





# Manual

## sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

### **4** Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

#### **4.11. Medidas para contener la elusión/evasión por parte de empresas que operan en la economía digital**

Gabriel Alejandro Vadell  
Gabriel Bordignon

Abril, 2023

## **Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional**

© 2023 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

### **ISBN:**

978-9962-722-21-2

### **Diagramación:**

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

### **Propiedad Intelectual**

Las opiniones expresadas son exclusivamente del autor y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

## Sobre los Autores



**Gabriel Vadell**

Argentino. Contador Público (UBA). Posgrado en Mercado de Capitales (UBA).

Miembro Fundador, Investigador y Coordinador Técnico del Centro de Estudios en Administración Tributaria – CEAT – de la Universidad de Buenos Aires, Autor y Director del libro La Fiscalidad de las Criptomonedas y de la Economía Digital, Editorial Edicon, (Buenos Aires, 2020).

Redactor de numerosas publicaciones tributarias en las Editoriales Errepar y La Ley. Conferencista y expositor en Congresos y Seminarios Tributarios.

Profesor de posgrado en la Universidad de Belgrano, en curso: Tributación de las Fintech. (Buenos Aires, 2021).

Miembro integrante de la Comisión de Enlace AFIP – CPCEPBA entre 2000 y 2009.

En el ámbito internacional, ha sido expositor en el Taller Internacional “La Gestión de Riesgos de Cumplimiento como instrumento para mejorar el desempeño de las Administraciones de Ingresos: Avances y Experiencias (Asunción, 2018) y en la Asistencia Técnica sobre Dirección y Desarrollo de la Inteligencia Fiscal a la

ONAT de la República de Cuba, en el marco del Programa de Expertos impulsado por la Unión Europea. (La Habana, 2016).

Desde 1990 se desempeña como funcionario de la AFIP, habiendo ejercido entre otros, el cargo de Director de Regiones metropolitanas y de interior. Actualmente es Consejero Técnico en la Dirección Regional Norte.



**Gabriel Bordignon**

Argentino, Administrador Tributario, Consejero Técnico en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Magíster en Dirección Estratégica de la Información UADE Business School, Posgrado en Planeamiento UBA, Contador Público y Licenciado en Administración UNLu. Especialización en transformación digital: blockchain, IoT, IA y sus aplicaciones prácticas, MIT Professional Education. Especialista en planeamiento y ejecución estratégica, business intelligence, gestión por procesos, dirección de proyectos, sistemas de gestión de la calidad (Universidad de San Andrés, ITBA, IDEA, INAP, BID, IEF).

Desempeñó funciones directivas en AFIP, orientadas principalmente al desarrollo y la administración de los procesos institucionales de recaudación, el control de cumplimiento de las obligaciones fiscales y la gestión ante su incumplimiento, así como al desarrollo del planeamiento corporativo, funcional y operativo de la administración tributaria argentina.

Ponente y consultor internacional. Autor de diferentes publicaciones y coautor del libro “Fiscalidad de las criptomonedas y de la economía digital”, EDICON, CPCE Buenos Aires, 2020.

Se desempeñó como Director del Observatorio de Transformación Digital del Centro de Estudios en Administración Tributaria (CEAT) de la FCE/UBA y como Evaluador del Premio Nacional a la Calidad. Creador y coordinador del ciclo de divulgación de contenidos tributarios utilizando medios audiovisuales denominado “Conversando con el CEAT”.

# Glosario

AATT	Administraciones Tributarias
AT	Administración Tributaria
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
AI	Inteligencia Artificial ( <i>Artificial Intelligence</i> )
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios ( <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> )
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
BTC	Bitcoin
CDI	Convenio para evitar y/o eliminar la doble imposición internacional
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CPU	Unidad central de procesamiento
CUIT	Clave única de Identificación Tributaria. Argentina
DEC	Digital Economy Compliance
DevOps	Metodología de desarrollo de software
DST	Digital Services Tax. Impuesto a los Servicios Digitales
EDP	Plataforma de procesamiento electrónico de datos

EEUU	Estados Unidos de Norteamérica
EP	Establecimiento Permanente
GARTNER	Compañía líder, consultora y de investigación de las tecnologías de la información
GST	Goods and Services Tax. Australia
INR	Impuesto a la Renta no Residentes
IoT	Internet of things o Internet de las cosas
IP	Internet Protocol
IRE	Impuesto a la Renta Empresaria. República de Paraguay
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MIT	Massachusetts Institute of Technology
MOSS	Mini One Stop Shop. Ventanilla única
NORAD	Cooperación Noruega
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
QST	Impuesto a las ventas de la Provincia de Quebec. Canadá
RUL	Rol Único Tributario
SaaS	Software as a Service. Software como servicio
SET	Subsecretaría de Estado de Tributación. República de Paraguay
SII	Servicio de Impuestos Internos. República de Chile
SIM	Tarjeta inteligente desmontable utilizada en teléfonos móviles ( <i>Subscriber Identity Module</i> )
t.o.	Texto ordenado
UE	Unión Europea

## Contenido

4.11. Medidas para contener la elusión/evasión por parte de empresas que operan en la economía digital	11
4.11.1. Introducción	11
4.11.2. Medidas implementadas y a considerar por parte de los países y de sus AATTs	12
4.11.2.1. Medidas de carácter técnico y normativo	12
4.11.2.1.1. Tributación de los servicios digitales en el Impuesto al Valor Agregado	13
4.11.2.1.1.1. Argentina	13
4.11.2.1.1.2. Australia	16
4.11.2.1.1.3. Canadá. Provincia de Quebec	17
4.11.2.1.1.4. Chile	19
4.11.2.1.1.5. Colombia	21
4.11.2.1.1.6. Costa Rica	22
4.11.2.1.1.7. México	23
4.11.2.1.1.8. Países Bajos	24
4.11.2.1.1.9. Paraguay	24
4.11.2.1.1.10. Perú	25
4.11.2.1.1.11. Portugal	26
4.11.2.1.1.12. Uruguay	26
4.11.2.2. Medidas relacionadas con la definición de la figura del “Establecimiento Permanente”	27
4.11.2.2.1. Argentina	28
4.11.2.2.2. Colombia	28

4.11.2.2.3. India	28
4.11.2.3. Medidas relacionadas con la introducción del Impuesto a los Servicios Digitales - DST	29
4.11.2.3.1. Unión Europea	29
4.11.3. Medidas orientadas a la implantación de nuevos procesos de control y de gestión del cumplimiento	31
4.11.3.1. Propuestas de medidas surgidas de la colaboración internacional: el proyecto “DEC - Digital Economy Compliance”	31
4.11.4. Proyectando el futuro digital de la tributación: características de la administración tributaria de la 4º Revolución Industrial	33
4.11.4.1. Transformación digital de la Administración Tributaria	34
4.11.4.2. Blockchain y AT: hacia una convergencia prometedora	36
4.11.4.3. Análisis del potencial de la transformación digital de las AATT en un caso de uso: la facturación electrónica apócrifa	37
4.11.5. Consideraciones finales	40
Referencias Bibliográficas	45

# 4 Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

## 4.11. Medidas para contener la elusión/evasión por parte de empresas que operan en la economía digital

### 4.11.1. Introducción

La economía digital resulta un concepto bastante amplio y abstracto que puede comprender a una amplia y dinámica combinación de determinados tipos de sectores económicos, transacciones y operadores. Su característica principal es la velocidad creciente y hasta exponencial de expansión inherente a su propia naturaleza, la cual se encuentra esencial y directamente vinculada a la tasa de desarrollo y obsolescencia de las denominadas tecnologías y metodologías de la información y de las comunicaciones, especialmente aquellas reconocidas como las de mayor incidencia en lo que se ha dado a llamar la 4<sup>o</sup> Revolución Industrial<sup>1</sup>, a saber: *blockchain* o cadena de bloques, *Internet of Things* (IoT) o Internet de las cosas, cloud computing o computación en la nube, DevOps<sup>2</sup>, inteligencia artificial (AI) y ciberseguridad.

Asimismo, desde un enfoque técnico, posiblemente ningún sistema de contabilidad centralizado presenta mayores complejidades y desafíos que el intrínseco a una administración tributaria. Se compone de multiplicidad de cuentas de tributos, impuestos y regímenes declarativos e informativos, cada uno con su propia lógica de cálculo, aplicable a millones de contribuyentes, con millones de autodeclaraciones, obligaciones de pago y cancelaciones bancarias y no bancarias. Adicionalmente, todos estos registros deben ser conservados por 5, 10 o incluso muchos más años.

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

En el apartado 3.22 Riesgos por parte de empresas que operan en la economía digital del presente *Manual sobre Planeación Tributaria Internacional*, se realizó un detallado y pormenorizado análisis de lo que se considera economía digital, así como de los diferentes tipos de riesgos que su veloz crecimiento y su progresivo grado de adopción por parte de los diferentes operadores económicos -ya sea de manera proactiva o reactiva- traen aparejados para un cumplimiento razonable de la misión de nuestras administraciones tributarias (AATT).

Por su parte, en el presente apartado se intenta identificar algunas de las principales medidas que las AATT del mundo han ido implementando para tratar de mitigar los posibles efectos negativos sobre las bases imponibles de los diferentes tributos, utilizando para ello dos categorías principales: las medidas de carácter técnico y normativo y aquellas consistentes en la implantación de nuevos procesos de control y de gestión, orientadas en ambos casos a evitar la elusión y la evasión por parte de aquellas empresas que operan en la llamada economía digital.

Finalmente, a partir del convencimiento del carácter irrefrenable y disruptivo que los procesos de cambio digital y tecnológico en la forma de realizar las transacciones entre operadores económicos actualmente sujetas a imposición y, en consecuencia, a la regulación y el control por parte de nuestras AATT, se vislumbran algunas de las características y capacidades que se considera deben adquirir y/o potenciar las mismas de manera de contar en el mediano plazo con la capacidad de continuar respondiendo con la efectividad que las ha caracterizado a las expectativas que sus respectivas sociedades depositan normalmente sobre ellas como instrumentos facilitadores del desarrollo económico y de la cohesión social de nuestras naciones.

## **4.11.2. Medidas implementadas y a considerar por parte de los países y de sus AATTs**

### **4.11.2.1. Medidas de carácter técnico y normativo**

En este primer ítem de la clasificación, el foco está puesto en aquellas medidas normativas tomadas por los ámbitos legislativos de los diferentes países destinadas a establecer la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los denominados servicios digitales, entendidos como aquellos orientados en forma prioritaria a la prestación de servicios o venta de bienes de contenido digital.

Comprende, entre otras muchas y nuevas modalidades inherentes al carácter dinámico permanente de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, a los servicios prestados por buscadores en Internet y correo electrónico, la gestión de contenidos audiovisuales, la extracción y explotación de datos, la producción y descarga de aplicaciones y los servicios relativos a telecomunicaciones o servicios relacionados con redes sociales.

Se detallan luego, las principales medidas adoptadas por las naciones relacionadas con la definición del denominado Establecimiento Permanente (EP) de una sociedad extranjera, considerada una figura del derecho fiscal internacional que posibilita a las diferentes legislaciones atribuirle personalidad fiscal y someterla a la tributación del país de que se trata.

Finalmente, se realiza un repaso del estado de situación respecto a la introducción por parte de diferentes países del denominado Impuesto a los Servicios Digitales (DST).

#### 4.11.2.1.1. Tributación de los servicios digitales en el Impuesto al Valor Agregado

Una buena parte de las medidas identificadas a continuación, las cuáles se encuentran ordenadas en forma alfabética por país y representan solo una pequeña parte de los cambios normativos que las diferentes naciones están introduciendo en sus respectivas legislaciones destinadas a alcanzar con el Impuesto al Valor Agregado las nuevas formas de operaciones y transacciones nacidas del auge de la Economía Digital, se encuentran alineadas parcial o totalmente con las distintas recomendaciones que fueron surgiendo en el marco de la Acción 1 del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Sin embargo, la presenta recopilación intenta resultar abarcativa y representativa de los diferentes tipos de enfoques y marcos teóricos que impulsaron la necesidad de los cambios por parte de los diferentes países y de las recomendaciones en la materia realizadas por diferentes organismos multilaterales.

##### 4.11.2.1.1.1. Argentina

La República Argentina modificó la Ley del Impuesto al Valor Agregado N° 20.631 (t.o. en 1997), en su artículo 1, inciso e) de manera de establecer el alcance del tributo a los servicios digitales prestados por sujetos del exterior a prestatarios no inscriptos en el IVA cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país.

Mediante el Decreto N° 813/18 y la Resolución General N° 4240/18 (AFIP) de la Administración Federal de Ingresos Públicos, procedió a la reglamentación de la medida que se encuentra en línea con las recomendaciones de la Acción 1 BEPS respecto a la tributación de la economía digital en el IVA.

La aprobación lograda por el gobierno argentino en el mes de diciembre de 2017 en el marco de una reforma tributaria, provocó la ampliación de la base imponible del IVA para gravar la prestación de los servicios digitales cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior a sujetos que no se encuentran inscriptos en el IVA (Ej. consumidor final, exento, monotributista, etc.)<sup>3</sup>.

De acuerdo con lo expresado oportunamente por las autoridades de la Secretaría de Hacienda argentina, la modificación aprobada persiguió *“poner en un plano de igualdad a los prestadores locales respecto del prestador residente o domiciliado en el exterior”*.

Conforme el análisis que realiza Michel Jorratt<sup>4</sup>, la ley del IVA en Argentina usa el principio de origen para el caso de los servicios, al disponer que se gravarán con IVA *“Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación”*. Sin embargo, la propia ley hace luego una excepción, gravando las importaciones de servicios realizadas por empresas contribuyentes de IVA. Es decir, hasta antes de la reforma tributaria, las importaciones de servicios se gravaban sólo en la medida en que el prestatario local fuera sujeto del gravamen por otros hechos imposables y revistieran la calidad de responsable inscripto en IVA, quién debía ingresarlo y luego lo reconocía como pago a cuenta.

A tales efectos y para la legislación argentina, se consideran servicios digitales a aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, se encuentran básicamente automatizados y requieren una intervención humana mínima.

La ley menciona la siguiente lista, no taxativa, de servicios digitales gravados:

1. 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.
2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
5. Los servicios *web*, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
6. Los servicios de *software*, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“*software* como servicio” o “*SaaS*”) a través de descargas basadas en la nube.
7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos -incluyendo los juegos de azar-. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos -incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota-, 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*.
8. 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.
9. Los servicios de clubes en línea o *webs* de citas.
10. El servicio brindado por *blogs*, revistas o periódicos en línea.
11. La provisión de servicios de Internet.
12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.

13. 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, incluyendo los servicios de subastas en línea.
14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas. El IVA se debe aplicar solo cuando los servicios son utilizados o consumidos en Argentina. En el caso de prestaciones de servicios en donde el prestatario es un contribuyente de IVA, se presume -salvo prueba en contrario- que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:
  - i. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM.
  - ii. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico. En el caso en que el servicio es contratado por un consumidor final o empresa no contribuyente de IVA, se presumen, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:
    - a. La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta SIM, conforme se especifica en el párrafo anterior; o
    - b. La dirección de facturación del cliente; o,
    - c. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

En lo que concierne a la administración del impuesto, la norma establece que el sujeto pasivo es el prestatario o importador del servicio, siendo éste el responsable de ingresar el impuesto. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción.

Finalmente, el impuesto debe y abonarse en la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Los intermediarios son las entidades residentes en Argentina que facilitan o administran los pagos al exterior, las que deben liquidar y pagar el impuesto, en aquellos casos en que los prestatarios no sean empresas contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, no se les exige a los prestadores no residentes inscribirse en el registro de contribuyentes, sino que se opta por disponer la percepción del Impuesto al Valor Agregado en los medios de pago.

#### 4.11.2.1.1.2. Australia

A través de una Ley del año 2016, denominada “*Enmienda de las Leyes de Impuestos y Jubilaciones*”, la Mancomunidad de Australia introdujo modificaciones en su legislación en lo que concierne al Impuesto al Valor Agregado a la importación de servicios y productos digitales.

Los cambios se instrumentaron a través de la modificación de la *Ley de Impuesto sobre Bienes y Servicios* de 1999 (Goods and Services Tax - GST) buscando la aplicación consistente del impuesto a la totalidad de las importaciones de productos digitales y otros servicios realizadas por los consumidores australianos.

La normativa, que comenzó a ser aplicada el día 1 de julio del año 2017, enumera los siguientes ejemplos de lo que se entiende por servicios y productos digitales importados:

1. Suministros de contenido digital como libros electrónicos, películas, programas de televisión, música y suscripciones a periódicos en línea.
2. Suministros en línea de juegos, aplicaciones, software y mantenimiento de software.
3. Seminarios web o cursos de aprendizaje a distancia.
4. Servicios de seguros.
5. Servicios de juego.
6. Servicios de citas en línea.
7. Servicios de reserva para eventos o lugares dentro de Australia (como alojamiento en hotel o eventos deportivos).
8. Diseño de sitios web o servicios de publicación.
9. Servicios de asociación profesional (es decir, cuotas de membresía).
10. Servicios legales, contables, arquitectónicos o de consultoría.

De esta manera, y tal como señala Michel Jorratt<sup>5</sup> “*la ley busca garantizar que este tipo de servicios prestados a los consumidores australianos estén sujetos a GST independientemente de si son suministrados por un comerciante en el extranjero o un comerciante australiano. La fórmula escogida por Australia sigue las recomendaciones de la OCDE, en el sentido de obligar a los proveedores no residentes a registrarse como contribuyentes ante la administración tributaria australiana y declarar y pagar el IVA aplicable a dichos suministros*”.

La obligación aplica a las empresas no residentes cuyas ventas a Australia, en un período de doce meses, superen los 75 mil dólares australianos (o 150 mil dólares australianos, si se trata de un organismo sin fines de lucro). La responsabilidad de cobrar el GST por estas ventas recae en el comerciante que vende los servicios y productos digitales importados o en el operador de una plataforma de distribución electrónica (EDP), como por ejemplo una tienda de *e-commerce* que vende aplicaciones de distintos proveedores, si es que el comerciante vende a través de ella.

Las condiciones que deben cumplirse para que la empresa no residente se encuentra obligada a cobrar el *Goods and Services Tax* por la venta de servicios y productos digitales son las siguientes:

1. La venta se realiza a un consumidor australiano.
2. La empresa no residente está registrada para el GST o cumple las condiciones para estarlo.
3. La venta es onerosa y es parte de su negocio (o se trata como parte de su negocio porque es un operador de plataforma de distribución electrónica).
4. El servicio o producto digital no está exento de GST.

El hecho que el impuesto no se aplique a las ventas efectuadas a empresas australianas registradas en el GST y que realizan la compra para uso comercial, no significa que esas transacciones queden exentas. Ante esta situación, es el importador australiano el encargado de pagar el impuesto.

Para el caso de la importación de bienes de bajo valor, Australia también aplicó a partir del 1 de julio de 2018 la recomendación de la OCDE en cuanto a requerir que las empresas no residentes se registren como contribuyentes de GST a efectos de declarar y pagar el IVA sobre productos que vendan a consumidores australianos.

A estos fines, la legislación considera que son bienes de bajo valor aquellos bienes (excepto productos de tabaco o bebidas alcohólicas) que tienen un valor en aduana de 1.000 dólares australianos o menos. Los productos de tabaco y las bebidas alcohólicas están excluidos de la definición de bienes de bajo valor porque el Goods and Services Tax (GST) siempre se aplica en la frontera cuando se importa este tipo de artículos, independientemente de su valor.

#### 4.11.2.1.1.3. Canadá. Provincia de Quebec

En el caso de Canadá, las provincias de Quebec y Saskatchewan se han anticipado al gobierno federal, al extender sus impuestos provinciales a las ventas a la economía digital. Si bien en los debates a nivel federal surge, en forma recurrente la necesidad de introducir impuestos a los servicios digitales, aún no se ha avanzado en forma decidida en ese sentido, ni tampoco en el de gravar las rentas obtenidas por empresas no residentes que operan en Canadá sin presencia física.

En la Provincia de Quebec se tomaron medidas a partir del 1 de enero de 2019, destinadas a avanzar en el cobro efectivo del Impuesto a las Ventas de Quebec (QST) a las importaciones transfronterizas de intangibles y servicios digitales.

Actualmente, las empresas no residentes en Quebec, sean éstas extranjeras o canadienses, que superen ciertos umbrales de ventas, están obligadas a retener y pagar el Impuesto a las Ventas de Quebec por aquellas operaciones que realicen con consumidores residentes.

La obligación de inscribirse como contribuyente de QST puede recaer en proveedores canadienses, proveedores extranjeros y operadores de plataformas digitales, sujeto a que se cumplan las siguientes condiciones en cada caso a que se trate de proveedores canadienses que:

- No tengan presencia física o significativa en Quebec.
- Presten servicios y /o vendan bienes tangibles e intangibles a consumidores en Quebec.
- Sus ventas a los consumidores en Quebec supere n los 30 mil dólares canadienses en los últimos doce meses.

O de proveedores extranjeros que:

- No tengan presencia física o significativa en Quebec.
- Presten servicios y /o vendan bienes intangibles a consumidores en Quebec.
- Sus ventas a los consumidores en Quebec superen los 30 mil dólares canadienses en los últimos doce meses.

O de operadores de plataformas digitales que:

- Intermedien las transacciones de intangibles o servicios entre un proveedor no residente en Quebec y un consumidor residente en Quebec.
- Controlen los elementos esenciales de la transacción, tales como la facturación, los términos y condiciones de la transacción y los términos de entrega.
- Sus ventas propias más las ventas intermediadas a los consumidores en Quebec superen los 30 mil dólares canadienses en los últimos doce meses.

Para determinar si el suministro se realiza en Quebec, el proveedor debe obtener dos datos no contradictorios de entre los siguientes, que respalden razonablemente la conclusión:

- La dirección de facturación del cliente;
- la dirección del domicilio o comercial del cliente;
- la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente en el momento en que se suscribe el acuerdo relativo al suministro o datos similares obtenidos en ese momento a través de otro método de geolocalización;
- la información bancaria del cliente, relacionada con el pago o la dirección de facturación utilizada por el banco;
- la información de una tarjeta SIM utilizada por el cliente;
- el lugar donde se proporciona un servicio telefónico fijo al cliente; y/o
- cualquier otra información relevante.

#### 4.11.2.1.1.4. Chile

La República de Chile, mediante la Ley N° 21.210 publicada el 24 de febrero del año 2020, estableció la gravabilidad en el IVA a determinados servicios digitales remunerados B2B y B2C por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, siguiendo las recomendaciones realizadas por la OCDE<sup>6</sup>.

En forma previa, en el mes de agosto de 2018 el Gobierno de Chile había enviado a los legisladores un proyecto de ley de reforma tributaria que, entre otras numerosas medidas, establecía la tributación de los servicios digitales. Proponía crear un Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) con una tasa de 10% sobre el valor bruto de la prestación, la que reemplazaría a cualquier otro impuesto, incluyendo el IVA y el impuesto a la renta.

En el texto del proyecto se imaginaba al ISD como una especie de tasa reducida o preferencial de IVA a los servicios digitales, teniendo en cuenta que la tasa general del impuesto asciende al 19%.

Sin embargo, la propuesta recibió numerosas críticas de los especialistas por no encontrarse alineada con las soluciones implementadas por el resto de los países, ni con las recomendaciones de la OCDE, las que asumen que estos servicios deben ser gravados con el Impuesto al Valor Agregado sin reconocer la existencia de una causa o razón que justifique un trato distintivo.

En consecuencia, el gobierno chileno decidió reformularla enviando a mediados de 2019 un proyecto que sustituía el ISD reemplazándolo por la incorporación de los servicios digitales al IVA.

Como bien señala Michel Jorrat<sup>7</sup>, resulta importante precisar que en la ley de IVA se aplica el principio de destino, por lo que ya desde antes de esta última reforma, todo servicio prestado por un no residente y usado en Chile se encontraba gravado con el Impuesto al Valor Agregado, a la tasa general del 19%, incluyendo por cierto los servicios digitales.

Existía la dificultad práctica de cómo recaudar el IVA cuando el cliente era un consumidor final, puesto que no había un sistema de inscripción de empresas no residentes o de retención en los medios de pago. Por otro lado, el IVA no se aplicaba cuando la misma transacción quedaba gravada con alguna tasa de retención del impuesto a la renta, tasas que, salvo casos puntuales, son más altas que la tasa de IVA.

Como consecuencia de la reforma introducida, quedaron incorporados como hechos gravados especiales en el Impuesto al Valor Agregado de Chile los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero, siempre que estas últimas den origen a una importación;
2. el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;

3. la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
4. la publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

Asimismo, y a todos estos efectos, cabe la presunción que el servicio es utilizado en territorio chileno si, al momento de contratar o de realizar su pago, ocurre alguna de las siguientes situaciones:

- Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o
- Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.

Al momento de hacer efectiva la recaudación en las operaciones entre la empresa no residente y el consumidor final (B2C), la ley traspasa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa, para lo cual crea un régimen simplificado del Impuesto al Valor Agregado para contribuyentes no domiciliados ni residentes, el que cuenta con las siguientes características:

- Libera a las empresas no residentes de hacer los trámites de inscripción en el Rol Único Tributario (RUT) y de aviso de inicio de actividades, sustituyéndolos por otros más simples que deberá regular el Servicio de Impuestos Internos (SII);
- no da derecho a crédito fiscal;
- libera a las empresas de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones y de llevar libros de compras y ventas y otros registros que exige el régimen general;
- el IVA se debe declarar y pagar mensualmente o cada tres meses, a elección del contribuyente;
- la declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el SII habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español;
- el Director del SII establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

Para el caso de que las empresas no residentes no se acojan al régimen simplificado recién descrito, la nueva legislación ha dispuesto que el SII podrá disponer que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos, retengan el total o una parte del IVA respecto de todo o parte de las operaciones por ellos realizadas.

Para el caso de las transacciones transfronterizas entre empresas (Business to business), se mantiene la aplicación del sistema anterior, quedando en cabeza del contribuyente de Impuesto al Valor Agregado residente la obligación de retener el impuesto e ingresarlo al Fisco chileno.

#### 4.11.2.1.1.5. Colombia

La República de Colombia, realizó una serie de modificaciones legislativas destinadas a establecer la gravabilidad de los servicios digitales en el IVA. Por ejemplo, en el Estatuto Tributario Colombiano, Literal c) y parágrafo 3 del artículo 420 se lo incorporó como hecho generador del impuesto sobre las ventas – IVA. Asimismo, en el Parágrafo 2 del artículo 437 se estableció el procedimiento que deben seguir los prestadores de servicios desde el exterior para cumplimentar las nuevas obligaciones.

Por su parte, en el parágrafo 1 del artículo 437-1 se determinaron las tarifas de retención en la fuente, en tanto que en el Numeral 3 y 8, y parágrafo transitorio del artículo 437-2 se legisló acerca de los agentes de retención en la fuente.

Asimismo, mediante los Decretos Reglamentarios 1123 y 1415 de 2018, se procedió a la eliminación de las cuantías mínimas de retención en la fuente y a la obligatoriedad de inscripción en el Registro Único Tributario (RUT)<sup>8</sup>.

Las modificaciones normativas incorporadas establecieron un mecanismo de recaudo de tipo combinado:

- Para las operaciones B2B se estableció un mecanismo de retención en la fuente a cargo de las personas que pertenezcan al régimen común del impuesto sobre las ventas - IVA en Colombia (numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario colombiano).
- Para las operaciones B2C se estableció un régimen de recaudo basado en el registro, declaración y pago por parte de los prestadores de servicios desde el exterior (parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario colombiano).

Sin embargo, en las operaciones B2C también se estableció un mecanismo de retención en la fuente a cargo de las entidades emisoras de tarjetas débito y crédito, vendedores de tarjetas prepago, recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás que designe la administración de impuestos.

La retención aplica a los siguientes servicios electrónicos o digitales, cuando el proveedor del servicio se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto:

- a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas, y juegos de cualquier tipo, así como radiodifusión);
- b) servicios prestados a través de plataformas digitales;
- c) publicidad online;
- d) enseñanza y entrenamiento a distancia;
- e) suministro de derechos de uso o explotación de intangibles; y
- f) otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia. (numeral 8 y parágrafo transitorio del artículo 437-2 del Estatuto Tributario colombiano).

Los prestadores de servicios electrónicos digitales podrán acogerse voluntariamente al sistema de retención.

La administración de impuestos mediante resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención, siempre que estos:

- i. presten sus servicios a usuarios en Colombia;
- ii. no se hayan acogido al sistema de declaración bimestral de IVA y se acojan voluntariamente a este sistema; y
- iii. el valor cobrado a los usuarios corresponda a la base gravable del IVA por los servicios electrónicos.

Asimismo, producto de la reforma se establecieron también las siguientes exenciones de IVA para servicios digitales:

- Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC, prestados en Colombia o en el exterior.
- Suministro de páginas *web*, servidores (*hosting*), computación en la nube (*cloud computing*) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Adquisición de licencias de *software* para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC.

#### 4.11.2.1.1.6. Costa Rica

La República de Costa Rica, mediante la nueva ley del IVA promulgada el 4 de diciembre de 2018, grava en general los servicios prestados desde el exterior y consumidos en el territorio nacional, y en particular, a los servicios digitales transfronterizos.

Para la efectivizar el cobro de IVA a las operaciones efectuadas por consumidores finales, se disponen dos opciones: el cobro directo del IVA a los proveedores no residentes; y la retención o percepción a cargo de las entidades emisoras o administradoras de los medios de pago.

La Ley mencionada, denominada de fortalecimiento de las finanzas públicas, estableció para el Impuesto al Valor Agregado, la posibilidad que la Administración Tributaria realice el cobro del impuesto por medio de proveedores o intermediarios extranjeros que ponen a disposición de un consumidor final, bienes intangibles o servicios digitales, siguiendo las recomendaciones de la acción 1 BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos<sup>9</sup>.

Mediante diferentes normas reglamentarias, la Administración definió las condiciones por las cuales los proveedores e intermediarios deben cumplir con estas obligaciones.

Adicionalmente, la misma Ley N° 9635 establece la percepción del IVA por medio de las entidades que emitan tarjetas de crédito o débito para que actúen como agentes de percepción cuando sus tarjetahabientes realicen compras de servicios por medio de Internet o cualquier otra plataforma digital y que sean consumidos en el territorio nacional.

La Administración Tributaria emitió las resoluciones DGT-R-13-2020 y DGT-R-018-2020, donde se establecen los procedimientos por aplicar para la percepción a cargo de entidades financieras nacionales y recaudación del IVA por parte de proveedores extranjeros.

Por su parte, el artículo 47 del reglamento de la ley del IVA dispone que *“será contribuyente del impuesto el proveedor o intermediario del servicio o bien intangible, cuando estando domiciliado fuera del territorio nacional solicite su inscripción como contribuyente del impuesto ante la Administración Tributaria, mediante el procedimiento que la Administración Tributaria defina vía resolución general dictada al efecto”*.

A su vez, los agentes de percepción deberán declarar e ingresar a favor del Fisco las sumas percibidas dentro de los tres días hábiles siguientes a la transacción, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general.

Un problema de carácter generalizado con este tipo de retenciones del IVA a través de los medios de pago surge con la aparición de los denominados “cobros indebidos”, que acontecen debido a la dificultad de identificar si el pago corresponde efectivamente a un servicio digital que además es consumido en territorio nacional.

La ley en Costa Rica asume la existencia de este problema y norma en consecuencia, otorgando la posibilidad de que el cliente pida la devolución de los montos retenidos cuando pueda demostrar que los pagos sobre los cuales se practicaron las retenciones no correspondan a compras de servicios gravados y usados en territorio nacional.

Esta solicitud de devolución procede en las siguientes situaciones:

1. Cuando el disfrute o el consumo de los servicios adquiridos se realice totalmente en otra jurisdicción;
2. cuando se hayan utilizado los medios electrónicos de pago para la transferencia o el envío de dinero a personas o entidades ubicadas fuera del territorio nacional, cuyo resultado sea la manutención o el consumo final en una jurisdicción distinta a Costa Rica; o
3. cuando se hayan adquirido servicios exentos o no sujetos al IVA.

#### 4.11.2.1.1.7. México

Mediante la Resolución Miscelánea Fiscal, regla 3.11.12 (RA - Resolución Administrativa) los Estados Unidos Mexicanos establecieron la retención del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Valor Agregado, aplicable a los prestadores de servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos que utilicen plataformas tecnológicas<sup>10</sup>.

Asimismo, se establece la opción para los residentes nacionales y extranjeros que permitan el uso de plataformas tecnológicas a personas físicas que presten de forma independiente el servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados, para efectuar la retención por concepto del ISR e IVA por los ingresos obtenidos por dichas personas físicas a través del uso de tales plataformas.

#### 4.11.2.1.1.8. Países Bajos

Los Países Bajos por su parte, dictaron una ley de aplicación del artículo 1 de la directiva de comercio electrónico como parte de la medida aplicable para países de la UE Unión Europea orientada a la tributación en los servicios digitales B2C (Business to Consumer/Negocio a Consumidor). Asimismo, la directriz IVA de la Unión Europea aplica MOSS (Mini One Stop Shop/Mini Ventanilla Única)<sup>11</sup>.

#### 4.11.2.1.1.9. Paraguay

A través de la Ley N° 6.380/19, con vigencia a partir del 1 de enero de 2020, la República del Paraguay, país con Principio Renta Territorial, señaló específicamente en el Art. 73, Numeral 12, del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) que los servicios digitales se entenderán utilizados o aprovechado efectivamente en el país cuando se encuentren localizados en el Paraguay cualesquiera de las siguientes:

- la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la tarjeta SIM; o
- la dirección de facturación del cliente; o
- la cuenta bancaria utilizada para la remisión de pago; o
- la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; o
- la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

En el mismo sentido, para el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Art. 84, Numeral 5 estableció la utilización y aprovechamiento de los servicios digitales conforme a lo señalado precedentemente<sup>12</sup>.

Producto de la reforma, una primera modificación devino en la incorporación taxativa como rentas de fuente paraguaya de aquellas rentas provenientes de los servicios digitales, cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país, incluidos los servicios de entretenimiento o de azar, con independencia de quien los presta o que el servicio esté vinculado o no a la obtención de rentas gravadas por el Impuesto a la Renta Empresaria (IRE) o el Impuesto a la Renta Personal.

En tal sentido, a comienzos del año 2019 las autoridades de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) comenzaron a trabajar de manera coordinada con el Banco Central del Paraguay y otras entidades, para hacer efectiva la retención de impuestos a los prestadores de servicios digitales, las que serían aplicadas por los bancos o las empresas emisoras de tarjetas de crédito y débito, en el entendimiento que si bien la ley del IVA ya vigente permitía cobrar los impuestos asociados a la prestación de servicios digitales desde el exterior, se carecía de un procedimiento para hacer efectivo el cobro cuando el importador es un consumidor final.

La iniciativa de la SET surgió a partir de una nueva obligación legal impuesta por la Ley de Fomento al Audiovisual Paraguayo, aprobada en 2018, la que creó un fondo cuyos recursos provendrían *“del 50% de las partidas presupuestarias provenientes de las retenciones*

*impositivas de las operaciones comerciales provenientes de servicios audiovisuales, obtenidos por internet del exterior, retenidas por los operadores de tarjetas de crédito y débito”.*

La legislación paraguaya define a los denominados servicios digitales como *“aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información”.*

A los fines de hacer efectiva la recaudación del IVA se incorpora un régimen de percepción que establece que cuando los pagos por servicios digitales prestados desde el exterior se efectúen a través de entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago, o entidades similares éstas serán las responsables de la liquidación y percepción del impuesto, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

#### 4.11.2.1.1.10. Perú

La legislación de la república del Perú constituye un caso particular, dado que ya en el año 2003 en forma prematura a que el debate internacional con respecto a la tributación de la economía digital llegase a tener el interés y la intensidad que ha alcanzado hoy en día, introdujo cambios en su normativa del Impuesto sobre la Renta, destinados a gravar las rentas por servicios digitales obtenidas por empresas no residentes.

En la reglamentación de la ley modificatoria se encuentra una definición del concepto de “servicio digital”, la cual expresa que se trata de *“todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información”.*

La legislación considera como servicios digitales, entre otros, a:

- El mantenimiento de *software*;
- el soporte técnico al cliente en red;
- el almacenamiento de información (*Data warehousing*);
- la aplicación de hospedaje (*Application Hosting*);
- la provisión de servicios de aplicación (*Application Service Provider - ASP*);
- el almacenamiento de páginas de Internet (*web site hosting*);
- el acceso electrónico a servicios de consultoría; publicidad (*Banner ads*);
- las subastas “en línea”;
- el reparto de Información;
- el acceso a una página de Internet interactiva;

- la capacitación Interactiva; y
- los portales en línea para compraventa.

El carácter prematuro de la legislación peruana no ha sido suficiente para resolver las dificultades relacionadas con la tributación de la economía digital debido a una limitación del alcance, dada por aplicarse solo a operaciones entre empresas y a la no contemplación de los denominados bienes digitales, como es el caso de un libro electrónico.

En el mismo sentido, la legislación no contempla un tratamiento del problema de la presencia económica significativa sin presencia física, o al problema de cómo reconocer el aporte de los usuarios a la creación de valor.

En relación con el IVA, la ley peruana grava la prestación o utilización de servicios en el país. Para ello, entiende que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

En consecuencia, los servicios digitales suministrados por empresas no residentes a consumidores finales en el Perú se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, la carencia de un mecanismo o procedimiento que permita hacer efectiva esa recaudación, hace que en la práctica dichos servicios no estén pagando aún el impuesto.

#### 4.11.2.1.1.11. Portugal

La República Portuguesa a través de la Ley N° 158/2014 y normas reglamentarias, estableció la implementación del MOSS (Mini One Stop Shop), así como una guía para facilitar su aplicación. Esta normativa también se inscribe en el marco de aplicación del artículo 1 de la directiva de comercio electrónico, como parte de la medida aplicable para países de la UE (Unión Europea).

#### 4.11.2.1.1.12. Uruguay

En septiembre del año 2017, en la República Oriental del Uruguay fue promulgada la Ley N°19.535 que establece un conjunto de disposiciones tributarias aplicables a la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, las que entraron en vigencia el 1 de enero del año 2018<sup>13</sup>.

En lo que respecta al Impuesto a la Renta, dispone que las rentas derivadas de la producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de 'tapes', así como las derivadas de la realización de transmisiones directas de televisión y de transmisiones de cualquier contenido audiovisual, incluidas las realizadas a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, tales como acceso y descarga de películas, serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya, siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional.

Con relación a la tasa aplicable, estos servicios quedaron gravados con la tasa para no residentes del 12%. En el mismo sentido, se consideran de fuente uruguaya las rentas provenientes de las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios (plataformas multilaterales), prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares.

Aquí la Ley realiza una distinción en la aplicación de la tasa conforme se trate de operaciones en las que el oferente y demandante del servicio se encuentren en territorio nacional, donde presume que el 100% de la renta es de fuente uruguaya cuando, o cuando el oferente o el demandante del servicio se encuentre en el exterior, donde la presunción llega al 50%.

En consecuencia, si bien la alícuota es la misma en ambos casos, la tasa efectiva con que se gravan es del 12% o el 6%, respectivamente.

Conforme el texto de la Ley, se entiende por actividades de mediación e intermediación aquellas que verifiquen las siguientes condiciones:

- i. Que, por su naturaleza, estén básicamente automatizadas, requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información; y
- ii. que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, en la misma ley y en su reglamentación se dispone en forma expresa que se encuentran gravado por el impuesto a la tasa general del 22%, los servicios de transmisión de contenido audiovisual a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, así como también los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales prestados a través de los mismos medios, aplicando un criterio similar al del Impuesto a la Renta en la determinación de la base imponible, conforme si los oferentes y demandantes estén en territorio uruguayo o en el extranjero (50% y 100%, respectivamente).

#### **4.11.2.2. Medidas relacionadas con la definición de la figura del “Establecimiento Permanente”**

En este segundo grupo de medidas de carácter legislativo o normativo en general, vinculadas en algún grado con las recomendaciones que fueron surgiendo en el marco de la Acción 1 del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), encontramos aquellas que fueron pensadas con el objetivo de modificar y precisar la definición de la figura fiscal del “Establecimiento Permanente”, de manera de ir ajustándolo a partir de la naturaleza cambiante y de complejidad creciente de las operaciones económicas transfronterizas basadas principalmente en el uso de las tecnologías de la información y de las telecomunicaciones.

### 4.11.2.2.1. Argentina

Con respecto a las recomendaciones relacionadas con la modificación de la lista de excepciones a la definición de Establecimiento Permanente (EP) considerando como tales las actividades con carácter preparatorio o auxiliar e incorporando a su vez los criterios anti-fragmentación, en la República Argentina, la Ley de Impuesto a las Ganancias contiene una definición de Establecimiento Permanente que se encuentra en línea con el Modelo de Convenio OCDE.

### 4.11.2.2.2. Colombia

Los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por la República de Colombia con el Reino Unido, Italia y Emiratos Árabes, incluyen criterios anti fragmentación, por los cuales la excepción de EP no aplicaría si un lugar fijo de negocios es utilizado por una empresa (o una empresa íntimamente relacionada) para llevar a cabo actividades de negocio en el mismo lugar y la actividad general resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo en el mismo lugar no es de carácter preparatorio o auxiliar.

En el mismo sentido, el CDI suscrito con el Reino Unido contempla la creación de un PE cuando el modo en que una persona natural preste los servicios resulte supervisado, dirigido o controlado por la empresa.

En relación con los agentes independientes, el CDI con el Reino Unido establece que cuando en las relaciones comerciales y financieras entre la empresa y el agente haya o se impongan condiciones que difieran de aquellas que habría habido entre empresas independientes, el agente no se considerará como un agente independiente.

Por su parte, los CDI con Emiratos Árabes e Italia señalan que cuando una persona actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y concluya habitualmente contratos o negocie los elementos materiales de contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP en ese estado respecto de las actividades que esa persona lleve a cabo para la empresa, a menos que se limite a las actividades preparatorias o auxiliares señaladas en los mismos convenios.

Así mismo, estos CDI disponen que cuando una persona actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas con las que esté estrechamente vinculada, dicha persona no será considerada como un agente independiente.

### 4.11.2.2.3. India

La República de India, ha avanzado en la modificación de la definición de EP para abordar casos de utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional.

Una vez que la medida se haya implementado en su totalidad, se espera que contribuya al establecimiento de un nexo en el caso de compañías que operan sin una presencia física en la economía.

### 4.11.2.3. Medidas relacionadas con la introducción del Impuesto a los Servicios Digitales - DST

#### 4.11.2.3.1. Unión Europea

La propuesta de la Comisión Europea, publicada por primera vez en marzo de 2018, creó un impuesto sobre servicios digitales de la UE (DST por su sigla en inglés), más conocida como tasa *Google*, el cual apunta principalmente a los gigantes tecnológicos multinacionales cuyas estructuras corporativas les permiten desviar ganancias obtenidas en el sector digital a jurisdicciones de bajos impuestos.

Debido a que los esfuerzos internacionales por consensuar unos criterios homogéneos en su aplicación avanzaron muy lentamente, muchos países europeos decidieron tomar la iniciativa y aprobar sus propios proyectos y leyes para regular este impuesto, buscando

recaudar una parte de los ingresos que generan en su territorio las grandes tecnológicas sin sede física, como *Google, Apple, Facebook y Amazon*.

El bloqueo de los Estados potencialmente más perjudicados, como Irlanda o los países nórdicos, ha paralizado el intento de la Comisión Europea para homogeneizar la normativa, sin perjuicio de la previsible armonización de la tasa introducida por la directiva DST.

En consonancia con esta medida y la postura de varios países, la República Francesa fue pionera introduciendo una suerte de impuesto al consumo sobre el suministro de ciertos servicios electrónicos, denominado Impuesto a los Servicios Digitales (DST) y conocida como la llamada tasa Tobin, a ser aplicado sobre el ingreso bruto obtenido como producto de las operaciones realizadas con clientes de su jurisdicción. La tasa del impuesto ascendía al 3%.

No obstante, el impuesto debió ser derogado al mes de su entrada en vigencia ante la amenaza del gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica de aumentar los aranceles en el intercambio comercial mutuo.

En España un impuesto de similares características aún no ha entrado en vigor.

Por su parte, en Reino Unido existe un DST de 2% que comenzó a regir en el mes de abril del año 2020, mientras que en Austria y Hungría están vigentes DST de 5% y 7,5%, respectivamente, sobre determinados servicios de publicidad.

En el caso de Italia, luego de dos años de aplazamiento, el Impuesto a los Servicios Digitales entró en vigencia el 1 de enero de 2020, según lo dispone el artículo 45 de la Ley de Presupuestos 2020. De manera similar a lo que ocurre en España, el ISD italiano sigue estrechamente las definiciones de la Directiva del Consejo de la Unión Europea. La tasa del impuesto asciende a un 3%, aplicable sobre los servicios digitales en donde la participación del usuario incide fuertemente en la creación de valor.

Con respecto a la temporalidad del gravamen, la misma normativa contempla una cláusula de extinción, disponiendo que la vigencia del el Impuesto a los Servicios Digitales, finalizará una vez que se implementen las disposiciones derivadas de los acuerdos alcanzados en los foros internacionales sobre tributación de la economía digital.

El impuesto grava a los ingresos brutos de las empresas que gestionan plataformas digitales con una facturación global de al menos 750 millones de euros y unos ingresos de 5,5 millones de euros provenientes de los servicios prestados a residentes italianos.

Se aplica a proveedores, residentes o no residentes, que realicen transacciones con clientes italianos. La misma ley establece que los servicios gravados serán los siguientes:

- Transmisión en una interfaz publicitaria digital dirigida a usuarios de la misma interfaz;
- Provisión de una interfaz digital multilateral que permite a los usuarios estar en contacto e interactuar entre sí, también para facilitar el suministro directo de bienes o servicios; y
- Transmisión de datos recopilados por los usuarios y generados mediante el uso de una interfaz digital.

El impuesto tendrá una liquidación anual el mes de marzo del año siguiente a aquel en que se obtuvieron los ingresos que deben ser tomados como base para la determinación, comenzando a partir del año 2020.

Para su liquidación, la empresa deberá llevar una contabilidad específica de los servicios digitales imponibles. En el caso de grupos económicos, se designa a una empresa del grupo como responsable de cumplir con las obligaciones derivadas del ISD, en tanto que, para la ubicación de la transacción sujeta a impuestos, se considera la dirección del protocolo IP de Internet del dispositivo u otro sistema de geolocalización.

El resto de países de la Unión Europea se reparten entre los que se encuentran trabajando en el perfil de su proyecto DST con diferentes grados de avance y aquellos que ya han iniciado la fase reguladora.

Con relación a la tasa aplicada, si bien la mayoría de los proyectos legislativos y las normativas que ya se encuentran en vigencia resultan bastante uniformes siguiendo los criterios básicos previstos en el texto europeo sometido a votación, se observa que entre los países que han propuesto una tasa digital, solo Reino Unido la rebaja al 2 % (un punto menos que el sugerido por la Unión Europea), mientras que Austria la eleva al 5 %, la República Checa al 7 % y Hungría aplica un 7,5 %.

Asimismo, las recomendaciones que normalmente se observan con respecto a este tipo de tributos están relacionadas con la necesidad de respetar los convenios tributarios del país, especialmente en lo que refiere a Impuesto a la Renta, y otorgarles un carácter temporal donde su ciclo de vida vendría a estar dado por lo que se demore en ámbitos multilaterales en acordar e implementar una respuesta global a los desafíos tributarios planteados por la digitalización.

### 4.11.3. Medidas orientadas a la implantación de nuevos procesos de control y de gestión del cumplimiento

En este segundo grupo de medidas, se ubican aquellas destinadas a facilitar la implantación de los cambios de carácter legislativo y normativo, que son desarrolladas por cada país en forma particular. La mayoría de ellas están orientadas al desarrollo de mecanismos de retención de tributos que tienen como principal sujeto responsable a las organizaciones administradores de tarjetas de crédito y a los distintos operadores del sistema bancario y financiero.

Por ello, se destaca la iniciativa que recientemente han presentado el CIAT y la Cooperación Noruega- en el marco del proyecto desarrollado en forma conjunta por la OCDE, el Banco Mundial, el BID y el CIAT destinado a la creación de un conjunto de guías para permitir la recaudación de impuestos indirectos en la economía digital- destinada a posibilitarles a las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe, contar con una herramienta informática de carácter integral que facilite el cumplimiento de la tributación en la llamada Economía Digital.

#### 4.11.3.1. Propuestas de medidas surgidas de la colaboración internacional: el proyecto “DEC - Digital Economy Compliance”

El Centro Interamericano de Administraciones tributarias (CIAT) y la Cooperación Noruega (NORAD) del Reino de Noruega han presentado recientemente su proyecto orientado a generar nuevas herramientas para las Administraciones Tributarias destinadas a facilitar el control de cumplimiento fiscal por parte de las empresas altamente tecnificadas que realizan operaciones en un país sin presencia física en el mismo<sup>14</sup>.

Conforme señala Marcio Verdi, Director Ejecutivo del CIAT, y se viene desarrollando en el presente Manual, en el campo de la imposición directa los temas de discusión en el ámbito internacional *“incluyen a los nuevos modelos de negocio, la creación del valor, la definición de nuevos nexos, la implementación de medidas unilaterales como alternativa ante la falta de consenso internacional, las posiciones enfrentadas de distintos actores sobre temas como fuente y residencia o la resolución de disputas o incluso, más allá de la economía digital, la búsqueda de un nivel mínimo de tributación dirigido a evitar competencias nocivas”*.

Si bien se han ido logrando avances parciales, queda aún un camino significativo para recorrer en la búsqueda de un consenso general donde todas las partes resignen parte de sus intereses y adecúen sus posiciones a un objetivo de bien común.

No obstante ello y como bien señala Verdi, en el campo de la tributación indirecta las coincidencias son mayores que los desacuerdos; *“por un lado se acepta la idea del principio del destino para definir los derechos impositivos; por el otro, se reconoce que las operaciones de prestación de servicios digitales, la comercialización de bienes intangibles o los servicios de intermediación prestados por plataformas que facilitan las operaciones entre pares, no compiten en las mismas condiciones de los operadores locales, perjudicando además la recaudación de impuestos en la jurisdicción”*.

Continúa expresando Verdi que para las organizaciones que llevan adelante el proyecto DEC, *“la imposición indirecta de la economía digital representa hoy una oportunidad relevante para generar ingresos tributarios adicionales en tiempos de crisis, con un potencial que solo irá creciendo conforme se consolidan y expanden los nuevos modelos de negocio”*.

El proyecto se inscribe en el marco más amplio de colaboración del CIAT, con el Banco Mundial, el BID y la OCDE, liderado por esta última, el que tiene como objetivo la creación de un conjunto de guías para permitir la recaudación de impuestos indirectos en la economía digital, dirigidas a los países de América Latina y el Caribe.

Si bien el proyecto se encuentra en pleno desarrollo, se puede destacar de manera conceptual y resumida que la propuesta se concentra en requerir de las empresas en cuestión (aquellas de base netamente tecnológica que operan en múltiples jurisdicciones sin necesidad de una presencia física) la adhesión voluntaria al mecanismo propuesto por DEC, cobren en sus transacciones los impuestos correspondientes en las operaciones de tipo B2C (con consumidores) y realicen el traslado a los Fiscos intervinientes de los fondos de tributos resultantes de tales transacciones.

El particular aporte del proyecto DEC se materializa en el desarrollo de una herramienta informática que actúe como soporte de un mecanismo simplificado de registro, declaración y suministro de información que no requeriría tampoco de ninguna presencia física.

De resultar necesario o conveniente, producto de la existencia de compañías que no deseen o no puedan adherirse al mencionado mecanismo, la medida podría complementarse con una retención en el medio de pago en las transacciones realizadas.

Con respecto a las particularidades de implantación del mecanismo en cada uno de los países interesados en contar con las herramientas aportadas por el proyecto, continúa Verdi señalando que *“un país podrá de manera soberana, partiendo del enfoque general, definir particularidades específicas, como el tipo de actividad económica alcanzada, los elementos de información para registro y declaraciones, el procedimiento a seguir en caso de pagos en exceso, el establecimiento de límites mínimos de operaciones totales para incorporarse al régimen, o de límites mínimos de operaciones individuales para requerir detalles adicionales a las transacciones, y así sucesivamente”*.

En síntesis, la Cooperación Noruega y el CIAT han centrado sus esfuerzos conjuntos en facilitarles a las distintas jurisdicciones que puedan disponer de una solución tecnológica que les permita instrumentar y articular las recomendaciones de las guías, con sus propias adecuaciones y parámetros, ajustando su respectivo marco legal que grava este tipo de operaciones y permitiendo el registro y la declaración sin presencia física.

Al ser algo nuevo, la administración tributaria necesita un nuevo desarrollo, o al menos un conjunto de adecuaciones a su plataforma informática. Para algunas administraciones esto puede ser un tema menor; otras requerirían destinar recursos significativos con relación a su presupuesto que significarían en la práctica la postergación de la aplicación del sistema, pagando un costo de oportunidad que, dadas las estimaciones de crecimiento de la economía digital, se incrementaría en los próximos años.

La aplicación fue construida con la visión de que sea un bien público para las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT e incluso para terceros países que así lo soliciten. Se trata de una aplicación altamente parametrizable -facilitando así el ajuste al diseño específico

que cada país necesite- diseñada para correr tanto en la nube como en las instalaciones de la administración tributaria, lo que permite a una administración implementarla en poco tiempo.

Cuenta con dos grandes interfaces: una para los contribuyentes, esto es las empresas en el exterior, y otra para la administración tributaria. Asimismo, se trata de una aplicación multilingüe, que incorpora los más altos estándares de seguridad informática para asegurar la privacidad y veracidad de los datos suministrados.

Finalmente, al tratarse de una interfaz estándar se espera que facilite el cumplimiento voluntario por parte de las empresas en los países en los que vaya siendo implantada, reduciendo significativamente sus costes de cumplimiento.

#### **4.11.4.      Proyectando el futuro digital de la tributación: características de la administración tributaria de la 4° Revolución Industrial**

Históricamente, las modalidades de evasión y de incumplimiento tributario -especialmente en los países latinoamericanos y del Caribe- tienden a mutar continuamente para perdurar y causar un daño permanente en nuestras sociedades. Con el advenimiento de la economía digital este fenómeno se ve agudizado y toma aristas de complejidad inusitada en función del nacimiento de contribuyentes que operan en forma totalmente digital, sin la necesidad de contar con bases de carácter territorial o de unidades físicas donde desarrollar sus operaciones y productos.

No obstante, la llamada 4° Revolución Industrial se presenta también como la oportunidad para consolidar sistemas tributarios mucho más equitativos y con un salto de efectividad decisivo en su aplicación a través de las administraciones tributarias.

Producto de la serie de factores y hechos económicos que están teniendo lugar y las tendencias a futuro que pueden ser visualizadas, podría tratarse del momento indicado para innovar en la redefinición de nuestros sistemas tributarios, con el objetivo de aplicar tasas tributarias razonables pero pagadas por todos aquellos a los que les corresponda, logrando una real y permanente disminución de la informalidad, el incumplimiento y la evasión y una justa distribución de la carga fiscal entre la totalidad de los operadores económicos tradicionales y digitales de nuestras sociedades.

Para lograr este necesario salto de calidad en la efectividad en la aplicación del sistema tributario por parte de las administraciones, no se puede pretender seguir conduciéndolas *«mirando el espejo retrovisor»*; las innumerables experiencias exitosas del pasado y el aprendizaje obtenido a partir de los errores cometidos, tienen que ser la base sólida y el adecuado punto de partida para el rediseño profundo de nuestras organizaciones de manera de transformarlas digitalmente desde un enfoque ya no sólo tecnológico sino y principalmente de cultura organizacional, posibilitándoles que sean capaces de responder a los desafíos completamente distintos del entorno actual y futuro en el cual se desarrollarán las actividades económicas.

#### 4.11.4.1. Transformación digital de la Administración Tributaria

*¿Qué significa transformar digitalmente una organización, especialmente una Administración tributaria?*

Está claro lo que no significa, no se trata de un proyecto exclusivamente de índole tecnológica a dejar en mano de nuestra “gente de sistemas”. Claramente las tecnologías de la información y de las comunicaciones y, especialmente las de carácter innovador o disruptivo, serán una parte esencial e ineludible del proceso de transformación, pero es un error de concepto muy común y de gravedad, limitar el mismo a la mera incorporación de tecnologías a la organización. A esta altura, todas las organizaciones han aprendido de manera gráfica, vivencial y hasta dolorosa que incorporar tecnología no es una cuestión que se limita a su simple adquisición.

De resultar necesario resumir en una frase qué significa transformar digitalmente a una organización, probablemente habría de señalarse que solo se trata de optimizar su velocidad de aprendizaje. Es decir, de reducir en forma drástica los tiempos entre la concepción de una idea o una iniciativa y su ejecución y el logro efectivo de los resultados.

Actualmente el conocimiento disponible para cualquier persona u organización se duplica en una media de 2 años, en contraste con, por ejemplo, los 25 años que demoraba este hecho luego de la “2da. Guerra Mundial”. No existe forma de incorporar todo ese conocimiento a una organización, resulta imposible.

Asimismo, todo ese conocimiento está en la web, por lo que todos los países u organizaciones cuentan con la invaluable posibilidad de acceder con una facilidad nunca vista en la historia a la mayor parte del conocimiento generado por otros.

Esta realidad implica que el modelo que propiciaba una organización capaz de captar, asimilar e incorporar internamente la mayor cantidad de conocimiento posible se ha vuelto imposible de ser aplicado y, además, actúa como un ancla que impide el despliegue de las capacidades de la organización y hasta atenta contra sus probabilidades de supervivencia.

Tomás Escobar Rodríguez<sup>15</sup> afirma que para que *“las iniciativas de digitalización fluyan adecuadamente y arrojen los resultados deseados”* se deben dar determinadas condiciones tanto en el ámbito de los procesos y de la estructura organizativa, como en el de los recursos humanos.

Por otro lado, también expresa que *“los avances en hardware están permitiendo aumentos exponenciales y continuos de la capacidad de procesamiento y almacenaje de datos, cada vez a un menor coste relativo. Estos avances conjugan con un espectacular desarrollo de software, que permite llevar a cabo un sinfín de nuevas funciones, así como aumentar la eficacia y eficiencia de las ya existentes. Estos avances conforman lo que gráficamente se describe como -tsunami digital-”*.

En este sentido, existen tecnologías de la información innovadoras y en algunos casos de carácter disruptivo que deberían ser consideradas, adoptadas e internalizadas por cualquier organización decidida a transformarse digitalmente.

Desde *blockchain* con todo su potencial de integridad y confianza en la registración de transacciones, el IoT y su promesa de llevar todo el potencial de Internet al mundo físico, el *cloud computing* y su capacidad de posibilitar el acceso a recursos informáticos y conocimiento técnico de vanguardia de todo tipo en tiempo real y a un bajo costo marginal, la IA generando en la organización una capacidad de aprendizaje imposible de alcanzar solo con el factor humano, hasta la ciberseguridad entendida como una habilidad transversal a desarrollar por la organización que crece exponencialmente en complejidad.

En función de lo expuesto hasta aquí, algunas de las cuestiones a considerar por una Administración Tributaria al decidirse embarcarse en un verdadero proceso de transformación digital en busca de responder de manera razonable y efectiva a los desafíos y riesgos de la economía digital, serán las siguientes:

- Adaptación de los modelos de diseño organizacional y de planeamiento y gestión para que actúen como verdaderos identificadores e impulsores de las necesidades y oportunidades de innovación que atenderá la organización.
- En lo que respecta al factor humano, la conducción de la AT deberá ser capaz de dar lugar a un clima organizativo que propicie la innovación de manera colaborativa y actúe como ámbito adecuado para que la transformación digital impregne a la totalidad de la organización.
- El proceso alcanzará tanto a los aspectos relacionados con las funciones o procesos internos (*back office*) como a los vinculados a las relaciones que la AT mantiene con los distintos actores externos, especialmente los contribuyentes (*front office*).
- Generación de ecosistemas en conjunto con los diferentes sectores de contribuyentes, creados con el objetivo de avanzar de manera enfocada en procesos de control y de cumplimiento superadores, que asimismo reduzcan drásticamente la carga y el costo administrativos para ambas partes.
- Clara comprensión que en la mayoría de los casos resultará necesario el rediseño o la reingeniería de los procesos existentes, de manera de generar las condiciones para el adecuado nivel de ajuste entre las distintas actividades que desarrolla la AT y las tecnologías objeto de implantación, posibilitando una efectiva optimización de los flujos de trabajo.
- Creación de unidades funcionales conformadas por equipos integrados (funcionales, servicios al contribuyente, informáticos, legales, etc.) para la transformación de proyectos en servicios internos y externos innovadores y efectivos.
- Generación de equipos DevOps en donde no haya desarrolladores, testers y administradores si no que todos sean uno de manera integrada, unificando el desarrollo y la operación del software.
- Identificación de casos de uso simples y de alcance limitado, rediseñando los procesos de gestión vinculados para familiarizarse con el entorno de la solución tecnológica adoptada y entender completamente los desafíos de ciberseguridad, de manera que luego resulte mucho más sencillo escalar.

#### 4.11.4.2. Blockchain y AT: hacia una convergencia prometedora

Se considera oportuno y conveniente profundizar el análisis de la tecnología blockchain o de cadena de bloques por considerarla de carácter disruptivo, con un gran potencial de transformación de los procesos de control y de gestión de las AATT.

Cuando los especialistas tecnológicos tratan de explicar de una manera amena y comprensible en que consiste la tecnología de cadena de bloques o *blockchain*, nos llevan a visualizarla como un libro mayor de contabilidad que posibilita el registro permanente de todas las transacciones de una forma cronológica, segura e inmutable. Asimismo, la información de nuestro libro virtual estará protegida por criptografía de avanzada y la tecnología facilitará mantener múltiples copias exactas de la misma de manera descentralizada a través de distintos equipos de cómputo, generando certeza acerca de su validez y vigencia y eliminando la posibilidad de tener un único punto de fallo.

Si hablamos de libros mayores y contabilidad, así como de cronología, seguridad e inmutabilidad de los registros, resulta inevitable imaginar y proyectar el enorme potencial en la mejora de su efectividad que la tecnología de cadena de bloques traerá aparejada a nuestras Administraciones Tributarias.

Las primeras aplicaciones y las más conocidas basadas en esta tecnología son las criptomonedas de las cuales ya existen miles (Bitcoin, Ethereum, Litecoin, etc.).

Sin embargo, esta tecnología permite que cualquier cosa de valor pueda ser negociada de forma segura, transparente y sin riesgos de manipulación. Cuenta con la capacidad de proporcionar información confiable a un amplio grupo de personas, creando un sistema en donde todos los participantes confían en la misma manera en la autenticidad y veracidad de los datos registrados.

En forma comparable a la revolución aportada por Internet para intercambiar información, las blockchains están transformando la forma en que se intercambia valor.

Una *blockchain*, en términos técnicos simplificados, es una base de datos disponible y actualizada en forma simultánea en una red de ordenadores, donde se registran transacciones en forma cronológica e inmutable. Esta base se organiza en conjuntos de datos más pequeños llamados “*bloques*” que contienen información sobre cierta cantidad de transacciones y que son cifrados mediante la aplicación de técnicas criptográficas. A su vez, cada bloque contiene una referencia al bloque anterior, así como una constancia del consenso que asegura que el mismo ha sido aceptado por el conjunto de la red.

Los potentes mecanismos de consenso utilizados para verificar la autenticidad de las transacciones en la base de datos, los que varían desde incentivos económicos en el caso de las redes abiertas como Bitcoin (BTC), hasta las pruebas de confianza utilizadas por las redes permissionadas o de consorcio, hacen innecesaria en muchos casos la verificación por parte de terceros (por ejemplo entidades bancarias y financieras, registros públicos, notarios, administraciones tributarias, etc.).

Asimismo, durante los últimos años la tecnología *blockchain* se ha visto mejorada por los llamados contratos inteligentes, que básicamente son contratos cuyos términos se registran en un lenguaje de programación determinado y son ejecutados automáticamente por un sistema

informático a partir de los datos que van siendo validados y registrados en la base de datos distribuida.

Desde un punto de vista más técnico, un *smart contract* es un simple motor de reglas basado en la lógica del negocio, que tiene la capacidad de ejecutar y mover valor en un entorno criptográficamente seguro, a partir de posibilitar que las partes pueden confirmar que un evento o condición se ha producido sin la necesidad de la intervención de un tercero.

La tecnología de cadena de bloques permite recibir y registrar de manera inmutable datos desde muchas perspectivas, generando la oportunidad de producir información más detallada y con mayor visibilidad, utilidad y seguridad.

Los proyectos se materializan generalmente a través de la conformación de *blockchain* del tipo de consorcio, integrados por entes públicos y/o privados que se caracterizan por el aporte de servidores distribuidos geográficamente y el funcionamiento por consenso en la administración de la gestión de las transacciones.

En el campo de las Administraciones Tributarias, ya se encuentran en marcha una serie de proyectos principalmente en materia de comercio internacional que cuentan con participación de las mismas (por ejemplo, Aduanas de Finlandia, Corea, Perú, Reino Unido, EEUU, Singapur, etc.). Algunos usos para los cuales se está explorando la tecnología son el rastreo de productos, la verificación de procedencia y componentes y la entrega y vigencia de permisos, licencias y certificados.

En materia impositiva, el foco actualmente está puesto en la regulación, la gravabilidad y la fiscalización de las criptomonedas, existiendo sin embargo un potencial de aplicación incipiente de la tecnología de cadena de bloques en todos aquellos procesos de gestión donde resulte necesario compartir o acceder a información de manera segura e inmutable, dejando siempre un registro de los cambios en poder de cada uno de los actores que intervienen en la transacción.

Estos atributos de *blockchain* -inmutabilidad de registros, trazabilidad, transparencia, control de identidad, seguridad criptográfica, información en tiempo real y procesos automáticos sin intermediarios- podrían tratarse justo de lo que las administraciones tributarias están necesitando para transformarse digitalmente y acompañar los procesos de cambio vinculados a la 4° Revolución Industrial.

En el futuro, la verdadera cadena de bloques o "*blockchain complete*" tendrá el potencial de transformar las industrias, y eventualmente la economía, a medida que tecnologías complementarias como la AI (Inteligencia artificial) y la IoT (Internet de las cosas) comiencen a integrarse junto con la cadena de bloques. Esto amplía el tipo de participantes para incluir máquinas, que podrán intercambiar una variedad de activos, desde dinero hasta bienes raíces.

#### **4.11.4.3. Análisis del potencial de la transformación digital de las AATT en un caso de uso: la facturación electrónica apócrifa**

Si bien el daño causado especialmente en los países de Latinoamérica por el uso fraudulento de comprobantes apócrifos para la generación de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, pareciera venir siendo mitigado por la implantación obligatoria de esquemas de facturación

electrónica, persiste y se observa un incremento sustancial en la utilización de este nuevo tipo de comprobantes totalmente validados y autorizados por las administraciones tributarias para documentar, con el mismo objetivo fraudulento, operaciones de compraventa de bienes y/o prestaciones de servicios que nunca existieron ni existirán.

Estos comprobantes absolutamente legales desde un punto de vista formal, son generados y utilizados para erosionar la base imponible del impuesto por sujetos inscriptos y activos en el registro de la propia administración tributaria la cual, en el mejor de los casos, actúa ex-post inhabilitando a los supuestos contribuyentes para la generación de nuevos créditos fiscales o rechazando los créditos fiscales apócrifos en los procesos de auditoría fiscal, de manera de tratar de recuperar al menos una parte de los montos de impuesto evadidos. Es decir, en la gran mayoría de los casos el fraude se descubre con posterioridad a los hechos.

Este flagelo crónico viene causando severos daños a los Fiscos desde hace décadas. No solo aquellos más evidentes relacionados con la pérdida de ingresos en concepto de recaudación impositiva, sino además por la cantidad creciente de tiempo y recursos de todo tipo que deben ser asignados para tratar de mitigar sus efectos nocivos, tarea que se viene desarrollando con relativo éxito debido a la naturaleza intrínseca de los procesos económicos y de gestión vinculados.

En el mismo sentido, dado que este tipo de fraude se camufla fácilmente entre los millones de transacciones de bienes y servicios aparentemente ordinarias, las medidas de control aplicadas por las administraciones tributarias terminan afectando la dinámica y fluidez de aquellas operaciones que sí resultan legítimas.

La búsqueda de una mejora continua de los procesos de control existentes resulta el camino lógico seguido por las administraciones para intentar mitigar los efectos de este fenómeno. Sin embargo, enfocarse únicamente en esta vía puede llevar a no apreciar, o a hacerlo en forma tardía, el valor que a mediano y largo plazo aportarán a sus procesos de gestión las nuevas y próximas tecnologías de la información y de las comunicaciones.

Ahora bien, ¿el fraude con las llamadas “*facturas electrónicas (digitales) falsas*” podría ser bloqueado si la administración tributaria pudiese demostrar de manera convincente que conoce los detalles de cada operación gravada y qué puede anticipar los patrones de fraude en tiempo real? Se podría afirmar que de resultarles posible alcanzar este estado de capacidad de gestión, contarían con la posibilidad de invalidar ipso facto la documentación de cualquier transacción comercial inexistente, denegando la certificación de la factura electrónica o digital solicitada. Incluso tendrían la oportunidad de auditar y/o analizar en forma predictiva y automática la totalidad de los registros asociados a las transacciones gravadas, confiando en la veracidad de los mismos.

Alcanzar esta capacidad de reacción viene resultando difícil con las tecnologías de sostenimiento que gradualmente se han ido aplicando a la mejora de los modelos de control existentes. Resultaría necesaria una tecnología que las reemplace y que tenga el potencial de proporcionar radicales soluciones a las ineficiencias que persisten en el ecosistema de control y registro del impuesto al valor agregado. Una tecnología disruptiva como el caso de la cadena de bloques analizada en el apartado anterior.

En el caso de uso bajo análisis, podría afirmarse entonces que la mayor dificultad en el fraude de “*facturas electrónicas falsas*” en el impuesto al valor agregado, se encuentra en la imposibilidad fáctica de corroborar la autenticidad de los millones de transacciones que se documentan en un determinado periodo fiscal.

Las formas en que la tecnología de cadena de bloques puede ayudar a las administraciones tributarias en esta tarea son varias:

En un primer lugar, mejorando la calidad y certeza de los *procesos de identificación digital* de las personas intervinientes y de los comprobantes utilizados.

Otro aporte clave es la capacidad de otorgar un *sello temporal* a la totalidad de los documentos involucrados imposibilitando la manipulación del momento en el cual fueron generados.

En combinación con otras tecnologías de la información como la *inteligencia artificial* y el *análisis predictivo*, otorgaría a las administraciones una capacidad mucho más profunda y efectiva de *trabajar en tiempo real sobre una base de datos mucho más confiable y detallada*, de manera de tomar decisiones que impidan o al menos minimicen la posibilidad del fraude.

Sin embargo y no obstante lo significativo de los aportes mencionados, talvez el mayor potencial de las *blockchains* para enfrentar el fraude bajo análisis podría encontrarse en la sinergia resultante de su combinación con otra tecnología en crecimiento exponencial como es la del Internet de las cosas (IoT - *Internet of Things*). Gartner ha estimado que en el año 2020 se llegó en el mundo a 26.000 millones de dispositivos con la capacidad de conexión a Internet. La capacidad de conectar dispositivos embebidos con capacidades limitadas de CPU, memoria y energía significa que IoT puede tener aplicaciones en casi cualquier área, incluso en la de administración y control de tributos.

Esta tecnología de Internet de las cosas con esta inmensa cantidad de dispositivos generando una cantidad mucho mayor de datos que crece en forma exponencial, necesita sin lugar a duda un “*registro de las cosas*” y las *blockchains* están ocupando ese rol.

Pensemos sólo en el potencial de ampliar la homologación de dispositivos por parte de la administración tributaria, ya no sólo a aquellos destinados a emitir comprobantes sino a aquellos de todo tipo que cuenten con la capacidad de transmitir datos acerca del lugar, del momento o de las características intrínsecas de las transacciones económicas vinculadas, especialmente de aquellas clasificadas como de mayor capacidad potencial de fraude en el IVA.

Dispositivos confiables generando en forma también confiable y verificable datos en tiempo real a disposición de las administraciones y de todas las partes involucradas. La reducción de las cargas administrativas y del costo de cumplimiento para los contribuyentes que se encuentren dentro del ecosistema podría llegar a ser muy significativa; desde el punto de vista del Fisco los beneficios serían también considerables.

La historia nos ha enseñado que las tecnologías disruptivas suelen llegar para ofrecer soluciones radicales y efectivas a las ineficiencias crónicas existentes en los ecosistemas en los que son aplicadas.

## 4.11.5. Consideraciones finales

Una buena cantidad de países, muchas veces a instancias de sus Administraciones Tributarias, han venido desarrollando con éxito dispar medidas de carácter legislativo y normativo destinadas a adaptar sus marcos jurídicos y las herramientas de control y de gestión del cumplimiento naturalmente vinculadas a las particularidades cambiantes y complejas de la Economía Digital.

Naturalmente, este proceso ha tenido un carácter evolutivo consistiendo en la gran mayoría de los casos en la adaptación de aquellas herramientas que han resultado útiles en el pasado para su aplicación ante esta nueva realidad. Este enfoque tiene sus limitaciones inherentes, debido a que se basa en soluciones desarrolladas para una economía con transacciones de carácter eminentemente físico que, sin duda y en aquel contexto, resultaron muy útiles para las Administraciones Tributarias.

En un intento de superar estas limitaciones y a partir de una visión conjunta innovadora desarrollada entre el CIAT y la Cooperación Noriega, surge un nuevo tipo de herramientas orientadas a adaptar los instrumentos fiscales a la realidad económica que caracteriza a un entorno mundo donde las transacciones tienen un carácter eminentemente virtual y donde las empresas transnacionales basadas en el uso intensivo de las tecnologías de la información y de las telecomunicaciones, no necesitan de una presencia física en las diferentes jurisdicciones destinatarias de su amplia gama de productos y servicios.

El innovador y destacado aporte del proyecto DEC para intentar mejorar la *performance* de las AATT en su objetivo de controlar la tributación de la Economía Digital, se encuentra en el desarrollo de una herramienta informática que actúa como soporte de un mecanismo simplificado de registro, declaración y suministro de información por parte de las empresas internacionales que operan en forma digital en una determinada jurisdicción y que no requeriría tampoco de ninguna presencia física por parte de la misma para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

Como se observa, se ha avanzado mucho en el camino de la generación de mejores condiciones para el control fiscal de las operaciones de la Economía Digital. No obstante estos logros resulta necesario tener siempre presente que desde el año 2016, la OCDE viene sosteniendo que la revisión fundamental del sistema tributario en su conjunto va mucho más allá de simplemente facilitar las operaciones existentes, proponiendo la noción que la aplicación exitosa de la tecnología de la información determinará el éxito futuro de los órganos de ingresos, tanto en la gestión de riesgos de cumplimiento como en satisfacer la creciente demanda de servicios por parte de los contribuyentes y del resto de los ciudadanos.

En un sentido más profundo, recientes investigaciones en la materia concluyen que las próximas tecnologías pueden ofrecer la oportunidad de reconsiderar y repensar lo que los gobiernos pueden y deben hacer en materia de tributos y de su administración, modificando de manera sustancial y beneficiosa, tanto para los Fiscos como para sus contribuyentes, las formas de determinar e ingresar los mismos.

Muchas son las voces que afirman que *blockchain* combinada con las restantes tecnologías de la información en crecimiento y desarrollo está llegando a la administración tributaria para cambiar sus libros de contabilidad centralizados y sus procesos de control. Algunas estimaciones, como las surgidas del Foro de Davos, tienen como expectativa que los gobiernos comenzarán a utilizar la tecnología de cadena de bloques para el cobro de tributos entre los años 2023 y 2025.

Claramente esta tecnología tiene el potencial de actuar como facilitador pero de ninguna manera es una solución en sí misma. La construcción de un nuevo sistema de impuestos en torno a la misma no parece hoy demasiado realista.

Lo que si resulta claro es que al menos que las administraciones tributarias y asociaciones de contribuyentes empiecen a explorar su potencial, no habrá ningún potencial. La compatibilidad entre los impuestos y *blockchain* resulta a priori evidente, pero requiere tomar riesgos y asumir responsabilidades de manera gradual pero sistemática en la exploración y la experimentación de casos de uso, con el objetivo de ir comprendiendo la totalidad de factores e implicancias que traerá aparejada su adopción por parte de las administraciones tributarias.

Podría afirmarse que hasta el momento la mayor utilidad y potencial de *blockchain* se presenta en aquellas relaciones entre personas, organismos, empresas o áreas de un mismo ente donde resulte necesario generar confianza al momento de las transacciones, aún sin contar con un conocimiento detallado de la otra parte, una cercanía geográfica o un historial de operaciones satisfactorias. Decimos hasta el momento porque tratándose de una tecnología novel y disruptiva que se presume se encontrará madura hacia el año 2020, resulta aún prematuro -incluso para los especialistas- imaginar completamente los alcances que en un futuro cercano tendrá sobre la vida diaria de las personas y las organizaciones.

Avanzar por este camino conllevaría generar un proceso de transformación digital de las administraciones, entendido como un fenómeno mucho más amplio y de mayor alcance que la sola incorporación de tecnología, con implicancias en el sistema normativo y regulatorio, la infraestructura, los modelos de planeamiento y de gestión, las estructuras organizativas y las capacidades de los colaboradores, entre otros importantes factores como el de la creación de ecosistemas en conjunto con los diferentes sectores de contribuyentes.

También es cierto que las administraciones tributarias vienen desempeñando un rol histórico como eslabón importante para la ejecución del llamado “contrato social” entre un gobierno y sus ciudadanos, por lo que generan la expectativa de que cuentan con la capacidad -como muchas veces lo han demostrado- de adaptarse fácil y rápidamente a los cambios en su entorno.

En materia tributaria, los contratos inteligentes tienen el potencial de brindar un grado de transparencia sin precedente. A muy bajo costo, posibilitarán a las administraciones consensuar acuerdos eficaces y automáticos con los contribuyentes y responsables para dar cumplimiento al sistema normativo que históricamente resultaron imposibles de materializar. El uso generalizado de los mismos y de las *blockchains* no sólo debería reducir sustancialmente los

costos de cumplimiento para los contribuyentes, sino también los de operación de las propias Administraciones Tributarias.

Pensemos, por ejemplo, en la posibilidad de aplicación de la tecnología a la nómina de empleados de un contribuyente. Un contrato inteligente entre el mismo y la Administración Tributaria posibilitaría la eliminación de un intermediario, el mismo empleador en su calidad de agente del gobierno mediante la retención de aportes calculados sobre los ingresos de los empleados.

El empleador se limitaría a hacer el pago del monto bruto, además de las contribuciones a la seguridad social en el sistema. Dentro del sistema, que se trataría de una *blockchain* privada del tipo permitida, posiblemente sólo abierta a la administración tributaria, las entidades financieras, el contribuyente y los empleados, los datos fiscales se corresponderían con el pago mediante la lógica incluida en el contrato inteligente de manera de calcular el impuesto correcto, eliminando parte de la actual carga de trabajo y de las implicancias financieras para el contribuyente y recibiendo la Administración Tributaria en forma automática el impuesto.

Federico Ast, CEO y Fundador de *Kleros* e importante divulgador de la tecnología *blockchain* ha expresado recientemente respecto al grado de su evolución actual y, especialmente, el de los contratos inteligentes “los *smart contracts* pueden transformar industrias que requieren transparencia para realizar pagos y transferir activos. Aún estamos en una fase temprana, cuando la tecnología alcance la madurez puede introducir grandes cambios en industrias contables, legales, de seguros y en el gobierno corporativo”.

Ante el panorama descrito, tanto desde un enfoque del contribuyente como de la Administración Tributaria, se impone la necesidad de fomentar y facilitar la formación técnica de los diferentes profesionales de manera que puedan responder con criterio y efectividad a los nuevos desafíos que la generalización del uso de los contratos inteligentes traerá aparejados.

Tanto los profesionales contables como los del derecho podrían verse excluidos sino desarrollan en forma pronta y continua sus capacidades de adaptación a este nuevo entorno. La especialización en contratos inteligentes se impone como una necesidad y una oportunidad que, cuanto antes sea advertida, mayores beneficios puede acarrear para todas las partes involucradas en la relación Fisco-Contribuyente.

En un sentido más profundo, recientes investigaciones en la materia concluyen que las próximas tecnologías de la 4° Revolución Industrial pueden ofrecer la oportunidad de reconsiderar y repensar lo que los gobiernos pueden y deben hacer en materia de tributos y de su administración, modificando de manera sustancial y beneficiosa, tanto para los Fiscos como para sus contribuyentes, las formas de determinar e ingresar los mismos.

## Notas al final

- 1 Es el caso de por ejemplo el MIT, institución que destaca la importancia trascendente de estas tecnologías y metodologías en la nueva era de la información (<https://professional.mit.edu/programs/certificate-programs/professional-certificate-program-digital-transformation>).
- 2 Metodología de gestión del ciclo de desarrollo de *software* que se caracteriza por implicar cambios radicales a nivel tecnológico y cultural para que los equipos de definición, de desarrollo y de operaciones trabajen de una manera colaborativa y bidireccional cubriendo la totalidad del ciclo de desarrollo de *software*, asegurando procesos más confiables y seguros y garantizando entregas fiables en término de tiempos y de calidad de los productos finales.
- 3 <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=62459>  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=314295>  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=310227>
- 4 Michel Jorratt, “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”, BID, Junio de 2020.
- 5 Michel Jorratt, “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”, BID, Junio de 2020.
- 6 <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>
- 7 Michel Jorratt, “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”, BID, Junio de 2020.
- 8 <https://estatuto.co/>
- 9 [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720)
- 10 [http://www2.sat.gob.mx/sitio\\_internet/sitio\\_aplicaciones/Miscelanea\\_Fiscal\\_19/default.asp](http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/Miscelanea_Fiscal_19/default.asp)
- 11 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/09/18/implementatie-artikel-1-richtlijn-elektronische-handel>

- 12 <https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9332/ley-n-6380-de-modernizacion-y-simplificacion-del-sistema-tributario-nacional#:~:text=Cr%C3%A9ase%20un%20Impuesto%20a%20la,de%20servicios%2C%20excluidas%20aquellas%20rentas>
- 13 <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19535-2017#:~:text=Establ%C3%A9cese%20que%20todos%20los%20organismos,Registro%20de%20V%C3%ADnculos%20con%20el>
- 14 <https://www.ciat.org/ciatblog-la-economia-digital-la-cooperacion-noruega-y-el-ciat-una-herramienta-clave/>
- 15 “Transformación digital, ¿un camino fácil?”, Tomás Escobar Rodríguez, Universidad de Huelva.

## Referencias Bibliográficas

Escobar Rodriguez, T. (s.f.). Transformación digital, ¿un camino fácil?. Universidad de Huelva.

Jorrat, M. (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital, BID.

# Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

## Estructura General

### 1. Introducción, Alcance y Objetivos

### 2. La Planeación Tributaria Internacional

### 3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

### 4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

### 4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

### 5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

### 6. Otros Asuntos Administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

