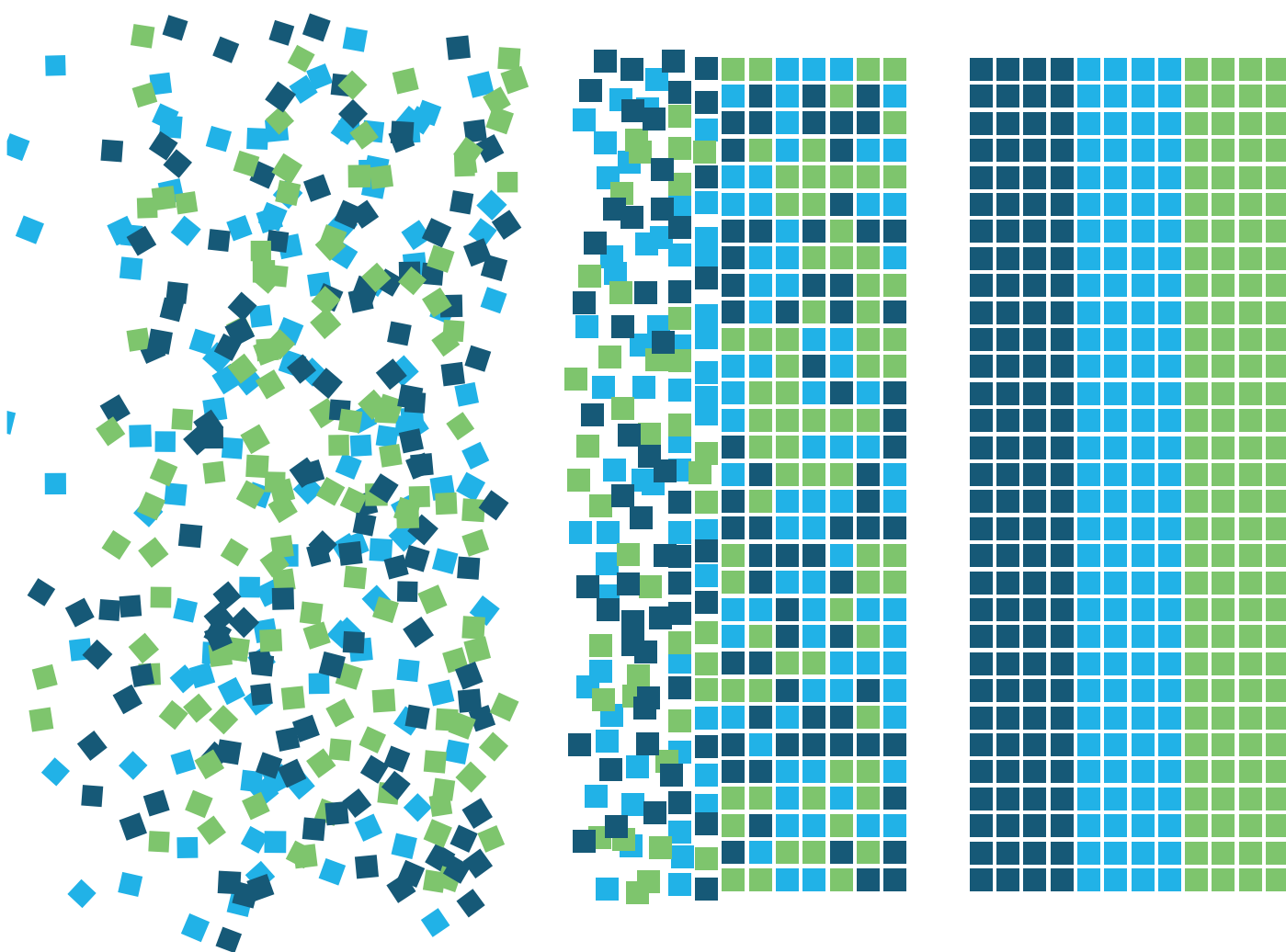


# Economía digital y tributación

El **caso argentino** en el marco de la **experiencia internacional**

Anahí Amar  
Verónica Grondona



NACIONES UNIDAS

CEPAL

AFIP  
ADMINISTRACIÓN FEDERAL  
DE INGRESOS PÚBLICOS

# Gracias por su interés en esta publicación de la CEPAL



Si desea recibir información oportuna sobre nuestros productos editoriales y actividades, le invitamos a registrarse. Podrá definir sus áreas de interés y acceder a nuestros productos en otros formatos.

 [www.cepal.org/es/publications](http://www.cepal.org/es/publications)

 [www.cepal.org/apps](http://www.cepal.org/apps)

# Economía digital y tributación

## El caso argentino en el marco de la experiencia internacional

Anahí Amar  
Verónica Grondona



Este documento fue preparado por Anahí Amar, funcionaria de la oficina de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) en Buenos Aires, y Verónica Grondona, Directora de Fiscalidad Internacional de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la Argentina, con el apoyo técnico de María de los Ángeles Jáuregui y Ricardo Martner, Consultores de la CEPAL, bajo la supervisión de Martín Abeles, Director de la oficina de la CEPAL en Buenos Aires. El trabajo se realizó en el marco de las actividades del proyecto AFIP/CEPAL "Economía digital e ingresos tributarios. La experiencia internacional y su instrumentación en el contexto argentino". Se agradecen los comentarios de Daniel Titelman, Noel Pérez Benítez y Michael Hanni, de la División de Desarrollo Económico de la CEPAL, a una versión preliminar de este documento y la colaboración de Roberto Paz y Johanna Cilia.

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad de las autoras y pueden no coincidir con las de sus respectivas organizaciones.

Publicación de las Naciones Unidas  
LC/TS.2021/122  
LC/BUE/TS.2021/3  
Distribución: L  
Copyright © Naciones Unidas, 2021  
Todos los derechos reservados  
Impreso en Naciones Unidas, Santiago  
S.21-00573

Esta publicación debe citarse como: A. Amar y V. Grondona, "Economía digital y tributación: el caso argentino en el marco de la experiencia internacional", *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2021/122-LC/BUE/TS.2021/3), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

La autorización para reproducir total o parcialmente esta obra debe solicitarse a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), División de Documentos y Publicaciones, publicaciones.cepal@un.org. Los Estados Miembros de las Naciones Unidas y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a la CEPAL de tal reproducción.

## Índice

Resumen .....	5
Introducción .....	9
<b>I. Economía digital y debates internacionales en torno de su tributación.....</b>	<b>11</b>
A. Principales rasgos de la economía digital.....	11
B. Líneas de negocios de la economía digital .....	12
C. Empresas digitalizadas y desafíos para la tributación.....	14
D. Posibles soluciones y cambios de paradigma en la legislación tributaria internacional .....	15
<b>II. Experiencias nacionales de tributación a los servicios digitales .....</b>	<b>23</b>
A. Panorama general de las iniciativas nacionales.....	23
B. Impuesto a los servicios digitales.....	25
C. Impuesto sobre la renta de firmas extranjeras .....	27
D. Establecimiento permanente por presencia económica significativa .....	29
E. Implementación del IVA a los servicios digitales, con foco en América Latina .....	30
<b>III. Tributación a la economía digital en los países en desarrollo: el caso particular de la Argentina .....</b>	<b>35</b>
A. Las brechas de tributación en América Latina y el Caribe .....	35
B. Avances en la tributación a la economía digital en la Argentina .....	38
1. Impuesto al valor agregado para los servicios digitales .....	38
2. Impuesto sobre los ingresos brutos.....	40
3. Tributos generales de carácter transitorio.....	42
C. Alternativas de tributación directa a las firmas de servicios digitales que generan ganancias en la Argentina.....	42
1. El impuesto a los servicios digitales.....	42
2. Retención en la fuente .....	43
3. Presencia económica significativa.....	45
D. Otros elementos relevantes para la definición de nuevos impuestos a los servicios digitales .....	46
1. Efecto sobre los precios .....	46
2. Potencial recaudatorio.....	47

<b>IV. Conclusiones</b> .....	<b>49</b>
<b>Glosario</b> .....	<b>51</b>
<b>Bibliografía</b> .....	<b>53</b>
<b>Cuadros</b>	
Cuadro 1	Tipología de servicios digitales ..... 13
Cuadro 2	Tributación de la economía digital a nivel mundial ..... 24
Cuadro 3	Países con impuestos a los servicios digitales..... 25
Cuadro 4	Países con retención de impuestos sobre los pagos realizados en las transacciones digitales ..... 28
Cuadro 5	Países que incluyen el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas ..... 30
Cuadro 6	Imposición indirecta a los servicios digitales en América Latina ..... 32
<b>Gráfico</b>	
Gráfico 1	Estructura y presión tributaria argentina, 2019 ..... 37
<b>Recuadros</b>	
Recuadro 1	El alcance de la propuesta del Marco Inclusivo de la OCDE antes y después del reposicionamiento de los Estados Unidos..... 16
Recuadro 2	Principales aspectos acordados por el Marco Inclusivo del G20/OCDE en julio de 2021..... 17
Recuadro 3	Reglas modelo para plataformas digitales ..... 19
Recuadro 4	Propuesta sobre tributación de los servicios digitales del Comité en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas ..... 20
Recuadro 5	Impuesto sobre determinados servicios digitales en España ..... 26
Recuadro 6	Listado de servicios digitales contemplados por la AFIP para la tributación nacional de la Argentina ..... 39
Recuadro 7	Cobro de IVA en operaciones de pago de servicios al exterior..... 40
Recuadro 8	Impuesto sobre los ingresos brutos a los servicios digitales: la experiencia de la provincia de Buenos Aires ..... 41
Recuadro 9	Servicios digitales del exterior de fuente nacional: el caso de Amadeus..... 45

## Resumen

La 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 firmas. Sortear con éxito esos desafíos requiere de una serie de acuerdos a nivel global que están en marcha.

Mientras tanto, muchos países han comenzado a aplicar impuestos sobre los servicios digitales. Este documento releva las distintas experiencias internacionales de tributación a la economía digital a nivel nacional y, en ese marco, evalúa la situación particular de la Argentina y sus posibilidades de avanzar en ese sentido en función de su marco normativo y de sus compromisos internacionales.

A diferencia de lo que ocurre con los bienes físicos, resulta difícil registrar la presencia digital de las firmas 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 firmas que brindan los denominados Servicios Digitales Automatizados (SDA) —servicios de publicidad en línea, venta de información de usuarios/as o motores de búsqueda en línea, entre otros— suelen tener presencia económica significativa en muchos mercados, pero excepcionalmente tienen presencia física, por lo que quedan fuera del alcance de la tributación en muchas jurisdicciones en las que operan regularmente.

El resultado es una pérdida de recaudación importante, en especial para los países en desarrollo. Ello implica, además, un tratamiento tributario inequitativo entre las grandes firmas digitales del exterior y las empresas que participan en los mismos mercados solo a nivel local, con las obligaciones formales y fiscales correspondientes.

El Marco Inclusivo de BEPS (sigla en inglés de Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios), que agrupa a 139 países y fue creado en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (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, se encuentra trabajando en dos propuestas que apuntan a superar estos desafíos globales.

La primera de ellas busca la unificación de la tributación de una parte de las ganancias de las multinacionales que presenten un fuerte componente digital. Ello implica compartir potestades tributarias y consensuar criterios de reparto posterior entre países. La segunda, consiste en el establecimiento de un impuesto mínimo global que contribuya a mitigar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de las empresas multinacionales.

En paralelo al trabajo de este foro y a la espera de una solución de carácter global, muchos países han avanzado en proyectos legislativos orientados a recaudar impuestos propios sobre los servicios digitales. Unos 77 países —nueve de América Latina— ya contemplan la tributación de los servicios digitales con el impuesto al valor agregado (IVA) u otros semejantes de carácter indirecto sobre las ventas. Son 18 países los que instrumentaron algún tipo de gravamen sobre la renta —mediante una retención en la fuente o al incorporar una definición de presencia digital significativa— y 13 los que introdujeron un impuesto a los servicios digitales sobre la facturación de las firmas que los proveen.

Las experiencias nacionales de imposición directa, en general, consisten en añadir a la legislación nacional los servicios digitales bajo distintas variantes: redefinición del concepto de residencia permanente para contemplar la presencia digital significativa, retenciones en la fuente del impuesto a la renta y cobro de un impuesto a los servicios digitales sobre la facturación de las firmas que ofrecen determinados servicios. En algunos casos se han definido umbrales de facturación (global, regional o nacional) para la aplicabilidad de estos instrumentos.

La Argentina ha dado varios pasos en lo que respecta a la tributación indirecta a los servicios digitales del exterior. Si bien la gravabilidad de algunos servicios digitales estaba prevista en la ley del IVA desde 1998 —cuando el servicio era explotado o utilizado efectivamente en territorio argentino—, en 2018 los servicios digitales fueron incorporados siguiendo las directrices de la OCDE 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, y las empresas demandantes de estos servicios pueden deducir el impuesto pagado como crédito fiscal. La Argentina no cuenta todavía con un registro de empresas beneficiarias (proveedoras) del exterior para el pago del impuesto, como sí existe en otros países de la región como Chile, Colombia o México. La percepción del impuesto se realiza sobre los pagos de los usuarios, en seguimiento de una lista de denominaciones para una serie de firmas proveedoras del exterior. Los pagos realizados por fuera de las instituciones financieras locales, que en la mayoría de los casos son las designadas para retener el impuesto, pueden no estar tributando el IVA correspondiente a los servicios digitales.

A nivel provincial son varias las jurisdicciones subnacionales que incluyeron a los servicios digitales del exterior en el impuesto a los ingresos brutos, un impuesto en cascada que grava a todas las ventas de bienes y servicios con tasas de entre el 1,5% y el 5,5%. 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.

A la espera de una definición multilateral en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20, en el que la Argentina participa activamente, el país no ha incorporado aún ninguna modalidad de tributación directa a las firmas de servicios digitales del exterior. La falta de una definición a nivel multilateral no impide el diseño de una estrategia propia en esa dirección, hasta tanto se alcance o se implemente un acuerdo internacional y en tanto esta no se superponga con lo acordado a nivel internacional. Sin embargo, las posibilidades de gravar efectivamente la renta extranjera pueden verse limitadas en los casos en que involucren a firmas de países con los que se hubieran suscripto convenios para evitar la doble imposición. De acuerdo con las experiencias nacionales relevadas, las alternativas existentes son: un impuesto a los servicios digitales sobre ciertos tipos de servicio, una retención sobre las ganancias netas de fuente argentina o un cambio en la definición del concepto de “presencia económica significativa” que permita alcanzar con tributos locales a firmas del exterior con “presencia digital significativa”.



La primera opción (impuesto a los servicios digitales del exterior) no ha sido una herramienta utilizada en los países de América Latina, probablemente para prevenir represalias comerciales como las observadas en algunos países de Europa.

La segunda (retención en la fuente sobre los pagos de servicios digitales provistos del exterior sobre la base de una presunción de ganancia de fuente argentina) supone una extensión de la normativa vigente a beneficiarios/as del exterior para alcanzar a la economía digital, guardando su compatibilidad con los acuerdos firmados de modo de evitar la doble tributación. De manera complementaria, la creación de un registro de firmas constituye una buena práctica que podría implementarse a los fines de complementar el listado de denominaciones servicios digitales del exterior y que contribuiría a la transparencia del régimen y generar una mayor eficiencia recaudatoria. Esta alternativa cuenta con el beneficio de haber sido instrumentada exitosamente en otros países de la región (como Uruguay y México).

Bajo la tercera variante (redefinir el concepto de “presencia económica significativa” para que contemple a las empresas digitales del exterior), las empresas con presencia digital quedarían sujetas al pago del impuesto a las ganancias del mismo modo que aquellas que operan territorialmente en el país. En esa línea, algunos países modificaron los criterios para definir la territorialidad y permanencia de las firmas y, de esa manera, incluir a las firmas del exterior en el universo gravable con el impuesto a la renta.

La aplicación de tasas diferenciales que fomenten el registro de las firmas del exterior también aparece como una estrategia apropiada. A ello podría añadirse un esquema de alícuotas diferenciado por tipo de servicio, que procure equiparar responsabilidades tributarias entre firmas locales y del exterior.

Las expectativas de recaudación con relación a estos servicios en la Argentina son mayores respecto del IVA que con el impuesto a las ganancias. A valores de 2020, con ventas registradas en el país por más de 500 millones de dólares anuales, la recaudación del IVA por ventas de servicios digitales fue del orden de los 110 millones de dólares (0,03% del PIB). La aplicación del impuesto a la renta sobre ese volumen de operaciones, considerando utilidades netas de fuente argentina de entre 10% y 50% de esas ventas, daría lugar a una recaudación de entre 0,004% y 0,021% del PIB.

Tanto del IVA como en una potencial extensión del impuesto a las ganancias es esperable que la capacidad recaudatoria crezca junto con el crecimiento previsto para el sector. La instrumentación de un registro de beneficiarios/as del exterior para estos servicios sería también un paso adelante para generar una mayor eficiencia en la recaudación.

Las expectativas recaudatorias que surgen de las operaciones identificadas hasta el presente son aún magras. Ello da cuenta del grado de disociación que persiste entre la fuerte injerencia de la actividad digital en la vida cotidiana (productiva y social) y sus responsabilidades tributarias, lo que difícilmente se revierta sin cambios más profundos en la fiscalidad internacional.

Mientras se aguarda una solución de consenso a nivel global, la inclusión de la actividad digital del exterior en el impuesto a la renta en el país, más allá de su limitado impacto recaudatorio, contribuiría a dotar al sistema tributario nacional —aunque sea en el margen— de una mayor equidad.



## Introducción

La economía digital nació de la mano de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y creció vertiginosamente en las últimas décadas hasta permear en casi todas las actividades productivas. Su expansión ha modificado la forma de relacionarnos, consumir y producir, mediante la creación de nuevos productos y modalidades de interacción social, que plantean oportunidades y desafíos en el ámbito público y el privado, en especial para los países en desarrollo. De hecho, la economía digital puede contribuir a impulsar el cambio estructural y convertirse en una palanca del desarrollo en este tipo de economías, en la medida en que contribuya a expandir la productividad, difundir innovaciones, diversificar el sistema productivo y resolver problemáticas sociales. Las plataformas digitales, por ejemplo, tienen un gran potencial para simplificar operaciones y generar redes e intercambio de información, al reorganizar los procesos productivos en el marco de los llamados sistemas “ciberfísicos”. Pero al mismo tiempo, al operar y prestar servicios por canales virtuales —de manera trans o extrafronteriza—, generan un volumen creciente de rentas que caen fuera de la órbita de la tributación tradicional, con importantes implicancias fiscales, distributivas y en el ámbito de la competencia interempresarial.

Los gobiernos han ido adaptando sus legislaciones y prácticas frente a la irrupción y acelerada difusión de la digitalización, circunstancia que plantea diversos retos, tanto en países desarrollados como en desarrollo<sup>1</sup>. Uno de ellos es la forma de gravar los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital. A diferencia de lo que sucede con la producción de bienes, que atraviesan fronteras físicas y desde el punto de vista impositivo quedan sujetos al control aduanero, en el caso de los servicios digitales resulta difícil registrar las operaciones que ocurren entre privados, determinar la jurisdicción pertinente y ejercer la potestad tributaria de manera eficaz. Esta dificultad, que atañe fundamentalmente a las operatorias de las grandes empresas digitales, agrava una problemática previa, relacionada con las prácticas elusivas de muchas empresas multinacionales —entre las que crece progresivamente la participación de las digitales— que pueden desviar, vía lo que se denomina “planificación tributaria agresiva”, sus beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación.

Las firmas digitales que operan a nivel global, por el tipo de servicios que ofrecen, tienen presencia económica significativa en muchos países, no así residencia. Este es normalmente el caso de los servicios digitales automatizados, que incluyen desde los motores de búsqueda y servicios de publicidad en línea a la venta de información de usuarios/as. Las empresas que los proveen, al no tener residencia

<sup>1</sup> CEPAL (2019), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019* (LC/PUB.2019/8-P), cap. II, Santiago, CEPAL.

en todos los mercados nacionales en los que operan, tampoco tienen allí obligaciones tributarias. Por ejemplo, la publicidad dirigida a un país específico, emitida a través de sitios web o de una red social que opera globalmente, no está sujeta al esquema de tributación vigente en ese país. Lo mismo ocurre con las plataformas de intermediación de servicios (de hospedaje, de transporte urbano, etc.), o con las suscripciones a material audiovisual a través de internet (*streaming*) provistos desde el exterior, o con la venta de datos de usuarios/as con fines comerciales.

De esta manera, la digitalización ha permitido que algunas empresas participen de forma activa en los mercados de un número creciente de países, sin tener una presencia física (filiales) en ellos ni, por lo tanto, obligación fiscal. Los países de origen del capital de las firmas tampoco logran, necesariamente, gravar esas utilidades, en vistas de que la digitalización de la economía exagera el desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación: en la medida en que la intangibilidad de los servicios cobra mayor relevancia, las firmas pueden escoger más fácilmente cualquier jurisdicción como país de residencia y centro de operaciones. Desde una perspectiva tributaria el perjuicio que esto ocasiona es doble: por un lado, una pérdida de recaudación a nivel global, que puede ser significativa, especialmente para los países en desarrollo, que no suelen ser la sede u origen de estas empresas, ni tienen filiales que operen en sus territorios; por otro, un tratamiento inequitativo entre firmas al interior de los mercados nacionales, desfavorable para aquellas (típicamente locales) que cuentan con presencia física en esos mercados<sup>2</sup>.

Esta situación ha suscitado intensos debates y búsquedas de soluciones a nivel multilateral, como los que se desarrollan en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20, y es parte del debate más amplio sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de las grandes compañías multinacionales, que apunta a establecer criterios para unificar la tributación de las ganancias de las grandes firmas digitales y mecanismos que faciliten la redistribución de lo recaudado entre todos los países intervinientes.

Los intereses en pugna son de una magnitud considerable y han demorado la posibilidad de arribar a una solución de consenso, si bien al momento de cerrarse este documento la posibilidad de llegar a una solución consensuada parece menos lejana debido al cambio de la posición de los Estados Unidos. Sin perjuicio de ello, frente a la dilación de estas definiciones a nivel global, varios países comenzaron a implementar de manera unilateral estrategias nacionales de tributación indirecta o directa a los servicios digitales, a fin de reducir la elusión de las actividades de la economía digital y aumentar su base imponible, a la espera de una solución multilateral.

Este documento se propone echar luz sobre los desafíos que plantea la economía digital en materia de tributación, especialmente para los países en desarrollo, y analiza de modo particular la experiencia reciente de la Argentina. La primera sección aborda las tensiones entre los esquemas de negocios de las empresas de servicios digitales que operan a nivel global y el sistema tributario internacional, así como las propuestas discutidas en instancias multilaterales a fin de llegar a un consenso que contribuya a reducir la erosión de las bases tributarias y la evasión, particularmente en lo que respecta a las empresas de servicios digitales o aquellas altamente digitalizadas y automatizadas. En la segunda sección se relevan y analizan las diversas iniciativas nacionales en el área de la tributación a los servicios digitales que se han instrumentado —para subsanar, aunque sea parcialmente, la pérdida recaudatoria infligida—, mientras se aguarda una solución global. En la tercera, se describen los pasos dados por la Argentina en materia de tributación indirecta a los servicios digitales y, en función de la experiencia internacional relevada, el abanico de posibilidades que tiene el país para adaptar su legislación con respecto a la tributación directa de estas actividades.

<sup>2</sup> En la medida en que las empresas locales resultan competidoras, es decir que presten servicios sustitutos a los ofrecidos desde plataformas del exterior, el déficit de tributación mencionado no solo redundará en perjuicios fiscales, sino que trae aparejadas fuertes asimetrías en la competencia interempresarial.

# I. Economía digital y debates internacionales en torno de su tributación

## A. Principales rasgos de la economía digital

Dada la diversidad de actividades que involucra la economía digital, su dinamismo y grado de penetración en el conjunto de las actividades productivas, definirla separadamente del resto de la economía puede llevar a establecer límites algo arbitrarios. De todos modos, a los fines de comprender los desafíos que la economía digital plantea desde una perspectiva tributaria, pueden distinguirse una serie de rasgos comunes a las estructuras de las empresas multinacionales digitales y sus modelos de negocio: la movilidad de los activos intangibles, los usuarios/as y las funciones comerciales; el uso de datos; los efectos de red; la utilización de modelos de negocio multilaterales; y cierta tendencia hacia el monopolio u oligopolio o, como mínimo, a una fuerte concentración (OCDE, 2015; CEPAL, 2019). Estas características del ecosistema digital son presentadas a continuación de manera sucinta, para luego tratar los desafíos que se desprenden de ellas en el ámbito de la tributación.

La movilidad de los activos intangibles en empresas que crean valor principalmente mediante el uso de *software*, páginas web, algoritmos computacionales e información de usuarios/as, y que tienen a las actividades de investigación y desarrollo como componente central de su negocio, permite que esos activos se localicen en cualquier jurisdicción —o en varias— sin que necesariamente coincidan con aquella donde se encuentra su titularidad jurídica, la empresa que ha propiciado su desarrollo o aquella que los utiliza para producir rentas. Asimismo, gracias a la evolución de las TIC, las firmas pueden gestionar sus operaciones desde ubicaciones diferentes de aquellas donde se produce o consume. Los usuarios/as, por su parte, también pueden ubicarse físicamente en un país y utilizar los servicios y realizar pagos desde otros, iguales o distintos entre sí. La movilidad en las distintas dimensiones del negocio digital dificulta la identificación del lugar —o los lugares— donde las operaciones ocurren, en qué países corresponde registrar la generación de valor y el consumo y, eventualmente, dónde estas operaciones deberían ser objeto de obligaciones fiscales.

La capacidad y velocidad de recopilación, almacenamiento y procesamiento de datos de usuarios/as, firmas y operaciones en volúmenes exponencialmente más importantes a los que permitía la economía “pre digital”, son otro rasgo saliente de la economía digital. Los datos, en varias ocasiones aportados voluntariamente por personas físicas o jurídicas en determinadas operaciones, pero también generados

automáticamente mediante el rastreo de los movimientos de los usuarios/as en internet, redes sociales o el uso de aplicaciones, se transforman muchas veces en el centro de la generación de rentas de ciertos segmentos de la economía digital. Entre los casos más evidentes se encuentra la venta de datos de usuarios/as utilizada para la generación de publicidad específica automatizada o para la difusión de campañas políticas o comerciales por medio de redes sociales, plataformas, aplicaciones o correo electrónico.

Una tercera característica de la economía digital tiene que ver con las sinergias que produce en un determinado servicio la participación de usuarios/as adicionales (“efectos de red”), que dan sentido al negocio. Las aplicaciones de mensajería instantánea o las redes sociales son ejemplos claros de ello en la medida en que la cantidad de usuarios/as que participan es lo que hace que estos servicios tengan utilidad, lo que no ocurre cuando las utilizan una o pocas personas. Estas dinámicas de red observadas entre usuarios/as de determinada plataforma o aplicación también se generan entre proveedores/as y consumidores/as: los proveedores/as querrán participar de las plataformas más populares entre los consumidores/as y estos en las plataformas que les brinden una mayor diversidad de alternativas de consumo. Esto podría generar un nexo entre las firmas que configuran sus negocios en torno de redes y las jurisdicciones en las que hay usuarios/as que participan en ellas, independientemente de que existan o no transacciones económicas de por medio.

Cuarto, resulta habitual observar también modelos de negocio multilaterales, es decir, aquellos en los que interactúan múltiples grupos de personas —por ejemplo, adheridas a una empresa que les brinda el sistema operativo a sus celulares o a un sistema de video cable— mediante una empresa intermediaria que coordina las demandas de los distintos grupos de consumidores/as con la oferta de diversos servicios —los desarrolladores/as de *software* para celulares o los canales de televisión, en el caso referido previamente—. Este rasgo implica, además, que el número de participantes y el volumen de transacciones realizados por la firma que brinda la intermediación puedan incidir en los precios y las rentas generadas en cada tramo de la transacción. La mayoría de los mercados con los “efectos de red” mencionados son mercados globales.

Estos efectos tienden a valorizar las redes, lo que alienta su crecimiento y genera sucesivas rondas de revalorización y expansión. Ese crecimiento de la red promueve economías de escala que reducen los costos unitarios de cada transacción. Por ambos motivos, los modelos de negocios con externalidades de red tienden a generar un poder de mercado cada vez mayor de ciertas firmas y a conformar mercados altamente concentrados u oligopólicos, otro rasgo saliente de la economía digital.

Por último, otro elemento al que se le ha dado cierta relevancia es la volatilidad que puede provocar en la demografía empresarial la reducción progresiva de los costos de procesamiento de datos, del uso de la red y su mayor rendimiento, como canales de reducción de barreras a la entrada para nuevas empresas digitales. Sin omitir que pudo ser un elemento causante de la pérdida veloz en el control del mercado de algunas empresas con posición dominante, la mayoría de ellas parece haber comprendido que debe asumir un comportamiento agresivo y dinámico para preservarla. Por ello estas empresas, en general, sostienen altos niveles de inversión en investigación y desarrollo, y además son ágiles en la absorción de *start-ups* innovadoras y en tener una oferta de funcionalidades, productos y un funcionamiento comercial muy dinámico para evitar perder su posición (OCDE, 2015), lo que tiende a prevenir el surgimiento de firmas nuevas.

## B. Líneas de negocios de la economía digital

En el ecosistema digital coexisten grandes corporaciones multinacionales y pequeños o medianos emprendimientos geográficamente delimitados, que prestan un conjunto muy variado de servicios a partir de distintos modelos de generación de rentas. En el cuadro 1 se presenta una clasificación general (no exhaustiva) sobre la base de modalidades de negocios bastante extendidas que puede tomarse como referencia a la hora de analizar los desafíos impositivos que plantean y sus posibles soluciones<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Un antecedente de clasificación basada en modelos de generación de rentas fue presentado por la OCDE (2014) en “Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital”, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Acción 1: Objetivo de 2014 (versión preliminar), cap. 4.

**Cuadro 1**  
**Tipología de servicios digitales**

Modelo de negocio	Tipo de servicio	Proveedor/a del servicio	Pagador/a del servicio
Venta de publicidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contenido digital gratuito con visualización de anuncios pagos (por ejemplo, en sitios de noticias en línea)</li> <li>Sitios web o plataformas de redes sociales que emiten anuncios pagos a sus usuarios/as</li> <li>Anuncios emergentes en dispositivos móviles (por identificación de patrones de consumo, ubicación, uso de aplicaciones, búsquedas en internet, entre otros)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas que ofrecen motores de búsqueda en línea</li> <li>Sitios web</li> <li>Redes sociales</li> <li>Plataformas de comercio electrónico</li> <li>Empresas que ofrecen aplicaciones para celulares y <i>tablets</i>, gratuitas o pagas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas que solicitan la emisión de publicidad</li> </ul>
Venta de servicio de intermediación	<ul style="list-style-type: none"> <li>Espacios digitales que conectan a proveedores/as y usuarios/as</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Plataformas/<i>apps</i> de servicios turísticos, de alquiler y venta de inmuebles, de transporte, gastronómicos, de servicios profesionales, etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas que ofrecen servicios, o consumidores/as o firmas usuarias</li> </ul>
Venta de contenidos y otros servicios automatizados	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descarga de productos digitales (libros electrónicos, videos, juegos o música)</li> <li>Suscripciones a servicios de <i>streaming</i> (acceso mensual o anual a contenido digital, incluidas noticias, música, transmisión de video, etc.)</li> <li>Servicios de soporte de <i>software</i> y mantenimiento (<i>software</i> antivirus, almacenamiento de datos, mesa de ayuda para sistemas operativos o pago por acceso a la propia internet)</li> <li>Licencias de contenido o tecnología (acceso en línea a publicaciones especializadas, algoritmos, <i>software</i>, sistemas operativos basados en la nube o tecnología especializada, como los sistemas de inteligencia artificial, entre otros)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas de contenidos o de servicios</li> <li>Empresas intermediarias de contenidos generados por otras firmas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consumidores/as o firmas usuarias</li> </ul>
Comercio electrónico	<ul style="list-style-type: none"> <li>Espacios digitales de venta directa o que conectan a proveedores/as y demandantes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Plataformas de comercio electrónico de bienes físicos o digitales que ofrecen sus propios bienes u operan de intermediarias entre vendedores/as y consumidores/as</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Usuarios/as de la red (firmas o consumidores/as)</li> <li>Indirectamente, empresas que contratan servicios de publicidad en línea en la plataforma</li> </ul>
Venta de datos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uso o venta de datos de usuarios/as que luego son utilizados con fines comerciales, independientemente de que los datos provengan de bases con información provista/obtenida por/de los usuarios/as en alguna transacción o surja del rastreo de sus movimientos en internet o uso de aplicaciones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas que ofrecen diversos tipos de servicios digitales (motores de búsqueda, sitios web, redes sociales, plataformas, aplicaciones) o intermediarias</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas que demandan información de usuarios/as para fines comerciales</li> </ul>

Fuente: CEPAL.

Debe considerarse que las empresas que operan en la economía digital y obtienen rentas por emisión de publicidad bajo cualquiera de sus modalidades —por la venta digital de bienes, servicios o derechos, porque obtienen márgenes de intermediación o por el uso/venta de datos de usuarios/as— no necesariamente restringen su negocio a una de estas modalidades si no que pueden operar en varias de ellas.

## C. Empresas digitalizadas y desafíos para la tributación

El proceso de desintegración vertical y deslocalización internacional de la producción de finales del siglo XX y comienzos del XXI permitió repartir fases de procesos productivos entre distintos países —entre firmas o dentro de una misma firma— y acceder a un mayor número de mercados en distintas ubicaciones geográficas, tendencia posibilitada por el desarrollo de las TIC y profundizada por el fenómeno de la digitalización. Esta reconfiguración impuso a los países desafíos cada vez más importantes para captar las rentas de las firmas transnacionales. Con operaciones en filiales disgregadas a lo largo y ancho del mundo, se generó un ambiente propicio para la planificación tributaria de las firmas y la adopción de prácticas elusivas basadas en el desvío de beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación.

El desafío de los países para gravar a firmas multinacionales se acentuó con la emergencia de las grandes firmas digitales o altamente digitalizadas. Más allá de los eventuales comportamientos elusivos, las características de estas firmas complejizan la identificación de las operaciones y los sujetos comprendidos y generan dudas respecto de la potestad tributaria de los países para someterlos a imposición. Esto está asociado con la escala interjurisdiccional de las firmas —sin la necesidad de presencia física— y con otras características ya mencionadas como la movilidad de los activos, los usuarios/as y las funciones comerciales y el uso de datos como componente central de su negocio.

Esto quiere decir que las empresas digitales o altamente digitalizadas pueden estar presentes en muchos mercados sin tener filiales ni registro fiscal. Con normas de tributación nacionales e internacionales de fuerte anclaje territorial, esas firmas no están normalmente dentro del ámbito de tributación de los países, con excepción de aquellos casos en los que tienen filiales y están registrados ante el fisco —o, como han empezado a hacer varios países, se les haya exigido esto último—. Pero aun en esos casos, dada la intangibilidad de los servicios digitalizados, las firmas suelen quedar exceptuadas de cargas tributarias vinculadas a estos servicios si no se definen normas claras respecto de los beneficios que deben ser considerados de fuente local. Por ello, incluso cuando las rentas se generan en su territorio, los países no suelen estar en condiciones de establecer impuestos sobre las rentas de las firmas digitales o altamente digitalizadas que operan a nivel global. El desafío de la tributación se extiende a la dimensión del consumo, pues los consumidores/as pueden comprar bienes intangibles y servicios a empresas del exterior y, aun cuando esas operaciones estén alcanzadas con el IVA u otro impuesto al consumo, surgen dificultades prácticas a la hora de cobrar dichos impuestos en el país de consumo debido a que no están registradas en dicha jurisdicción.

La centralidad de los intangibles en la oferta de bienes y servicios de las firmas digitales impide que los países tengan un registro de los consumos de estos productos por parte de sus residentes, en particular cuando las firmas proveedoras no están registradas en la jurisdicción. En la mayoría de los casos, el único canal posible es el rastreo de los pagos, siempre que estos se realicen desde una cuenta en el país donde se genera el consumo y acudir al registro de firmas del exterior que han comenzado a elaborar algunos países. A ello se añade el hecho de que, al operar con activos inmateriales, la empresa proveedora puede localizar toda o una parte de sus operaciones —sobre la base de esfuerzos contables más que físicos— en algún país de baja tributación. Ello dificulta la posibilidad ya no solo de que el país “de mercado” grave el consumo, también de que los países donde se genera el valor puedan captar —y gravar— las rentas resultantes. De modo que gravar operaciones en las que intervienen bienes o servicios netamente digitales constituye un desafío que trasciende a los países en forma individual y se ha tornado en un asunto de carácter global —y de creciente preocupación.

El otro elemento que complejiza la gravabilidad de los servicios digitales es el uso por parte de las empresas digitales de la información de los usuarios/as. Ésta, en muchos casos, constituye la esencia de sus negocios. Sin embargo, al no estar registradas las firmas en los países donde residen los usuarios/as cuyos datos son utilizados con fines económicos, y dado que la legislación tributaria internacional no prevé mecanismos de tributación extraterritoriales —no observa “nexo” si no hay presencia física y



registro en el territorio—, no existen canales a través de los cuales las firmas que utilizan/venden esos datos afronten responsabilidades tributarias en los países donde se encuentran los usuarios/as que generan la información que luego se comercializa.

Son innumerables las transacciones económicas en las que intervienen firmas digitales de escala mundial que escapan a la tributación por alguno de los motivos expuestos. Estas transacciones no constituyen, necesariamente, acto de ilegalidad o evasión fiscal, debido al vacío normativo existente, pero igualmente reflejan situaciones de inequidad tributaria y generan pérdida de recursos para los fiscos. En países que cuentan con impuestos indirectos sobre el consumo de servicios digitales del exterior, por ejemplo, el fisco puede no estar identificando a aquellas operaciones netamente digitales si los pagos no involucran a entidades financieras del país, excepto que exista un registro obligatorio de firmas proveedoras del exterior o mecanismos de control sobre los flujos de servicios por dirección de IP (protocolo de internet). En términos de imposición directa, un ejemplo muy común es el de las ganancias por publicidad que producen las firmas de redes sociales u otras plataformas sin presencia física pero con presencia digital significativa en muchos mercados, cuyo negocio reside en la participación masiva de los usuarios/as —y sus datos— que las conforman. Así, las rentas generadas por la publicidad emitida por empresas del exterior hacia ciertos mercados, aun cuando la emisión de publicidad en las jurisdicciones de mercado esté sujeta a tributación como otras actividades económicas con fines de lucro, podrían no siempre ser captadas por los fiscos.

De modo que los desafíos vinculados con la base territorial de las normas y la creciente presencia en la economía de servicios digitales prestados de manera “extraterritorial”, puestos en evidencia por una serie de judicializaciones por conflictos de esta índole<sup>4</sup>, se ven agravados por la facilidad para la movilidad de los activos no materiales y su localización en jurisdicciones de baja tributación. Incluso cuando los países hubieran modificado su legislación para incluir a las firmas digitales del exterior en la órbita de su tributación, pueden verse imposibilitados en su aplicación en los casos en los que rigen acuerdos para evitar la doble tributación, los que están bastante diseminados. Estos retos constituyen un tema de gran relevancia internacional, dada la creciente inversión en intangibles por parte de las firmas, sean estos de propiedad de las empresas o bien arrendados. Se trata de derechos de propiedad intelectual, *software*, sitios web, algoritmos o información recopilada de los usuarios/as, entre otros, que son fundamentales para la creación de valor, ya no solo de las empresas digitales sino de manera creciente del conjunto de las actividades económicas.

## D. Posibles soluciones y cambios de paradigma en la legislación tributaria internacional

En 2012, el G20 convocó a la OCDE para reformar el sistema impositivo corporativo internacional a través de la iniciativa BEPS. Mediante ésta se esperaba lograr una mayor transparencia en la forma de operar de gobiernos y empresas transnacionales, especialmente buscando eliminar el desvío de beneficios hacia países o jurisdicciones de baja o nula tributación corporativa —las llamadas guardidas fiscales—, para que éstos sean gravados allí donde ocurren las actividades económicas. A nivel mundial existe un gran desconocimiento sobre la dimensión del fenómeno de la evasión, pero las estimaciones disponibles indican que la pérdida de recaudación por el desvío de beneficios y la erosión de la base tributaria es muy importante y tiene un mayor impacto relativo en los países en desarrollo, por su mayor dependencia fiscal del impuesto a la renta sobre las sociedades (Gómez Sabaini y Morán, 2016)<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Como fue el impuesto a Google, finalmente considerado improcedente por una corte francesa; o el fallo Dakota contra Wayfair, que expuso que la presencia física no es indispensable para verificar la existencia de un nexo entre el Estado y la persona a ser gravada.

<sup>5</sup> Los autores relevan las estimaciones disponibles a nivel global, entre las que se halla el cálculo de la UNCTAD (2015) para el período 2009-2012, que indica una pérdida de recaudación global por evasión del orden de los 200.000 millones de dólares, y el de la OCDE (2015), que da cuenta de una pérdida de recursos asociada con el desvío de beneficios y la erosión de las bases imponibles de entre 100.000 y 240.000 millones de dólares en 2014.

En los primeros años, la llamada Acción 1 de la iniciativa BEPS se enfocó en la identificación de los desafíos fiscales de la digitalización de la economía, habiendo hallado que la digitalización no solo exacerba los problemas de desvío de beneficios y erosión de bases tributarias, sino que presenta nuevos desafíos fiscales, relacionados con los derechos impositivos sobre los ingresos generados por actividades transfronterizas en la era digital y su asignación entre jurisdicciones.

En los años recientes, la OCDE ha reconocido la necesidad de ir más allá del *statu quo* y del principio de plena competencia cuando se trata de empresas multinacionales y sus subsidiarias. El enfoque BEPS 2.0 de enero de 2019 —segunda instancia del proyecto— plantea la necesidad de abordar los desafíos de la era digital y 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<sup>6</sup>.

Las discusiones sobre el sistema tributario internacional que inicialmente ocurrían en los ámbitos de la OCDE y el G20 se han extendido a un mayor número de países. En 2016 se crea lo que se denomina Marco Inclusivo de BEPS, con el objetivo de 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. El Marco Inclusivo agrupa actualmente a 137 países que trabajan en un abordaje centrado en dos pilares o propuestas y en una serie de definiciones relevantes (véase el recuadro 1).

**Recuadro 1**  
**El alcance de la propuesta del Marco Inclusivo de la OCDE antes y después del reposicionamiento de los Estados Unidos**

El Marco Inclusivo de la OCDE, que incluye una serie de países en desarrollo, proponía, hasta principios de 2021, llevar a la práctica el Pilar 1 mediante el “método residual”, que supone distribuir las ganancias residuales luego de calculadas las ganancias rutinarias entre países, sobre la base del volumen de actividades en cada uno de ellos, siempre que esas ganancias se generen por ADS (sigla en inglés de servicios digitales automatizados) o CFB (sigla en inglés de empresas orientadas al consumidor/a).

La definición de los ADS se había realizado en base a una definición general y a una lista positiva y una negativa. Era considerado un ADS aquel que usa los datos de los usuarios/as como recurso económico, tiene escala sin presencia física y en el que los activos intangibles son parte relevante del negocio. La lista positiva contenía los servicios de publicidad en línea, la venta de información de usuarios/as, motores de búsqueda en línea, plataformas de redes sociales, plataformas de intermediación, servicios de contenido digital, juegos en línea, servicios en línea de enseñanza estandarizados y servicios de computación en la nube. La lista negativa incluye servicios profesionales personalizados, servicios de enseñanza personalizados, venta de bienes y servicios distintos a ADS, ingresos provenientes de la venta de bienes físicos independientes de la conectividad en la red (internet de las cosas) y servicios que proveen acceso a internet.

La definición de CFB era más amplia y constituía aquellos negocios que generan ingresos por la venta de bienes y servicios a través de intermediarios/as o por vía de concesiones o licencias.

En materia de cobertura, la prueba de actividad de una firma en determinado país implicaba dos límites o pisos: el ingreso consolidado de la empresa multinacional (EMN) debía estar por encima de los 750 millones de euros y el ingreso obtenido por la firma fuera de su país de origen también debía ubicarse por encima de un monto mínimo.

Tras el cambio de administración en los Estados Unidos (comienzos de 2021), dicho país anunció oficialmente que buscaría refundar su sistema de fiscalidad corporativa y promovería una redistribución de los beneficios residuales de las grandes empresas que operan a nivel mundial —no solo las altamente digitalizadas que ofrecen ADS o CFB— y superen ciertos umbrales de ingresos globales y de beneficios. Ello, a los fines de destrabar la discusión global sobre el Pilar 1, y re-enmarcarla en una estrategia más amplia para combatir la erosión de las bases tributarias, aunque sin atender los desafíos específicos que plantea la economía digital, en particular para los países en desarrollo.

Fuente: CEPAL sobre la base de OCDE (2020b) y Departamento del Tesoro de Estados Unidos (2021).

<sup>6</sup> OCDE (2020d), “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, París, OECD. Disponible en [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

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 intervención humana, el Primer Pilar enfoca los esfuerzos en dirimir la potestad tributaria de los distintos países para gravar las rentas de los grupos de empresas multinacionales. En ese marco se intenta superar el concepto de presencia física en el territorio como concepto fundamental y único para gravar la renta. La cuestión central consiste en determinar el nexo que habilita la gravabilidad de una empresa que opera extraterritorialmente por parte de un determinado país y en qué medida puede y debe hacerlo. Habiendo perdido terreno la presencia física frente a la digitalización de la economía, se ha reconocido que el concepto tradicional de establecimiento permanente se ha tornado insuficiente para afrontar tal cuestión. La propuesta acordada el 1 de julio de 2021, que continúa discutiéndose en el marco inclusivo de la OCDE y el G20 (véase el recuadro 2), contempla la distribución de la base imponible de las “ganancias residuales” en función de un criterio de mercado, donde aparece la noción del usuario/a local como “fuente” de renta (OCDE, 2020a, cap. 2)<sup>7</sup>.

El Segundo Pilar discurre sobre el principio de protección de la base de tributación, que prevé el derecho de cualquier Estado a ejercitar su potestad de imposición (*right to tax back*) cuando ésta no fuera ejercida por la jurisdicción primaria o el pago del impuesto fuera nulo o de bajo nivel de imposición efectiva. Intenta, de ese modo, delinear un conjunto de normas que permita gravar de manera más segura las utilidades globales de los grupos económicos multinacionales. La tasa efectiva de este impuesto mínimo surgiría del consenso de las partes<sup>8</sup>. Lo que intenta el Segundo Pilar es capturar la tributación que otros estados han relegado sobre esas utilidades, lo cual requerirá alcanzar determinados consensos entre países desarrollados y en desarrollo. Estos consensos, que no son fáciles de materializar, implicarán, asimismo, cambios en el marco tributario internacional y en las legislaciones nacionales.

#### Recuadro 2

##### Principales aspectos acordados por el Marco Inclusivo del G20/OCDE en julio de 2021

El 1 de julio de 2021 se alcanzó un primer acuerdo dentro del Marco Inclusivo del G20/OCDE en el que dieron consenso 130 de los 139 miembros.

La solución alcanzada respecto del Pilar 1 sería aplicable a los grupos de empresas multinacionales con facturación de más de 20 mil millones de Euros y rentabilidad superior al 10%, situación en la que se hallan (a mediados de 2021) 112 grupos de empresas multinacionales. Luego de 7 años, los parámetros serían revisados y el umbral de facturación disminuido a 10 mil millones de Euros, condicionado a la exitosa implementación del mecanismo de atribución de beneficios a las jurisdicciones de mercado.

El enfoque unificado del Pilar 1 contempla tres elementos. En primer lugar, mediante lo que se conoce como el “Importe A”, se atribuyen facultades de imposición a las jurisdicciones de mercado con respecto a una porción de las rentas “no rutinarias” obtenidas a nivel global por los grupos empresas transnacionales. Para que una jurisdicción sea elegible para recibir una porción de la base imponible de dicho importe, tiene que verificarse un “nexo”, que se constataría al verificarse ingresos de un grupo de empresas multinacionales por más de 1 millón de euros en la jurisdicción. Para jurisdicciones pequeñas con un PIB inferior a los 40 mil millones de euros, el umbral de nexo sería de 250.000 euros.

En segundo lugar, la porción del beneficio a ser considerado como “no rutinario” sería de entre el 20% y el 30%, para aquellos grupos empresarios cuya rentabilidad excediera el 10%.

El tercer lugar, las diferencias que pudieran surgir entre los países en relación con la estimación del “Importe A” serían resueltas a través de un mecanismo de resolución de disputas vinculantes, aunque ciertos países (no definidos) podrían optar por un mecanismo diferenciado (“vinculante electivo”) cuyo alcance se desconoce.

La propuesta acordada plantea la coordinación de instrumentos a partir de la implementación de las nuevas medidas, lo que conllevaría a la remoción de los impuestos a los servicios digitales y otras medidas similares aplicadas a nivel nacional orientadas al conjunto de empresas del sector digital hacia 2023, aun cuando las nuevas medidas alcanzaran exclusivamente al grupo de multinacionales (por el momento 112 empresas) con mayor facturación y rentabilidad a nivel global.

<sup>7</sup> Desde otra perspectiva, Lucas-Mas y Junquera-Varela (2021) cuestionan la eventual participación de las jurisdicciones de mercado en el cobro de impuestos directos a las firmas digitales globales. En contraposición sugieren un impuesto de tipo “peaje” a las firmas por el ingreso a los mercados.

<sup>8</sup> El Marco Inclusivo del G20/OCDE del 1 de julio de 2021 acordó que la tasa mínima global sería de al menos el 15% para las firmas multinacionales.

## Recuadro 2 (conclusión)

Con relación al Pilar 2, que consiste en la adopción de reglas globales “anti erosión” de la base imponible (GloBE, por sus siglas en inglés), se prevé aplicar una “regla de inclusión de ingresos” y una “regla de pagos no sujetos a impuestos”. Asimismo, se propone una regla de respaldo denominada “regla sujeto a impuesto”.

La aplicación del Pilar 2 consistiría en el cobro de un impuesto hasta el tope (top-up tax) sobre la casa matriz en relación con el nivel impositivo considerado “de baja tributación” (menor al 15%) de una entidad del grupo ubicada en otra jurisdicción (la “regla de inclusión del ingreso”), con la posibilidad de denegar la deducibilidad de ese pago entre empresas vinculadas siempre que la jurisdicción que reciba el pago no grave la renta en cuestión —o la grave por debajo de la tasa mínima— y en la medida en que la ganancia no se encuentre gravada por la “regla de inclusión del ingreso” mencionada anteriormente.

Complementariamente, la “regla sujeta a Impuesto” permitiría a las jurisdicciones gravar con una alícuota de entre 7,5% y 9% a determinados tipos de pagos intragrupo que se encuentren sujetos a un impuesto menor al mínimo en el país de residencia en los casos en que exista un convenio para evitar la doble imposición y no exista un derecho a gravar dicha erogación en la jurisdicción del pagador.

Aun cuando se sugiere aplicar las reglas del Pilar 2 en los casos de grandes empresas multinacionales con facturación superior a 750 millones de euros, se permitiría que los países las apliquen a grupos con facturación inferior a ese valor.

Fuente: Grondona, V. (2021).

Nota: Al momento de enviar este documento para su impresión, el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 discutía un avance en la declaración del 1ero de julio de 2021, a ser propuesta al G20 el 8 de octubre. Se espera que esta contenga mayores detalles respecto del plan de implementación y brinde una orientación más precisa sobre elementos que, en el acuerdo de julio, fueron definidas en un sentido amplio.

Así, la propuesta unificada del Primer Pilar busca establecer en qué jurisdicciones corresponde gravar la renta de las empresas multinacionales —nuevas reglas de “nexo”— y fija reglas de “atribución de beneficios”, donde estipula que los beneficios residuales deben ser redistribuidos entre países mediante una fórmula basada en el volumen de ventas en cada jurisdicción (OCDE, 2020b). El Segundo Pilar busca determinar una tasa de tributación mínima global que, a partir 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, se aseguraría que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuesto sobre la renta a nivel global.

La OCDE ha presentado sucesivos análisis acerca del impacto sobre los ingresos tributarios globales que tendría la solución basada en estos dos pilares para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El último estudio disponible, de octubre de 2020, sitúa el efecto combinado de los dos pilares en hasta un 4% adicional de los ingresos mundiales del impuesto sobre la renta de empresas o 100.000 millones de dólares anuales (OCDE, 2020a), del que los países de ingresos altos obtendrían ganancias en recaudación —medidas como porcentaje de los ingresos del impuesto sobre sociedades—, marginalmente superiores a las que tendrían los países de ingresos medios y bajos.

Más allá de los avances que la propuesta discutida en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE representó en términos de los paradigmas históricos en la tributación internacional, ha recibido cuestionamientos que plantean que las propuestas en discusión favorecerían a los países desarrollados en desmedro de los menos desarrollados. El enfoque unificado del Primer Pilar no considera, por ejemplo, las recomendaciones de otras instituciones en lo que respecta al concepto de “presencia económica significativa”, propuesto por el Grupo de los Veinticuatro (G24)<sup>9</sup>. La fórmula de reparto que se discute, por otra parte, depende del volumen de ventas y excluye otros criterios relevantes —como pueden ser el empleo o el número de usuarios/as digitales—, lo que favorecería a los países desarrollados que tienen mercados más grandes<sup>10</sup>.

En ese marco de insatisfacción han surgido múltiples propuestas, incluidas las que emanaron de la sociedad civil. La Comisión Independiente para la Reforma de la Tributación Corporativa Internacional (ICRICT<sup>11</sup>, por su sigla en inglés), por ejemplo, en línea con la sugerencia del G24, propuso gravar a las multinacionales sobre una base global, en vez de residual. Ello implicaría hacer públicos los informes

<sup>9</sup> Véase [https://www.g24.org/wp-content/uploads/2019/12/G-24\\_Comments-on-OECD-Secretariat-Proposal-for-a-Unified-Approach.pdf](https://www.g24.org/wp-content/uploads/2019/12/G-24_Comments-on-OECD-Secretariat-Proposal-for-a-Unified-Approach.pdf).

<sup>10</sup> Véanse Ovonji- Odida, Grondona y Makwe (2020), ICRICT (2020) y Jiménez y otros/as (2020).

<sup>11</sup> Véase [www.icrict.com](http://www.icrict.com).

país por país<sup>12</sup> y establecer una tasa mínima global del impuesto a las rentas de las firmas. En un informe difundido en 2018, esta comisión reiteró el llamado al sistema tributario internacional a alejarse del principio de plena competencia que opera para las filiales de las firmas multinacionales, para poder identificar los montos desviados y adoptar un enfoque unitario que grave la totalidad de sus beneficios a nivel global.

Desde este enfoque, la versión más justa y efectiva de la tributación unitaria sería el reparto global multifactorial según una fórmula preestablecida, con una tasa impositiva corporativa mínima. Es interesante notar que los países descentralizados o federales cuentan con mecanismos de coparticipación de ingresos tributarios como los propuestos por ICRICT a nivel global. Para ello sería preferible contar con una comisión intergubernamental en el marco de Naciones Unidas, que cuente la legitimidad para decidir respecto de normas y procedimientos tributarios, como han propuesto el Grupo de los Setenta y Siete (G77)<sup>13</sup> y el panel de alto nivel sobre Responsabilidad Financiera Internacional, Transparencia e Integridad para lograr la Agenda 2030 de desarrollo sostenible (FACTI, 2021). Se trataría de una organización o comisión similar a la Organización Mundial del Comercio, dedicada a temas tributarios.

La propuesta de ICRICT se basa en el establecimiento de una tributación unitaria en la cual se deban conocer los ingresos mundiales de las firmas multinacionales y, sobre la base de factores verificables, se pueda identificar la actividad económica real de las multinacionales en cada país. Detrás de esta propuesta está la idea de que, si todos los países contaran con esa información y de los beneficiarios/as últimos, la estrategia de ocultamiento detrás de una cadena de vehículos jurídicos se volvería impracticable. El desarrollo de un registro común debería ser, en este esquema, un eje central que guíe la mayor cooperación tributaria entre los distintos países. La plantilla para el informe país por país tendría el potencial de permitir a los gobiernos y a la sociedad civil identificar desajustes de las ganancias en relación con la actividad económica real<sup>14</sup>. Un interesante trabajo de Faccio y Fitzgerald (2018) verifica que, en el caso de una multinacional que publicó voluntariamente el informe país por país, se verifican desvíos de beneficios a gran escala.

### Recuadro 3 Reglas modelo para plataformas digitales

Las Reglas Modelo Reportadas para Plataformas Digitales (MRDP, por su sigla en inglés), impulsadas desde el Grupo de Trabajo N°10 del Marco Inclusivo de OCDE/G20, proponen un régimen de información que les permitirá a las jurisdicciones participantes del intercambio contar con la información de las operaciones de venta de bienes y de prestación de servicios que tanto residentes como no residentes realicen a través de plataformas digitales, que son el medio de uso más extendido en el mundo globalizado.

Mediante estas plataformas digitales los sujetos se ponen en contacto y concretan transacciones que tienen relevancia tributaria para todas las administraciones del mundo. Así, los países signatarios el acuerdo podrán participar del intercambio de información y hacer frente a uno de los desafíos de la economía digital, que es la deslocalización de las operaciones realizadas por sus contribuyentes a través de plataformas radicadas en cualquier lugar del planeta.

Toda la información de las operaciones realizadas por sujetos no residentes a través de las plataformas que operen en el país será remitida bajo la modalidad del intercambio automático de información a las jurisdicciones de residencia de los sujetos intervinientes en la transacción.

Se trata de una estrategia prometedora que tiene mayor potencial que el de generar un mayor compromiso fiscal de las firmas digitales. Un antecedente puntual con relación a esta iniciativa es el acuerdo de intercambio de información firmado entre el Municipio de Milán y la empresa AirBnB, para un mayor cumplimiento impositivo de los propietarios/as de inmuebles (Rong, 2019), en el que la firma digital no solo brinda la información que corresponde con sus responsabilidades tributarias, sino que le permitiría al fisco mejorar su capacidad recaudatoria y reducir la evasión o elusión en actividades convencionales no registradas.

Fuente: OCDE (2021).

<sup>12</sup> Como se explica en OCDE (2016), las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar anualmente un informe país por país indicando el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuestos, la cuantía del impuesto sobre sociedades, el número de trabajadores/as, el capital declarado, los beneficios no distribuidos, los activos tangibles y el tipo de actividad económica que desarrollan en cada jurisdicción fiscal.

<sup>13</sup> Véase <http://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=170407b>.

<sup>14</sup> Cabe aclarar que los informes país por país hoy son intercambiados entre las 90 administraciones tributarias signatarias del acuerdo global, siempre que las relaciones se hayan activado bilateralmente. Por otra parte, la información obtenida a través de este intercambio se encuentra sujeta a altos estándares internacionales de confidencialidad, y a restricciones para su uso, el cual es estrictamente para fines estadísticos y de análisis de riesgo; no pudiéndose realizar ajustes fiscales en base a esta información.

Estudios independientes muestran que el enfoque unificado del Primer Pilar, tal como fue originalmente previsto, beneficiaría desproporcionadamente a los Estados Unidos y a los países desarrollados en la asignación de rentas. Las evaluaciones de Cobham, Faccio y Fitzgerald (2019) revelan que un enfoque unificado de recaudación, que solo tenga a las ventas como clave de asignación de fórmulas entre países, produciría el doble de ingresos per cápita para los Estados Unidos respecto de los demás miembros del Grupo de los Siete (G7) y cuatro veces lo recibido por los países de la OCDE sin los Estados Unidos. Para países del G20, el G24 y el G77 no miembros de la OCDE, el beneficio proyectado es mucho menor —entre 1% y 2,3% de lo que percibirían los Estados Unidos en el criterio per cápita—. Incluir el empleo en la fórmula aumentaría los beneficios proyectados para estos grupos —a entre 10% y 13% de lo recibido en términos per cápita por los Estados Unidos—. Los mismos autores agregan que, aunque la propuesta de la OCDE incrementaría la base imponible de todos los países, el aumento en los países de la OCDE sería muy superior que en los países del G24 y el G77 (5.000 millones de dólares frente a 700 millones y 300 millones), lo que potenciaría la desigualdad global.

Ovonji-Odida, Grondona y Makwe (2020) también hacen una serie de señalamientos a la propuesta de dos pilares de la OCDE y el G20, y a las perspectivas que pueden tener respecto de ésta los países en desarrollo. Además de marcar la inconveniencia para esos países del criterio de asignación de recursos a las jurisdicciones de mercado —con baja participación de los países en desarrollo—, presentan reparos en relación con el establecimiento de umbrales de facturación que podrían dejar fuera del alcance de la tributación a muchas empresas de peso en los mercados nacionales y sobre el acotado universo de las ganancias “residuales” a ser asignado a las jurisdicciones de mercado. Mencionan que se requerirá de un acuerdo que sea firmado y ratificado por todos los países participantes del Marco Inclusivo, para su implementación.

Mientras tanto, el Comité en Cuestiones de Tributación de Naciones Unidas ha aprobado un nuevo artículo, el 12B, a ser insertado en la convención modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación que se encuentra en proceso de actualización (véase el recuadro 4) y que los países podrán adoptar de forma voluntaria. El cambio implica el reconocimiento del derecho de las jurisdicciones de mercado a gravar los ingresos locales derivados del negocio de los servicios digitales automatizados.

**Recuadro 4**  
**Propuesta sobre tributación de los servicios digitales del Comité en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas**

El Comité de Expertos en Cooperación Tributaria Internacional de las Naciones Unidas aprobó la incorporación de un nuevo artículo para el modelo de convención tributaria de esta institución, el cual aborda los desafíos tributarios de las economías digitalizadas. Este artículo, que ha sido sujeto a intensos debates antes de su aprobación en abril de 2021, estipula derechos fiscales adicionales a los países donde se encuentran las y los usuarios de servicios digitales automatizados.

Se trata de un nuevo derecho tributario que podría ser considerado en futuros tratados entre países para evitar la doble tributación y que apunta al tratamiento impositivo de los ingresos de las firmas proveedoras de servicios automatizados. El comité reconoce en ese universo a aquellos ingresos percibidos por servicios con poca participación humana de parte del proveedor, entre los que se incluyen los servicios de publicidad en línea, el suministro de datos de usuarios/as, los motores de búsqueda en línea, las plataformas de intermediación en línea, las plataformas de redes sociales, los servicios de contenido digital, los juegos en línea, los servicios de computación en la nube o los servicios de enseñanza en línea estandarizados.

Esta modificación al modelo de convenio permitirá ampliar el poder tributario para los países en los que se originan los pagos en concepto de tales servicios. El nuevo texto entiende que las jurisdicciones de mercado tienen el derecho de gravar, vía retenciones en la fuente a los pagos realizados a beneficiarios del exterior, los ingresos locales derivados del negocio de los servicios digitales automatizados.

Este nuevo texto que podría utilizarse tanto para futuros convenios como para la revisión de los vigentes, a diferencia de la propuesta discutida en el marco de la OCDE, no estipula para ello ningún umbral de facturación como condición para la imposición de tales rentas ni se requiere de la distinción entre rentas rutinarias y residuales.

Fuente: Naciones Unidas (2021), “Tax consequences of the digitalized economy - issues of relevance for developing countries”, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 22ª sesión, 19-28 de abril, E/2021/45/Add.2-E/C.18/2021/2. Disponible en [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](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).

Si bien se esperaba alcanzar un acuerdo a nivel global en octubre de 2020, la OCDE anunció que seguía sin alcanzarse el mismo y que la revisión sobre cómo debería tributar la economía digital se reanudaría en 2021. Al cierre de este documento —julio de 2021— y tras el cambio de posicionamiento de los Estados Unidos y sus nuevas propuestas (véanse los recuadros 1 y 2), se abriría nuevamente la posibilidad de arribar a un acuerdo global, aunque no es claro cuál será el tratamiento específico que se dará a la economía digital respecto de otras actividades económicas desarrolladas por firmas multinacionales.

Existe consenso en que debe promoverse una distribución de los beneficios de las multinacionales con determinados montos de facturación y márgenes de ganancia entre países, lo que avala la presencia de nuevas reglas de nexos.

En paralelo con las discusiones del Marco Inclusivo de OCDE/G20, ha sido presentada una propuesta alternativa de una tasa impositiva efectiva mínima (METR, por su sigla en inglés)<sup>15</sup>, que consiste en un impuesto global antievasión, cuyo reparto quitaría prioridad a los países de origen de las firmas y garantizaría una mayor equidad en la distribución de los beneficios que se graven por debajo de la tasa impositiva mínima acordada, mediante factores que reflejen la presencia real de la empresa multinacional en cada país —empleados/as, activos físicos y ventas a clientes/as— sin necesidad de diseñar un esquema de reparto global (Picciotto, 2021)<sup>16</sup>.

En suma, todas las propuestas sugieren la necesidad de establecer nuevos nexos entre las empresas y los estados fuente, que reemplacen la presencia física como criterio exclusivo para determinar un nuevo derecho de imposición. Se pretende que el impuesto se aplique también a las jurisdicciones que propician la generación de valor, a diferencia del criterio actual que alcanza a las ganancias donde se encuentre quien las obtiene, lo que es doblemente relevante al contemplar las actividades digitales. A la espera de mayores avances en esa dirección y dado lo desafiante que resultó avanzar en un acuerdo internacional sobre este cambio de paradigma y los diferentes aspectos mencionados sobre los que deberían hallarse soluciones consensuadas, un número cada vez mayor de países desarrollados y en desarrollo ha promulgado leyes o avanzado en la preparación de proyectos legislativos para gravar a las grandes corporaciones multinacionales digitales. En la sección siguiente se aborda este tema con mayor profundidad.

<sup>15</sup> Presentada por investigadores/as pertenecientes a Tax Justice Network, BEPS Monitoring Group, ICRICT y el grupo CORPTAX de la Charles University de Praga.

<sup>16</sup> Disponible en <https://www.taxjustice.net/2021/04/15/the-metr-a-minimum-effective-tax-rate-for-multinationals/>.





## II. Experiencias nacionales de tributación a los servicios digitales

### A. Panorama general de las iniciativas nacionales

Paralelamente al proceso de discusión en los foros multilaterales, muchos países han incursionado en estrategias nacionales que permiten gravar a las firmas de servicios digitales por las operaciones desarrolladas en sus territorios o que involucren a sus residentes<sup>17</sup>. 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.

Existen países que se dispusieron a gravar las ventas de las multinacionales digitales en su jurisdicción mediante la identificación de las direcciones de internet. España y Francia, por ejemplo, en la línea trazada por la Comisión Europea (CE) en una propuesta interina realizada a sus miembros en marzo de 2018 —en la que sugiere una solución provisoria mientras se trabaja en reformar las normas del impuesto a las ganancias para alcanzar a las actividades digitales—<sup>18</sup>, establecieron gravámenes sobre aquellas empresas cuyos ingresos superen un umbral de ventas nacionales —de 3 millones de euros en el caso de España y 25 millones en el de Francia—. Alcanzan a una treintena de empresas en total, con una tasa del 3% sobre las ventas estimadas o presuntas de publicidad en línea, venta de datos y servicios de intermediación<sup>19</sup>.

Otros países han tomado caminos distintos. La India, por ejemplo, ha redefinido también el concepto de establecimiento permanente. Austria y otros países han ampliado la tributación sobre la publicidad para alcanzar su componente digital. Brasil prepara un proyecto que abarca todas las transacciones digitales.

De acuerdo con un relevamiento de KPMG (2021), hasta mayo de 2021 había 87 países que habían implementado impuestos indirectos sobre las transacciones en la economía digital, de los cuales once eran

<sup>17</sup> Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020) presentan un relevamiento detallado de estrategias nacionales para la tributación a la economía digital.

<sup>18</sup> La CE sugirió a sus miembros aplicar un impuesto sobre la venta de espacios publicitarios en línea, actividades de intermediación digital y venta de datos de usuarios/as a las firmas digitales con ingresos mundiales anuales totales de 750 millones de euros e ingresos en la UE de 50 millones de euros con una tasa del 3%, hasta tanto se modifiquen las normas del impuesto a la renta para alcanzar a tales actividades; véase [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041).

<sup>19</sup> En el caso de Francia, el impuesto transformado en ley en julio de 2019 quedó sin efecto tras la amenaza de represalias por parte de los Estados Unidos de elevar sus aranceles a la importación de productos franceses, pero el gobierno francés confirmó que estaría operativo en 2021.

países de América Latina y el Caribe (Argentina, Bahamas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay). Asimismo, había once países con algún proyecto de ley o un proceso de consulta pública para aplicar este tipo de impuesto, entre ellos seis de la región (Antigua, Bolivia, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana). Adicionalmente, la CEPAL en su Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020 (CEPAL, 2020, cap. III) indicaba que Bolivia y Perú también cuentan con propuestas para gravar con el IVA los servicios digitales prestados desde el exterior<sup>20</sup>.

Para mayo de 2021 unos 13 países habían implementado el “impuesto a los servicios digitales” que busca gravar en forma directa a las firmas prestadoras de tales servicios, sin haber entre ellos ninguno de la región, aunque el proyecto que discute Brasil sería para generar un impuesto de características semejantes. En tanto, 18 países han aplicado algún tipo de impuesto sobre la renta, entre los cuales hay cinco de América Latina (Costa Rica, México, Paraguay, Perú y Uruguay)<sup>21</sup> (véase el cuadro 2), mientras otros tres países poseen algún proyecto legislativo en esa dirección.

**Cuadro 2**  
**Tributación de la economía digital a nivel mundial**

Impuestos	Tipo	América Latina y el Caribe	Resto del mundo
A los servicios digitales (DST)	Impuesto sobre la facturación de las grandes firmas digitales		Austria, España, Francia, Hungría <sup>a</sup> , India <sup>b</sup> , Indonesia <sup>c</sup> , Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía, Reino Unido
Sobre la renta o renta presunta de firmas digitales o altamente digitalizadas	Impuesto sobre la renta para beneficiarios/as del exterior	Costa Rica <sup>d</sup> , Uruguay, México, Paraguay (INR) <sup>e</sup> , Perú	Grecia, Kenia, Zimbabue, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam
	Establecimiento permanente para presencia digital significativa		India, Indonesia, Israel, Nigeria
	Distribución fraccional		India
Indirectos sobre los servicios digitales	IVA, sobre las ventas o los ingresos brutos	Argentina <sup>f</sup> , Bahamas, Barbados, Brasil <sup>g</sup> , Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay	Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudita, Armenia, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camboya, Camerún, Canadá, Corea del Sur, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Indonesia, Italia, Japón, Kazajistán, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Nueva Caledonia, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Omán, Países Bajos, Polinesia Francesa, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Mauricio, Rumania, Rusia, Serbia, Sierra Leona, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Taiwán, Tayikistán, Tanzania, Turquía, Uganda, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020), KPMG (2021) y legislación nacional.

<sup>a</sup> Grava los ingresos publicitarios.

<sup>b</sup> Se aplica un impuesto de eualización sobre las transacciones digitales.

<sup>c</sup> Se aprobó un impuesto a las transacciones electrónicas aplicable en caso de que no se pueda aplicar el concepto de establecimiento digital permanente.

<sup>d</sup> Impuesto general sobre la renta de los ingresos por servicios de alquiler turístico en plataformas digitales.

<sup>e</sup> Impuesto a la renta de no residentes.

<sup>f</sup> Además del IVA, algunas provincias argentinas aplican un impuesto sobre los ingresos brutos, con tasas entre el 2% y el 5%.

<sup>g</sup> Solo algunos estados de Brasil gravan con el impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios de transporte a las transacciones con bienes y mercancías digitales.

<sup>20</sup> 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%.

<sup>21</sup> Si bien dicho relevamiento incluye a la Argentina, ha sido excluido del listado aquí mencionado. El país no cuenta de momento con ningún mecanismo por el cual se gravan las rentas de las firmas de servicios digitales del exterior, independientemente de que las operaciones pudieran quedar alcanzadas por impuestos de alcance difundido entre actividades y que recaen en las y los residentes en el país.

Así, 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 (o DST, por su sigla en inglés), aplicados sobre la facturación de determinados servicios digitales (grandes empresas);
- ii) impuesto sobre la renta de firmas extranjeras, autodeclarativo o mediante una retención en la fuente sobre los pagos realizados en las transacciones por servicios digitales recibidos desde el exterior;
- iii) modificación en la definición de establecimiento permanente para la presencia digital;
- iv) impuestos indirectos (IVA tradicional, a veces con tasas menores, y otros sobre el consumo).

## B. Impuesto a los servicios digitales

En cuanto al primer grupo, fueron 13 los países que hasta mediados de 2021 han promulgado leyes para aplicar algún impuesto a los servicios digitales (Austria, España, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, 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 (véase el cuadro 3).

**Cuadro 3**  
Países con impuestos a los servicios digitales

País	Tasa impositiva	Alcance	Umbral de ingresos	
			Mundial	Nacional
Austria	5%	Publicidad digital	€ 750 M	€ 25 M
España	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/a	€ 750 M	€ 3 M
Francia	3%	Servicios de intermediación digital, publicidad digital y transmisión de datos de los usuarios/as	€ 750 M	€ 25 M
Hungría	7,5% <sup>a</sup>	Publicidad (digital o impresa)	-	HUF 100 M (€ 280 mil)
India	6%	Publicidad digital	-	INR 100 mil
		Operadores no residentes de comercio electrónico	-	INR 20 M
Indonesia	Por definirse	Comercio electrónico (cuando el establecimiento permanente digital no puede aplicarse)	Por definirse	Por definirse
Italia	3%	Publicidad digital, comercio electrónico y otras plataformas de intermediación, transmisión de datos de usuarios/as	€ 750 M	€ 5,5 M
Kenia	1,5%	Mercado digital	-	-
Polonia	1,5%	Servicios de medios audiovisuales y comunicación comercial audiovisual	-	-
Sierra Leona	1,5%	Todas las transacciones digitales	-	-
Túnez	3%	Servicios digitales provistos por empresas no residentes	-	-
Turquía	7,5% <sup>b</sup>	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, comercio electrónico	£ 500 M	£ 25 M
Propuesta Unión Europea	3%	Publicidad digital, transmisión de datos de los usuarios/as, servicios digitales intermediarios (mercado en línea de bienes y servicios)	€ 750 M	€ 50 M
Propuesta Brasil	1%, 3%, 5%	Publicidad digital, plataformas de intermediación, transmisión de datos	R\$ 3 mil millones	R\$ 100 millones
Propuesta Canadá	3%	Comercio electrónico, plataformas de intermediación, redes sociales, publicidad en línea, transmisión de datos de usuarios/as	€ 750 M	CA\$20 millones
Propuesta República Checa	7% <sup>c</sup>	Comercio electrónico, plataformas de intermediación, redes sociales, publicidad en línea, transmisión de datos de usuarios/as	€ 750 M	CZK 100 millones

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020), KPMG (2021) y legislación nacional.

<sup>a</sup> La tasa se ha reducido temporalmente al 0% entre el 1 de julio de 2019 y el 31 de diciembre de 2022.

<sup>b</sup> El presidente puede reducir la tasa al 1% o aumentarla al 15%.

<sup>c</sup> Se incluiría una enmienda para reducirla hasta el 5%.

Varios de estos países se han basado en la propuesta formulada por la CE<sup>22</sup> en lo que respecta al establecimiento de un impuesto sobre los servicios digitales, aunque con ciertas variantes, como la española (véase el recuadro 5), ya sea en la determinación de los mínimos no imponibles; en las tasas aplicadas —que van desde el 1,5% hasta el 7,5% según el país— o en la definición de los servicios incluidos en la base imponible. Algunos solo gravan la publicidad en línea u otro tipo de servicio específico, mientras que otros son más amplios e incluyen además los servicios de intermediación en línea, servicios audiovisuales, transmisión de datos, etcétera.

**Recuadro 5**  
**Impuesto sobre determinados servicios digitales en España**

El objetivo del impuesto (aprobado por el Senado español en octubre de 2020) es gravar servicios digitales en los que existe una contribución esencial de los usuarios/as 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/as.

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 3 millones de euros en España. La alícuota del gravamen 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/a.

Quedan excluidas la venta de bienes o servicios entre los usuarios/as 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/a de esos bienes o servicios en la que el proveedor/a no actúa como intermediario/a.

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 en línea, los servicios de intermediación prestados por plataformas digitales y el tráfico de datos.

Fuente: CEPAL sobre la base de [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355) y [https://elpais.com/economia/2020/02/18/actualidad/1582013171\\_371351.html](https://elpais.com/economia/2020/02/18/actualidad/1582013171_371351.html).

El modelo de la CE utilizado como referencia total o parcialmente en varios países consiste en un impuesto del 3% sobre los ingresos brutos procedentes de la prestación de los siguientes servicios digitales: colocación de publicidad en una interfaz digital dirigida a los usuarios/as de dicha interfaz, así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios/as que hayan sido generados en esas interfaces digitales; y los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios/as de interfaces digitales multifacéticas que les permitan localizar a otros usuarios/as e interactuar con ellos/as, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios/as. La propuesta interina de la CE considera como sujeto pasivo del impuesto a las entidades que superen los siguientes dos umbrales:

- i) el total de ingresos anuales a escala mundial que supere los 750 millones de euros;
- ii) el total de ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea que se encuentre por encima de los 50 millones de euros.

Si bien esta propuesta se planteó como una medida transitoria hasta alcanzar una solución global y fue aprobada por el Parlamento Europeo, no tuvo la unanimidad requerida en el Consejo de la Unión Europea.

En el caso de los países de América Latina y el Caribe, hasta la fecha no se ha aprobado este tipo de tributos, pero sí, como se verá más adelante, se ha avanzado con la tributación indirecta, en general mediante el impuesto al valor agregado. El proyecto de ley presentado en Brasil consiste en la creación de una “Contribución de la Intervención en el Dominio Económico sobre los servicios digitales prestados por las grandes empresas tecnológicas” (CIDE-Digital). Ésta se aplicaría sobre los ingresos brutos provenientes de: publicidad a usuarios/as brasileños en una plataforma digital; plataformas digitales que faciliten la

<sup>22</sup> Para más detalle véase Comisión Europea (2018).

venta de bienes o servicios entre usuarios/as, si alguno de ellos se encuentra en Brasil; y transferencia de datos de usuarios/as ubicados en Brasil recopilados durante el uso de una plataforma digital o generados por estos usuarios/as. Las tasas serían progresivas del 1%, 3% o 5%, según el nivel de ingresos. Se trataría de un micro impuesto de base amplia a las transacciones digitales. En la justificación del proyecto de ley se reconoce que la mejor solución será un consenso internacional y que la CIDE-Digital sería abolida cuando se alcance una medida multilateral.

### C. Impuesto sobre la renta de firmas extranjeras

Muchos países gravan las rentas generadas por los servicios digitales. Algunos de ellos (Costa Rica, Uruguay, Grecia, Kenia y Zimbabue) incluyen ciertos servicios relacionados con la economía digital entre aquellos que son objeto de tributación en el impuesto sobre la renta (véase cuadro 2). 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 prestan servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares sean considerados íntegramente de fuente uruguaya cuando el demandante se encuentra en Uruguay—como 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/la demandante como el/la oferente están localizados en Uruguay, mientras que, si uno de ellos/as se encuentra en el exterior, la renta de fuente uruguaya es del 50%. Por cierto, estas legislaciones, en la mayoría de las iniciativas nacionales, no alcanzan las actividades de publicidad emitida por las grandes empresas multinacionales.

Varios países aplican impuestos sobre las transacciones digitales (México, Paraguay, Perú, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía y Vietnam). En ciertos casos las empresas del exterior pueden registrarse para ingresar el impuesto o bien quedar expuestas a una retención sobre los pagos realizados; en otros casos, la modalidad definida es directamente una retención sobre los pagos, a modo de cobro sobre una renta presunta. Los agentes responsables de retener e ingresar el impuesto pueden ser las plataformas digitales, el pagador del bien o servicio, o las instituciones financieras que participan 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.

Así como se mencionó para el caso del impuesto a los servicios digitales, por su espíritu, las retenciones en concepto de impuesto a la renta también apuntan a gravar de manera directa a las firmas.

En México, a partir del 1 de junio de 2020 entraron en vigor las retenciones para gravar las operaciones realizadas a través 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. Las plataformas digitales son las responsables de realizar las retenciones, independientemente que sean residentes en México o 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 contratada por canales digitales está sujeta a tasas de entre el 2% y el 8%; la prestación de servicios de hospedaje, a tasas de entre el 2% y 10%; mientras que la enajenación de bienes y la prestación de servicios están sujetos a porcentajes de retención que van del 0,4% al 5,4%, en función de los ingresos mensuales. En caso de que el vendedor/a del bien o prestador/a del servicio no proporcione su registro federal de contribuyente a la plataforma tecnológica, esta debe retenerle el 20%.

**Cuadro 4**  
**Países con retención de impuestos sobre los pagos realizados en las transacciones digitales**

País	Tasa de retención	Alcance/ base imponible	Agente de retención
Azerbaiyán	10%	Pagos con destino en billeteras virtuales del exterior (no exclusivo al pago de bienes o servicios digitales)	Instituciones bancarias u operadores de servicio postal
Eslovaquia	5%	Pagos a plataformas digitales extranjeras que facilitan servicios de transporte y alojamiento en el país	Usuarios/as 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/as 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/as 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/as 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/as 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/as de servicios publicitarios o intermediarios/as	Comprador de los servicios de publicidad en línea
Vietnam	Variable	Ingresos obtenidos por no residentes de operaciones digitales y comercio electrónico en Vietnam	Instituciones financieras

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020), KPMG (2021) y legislación nacional.

En Paraguay, la Ley N° 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 (INR). La tasa de este impuesto es del 15% y la base imponible para los servicios digitales se calcula con 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.

Perú incorporó a la definición de rentas de origen peruano los pagos al exterior en concepto de servicios digitales entre empresas, por lo que han quedado gravados a una tasa del 30% y dicho monto debe ser retenido por el pagador/a, sin ser objeto del impuesto las operaciones empresa-consumidor/a (B2C, por su sigla en inglés<sup>23</sup>).

<sup>23</sup> *Business to consumer.*

## D. Establecimiento permanente por presencia económica significativa

La potestad tributaria en una jurisdicción surge cuando una empresa no residente tiene 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, la OCDE, en uno de los primeros documentos que alimentarían los debates posteriores en el Marco Inclusivo de OCDE/G20 (OCDE, 2019), consideraba que los ingresos generados de manera sostenida constituyen un factor básico, en combinación con uno o más de los siguientes:

- la existencia de una base de usuarios/as y la entrada de datos asociada;
- el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción;
- la facturación y el cobro en moneda local o con una forma de pago local;
- el mantenimiento de un sitio web en idioma local;
- la responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes/as o la provisión por parte de la empresa de otros servicios de apoyo, como servicio de posventa o reparaciones y mantenimiento; o
- las actividades sostenidas de promoción de ventas y *marketing*, ya sea en línea o de otro modo, para atraer clientes/as<sup>24</sup>.

La actual propuesta del Primer Pilar toma elementos de esa definición a la hora de establecer un nexo. Sin embargo, el Marco Inclusivo de OCDE/G20 no ha considerado deseable resolver el problema de la fiscalidad de las empresas digitales a través de una modificación en la definición de establecimiento permanente.

La CE, por su parte, realizó una propuesta en 2018<sup>25</sup> para gravar con el impuesto sobre sociedades a la presencia digital significativa, al interpretar que existiría presencia digital en un Estado miembro si el negocio llevado a cabo consistiera entera o parcialmente en la provisión de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumpliera alguna de las siguientes condiciones<sup>26</sup>:

- i) ingresos superiores a 7 millones de euros en un Estado miembro;
- ii) más de 100.000 usuarios/as en un Estado miembro en un período fiscal;
- iii) más de 3.000 contratos de servicios digitales creados entre la compañía y los usuarios/as del negocio en un período fiscal.

Algunos 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 cuadro 5.

En definitiva, los países se encuentran en pleno proceso de adecuación de 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 consiste en el establecimiento de impuestos a las transacciones digitales de base amplia, pero con tasas bajas, en el estilo de la propuesta que se evalúa en Brasil y que, bien segmentada, podría limitar el traslado a los consumidores/as.

<sup>24</sup> OCDE (2019), "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy", Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 de febrero - 6 de marzo.

<sup>25</sup> Véase <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-significant-digital-presence-for-corporate-taxation>.

<sup>26</sup> Cabe observar, sin embargo, que la propuesta de la CE, aun cuando fue apoyada por el Parlamento Europeo, no consiguió el apoyo suficiente en el Consejo de la Unión Europea, donde se requiere unanimidad para la aprobación de normativa tributaria.

**Cuadro 5**  
**Países que incluyen el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas**

País	Concepto de establecimiento permanente digital o presencia económica significativa
India	<p>La presencia económica significativa de un no residente constituiría una conexión comercial y significaría, por un lado, transacciones de bienes, servicios o propiedades llevadas a cabo por un no residente en la India, incluida la provisión de descarga de datos o <i>software</i>, si los pagos derivados de tales transacciones exceden los montos prescritos; y, por otro, solicitudes sistemáticas y continuas de actividades comerciales o interacciones con un número determinado de usuarios/as en la India a través de medios digitales.</p> <p>La Ley de Finanzas de 2020 ha aplazado la implementación de la definición de presencia económica significativa al 1 de abril de 2022.</p>
Indonesia	Las empresas de comercio electrónico internacional que activamente ofrecen actividades a consumidores/as domiciliados en Indonesia tienen presencia física si superan ciertos umbrales con respecto al número de transacciones, al valor de la transacción, al número de paquetes de envío y a la cantidad de tráfico o acceso.
Israel	<p>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: representantes de la empresa extranjera están involucrados en la identificación de clientes/as israelíes, en la recopilación de información y en la gestión de las relaciones con los clientes/as de la empresa extranjera; el servicio de internet proporcionado por la empresa extranjera se adapta a los clientes/as israelíes (idioma, estilo, moneda, etc.).</p> <p>Efectivo desde el 12 de abril de 2016.</p>
Nigeria	<p>Una empresa no residente tendrá una presencia económica significativa en Nigeria si tiene una facturación bruta o ingresos de más de NGN 25 millones (US\$ 65.500) de cuatro tipos de actividades digitales: prestación de servicios de transmisión o descarga de contenido digital a personas en Nigeria, transmisión de datos de usuarios/as nigerianos recopilados en una interfaz digital, provisión de bienes y servicios a través de una plataforma digital, o prestación de servicios de intermediación a través de una plataforma digital, sitio web o aplicación que vincule a proveedores/as con clientes/as del mercado nigeriano. También tendrá una presencia económica significativa si usa un nombre de dominio nigeriano o tiene una URL registrada en Nigeria; o si personaliza su página o plataforma digital para el mercado nigeriano (precios y opciones de pago en moneda nigeriana).</p> <p>Aplicación desde el 3 de febrero de 2020.</p>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020) y KPMG (2021).

Con todo, en los países de la región y otros en desarrollo, la generalización del IVA y de algunos impuestos indirectos a los servicios digitales ha ayudado a aumentar la recaudación impositiva, aunque, como es sabido, mediante impuestos de sesgo regresivo, que difícilmente contribuyan al cierre de las brechas digitales y que están muy lejos de resolver el problema de la distribución de la base imponible entre jurisdicciones. A continuación, se describen las iniciativas implementadas en esta materia.

## E. Implementación del IVA a los servicios digitales, con foco en América Latina

Para contribuyentes no domiciliados ni residentes en los países, los organismos internacionales indican que una adecuada recaudación del IVA en operaciones transfronterizas B2C se logra exigiendo a los prestadores su registro y pago del impuesto en el país donde tiene lugar el consumo. En la implementación de tal sistema, se recomienda a las jurisdicciones el establecimiento de un régimen de registro y pago simplificado, a efectos de facilitar el cumplimiento por parte de los prestadores/as de servicios no residentes.



Como se refleja en el cuadro 2, son muchos los países que han avanzado en la tributación del IVA a los servicios digitales del exterior. En la región se encuentran en esa situación la Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay. Entre ellos existen puntos de contacto y también diferencias en la aplicación del impuesto, sobre todo en las alícuotas y en las modalidades de registro. En el cuadro 6 se describen las principales medidas de introducción del IVA que han adoptado los países latinoamericanos para hacer frente a los retos que impone la digitalización de la economía, medidas tanto legales como administrativas. En relación con las modificaciones legales, se incluyen algunas que ya están implementadas y también aquellos proyectos de ley que se hallan en etapa de discusión parlamentaria.

Entre los servicios gravados se encuentran los correspondientes a videos, música, juegos u otros análogos, por descarga, vía *streaming* u otra tecnología, incluso textos, revistas, diarios y libros, siempre que sean consumidos en el país, del mismo modo que la puesta a disposición de *software*, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática y publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada. Los sujetos responsables de pagar el impuesto son quienes consumen el servicio, ofrecido por un prestador/a domiciliado o residente en el extranjero, sea esta una empresa inscrita en el régimen general de IVA del país o un consumidor/a. Para identificar las suscripciones que están gravadas con el impuesto, se utiliza la dirección IP o algún mecanismo de geolocalización, o el registro del medio de pago (tarjetas de crédito, débito u otras opciones de billeteras virtuales)<sup>27</sup> con el cual el usuario/a paga el servicio. Respecto de las medidas administrativas, la más relevante es la creación de un régimen de registro simplificado de inscripción para proveedores/as del exterior, ya vigente en Colombia, Chile y México.

---

<sup>27</sup> Como se verá más adelante, en el caso argentino, el rastreo de pagos se realiza mediante un listado de denominaciones de empresas, que las y los responsables de retener el impuesto utilizan como referencia.

**Cuadro 6**  
**Imposición indirecta a los servicios digitales en América Latina**

País	Año	Sujeto pasivo	Alícuota	Método de recaudación	Servicios digitales gravados	Criterios para determinar el lugar de consumo	Registro de proveedores/as
Argentina	2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a del país si está inscripto en IVA B2B<sup>a</sup></li> <li>El prestatario/a para las y los responsables no inscriptos (inversión del sujeto pasivo B2C)</li> </ul>	21%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Percepción a través de tarjetas de crédito o débito</li> <li>Directo por el prestatario/a responsable inscripto en el país</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definición amplia para servicios llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación/aplicación de los protocolos, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización y que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. Se establece una lista positiva con carácter enunciativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente/a o código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Dirección de facturación del cliente/a o la cuenta bancaria utilizada para el pago</li> <li>Dirección de facturación del cliente/a de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago</li> </ul>	No
Chile	2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestador/a del exterior registrado</li> <li>El prestatario/a si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo)</li> </ul>	19%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo por el proveedor/a registrado</li> <li>Directo por el prestatario/a inscripto en IVA(B2B)</li> <li>Retención de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Servicios de intermediación de plataformas multilaterales</li> <li>Suministro de contenido de entretenimiento</li> <li>Suministro de <i>software</i>, almacenamiento e infraestructura informática</li> <li>Publicidad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Si el lugar de emisión de la tarjeta es en Chile</li> <li>Si el domicilio del prestatario/a es Chile</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Si el producto o servicio es utilizado en Chile</li> </ul>	Sí
Colombia	2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a en B2B si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo)</li> <li>El prestador/a del exterior si el/la contribuyente no está inscripto en IVA. Para ello existe registro de beneficiarios/as del exterior</li> </ul>	19%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo si el prestatario/a está inscripto</li> <li>Directo si el proveedor/a está registrado</li> <li>Retención de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Todos, excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, <i>software</i>, almacenamiento, etc.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria</li> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Otros criterios</li> </ul>	Sí
Costa Rica	2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestador/a del exterior cuando se registre como contribuyente en el país</li> <li>El prestatario/a cuando el sujeto del exterior no se registre</li> </ul>	13%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo del prestador/a del exterior si está inscripto</li> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aquellos que brinda un proveedor/a no domiciliado en el país por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que son consumidos en el territorio nacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mensaje de texto que se envíe al cliente/a al momento de la transacción</li> <li>País en el que la tarjeta fue emitida</li> <li>Información autodeclarada por el cliente/a</li> <li>Cualquier otra información</li> </ul>	No

Cuadro 6 (conclusión)

País	Año	Sujeto pasivo	Alicuota	Método de recaudación	Servicios digitales gravados	Criterios para determinar el lugar de consumo	Registro de proveedores/as
Ecuador	2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a, a través de percepciones que le realiza el sujeto del exterior si está habilitado por el servicio de rentas internas o billeteras virtuales</li> </ul>	12%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo si el prestador/a del exterior está inscripto</li> <li>Retención de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aquellos servicios prestados o contratados a través de internet que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o uso. Los servicios de suministro de dominios de páginas web, servidores y computación en la nube tienen tarifa 0%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria</li> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Otros criterios</li> </ul>	No
México	2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a (o el prestador/a), como agente de retención, si está inscripto/a en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien a través de billeteras virtuales</li> </ul>	16%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo del prestador/a del exterior si está inscripto</li> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La descarga o acceso a imágenes, películas, texto, etc.</li> <li>Intermediación de oferentes y demandantes</li> <li>Clubes en línea y páginas de citas</li> <li>Almacenamiento de datos</li> <li>Enseñanza a distancia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Domicilio del cliente/a</li> <li>Cuando haya realizado el pago al prestador/a, a través de un intermediario/a ubicado en el país</li> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Número de teléfono que pertenezca a México</li> </ul>	No
Paraguay	2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a, si está inscripto directamente; si es no inscripto, a través de billeteras virtuales</li> </ul>	10%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario/a a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología usada por internet o cualquier otra red a través de la cual se presten servicios en línea que se caractericen por ser automáticos e inviados en ausencia de tecnologías de la información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Código del país de la tarjeta SIM utilizada</li> <li>Dirección de facturación</li> <li>Cuenta bancaria</li> <li>Ubicación de la entidad financiera</li> </ul>	No
Uruguay	2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>El prestatario/a, si está inscripto en IVA; de lo contrario, lo retiene el prestador/a cuando esté inscripto, o bien a través de billeteras virtuales</li> </ul>	22%	<ul style="list-style-type: none"> <li>Directo del prestador/a si está inscripto</li> <li>Percepción de medios de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Servicios de transmisión de contenido audiovisual</li> <li>Servicios de intermediación de plataformas multilaterales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dirección de IP del dispositivo utilizado</li> <li>Dirección de facturación del cliente/a</li> <li>Si dichas direcciones no se pueden verificar, lugar de emisión de los medios de pago electrónico</li> </ul>	No

Fuente: CEPAL sobre la base de legislaciones nacionales.

<sup>a</sup> *Business to business.*



### III. Tributación a la economía digital en los países en desarrollo: el caso particular de la Argentina

#### A. Las brechas de tributación en América Latina y el Caribe

A pesar del intenso debate generado en torno de la economía digital y su crecimiento vertiginoso, las perspectivas de recaudación respecto del sector son bastante moderadas en América Latina y el Caribe (CEPAL, 2019). Ello se explica, en parte, por la amplitud de la brecha digital, es decir, el acceso restringido a una porción de la población a medios electrónicos, y en parte por la debilidad de los esquemas recaudatorios —en particular, de la imposición a la renta—. En este sentido, si bien un segmento importante de los desafíos tributarios de la región se relaciona con el tamaño de su economía informal, no menos cierto es que las estrategias de desvío de beneficios utilizadas por las corporaciones transnacionales que afectan la recaudación a nivel global dañan particularmente a las economías en desarrollo. Esta situación se agrava aún más en el caso de los servicios digitales, dada la reducida presencia física de filiales de las firmas globales en estos territorios (Ocampo, 2017).

La capacidad recaudatoria de los países de América Latina y el Caribe está lejos de la que se observa en otras regiones. De acuerdo con el informe “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021”, su presión tributaria se ubicaba en torno del 23% del PIB en 2019, frente al 34%, en promedio, que registraban los países de la OCDE (OCDE y otros, 2021). Son pocas las economías de la región con tasas tributarias superiores a las de esa organización, entre los que se ubican Cuba (con el 42% del PIB); Barbados, Brasil, Belice, Uruguay y Argentina (con tasas de entre 28% y 33%). La presión impositiva en términos del PIB se ubica entre el 20% y el 25% en Bolivia, Costa Rica, Nicaragua, Honduras, El Salvador, Chile y Ecuador. En Colombia, Perú, México, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Guatemala, dicho ratio está entre el 12% y el 20%.

Una multiplicidad de elementos incide a la hora de explicar la brecha en la presión tributaria de la región respecto de un grupo de países de mayor nivel de desarrollo promedio. Uno de ellos es el grado de participación del Estado en el financiamiento de la seguridad social, que ha tendido a reducirse en muchos países de América Latina y el Caribe como consecuencia de la privatización de la sanidad y de los sistemas de previsión social desde la década de 1980. Ello configura una carga tributaria mayor en

favor de los países de la OCDE de 5 puntos del PIB (4% del PIB en la región frente al 9,1% en los países de la OCDE). Pero la menor relación entre la recaudación y el PIB también se verifica en el caso del IVA (6,0% del PIB contra el 6,8%) y, de forma mucho más manifiesta, en la imposición a la renta —en sentido amplio, es decir, contemplando las de personas físicas y jurídicas (5,6% contra el 11,2%)<sup>28</sup>.

El tamaño de la economía informal es un elemento que restringe las posibilidades de recaudar de los países de la región y, en efecto, explica parte de las diferencias recién mencionadas. Si bien hubo avances en materia de formalización de la economía y eficiencia recaudatoria (entre 1990 y 2013 la presión tributaria pasó del 17,4% del PIB al 24,9%), esa tendencia se estancó pasada la primera década de 2000 sin haberse cerrado la brecha respecto de países más avanzados. La pérdida de recursos tributarios producida por la evasión y la elusión fiscal es otro de los elementos que explican la brecha recaudatoria. La CEPAL ha estimado que la pérdida de recaudación por ambos fenómenos es del orden del 6,3% del PIB, con un grado de incumplimiento tributario del 4% del PIB en el impuesto a la renta y del 2,3% del PIB en el IVA (CEPAL, 2019). A ello se suman los flujos financieros ilícitos que surgen de la manipulación de precios del comercio internacional de bienes, que para CEPAL implica una pérdida adicional de recursos del 1,5% del PIB.

Reducir la informalidad continúa siendo un desafío de primer orden en la región, no solo mediante políticas fiscales y de fiscalización, sino mediante estrategias que permitan cerrar brechas de productividad y competitividad —en algunos casos parcialmente infligidas por la presión competitiva de firmas multinacionales alojadas en países de baja o nula tributación—, de modo de fortalecer las capacidades tributarias de las firmas y evitar caer en la competencia internacional por la reducción de las tasas del impuesto a las ganancias o en beneficios que reducen aún más la carga efectiva del impuesto (Barreix, Benítez y Pecho, 2017). También hay tareas pendientes en cuanto a generar una mayor cultura y educación tributarias con el objetivo de concientizar a la ciudadanía sobre las consecuencias de la informalidad.

Independientemente de la capacidad de fiscalización de los gobiernos de la región, el propio comportamiento de las firmas multinacionales y los esquemas de tributación nacional e internacional vigentes, que no se han amoldado a las nuevas formas de negocios, son una parte importante del problema. En los países de América Latina y el Caribe y en otros en desarrollo, en los que las firmas multinacionales que operan en general tienen sede fuera de su territorio, se suele priorizar el gravamen de las rentas sobre las firmas más que sobre las personas, para captar, al menos, las rentas de las filiales. Por este motivo, y porque los marcos jurídicos e institucionales y los sistemas de administración tributaria son más débiles (Gómez Sabaini y Morán, 2020), los desafíos globales para la tributación de las firmas multinacionales y, en particular, de las digitales —por la mayor intervención de activos intangibles de simple movilidad entre jurisdicciones— afectan especialmente a los países en desarrollo.

La Argentina, con una presión tributaria que no se halla demasiado lejos de la media de los países de la OCDE —una relación recaudación/PIB del orden del 30%<sup>29</sup>—, no está exenta de muchos de los desafíos tributarios de los demás países de la región y del mundo en desarrollo en general. Aunque en menor proporción que el promedio de la región, una parte relevante de la actividad económica ocurre en la informalidad<sup>30</sup>. Asimismo, cuenta con muchas filiales de multinacionales operando en su territorio —en 2019, 309 de las 500 empresas más grandes eran de capitales extranjeros—<sup>31</sup>, lo que expone al país a los desafíos previamente planteados en relación con las prácticas de planificación tributaria agresiva. A la vez, el país cuenta con una demanda cada vez mayor de servicios digitales provistos por empresas del

<sup>28</sup> Contemplar la totalidad de lo recaudado en concepto de rentas permite hacer un ejercicio comparativo entre grupos de países con esquemas de tributación a las rentas de diseño disímil, concentrados en América Latina mucho más en las firmas que en las personas físicas.

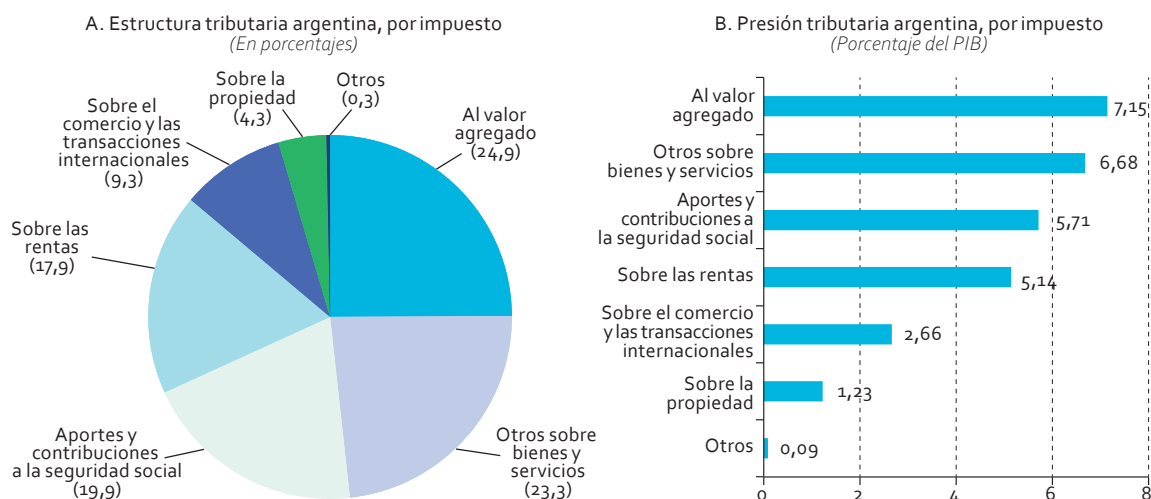
<sup>29</sup> La estimación provisoria de la presión tributaria de la Argentina en 2020, difundida por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía de la Nación, era del 30,5% del PIB.

<sup>30</sup> Para tener una noción de la dimensión del problema, en 2019 más de un tercio de las y los trabajadores asalariados del país no estaba registrado en el sistema de seguridad social.

<sup>31</sup> Instituto Nacional de Estadística y Censos de la República Argentina (2021).

exterior sin sede en el país. Los ingresos provenientes de los impuestos sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital, es decir, la carga tributaria sobre las rentas, es del orden del 22% de la recaudación total del país (un 5,5% del PIB), frente al tercio de los ingresos totales que representa la recaudación de estos tributos en los países de la OCDE (más del 11% del PIB). Ello da cuenta de una estructura tributaria más regresiva en la que prima la recaudación de los impuestos indirectos.

**Gráfico 1**  
**Estructura y presión tributaria argentina, 2019<sup>a</sup>**



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información del Ministerio de Economía de la Argentina (2020); disponible en [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/presion\\_tributaria\\_clasificacion\\_internacional\\_pbi\\_2004-2020\\_2.xls](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/presion_tributaria_clasificacion_internacional_pbi_2004-2020_2.xls).

<sup>a</sup> Incluye la recaudación de impuestos nacionales y provinciales.

Con tasas del impuesto a la renta que no difieren en demasía con la de países de mayor grado de desarrollo, en la Argentina los desafíos parecen estar tanto en generar una mayor educación y compromiso tributarios como en la disminución de los mecanismos de evasión y elusión. Las últimas estimaciones de la tasa de evasión del impuesto a la renta en el país publicadas por la CEPAL (Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá, 2010) la ubicaban en el 49,7%, lo que significaba una pérdida de recursos para el fisco del orden del 5,6% del PIB (1,6% atribuible a las personas y 4% a las firmas). La agenda internacional para reformular la forma en que tributan las grandes firmas multinacionales y, en particular, las digitales, y un mayor compromiso de estas con los países que directa o indirectamente contribuyen a sus ganancias<sup>32</sup>, deberían contribuir a reducir las brechas entre el potencial recaudatorio dado por el valor agregado generado y lo que efectivamente se recauda, tanto en la Argentina como en muchos otros países. Si bien las expectativas recaudatorias vinculadas con las actividades digitales hoy pueden ser moderadas, van ganando peso frente al crecimiento de la economía digital en el mundo y su penetración cada vez mayor tanto en la Argentina como en los demás países en desarrollo.

A continuación, se brinda un panorama de los pasos dados por el país en materia de tributación a los servicios digitales. Como se verá, en línea con las recomendaciones internacionales, la Argentina avanzó en la equiparación de la actividad digital provista desde el exterior con las demás a la hora de cobrar el IVA. Resta conocer si el país implementará algún esquema de tributación directa de las empresas digitales compatible con los acuerdos globales que a futuro puedan implementarse y, de ser así, la forma que este adquirirá.

<sup>32</sup> Sin ser una solución de fondo, las tensiones ocurridas entre dos de las grandes digitales, como Google y Facebook, con el gobierno de Australia —que derivó en el pago a las empresas de medios periodísticos locales por la redistribución de sus notas de prensa a través de redes sociales, mediante las cuales recaban nuevos ingresos—, son un antecedente relevante en relación con cómo deben dirimirse los problemas de apropiación de rentas por parte de las firmas globales.

## B. Avances en la tributación a la economía digital en la Argentina

La legislación argentina ha incorporado a los servicios digitales dentro de su esquema tributario para el pago de IVA a nivel nacional. Asimismo, tiende a extenderse a nivel subnacional la inclusión de los servicios digitales como hechos imponible sujetos al impuesto sobre los ingresos brutos, cobrados por los fiscos provinciales.

### 1. Impuesto al valor agregado para los servicios digitales

Algunos servicios digitales están gravados en la Argentina con el IVA desde 1998. Es el caso de las operaciones entre empresas (B2B, por su sigla en inglés)<sup>33</sup>, siempre que su utilización económica ocurra en el país. Las prestaciones realizadas desde el exterior y utilizadas en el país por consumidores/as finales, exentos o responsables del régimen simplificado<sup>34</sup> se encontraban, sin embargo, fuera del alcance del impuesto.

En 2017, en el marco de una reforma tributaria más amplia<sup>35</sup>, se incorporaron los servicios digitales como objetos de gravamen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>36</sup>, diferenciándolos del resto de los servicios con una definición que se adaptó a las recomendaciones de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS de G20/OCDE<sup>37</sup>. Bajo los criterios sugeridos por esa organización también se incorporó dentro del articulado de la ley el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo”, lo que en la práctica significa que quien consume el servicio digital prestado desde el exterior es el sujeto pasivo que queda alcanzado por el tributo, sea este un consumidor/a final, exento o monotributista.

En el caso de una operación B2B, la empresa que demanda el servicio digital del exterior, luego de afrontar el pago del IVA, puede utilizarlo como crédito fiscal. En las operaciones B2C, el consumidor/a final es quien absorbe la carga del impuesto. Dadas las dificultades advertidas por la OCDE para aplicar el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” en el caso de operaciones B2C y a fines de evitar un bajo nivel de cumplimiento, la Argentina implementó un sistema de percepción del impuesto en el que el cobro del tributo se realiza a través del operador/a mediante el cual se realiza el pago, como puede ser una tarjeta de crédito, débito u otras modalidades de billeteras virtuales<sup>38</sup>.

Con respecto a los servicios alcanzados por el impuesto, la ley argentina establece una definición amplia de lo que se entiende por servicios digitales. Se incluyen todos los servicios brindados bajo la modalidad digital, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o tecnología. Se engloban aquellos servicios que, por su naturaleza, están básicamente automatizados y requieren de una intervención humana mínima, respecto de lo cual se establece una lista positiva con carácter enunciativo (véase el recuadro 6). Más allá de esa definición, en la práctica, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) utiliza un listado de denominaciones de empresas identificadas como oferentes de ese tipo de servicios<sup>39</sup>, y las percepciones en concepto del impuesto se realizan cuando se detecta una operación que involucra a alguna de ellas.

<sup>33</sup> *Business to business.*

<sup>34</sup> Es decir, monotributistas.

<sup>35</sup> Ley de Modificación del Impuesto a las Ganancias N° 27.430.

<sup>36</sup> Reglamentado mediante el Decreto N° 354/2018.

<sup>37</sup> Véase <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

<sup>38</sup> Resolución General de la AFIP N° 4240/2019.

<sup>39</sup> Que figuran como anexos de la Resolución General AFIP N° 4240/2019 previamente citada. Sus actualizaciones pueden consultarse en <https://www.afip.gob.ar/iva/documentos/24082020-Listado-PrestadoresDigitales.txt>.



**Recuadro 6****Listado de servicios digitales contemplados por la AFIP para la tributación nacional de la Argentina**

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y actualizaciones, así como el acceso o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
- El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
- Los servicios web, que comprenden, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
- Los servicios de *software*, que incluyen, entre otros, los servicios de *software* prestados en internet ("*software* como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.
- El acceso o la descarga a imágenes, texto, información, video, música y juegos—incluidos los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a internet; la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital—aunque se realice a través de tecnología de *streaming*—, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento; la obtención de *jingles*, tonos de móviles y música; la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos—incluso a través de prestaciones satelitales—; weblogs y estadísticas de sitios web.
- La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente/a.
- Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
- El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
- La provisión de servicios de internet.
- La enseñanza a distancia con tests o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
- La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, incluidos los servicios de subastas en línea.
- La manipulación y el cálculo de datos a través de internet u otras redes electrónicas.

Fuente: Resolución General de la AFIP N°4240/2019. Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/310227/norma.htm>.

El servicio digital está expuesto al gravamen siempre que su consumo o utilización ocurra en territorio argentino. Al tratarse de servicios digitales B2B, es decir, cuando el o la demandante es un responsable inscripto en IVA, se presume que el servicio es usado en el país cuando así lo indica el código de la tarjeta SIM del teléfono móvil o la dirección IP de los dispositivos electrónicos donde se recibe el servicio. Cuando se trata de servicios de la categoría B2C, prestados a consumidores/as finales, se presume que el consumo ocurre en la Argentina bajo esos mismos criterios, pero también cuando así lo indica la dirección de facturación del cliente/a, la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación del cliente/a de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con la que se realice el pago (véase el recuadro 7).

### Recuadro 7

#### Cobro de IVA en operaciones de pago de servicios al exterior

En los casos en los que el o la demandante del servicio digital paga mediante tarjeta de crédito, la percepción del gravamen se practica en la fecha del cobro del resumen o con la liquidación de la tarjeta, aun cuando el saldo se abona en forma parcial, en cuyo caso la percepción se efectúa en su totalidad en la fecha del primer pago. El importe de la percepción se debe consignar en forma discriminada en el resumen, lo que constituye el comprobante de las percepciones sufridas.

Si el pago del servicio digital se efectúa a través de una tarjeta de débito, prepaga o similar, la percepción del gravamen se practica en la fecha de débito en la cuenta asociada o cuenta prepaga. En este caso, el extracto o resumen bancario o documento equivalente de la cuenta afectada al sistema de tarjeta constituye el comprobante de las percepciones sufridas, siempre que las sumas percibidas se detallen en forma discriminada e individualizada por operación.

Cuando el servicio digital se abona mediante un “agrupador” o “agregador” de medios de pago, que en muchos casos es la propia tarjeta de crédito, la percepción se practica en la fecha en que este intermediario recibe los fondos por el pago del servicio digital contratado. El importe de la percepción practicada debe consignarse, en forma discriminada, en el resumen o la liquidación o el documento equivalente, lo que constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

Las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior por parte de sujetos no inscriptos en el IVA también deben actuar como agentes de percepción y liquidación del impuesto cuando se realicen pagos al exterior en concepto de una serie de servicios detallados en la Resolución General de la AFIP N° 4240 (Apartado B del Anexo II), que contempla esencialmente a plataformas de intermediación como AirBnB, Booking, BestBuy u OLX, y el importe de la operación no supera los 10 dólares— o su equivalente en otra moneda.

Cuando el pago al prestador/a del servicio del exterior no está mediado por un intermediario/a residente o domiciliado en el país —como podría ser una tarjeta de crédito—, o el intermediario/a no actúa como agente de percepción y liquidación, le corresponde al demandante del servicio ingresar el gravamen correspondiente dentro del mes en el que efectúa el pago al exterior. Como es de prever, esta alternativa prevista para consumidores/as finales, monotributistas o exentos del IVA, puede resultar de bajo grado de cumplimiento.

Fuente: CEPAL sobre la base de AFIP.

El importe del impuesto a ingresar es el que surge de aplicar la alícuota general del gravamen (21%) sobre el precio neto de la prestación del servicio indicado en la factura extendida por el prestador/a del exterior. Cuando no existe factura o documentación equivalente, o éstos no expresan el valor corriente en plaza, puede presumirse que este último es el valor computable como base del impuesto.

En 2020, se recaudaron 8.240 millones de pesos (110 millones de dólares) en concepto de IVA aplicado a servicios digitales, asociados a una base imponible estimada de 39.241 millones de pesos, lo que habla de un mercado de servicios digitales del exterior de más de 523 millones de dólares<sup>40</sup> en el país. Ese valor contempla estrictamente la parte del negocio de las firmas que involucra transacciones económicas —y estas implican un pago desde algún medio de pago del país—; en tanto, no contempla otras contribuciones de residentes de la Argentina a la generación de rentas de las firmas —como podrían ser la venta de datos de usuarios/as o la participación en redes sociales de usuarios/as locales— ni transacciones económicas cuyo pago se realice desde el exterior. Sobre esa base, el aporte realizado por este nuevo concepto a la recaudación total del IVA fue del 0,4% en 2020, ratio que, aunque acotado, ha ido en ascenso (desde el 0,3% en 2019).

## 2. Impuesto sobre los ingresos brutos

Una vez establecida en el país la pauta de que los servicios digitales se gravan allí donde son consumidos, varias provincias argentinas comenzaron a incluir a los servicios digitales en el universo de actividades alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos o están en proceso de hacerlo. Las alícuotas definidas por las provincias para gravar los ingresos brutos de estas actividades van desde el 1,5% al 5,5%, según la jurisdicción.

<sup>40</sup> Con un tipo de cambio que llegó a 89 pesos por dólar al cierre del año, habiendo promediado los 73,90 pesos por dólar a lo largo de 2020.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires fue la primera en emitir una norma para gravar los servicios digitales, aunque su aplicación quedó sin efecto cuando las operadoras de tarjetas de crédito manifestaron la imposibilidad técnica de retener a la firma prestadora del servicio. Posteriormente, las provincias de Córdoba, Tucumán, Salta, La Pampa, Mendoza, Chaco y San Juan procedieron en el mismo sentido, y ampliaron la definición del hecho imponible para incluir a los servicios digitales del exterior siempre que se produzcan efectos económicos, consumo, inversión, etc., sobre bienes, cosas o personas dentro de sus territorios. Otras provincias, como Entre Ríos, Santa Fe y Santiago del Estero, establecieron la tributación con el impuesto sobre los ingresos brutos a las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras o servicios realizadas en el país mediante plataformas de pagos digitales.

La provincia de Buenos Aires adoptó el criterio de “presencia digital significativa”<sup>41</sup>. Ello implica que no es necesaria la presencia física dentro de su territorio para que se considere gravado un servicio digital provisto por una empresa del exterior para su consumo en la provincia (véase el recuadro 8). La Ciudad Autónoma de Buenos Aires incorporó en 2019 un esquema similar e instruyó a los operadores de tarjetas utilizadas para el pago del servicio para actuar como responsables sustitutos en la retención del gravamen. Estos responsables reemplazan al contribuyente frente a las administraciones tributarias<sup>42</sup>. Ambas jurisdicciones estipularon una alícuota para este impuesto del 2%.

#### Recuadro 8

##### Impuesto sobre los ingresos brutos a los servicios digitales: la experiencia de la provincia de Buenos Aires

La provincia de Buenos Aires incorporó en 2019 a las actividades de servicios digitales brindadas desde el exterior y consumidas en la provincia entre las alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos. Para ello se estipuló una serie de operaciones que, de realizarse en forma habitual o esporádica en la provincia, se encuentran gravadas con una alícuota del 2%. El sujeto pasivo del impuesto —sobre quien el impuesto recae— es la persona física o jurídica no residente en el país que brinda un servicio digital del exterior.

Esta inclusión de los servicios digitales del exterior en el impuesto se instrumentó mediante la incorporación del criterio de presencia digital significativa que implica que, a la hora de tributar, la presencia física del proveedor/a del servicio no es una condición indispensable. Se entiende que existe presencia digital significativa cuando: se obtenga un monto de ingresos brutos superior al importe que anualmente establezca cada ley impositiva por la prestación de servicios digitales a sujetos domiciliados en la provincia; se registre una cantidad de usuarios/as domiciliados en la provincia superior a la que anualmente establezca cada ley impositiva; o se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones o contratos con usuarios/as domiciliados en la provincia superior a la que anualmente establezca cada ley impositiva.

Si bien el sujeto pasivo es el proveedor/a de servicios, el pago del impuesto lo realiza el usuario/a del servicio digital mediante las entidades que faciliten o administren pagos al exterior de servicios digitales (por ejemplo, tarjetas de compra o crédito, tarjetas de débito, prepagas u otros tipos de billeteras virtuales). Dichas entidades deben actuar como agentes de percepción e ingreso del impuesto que les corresponde a los usuarios/as en su carácter de “responsables sustitutos”.

La legislación también prevé que los prestadores/as de servicios digitales no residentes en el país que verifiquen una presencia digital significativa en la jurisdicción puedan formalizar su inscripción como contribuyentes del impuesto, pudiendo llegar a ser excluidos del listado de proveedores/as de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA), si esta agencia lo estimara conveniente.

Fuente: CEPAL sobre la base de ARBA.

<sup>41</sup> Mediante la Resolución Conjunta AFIP-ARBA N°4632/2019.

<sup>42</sup> Resolución Conjunta AGIP-AFIP vigente a partir del 1 de marzo de 2020.

### 3. Tributos generales de carácter transitorio

La Argentina cuenta desde finales de 2019 con un impuesto transitorio que grava la compra de divisas con el objetivo de preservar las reservas internacionales del país (impuesto PAÍS)<sup>43</sup>. No se trata de un tributo dirigido al consumo de servicios digitales sino a la compra de divisas y consumos de bienes y servicios del exterior, cuyo perfeccionamiento se realice en divisas. Se trata de una medida provisoria para desalentar la demanda de moneda extranjera —y de consumos que deban afrontarse en moneda extranjera— en un contexto de fuerte restricción externa.

Los servicios digitales, como otros del exterior, quedan entonces expuestos a este gravamen cuando sus pagos se realicen en moneda extranjera. Si bien la alícuota general del impuesto es del 30% del monto de cada operación, la contratación de servicios digitales fue gravada con una alícuota reducida del 8%.

Con un espíritu similar al del impuesto PAÍS, desde septiembre de 2020 se ha estipulado una percepción del 35%, para la compra de moneda extranjera para atesoramiento y compras realizadas en el exterior mediante el uso de tarjetas de crédito y/o débito. En este caso, sin embargo, las y los contribuyentes pueden recuperar el monto de esa percepción a la hora de tributar los impuestos sobre la renta (impuesto a las ganancias) o al patrimonio (impuesto sobre los bienes personales) o, en caso de no tributar ninguno de esos impuestos, solicitar su devolución mediante el sitio web de la AFIP<sup>44</sup>.

## C. Alternativas de tributación directa a las firmas de servicios digitales que generan ganancias en la Argentina

Como se presentó en el capítulo II, en paralelo con las discusiones multilaterales para hallar una solución de consenso a nivel internacional respecto de la tributación de las rentas de las firmas multinacionales digitales, varios países han optado por generar medidas unilaterales para gravar las rentas producidas en sus mercados nacionales. En general, las iniciativas nacionales han adaptado o extendido el tratamiento impositivo vigente en la Argentina para incluir a las firmas de servicios digitales del exterior con presencia digital significativa en el país, de modo de equiparar las responsabilidades tributarias de todas las firmas que operan en sus mercados. En esta sección se analizan las distintas estrategias y posibilidades de adaptación al marco normativo argentino, en tanto se avanza en los acuerdos internacionales para atender el desafío de la baja tributación a la que están expuestas las grandes firmas digitales y su estrategia de implementación.

### 1. El impuesto a los servicios digitales

El DST que, como se mencionó en el capítulo II, entró dentro del conjunto de instrumentos aplicados a nivel nacional por varios países, no ha sido aplicado en la Argentina ni en otros países de la región. Podría pensarse que los países no han avanzado masivamente en este sentido a la espera de alcanzar un acuerdo global y ante los riesgos de enfrentarse a represalias comerciales como las que se han hecho evidentes en otras latitudes sobre la base de una percepción de un trato discriminatorio hacia determinadas empresas<sup>45</sup>. Asimismo, a nivel nacional, se trata de un impuesto que podría superponerse con otros tributos existentes, como podría ser, en el caso argentino, el impuesto a los ingresos brutos, que ha ganado terreno en varias jurisdicciones del país.

<sup>43</sup> El "Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria", o impuesto PAÍS, fue introducido por la Ley de Solidaridad y Reactivación Productiva N° 27.541.

<sup>44</sup> Resolución General de la AFIP N° 4815/2020.

<sup>45</sup> Quizás el caso con mayor difusión en este sentido fue la interrupción de la aplicación del DST en Francia frente a la amenaza de los Estados Unidos de subir los aranceles a la importación de vinos, quesos y otros productos. Este último también estudiaba los casos de Austria, Italia e India, entre otros que instituyeron DST. De todas maneras, el gobierno asumido en los Estados Unidos en 2021 manifestó que suspendería estas medidas hasta tanto se alcanzara un acuerdo global sobre la tributación de las firmas digitales, lo que está en línea con las propuestas del país en relación con el establecimiento de un impuesto mínimo a las ganancias que reconoce la necesidad de generar un compromiso internacional y de trabajar con otros países para terminar con la presión de la competencia fiscal y la erosión del impuesto a la renta de las empresas. Al respecto de ambos temas, véanse <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-france-idUSKBN29C2KQ> y [https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan\\_Report.pdf](https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf).

Otro elemento que podría inhibir la selección de este tipo de impuesto radica en que, si bien se trata de un impuesto que apunta a gravar a las firmas —de un modo presuntivo, mediante la aplicación de una alícuota reducida sobre la facturación en el país—, podría ser de fácil traslado a otros agentes económicos total o parcialmente. Cui (2018) y Cui y Hashimzade (2019) estudian la incidencia que este tipo de impuesto puede tener sobre los distintos agentes proveedores/as de servicios, y si bien no hallan razones objetivas para que ello ocurra cuando se trata de empresas que ofrecen servicios automatizados, con bajos o nulos costos marginales y que ejercen gran poder de mercado, reconocen que, incluso con un análisis muy minucioso de las elasticidades precio de la demanda, puede ser complejo anticipar los resultados empíricos.

Desde esta perspectiva el tipo de servicio sujeto a impuesto resulta determinante. En el caso de la publicidad en línea, por ejemplo, Cui sugiere que puede esperarse que las plataformas de internet o redes sociales trasladen el costo a los anunciantes —en general, firmas que operan nacionalmente— y que estos lo asuman como parte de sus costos en detrimento de sus ganancias, como también podría ocurrir con las plataformas de comercio en línea.

En cuanto a las posibilidades de traslado al consumidor/a, no parece casual que en varios de los países en los que este impuesto se ha implementado se haya focalizado en ciertos tipos de servicio. En el caso de España, el impuesto fue diseñado para su aplicación acotada a tres conceptos: publicidad en línea, venta de datos generados a partir de información proporcionada por los usuarios/as —en ninguno de los cuales los consumidores/as intervienen de manera directa— y los servicios de intermediación en línea, en los que el consumidor/a se ve afectado por el pago de un margen pequeño en relación con el pago total por el bien o servicio consumido. De modo que el impuesto, en ese caso, se focaliza en segmentos con una probabilidad aparentemente baja de traslado al consumidor/a.

Si este tipo de impuesto se aplica sobre las ventas de servicios digitales en un sentido amplio, e incluye a aquellos cuyos pagos son afrontados de manera directa por los usuarios/as finales (como los servicios de *streaming* u otros bienes digitales comúnmente demandados por usuarios/as finales), la probabilidad de traslado al consumidor/a es mayor, aunque claro que dependerá de las elasticidades de la demanda, del poder de mercado de la firma y del control ejercido por la autoridad fiscal. Esto conlleva a cierto resquemor de las administraciones públicas, por un lado, de sobrecargar a los usuarios/as que en muchos casos ya asumen el pago del IVA u otros impuestos indirectos por este tipo de servicios y, por otro, de distorsionar el objetivo inicial de gravar las ganancias de las firmas digitales.

## 2. Retención en la fuente

La Ley de Impuesto a las Ganancias de la Argentina<sup>46</sup> 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 las y los residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior, y pueden computar como pago a cuenta del impuesto las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos sobre sus actividades en el extranjero<sup>47</sup>. Quienes no son residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina<sup>48</sup>.

La ubicación territorial de la fuente<sup>49</sup> determina que las ganancias de fuente argentina sean aquellas que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios; o de hechos ocurridos dentro de sus límites, sin tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar en el que se celebren los contratos.

<sup>46</sup> Ley N° 20.628 y sus modificatorias, texto ordenado en 2019.

<sup>47</sup> Hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

<sup>48</sup> Conforme lo previsto en el título V de la Ley N° 20.628 referido a beneficiarios/as del exterior.

<sup>49</sup> Artículo 5 de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 y sus modificatorias, texto ordenado en 2019.

En ese sentido, también están expuestos al gravamen ciertos pagos a beneficiarios/as del exterior<sup>50</sup> que se consideran rentas generadas en el país. Los pagos a beneficiarios/as del exterior están sujetos a una retención —de carácter único y definitivo— cuando se corresponden con los conceptos que se detallan a continuación, para los que se establece el porcentaje que, en cada caso, es presumido ganancia neta de fuente argentina:

- 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; para los cuales se presume una ganancia neta del 60%.
- 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; para los que se presume una ganancia neta del 80%.
- El precio pagado a las y 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 o sonidos desde el exterior, cualquiera fuera el medio utilizado. Ello también se aplica cuando el precio se abona en forma de regalía o concepto análogo, según indica el artículo 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y sus modificatorias. En estos casos se presume una ganancia neta del 50%.
- Las sumas pagadas por ganancias no previstas en los puntos anteriores, para las cuales se presume una ganancia neta del 90%.

A modo de excepción, también se consideran de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados desde el exterior<sup>51</sup>.

Es decir que el marco normativo existente ya prevé canales a través de los cuales es posible incluir en el régimen retentivo del impuesto a las ganancias a los servicios digitales del exterior, en función de los desafíos planteados en el capítulo I y con el objetivo de eliminar algunos de los tratamientos tributarios diferenciados para empresas que operan en el mercado local independientemente de su origen.

En concordancia con los artículos 13 y 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el criterio de presunción de fuente argentina existente en una serie de pagos al exterior podría extenderse a todo el universo de la economía digital y asumir los porcentajes de rentas de fuente argentina que correspondieran en cada caso.

La creación de un registro de empresas beneficiarias del exterior brindaría mayor transparencia y eficiencia recaudatoria a una estrategia de estas características. En esa dirección, podría incluso pensarse en un esquema de incentivos a la inscripción de las firmas que contemple, por ejemplo, una tasa inferior a la del régimen general a las firmas que se inscriban. Complementariamente, pueden instrumentarse tasas diferenciadas por tipo de servicio, en relación con el potencial de traslado de la carga del impuesto a otras firmas locales o a los consumidores/as finales.

Respecto de la utilización de una estrategia de estas características, es relevante mencionar un antecedente jurisprudencial en materia de definición de fuente argentina que involucró a una empresa de transporte aéreo local que contrató a otra del exterior para un servicio interactivo vía internet. En ese caso (véase el recuadro 9) la justicia consideró procedente efectuar retenciones a los beneficiarios/as del exterior sobre los pagos efectuados, pues precisamente esa utilización económica estaba configurada en el país y, por lo tanto, la renta generada fue considerada de fuente argentina (Vadell y Aued, 2019).

<sup>50</sup> De acuerdo con el artículo 102 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 2019) se considera beneficiario/a del exterior a los no residentes que perciben en el extranjero ganancias generadas en el país.

<sup>51</sup> Artículo 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 2019).

**Recuadro 9****Servicios digitales del exterior de fuente nacional: el caso de Amadeus**

Las causas "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A." (2011), "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.)" (2009) y "Aerolíneas Argentinas S.A." (2008) han sentado precedentes sobre la fuente de las rentas generada a partir de la utilización de una base de datos (*software*) en el exterior, sin existir un establecimiento permanente en el país por parte de la firma proveedora (Amadeus).

Las causas a las que se hace referencia fueron resueltas por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y versaban sobre utilización del Sistema Amadeus por parte de empresas aerocomerciales y su relación con los actuales artículos 5 y 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 2019).

La cuestión radicaba en determinar la procedencia de efectuar retenciones a beneficiarios/as del exterior previstas en la Ley de Impuesto a las Ganancias sobre los pagos efectuados por las aerolíneas a una empresa radicada en el exterior, por la utilización económica del denominado Sistema Amadeus, con el fin de efectuar reservas de pasajes y hotelería, alquiler de automóviles en destino, o si ello no sería procedente por tratarse de un servicio de fuente extranjera. Dicho sistema podía ser utilizado por las aerolíneas en virtud de un convenio suscrito por el cual no se transmitía el *software* (propiedad de Amadeus), sino simplemente la posibilidad de la actora de cargar sus productos cuando lo creyera conveniente.

Cabe agregar que como particularidades de esta relación comercial no existió ninguna licencia de *software* por parte de Amadeus, el servicio era prestado en el exterior por una empresa del exterior, la contraprestación se generaba con el efectivo procesamiento de una reserva a través del sistema sin importar desde dónde se efectuara y la actividad generadora de la renta —el procesamiento de la reserva— se realizaba en su totalidad en el extranjero.

Sin embargo, Aerolíneas Argentinas destacó que aun cuando los bienes generadores de la renta se encontraran en el extranjero y la actividad generadora de la renta se hiciera también fuera del país, el servicio prestado por el residente en el extranjero resultaba aprovechable en función de la actividad económica de la aerolínea. Las reservas efectuadas por la actora resultaban esenciales para emitir los boletos de viaje y posibilitar que se llevaran a cabo todas aquellas transacciones sujetas al régimen de bloqueo de disponibilidades. Asimismo, la Cámara hizo hincapié en que se verificó una asistencia técnica que redundó en la percepción de beneficios económicos para la compañía aerocomercial. Esto es así porque el sistema informático no operaba exclusivamente de forma automática, sino que requería de la carga de datos brindada por la empresa proveedora, así como también de su continua actualización.

En ese contexto se concluyó que si la contratación del servicio implicó la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior, la ausencia de un establecimiento permanente de la proveedora en el país no le quitaría al Estado argentino potestad tributaria, ya que las aerolíneas obtuvieron un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, esto es, la utilización de la asistencia brindada por dicha firma para que las empresas aerocomerciales pudiesen obtener ganancias por la venta de sus productos.

Fuente: Fallos de las causas: "Líneas Aéreas Privadas Argentinas SA" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF); Sala III del 08/09/2011, "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA)" CNACAF; Sala V del 02/06/2009 y "Aerolíneas Argentinas SA" CNACAF; Sala I del 05/02/2008.

De utilizarse una estrategia basada en una ampliación de los conceptos expuestos a una retención en la fuente a beneficiarios/as del exterior, deberían tenerse siempre en consideración los acuerdos internacionales y la red de convenios para evitar la doble imposición vigentes, dado que podrían limitar en última instancia la aplicación de estos criterios hasta tanto no haya un convenio multilateral que modifique todos los convenios existentes en el sentido en el que se expresó el Comité de Expertos de Naciones Unidas en su nuevo modelo (véase el recuadro 4).

### 3. Presencia económica significativa

Como se ha destacado, la India, Indonesia, Nigeria e Israel han incorporado como nuevo vínculo jurisdiccional para la tributación lo que se ha llamado "presencia económica significativa", que implica dar poder tributario al Estado allí donde exista presencia digital de una firma sin necesidad del requisito de tener un establecimiento permanente en el país. Algunos países acompañaron la creación de la figura de presencia económica significativa con la ampliación de los criterios de territorialidad y permanencia para poder extender la aplicabilidad de sus normas tributarias a empresas del exterior.

En América Latina no se han introducido, a nivel de cada nación, medidas de este tipo. Estas implican considerar como residentes del país a proveedores/as de servicios del exterior que no tengan presencia física (establecimiento permanente). En el caso argentino, la actual definición de establecimiento permanente hace posible captar a determinados tipos de renta para las cuales la territorialidad y permanencia es clara (por ejemplo, el transporte gestionado a través de plataformas digitales, cuando tanto el proveedor/a del servicio como el o la demandante se encuentran en el país)<sup>52</sup> (Teijeiro y Vázquez, 2019).

Esto no implica que en el futuro el país no pueda revisar los criterios de territorialidad y permanencia para aquellos casos en los que, sin presencia física, exista un nexo estrecho entre las empresas que generan rentas y el país. Ello requeriría posiblemente asociar la territorialidad con la ubicación del demandante, en función de la ubicación en que se halle la IP del dispositivo utilizado para contratar los servicios o la dirección de facturación, como ha hecho manifiestamente, por ejemplo, la República Oriental del Uruguay. En cuanto a la permanencia, debería establecerse un criterio para la verificación de la continuidad y persistencia en el tiempo del servicio en cada IP o domicilio de facturación.

Más allá de la conveniencia práctica y los desafíos que en términos normativos la figura de presencia económica significativa pueda suponer, el país podría eventualmente explorar la posibilidad de crear la figura de establecimiento permanente virtual para algunas actividades puntuales en las que no exista un canal alternativo para captar las rentas de fuente argentina, como podrían ser la compra, venta o uso de datos de usuarios/as argentinos con fines comerciales. Pero así como en el caso de eventuales retenciones en la fuente por presunción de renta argentina, deberían tenerse siempre en consideración los acuerdos internacionales y la red de convenios para evitar la doble imposición vigentes, dado que podrían limitar en última instancia la aplicación de estos criterios.

## **D. Otros elementos relevantes para la definición de nuevos impuestos a los servicios digitales**

### **1. Efecto sobre los precios**

En el caso argentino, la relevancia de un posible traslado a precios de la aplicación de nuevos impuestos a la renta no puede ser soslayada. De todas maneras, contemplar, por ejemplo, un esquema retentivo que establezca ganancias netas de fuente argentina en distintas proporciones y con tasas diferenciadas según el tipo de servicio, como se mencionó, permitiría minimizar esa posibilidad. Las experiencias internacionales de focalización de impuestos sobre los servicios digitales constituyen una referencia valiosa a la hora de considerar las distintas posibilidades.

Como se planteó en las secciones precedentes, un impuesto sobre la publicidad en línea difícilmente tenga una incidencia relevante sobre los precios de los servicios digitales, pues no hay posibilidad de traslación directa a los consumidores/as. De cualquier modo, el tributo puede funcionar como un incremento en los costos operativos para las firmas que operan localmente, efecto que también debe ser evaluado.

En el caso de la venta de contenidos y otros servicios automatizados (de acuerdo con la tipología presentada en el cuadro 1), como las suscripciones a medios, información, material audiovisual, juegos, entre otros, sí podría producirse un traslado más directo a precios, aunque este dependería de la elasticidad de la demanda, del nivel de concentración del mercado y, eventualmente, de la fiscalización que pudiera ejercer el Estado.

En el caso de las plataformas de intermediación podría esperarse que el mayor costo sea absorbido por la propia plataforma para evitar desestimular la participación de los usuarios/as y atentar contra la

<sup>52</sup> Al respecto de esta práctica, hay un antecedente administrativo con relación al servicio de transporte de personas: el transporte de personas prestado en el marco de diferentes contratos (concluidos con cada pasajero respecto de cada viaje) a través de las mismas personas contratadas para tales fines (los conductores) en forma continua por más de 183 días, constituye un establecimiento permanente en el país al considerarse que tales contratos son proyectos conexos.



propia lógica del negocio. Aun si eso no ocurriera, la traslación del impuesto a los precios pagados por los usuarios/as finales, al ser sobre un margen, sería proporcionalmente mucho menor respecto del precio total abonado por el usuario/a o consumidor/a del bien o servicio. Sin perjuicio de ello, el traslado del costo al demandante alteraría el sentido del impuesto.

En lo que concierne a la venta de datos, así como en el caso de la publicidad en línea, no habría posibilidad de un traslado a los consumidores/as, aunque no deberían descartarse efectos indirectos cuando los usuarios/as —probablemente firmas— operan en el mismo país que los consumidores/as. En todo caso, el mayor desafío para gravar esta actividad radica en identificar operaciones frecuentemente “invisibles” para el fisco del país de residencia de los usuarios/as cuyos datos son utilizados.

En definitiva, una extensión del impuesto a las ganancias que incluya a las firmas de servicios digitales del exterior podría suponer una incidencia en los precios, sobre todo en el segundo grupo mencionado (venta de contenidos y otros servicios automatizados) y, eventualmente, una de menor impacto en el tercero (plataformas de intermediación).

En la Argentina, la alícuota que tributan las firmas por el impuesto a la renta es del 30% de las ganancias netas —de una serie de deducciones—. Si se considera el caso (hipotético) en que la ganancia neta de las firmas sea de entre el 10% y el 30% del precio del servicio, la aplicación del impuesto y su pleno traslado a precios (por ejemplo, en servicios de suscripción), tendría una incidencia sobre el precio final pagado por el consumidor/a de entre el 2% y el 6%. En el caso de las plataformas de intermediación, la incidencia en el precio final del bien o servicio sería necesariamente menor y su posibilidad de traslado dependería, entre otros, del precio del bien o servicio transado, del margen de ganancia con el que opere cada firma de intermediación y el riesgo —si es que lo hay— de perder usuarios/as. En el caso de la publicidad, como se dijo, también existe la posibilidad de traslación en la medida en que las y los anunciantes no estén dispuestos a absorber el costo, pero esta posibilidad es necesariamente mucho más indirecta.

## 2. Potencial recaudatorio

Con relación al potencial recaudatorio de una eventual extensión del impuesto a las ganancias para las firmas digitales del exterior en la Argentina, las previsiones que puedan hacerse están sujetas a la información disponible a partir de los impuestos que ya están siendo aplicados. Las operaciones por las que se registran pagos locales y a las cuales se grava con el IVA aportan alguna información que, aunque incompleta, puede ser tomada como referencia a la hora de contar con alguna noción del potencial recaudatorio para el impuesto a las ganancias.

Con ventas registradas en el país por más de 520 millones de dólares anuales en 2020 —sin IVA— y con ganancias netas de fuente argentina —declaradas por las firmas o definidas en función de un criterio presuntivo— de entre el 10% y el 50% de esas ventas, la ganancia imponible se ubicaría entre los 52 y 260 millones de dólares (0,01% y 0,07% del PIB). La aplicación de la alícuota general del impuesto del 30% sobre esa base daría lugar a una recaudación de entre los 16 y los 78 millones de dólares anuales (entre 0,004% y 0,021% del PIB).

Al tener en cuenta que en el país hoy no existe un registro de empresas, sino solamente un listado de denominaciones —utilizado para el régimen de IVA—, y que las operaciones podrían estar subrepresentadas, esos valores deben considerarse como un piso de una recaudación que podría ser mayor y que además se expandiría con la creciente inclusión digital. La CEPAL estimaba en su *Panorama Fiscal 2019* ventas por 411 millones de dólares (497 millones con IVA incluido), correspondientes solo a cuatro empresas (Uber, Netflix, Spotify y Apple).

En sentido contrario, debe advertirse que algunas de las empresas identificadas en el régimen de IVA podrían no quedar alcanzadas por un eventual impuesto a las ganancias, dada la vigencia de tratados de doble imposición entre la Argentina y sus países de residencia. Ello limita la base recaudatoria potencial del impuesto hasta tanto esos convenios sean revisados, tal y como lo propone el Comité de Expertos de Naciones Unidas (véase recuadro 4).



## IV. Conclusiones

Las firmas multinacionales y, en particular, las digitales, exhiben bajos niveles de tributación a nivel global. A las estrategias de planificación tributaria comúnmente utilizadas, se añade la participación creciente de procesos de carácter inmaterial, que facilitan la movilización de activos y recursos entre jurisdicciones en busca de una menor presión fiscal.

Las normas del derecho internacional tributario, así como los marcos normativos tributarios nacionales, no se han adecuado a formas de producir y generar valor de las últimas décadas. La mayoría de los países tienen potestad para gravar estrictamente las operaciones que ocurren dentro del margen de sus territorios, las que resultan de difícil identificación en el caso de la economía digital.

A nivel internacional se ha avanzado significativamente en la detección de los problemas para la tributación de las grandes firmas multinacionales, en particular de las digitales o altamente digitalizadas, y en sus efectos económicos. Al cierre de este documento (julio de 2021) los países se encontraban más cerca de llegar a una solución de consenso para avanzar hacia una estrategia conjunta de reformulación de las formas de gravar a las firmas multinacionales.

Mientras tanto, el desvío de beneficios y la erosión de las bases tributarias, agravados por la complejidad para identificar las operaciones que ocurren en cada jurisdicción y ejercer potestades tributarias de manera eficaz, generan una pérdida de recaudación para los estados de todo el mundo y una fuerte inequidad en el tratamiento tributario entre firmas.

Las derivaciones de esos efectos son múltiples, pero se puede destacar la pérdida de competitividad —y de mercado— de muchas empresas, la concentración y oligopolización, y la carrera por la disminución de alícuotas del impuesto a la renta en la que participan muchos países.

Esta situación es doblemente preocupante para los países en desarrollo, de por sí más perjudicados por la lógica tributaria vigente —en la que las filiales de las multinacionales funge como entidades jurídicas independientes— y la estrategia de radicación de rentas en países de baja tributación de sus matrices o centros de operaciones. Esto obliga a los países a concentrar los impuestos sobre la renta en las firmas más que en las personas, con propietarios/as mayormente no residentes. Pero en el caso de las firmas digitales o altamente digitalizadas, por lo general, ni siquiera operan físicamente en sus territorios.

Varios países de la región han adaptado sus marcos normativos para incluir cada vez más los servicios digitales. Estos esfuerzos se han focalizado en la extensión de impuestos indirectos (IVA, impuesto sobre los consumos), aunque de manera creciente avanzan en la tributación directa a las rentas. Es el caso de Uruguay, México y Costa Rica, que ya cuentan con algunos instrumentos para gravar las rentas de las firmas digitales del exterior, aunque no necesariamente abarcan todas las operaciones.

La Argentina presenta un esquema de tributación para beneficiarios/as del exterior que grava la proporción de las rentas de fuente argentina, lo que podría extenderse a una serie de servicios digitales a fines de equiparar su tratamiento impositivo con el que rige para las empresas residentes, en tanto y en cuanto esto sea compatible con los acuerdos que se alcancen a nivel global y respete los convenios firmados para evitar la doble tributación.

Bajo estas mismas condiciones, el país puede explorar la creación de la figura de establecimiento permanente virtual para algunas actividades puntuales en las que no necesariamente intervienen residentes, como podrían ser la compra, venta o uso de datos de usuarios/as argentinos con fines comerciales. En este último caso también cabría la posibilidad, como han hecho algunos otros países, de modificar los criterios de territorialidad y permanencia en presencia de otros nexos fuertes identificados vía IP o domicilio de las y los demandantes.

Estrategias de estas características, en una primera instancia, apuntarían esencialmente a generar una mayor equidad en el tratamiento tributario con las firmas residentes, más que a fines recaudatorios. La información disponible indica que el potencial recaudatorio adicional no sería significativo por el momento, aunque ganaría relevancia en los próximos años, en el marco del proceso de inclusión digital.

En cualquier caso, habrá que considerar la interacción entre las medidas nacionales que eventualmente pudieran diseñarse en materia de imposición directa y el consenso a ser alcanzado por el Marco Inclusivo del G20/OCDE en octubre de 2021, atendiendo a las posibles restricciones que la firma de un convenio multilateral de las características planeadas podría implicar sobre el margen de los países —en desarrollo o no— para crear nuevos impuestos a los servicios digitales (en cualquiera de sus variantes) o mantener los existentes.

En este sentido, resultará sin duda de interés para los países en desarrollo el nuevo modelo de convenio de las Naciones Unidas sobre doble tributación —que entiende que las jurisdicciones de mercado tienen el derecho de gravar los pagos al exterior derivados de servicios digitales automatizados—, y su interacción con las medidas nacionales para gravar la economía digital, así como con el acuerdo a ser concretado en el Marco Inclusivo del G20/OCDE.

## Glosario

**Acción 1 del Plan de Acción BEPS:** 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 de Expertos para abordar los desafíos fiscales de la economía digital y realizar propuestas de solución.

**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/as 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/as, 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 y servicios de computación en la nube.

**BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*):** Plan de Acción 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/as o por vía de concesiones o licencias.

**DST (*Digital Services Tax*):** impuesto a los servicios digitales.

**EMN:** empresas multinacionales.

**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.

**Marco Inclusivo:** Agrupa a 139 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.

**Nexo:** criterio de sujeción tributaria sobre la base de una presencia económica significativa.

**Primer Pilar del Plan de Acción de la OCDE:** busca establecer en qué jurisdicciones corresponde gravar la renta de las empresas multinacionales (reglas de “nexo”) y determina reglas de “atribución de beneficios”, donde estipula que una parte de los beneficios (los “residuales”) deben ser redistribuidos entre países mediante una fórmula basada en el volumen de ventas en cada jurisdicción.

**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 de que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuesto sobre la renta.

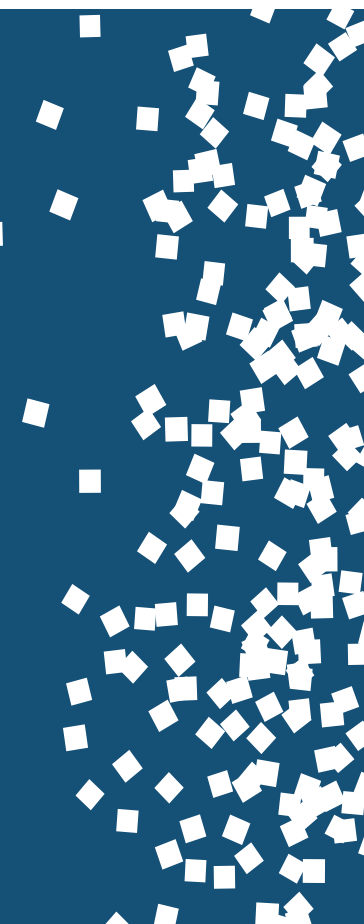
## Bibliografía

- Barreix, A., J. Benítez y M. Pecho (2017), "Revisiting personal income tax in Latin America: Evolution and impact", *OECD Development Centre Working Papers*, N° 338, París, OECD Publishing.
- CEPAL (2019), *Panorama Fiscal de América Latina, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, CEPAL.
- \_\_\_\_\_ (2020), *Panorama Fiscal de América Latina, 2020* (LC/PUB.2020/6-P), Santiago, CEPAL.
- Cetrángolo, O. y J. C. Gómez Sabaini (2010), "Argentina: un análisis de los tributos directos y cálculo de evasión", *Evasión y equidad en América Latina, Documentos de Proyectos*, N° 309 (LC/W.309), Santiago, CEPAL.
- Chen, R. (2019), "Policy and Regulatory Issues with Digital Businesses", *Policy Research Working Paper*, N° 8948. Washington, Banco Mundial. Disponible en <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/32132>.
- Cobham, A., T. Faccio y V. Fitzgerald (2019), "Global inequalities in taxing rights: An early evaluation of the OECD tax reform proposals". Disponible en <https://doi.org/10.31235/osf.io/j3p48>.
- 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.
- Cui, W. (2018), "The Digital Services Tax: A Conceptual Defense", inédito.
- Cui, W. y N. Hashimzade (2019), "The digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent", *CESifo Working Paper Series* N° 7737. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=3321393> y en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>.
- Departamento del Tesoro de Estados Unidos (2021), "The Made in America Tax Plan", abril. Disponible en [https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan\\_Report.pdf](https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf).
- Faccio, T. y V. Fitzgerald (2018), "Sharing the Corporate Tax Base: Equitable Taxing of Multinationals and the Choice of Formulary Apportionment", *Transnational Corporations*, vol.25, N° 2, págs. 67-90. Recuperado de [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3299485](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3299485).
- FACTI (2021), "Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda".
- Gómez Sabaini, J.C. y D. Morán (2016), "Evasión tributaria en América Latina: nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región", *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 172 (LC/L.4155), Santiago, CEPAL.
- \_\_\_\_\_ (2020), "Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud", *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 215 (LC/TS.2020/125), Santiago, CEPAL.

- Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y A. Podestá (2010), "Evasión y equidad en América Latina", *Documentos de Proyectos*, N° 309 (LC/W.309), Santiago, CEPAL.
- Grondona, V. (2021), "La sanción del impuesto mínimo global corporativo", en *Revista FIDE*, Coyuntura y Desarrollo. Edición especial #400: El impacto de la pandemia en un mundo financierizado. Buenos Aires, julio 2021.
- Grondona, V. A. Muheet Chowdhary y D. Uribe (2020), "National Measures in Taxing the Digital Economy", South Centre, mayo. Disponible en <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2020/05/RP-111.pdf>.
- ICRICT (Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation) (2020), "The OECD'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-oecd-s-proposed-reform-will-fail-to-generate-meaningful-additional-tax-revenue-especially-for-developing-countries>.
- Instituto Nacional de Estadística y Censos de la República Argentina (2021), Encuesta Nacional a Grandes Empresas. Año 2019. Disponible en <https://www.indec.gob.ar/indec/web/Nivel4-Tema-3-4-50>.
- Jiménez, J.P., J.A. Ocampo, A. Podestá y M.F. Valdés (2020), "Explorando sinergias entre la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios latinoamericanos", FES.
- Jorratt, M. (2020), "Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital", Banco Interamericano de Desarrollo (IDB-TN-1939), junio.
- KPMG (2021), "Taxation of the digitalized economy", *Developments Summary*, mayo.
- Lucas-Mas, C. O. y R. F. Junquera-Varela (2021), "Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency", Washington, Banco Mundial.
- Naciones Unidas (2020), "Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries", *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, 20ª sesión, 22 de junio, E/C.18/2020/CRP.25.
- \_\_\_\_ (2021), "Tax consequences of the digitalized economy - issues of relevance for developing countries", *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, 22ª sesión, 19-28 de abril, E/2021/45/Add.2-E/C.18/2021/2.
- Ocampo, J. A. (2017), "La reforma de la tributación corporativa internacional", *Nueva Sociedad*, N° 272, noviembre-diciembre. Disponible en <https://nuso.org/articulo/la-reforma-de-la-tributacion-corporativa-internacional/>
- OCDE (2014), "Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital", Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Acción 1: Objetivo del 2014 (versión preliminar), cap. 4.
- \_\_\_\_ (2015), "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, París, OECD Publishing. Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- \_\_\_\_ (2016), "Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015", Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, París, Éditions OCDE. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>
- \_\_\_\_ (2019), "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy", *Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document*, 13 de febrero-6 de marzo.
- \_\_\_\_ (2020a), "Tax Challenges Arising from Digitalisation- Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, París, OECD Publishing. Disponible en <https://doi.org/10.1787/oe3cc2d4-en>.
- \_\_\_\_ (2020b), "Tax Challenges Arising from Digitalisation- Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, París, OECD Publishing. Disponible en <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- \_\_\_\_ (2020c), "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Update on the Economic Analysis & Impact Assessment", *Webcast*, 13 de febrero. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf>.
- \_\_\_\_ (2020d), "Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", París, OECD. Disponible en [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf).
- \_\_\_\_ (2021), "Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and



- Optional Module for Sale of Goods”, París, OECD. Disponible en [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-reporting-rules-for-digital-platforms-international-exchange-framework-and-optional-module-for-sale-of-goods.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-reporting-rules-for-digital-platforms-international-exchange-framework-and-optional-module-for-sale-of-goods.pdf).
- \_\_\_\_\_ y otros (2021), “Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021”, París, OECD Publishing. Disponible en <https://doi.org/10.1787/96ce5287-en-es>.
- Ovonji-Odida, I., V. Grondona y S. V. Makwe (2020), “Assessment of the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy. An Outline of Positions Favourable to Developing Countries”, South Centre Tax Initiative’s Developing Country Expert Group.
- Picciotto, S. (2021), “The METR, a Minimum Effective Tax Rate for multinationals”, Tax Justice Network. Disponible en <https://www.taxjustice.net/2021/04/15/the-metr-a-minimum-effective-tax-rate-for-multinationals/>.
- Teijeiro G. O y J. M. Vazquez (2019), “Taxation of the Ride-Sharing Economy: Source Taxation through Service Permanent Establishment Provisions Revisited – The Case under the Argentine Treaty Network”, *Bulletin for International Taxation*, 2019 (Volume 73), No. 12 Published online: 4 December 2019.
- UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) (2015), “An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS”, *World Investment Report 2015 – Reforming International Governance*, Nueva York y Ginebra, Naciones Unidas.
- Vadell, G., A. AUED (2019) “La economía digital en el sistema tributario argentino”. Disponible en: <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/01/Economia-Digital-en-Argentina.pdf>, marzo de 2020.



En este documento, elaborado en el marco de las actividades de un proyecto conjunto de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la Argentina y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), se abordan los desafíos que plantea la tributación de la economía digital a nivel global y las alternativas para superarlos que se discuten en los foros multilaterales. Se exponen también experiencias internacionales en materia de tributación nacional a la economía digital. Finalmente, se describen los pasos que ha dado la Argentina en ese sentido y se analizan sus posibilidades de incorporar instrumentos de tributación directa a las empresas de servicios digitales del exterior en función de su marco normativo y de sus compromisos internacionales, con el objetivo de dotar al sistema tributario del país de una mayor equidad.

