digitales automatizados del segmento de negocio ese beneficiario final a los ingresos brutos anuales de servicios digitales automatizados derivados del Estado contratante de donde proceden tales rentas.

En los comentarios de aprobación del proyecto¹⁰, se menciona que muchos países en desarrollo tienen una capacidad administrativa limitada y necesitan un método simple, confiable y eficiente para hacer cumplir el impuesto sobre los ingresos de servicios digitales automatizados prestados por no residentes. Un régimen de retención sobre el importe bruto de los pagos realizados por residentes de un país, está consolidado como un método efectivo de recaudación a los no residentes. Este método de tributación también puede simplificar el cumplimiento de empresas que presten tales servicios en otro Estado, ya que no estarían obligadas a computar sus utilidades netas o presentar declaraciones de impuestos, a menos que opten por la tributación sobre la base de la renta neta.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas tiende a preservar mayores derechos fiscales para el país “fuente” cuando se producen ingresos. De este modo y para evitar la doble imposición, el país de “residencia” del individuo que genera los beneficios debe proporcionar un descuento por los impuestos abonados o una exención tributaria de dichos ingresos.¹¹

El término “servicios digitales automatizados” sobre el que aplica este enfoque directo, incluye especialmente:

- servicios de publicidad en línea;
- suministro de datos de usuario;
- motores de búsqueda en línea;
- servicios de plataforma de intermediación en línea;
- Plataformas de redes sociales;
- servicios de contenidos digitales;
- juego en línea;
- servicios de computación en la nube; y
- servicios de enseñanza en línea estandarizados

Como puede advertirse, estas actividades difieren sustancialmente en cuanto a la génesis de sus utilidades y por ende la presunción de rentas gravadas. Si se aplica un régimen de retención sobre el importe bruto sin distinción de categorías, el tributo puede resultar inequitativo, por defecto o por exceso.

Si bien las empresas pueden tener la opción de solicitar ser gravadas sobre el margen neto del párrafo 3, no hay mención sobre la posibilidad de establecer presunciones de utilidad diferenciales en los acuerdos bilaterales, en función de las tipologías de negocio.

¹⁰

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%202021.pdf – Ver página 8 y siguientes

¹¹ <https://www.un.org/development/desa/financing/es/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention>

4. CONCLUSIONES

Desde la inclusión de la piedra fundacional que hemos conocido como “Acción 1 BEPS”, mucho se ha avanzado en la búsqueda de métodos tributarios que aseguren una justa y equitativa tributación, allí donde las fronteras parecen esfumarse con el avance de la tecnología de comunicaciones.

En cuanto a los impuestos indirectos como el IVA, la imposición en la jurisdicción de destino ha despejado dudas en cuanto a la forma de recaudación, advirtiéndose que las jurisdicciones donde se aplica, han adoptado una similitud de conceptos que hemos descrito en el presente.

Sin embargo, el Impuesto a la renta cuando intervienen dos o más jurisdicciones y no se requiere de presencia física para llevar a cabo las operaciones económicas, ha quedado totalmente obsoleto a la hora de repartir las potestades tributarias que corresponden. Y junto a este, los convenios para evitar la doble imposición basados en la presencialidad jurisdiccional no resultan aplicables.

El Grupo de Trabajo sobre Economía Digital de la OCDE ha efectuado denodados esfuerzos en el compendio de propuestas que lleven a un mecanismo de distribución de derechos de imposición justo y equitativo. El universo al que se apunta, está compuesto por las grandes EMN con niveles de ingresos globales y jurisdiccionales significativos.

Este umbral, justifica por su significatividad el alto grado de dificultad que conlleva la determinación y control de los importes A, B, C y el Impuesto complementario del Pilar 2. Es decir, que al aplicarse sobre un universo relativamente pequeño de contribuyentes que representan un alto grado de interés fiscal, es esperable que los equipos de trabajo de las empresas y de los Fiscos adquieran un alto grado de especialización que asegure la determinación y control de los impuestos en orden a los objetivos planteados. Por el contrario, llevar este grado de dificultad hacia entidades de menor porte, resultaría una tarea difícil e infructuosa, debido tanto a la absorción de los costos de la parte privada como para la masividad en el universo de control por parte de los Estados.

Además, no deberá soslayarse el riesgo emergente derivado de la aplicación de estos umbrales, dado por la inducción a maniobras tendientes a la escisión o segmentación de empresas o actividades con el objetivo de eludir el método.

Sin embargo, en la actualidad la mayoría de las matrices que operan en la oferta de bienes y servicios digitales se encuentran en el hemisferio norte, más precisamente en EEUU, China y Europa. Por esta razón, la aplicación del enfoque unificado de la OCDE tendrá mayor significatividad en países donde estas empresas sientan sus bases, con el objeto de no erosionar las bases imponibles.

Los países emergentes donde no existe presencia física, o de contar con un establecimiento permanente el mismo es sustancialmente escaso en cuanto a la magnitud del potencial fiscal para garantizar el bien jurídico, la aplicación del importe A podría generar ingresos tributarios a partir de una fórmula consensuada que simplifique el proceso. Su desventaja podría estar radicada en la dificultad en el acceso a la información y documentación del grupo para ejercer un adecuado control de sus intereses fiscales.

La propuesta de la ONU se advierte como más apropiada para países emergentes debido a su simplicidad, condición necesaria que requiere una capacidad administrativa limitada. La doble imposición jurídica, podría ser soslayada con créditos de impuestos análogos que deberán ser tratados en los consensos respectivos.

En definitiva, la propuesta de la ONU no debería ser la antítesis del enfoque unificado, sino su complemento. Ello así, por cuanto su aplicación enmarcaría a las empresas que se encuentran por debajo del umbral de ingresos globales y jurisdiccionales, o bien aplicando el tributo a las rentas rutinarias donde se ha configurado la fuente según la legislación local.

Con una adecuada implementación, podrían evitarse maniobras de enanismo fiscal a la vez de asegurar ingresos fiscales a las jurisdicciones más pequeñas, en su justa medida y en el momento mismo del hecho económico digitalizado.