

# **Los Desafíos de la Tributación de la Economía Digital en América Latina**

Elaborado por José Galíndez y Frida Medrano

**Latindadd**  
Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social



América Latina, setiembre de 2019

## Resumen

La evolución de los modelos de negocios a través de la digitalización es uno de los principales retos para la tributación de los países en América Latina. Esta evolución se ha venido acelerando los últimos meses como consecuencia de las medidas de contención del Covid-19, y se espera que se mantenga esta tendencia con la reapertura gradual de las economías. En este contexto, se vuelve más importante hacer una revisión de la necesidad de los cambios de los sistemas tributarios para asegurar la recuperación y sostenibilidad de las economías de América Latina y el Caribe. En el presente artículo, revisaremos la Propuesta de Enfoque Unificado y la Propuesta Global contra la Erosión de la Base Imponible presentadas por el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS de la OCDE a través de la Acción 1 que aborda los retos para la tributación de la economía digital, la Propuesta Franco-Alemana sobre la fiscalidad de las empresas digitales y la imposición mínima y la propuesta de las Naciones Unidas sobre los Impuestos a los Servicios Digitales Automatizados.

Sobre los autores:

**José Galíndez** es Doctor en Derecho, con más de 15 años de experiencia como asesor en precios de transferencia y tributación internacional en América Latina.

**Frida Medrano** se desempeñó como Jefa de Precios de Transferencia en la Dirección General de Ingresos de Panamá hasta el 2019. Es Magíster en Economía Financiera.

# 1. Introducción

Los Estados desarrollan, como parte de sus políticas tributarias, diferentes instrumentos fiscales con la finalidad de garantizar su funcionamiento. Dentro esos instrumentos, los impuestos constituyen un rol fundamental para sostenibilidad de los ingresos y, en muchos países, tienden a ser la fuente principal del sostenimiento del presupuesto público.

La OCDE, a través del informe sobre las “Perspectivas Económicas de América Latina 2019: Desarrollo en Transición”, menciona la necesidad de perfeccionar la estructura de los sistemas tributarios para aumentar los ingresos para un desarrollo sostenible<sup>1</sup>. Adicionalmente, se señala que la economía política de las reformas fiscales requiere de una estrategia integral para contrarrestar lo que denominan la “Trampa Institucional”, que ocurre cuando las instituciones no pueden atender las necesidades de los ciudadanos y se ocasiona la desmotivación de un segmento de los ciudadanos de cumplir con el pago de impuestos, es decir la afectación de la “Tax Morale”.

Además de encontrarse con Administraciones Tributarias atrasadas en sus procesos y mecanismos de control frente a los contribuyentes y a una cultura tributaria deficiente debido a la falta de credibilidad y eficiencia producto de la burocratización de las instituciones, la región latinoamericana se enfrenta, como el resto del mundo, a la digitalización de los modelos de negocio y a la dificultad de identificar y validar la información tributaria de sus contribuyentes.

Respecto a la conducta de la recaudación en la región, el informe sobre las “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe del 2018” de la OCDE, el BID y el CIAT señala que el promedio de la recaudación tributaria sobre el PIB en la región representa 22.7%. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa 29.3% de los ingresos tributarios totales, seguido por los Impuestos a las Rentas, Utilidades y las Ganancias que representa el 27.3%<sup>2</sup>.

Este mismo informe señala que la recaudación tributaria se ha venido aumentado en América Latina y el Caribe en los 20 últimos años, producto de la implementación progresiva del Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, y a pesar de la implementación de este impuesto en varios países, los niveles de recaudación en América Latina y el Caribe se encuentran por debajo de los promedios de recaudación de los países de la OCDE. Además, la evasión fiscal supera 6.3% del PIB en el 2017, lo que equivale a una cifra de 335,000 millones de dólares según información de la CEPAL.

---

<sup>1</sup> Perspectivas económicas de América Latina 2019. DESARROLLO EN TRANSICIÓN, OCDE. Paris, 2019.

<sup>2</sup> Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2017, OCDE, CIAT, ONU, BID, Paris, 2019.

Ahora a inicios del 2020, la región latinoamericana, como el resto del mundo, se encuentra enfrentando la crisis originada por el Covid-19 que ha impactado sin precedente a la economía global. Los Estados han venido trabajando durante la crisis para garantizar los servicios de salud, brindar asistencia social a las familias y asistir a los contribuyentes.

Esta crisis ha producido un aumento en los niveles de endeudamiento de los Estados para poder atender las demandas sociales. Los organismos de financiamiento como el FMI, el Banco Mundial, el BID y la CAF, han venido otorgando líneas de créditos a los países para asegurar sus compromisos en este periodo y proteger sus economías.

Dentro de la asistencia a contribuyentes, algunas medidas de política tributaria que los Estados han implementado incluyen: diferir las declaraciones y los pagos de impuestos, proporcionar incentivos fiscales, simplificar y disminuir los plazos de las devoluciones de impuestos, modificar las declaraciones estimadas y aumentar los periodos de traslado de pérdidas. El aumento en los niveles de deuda de los Estados por la crisis, una vez culminada la misma, pudiera producir un auge de reformas fiscales en los países, pero para que esto ocurra será necesario adaptar la política tributaria en este contexto.

Teniendo en cuenta estos factores que han impactado la región Latinoamericana en los últimos años y los efectos que se observarán en los próximos años, a continuación abordaremos la importancia de los mecanismos de control de operaciones transfronterizas y las propuestas para abordar la tributación de los nuevos modelos de negocio digitales como soluciones urgentes a las necesidades de desarrollo y recuperación de Latinoamérica.

Es importante señalar que la tributación de la economía digital se fundamenta sobre la tributación indirecta en la Región. Los países que aplican la tributación sobre los servicios digitales son: Chile, Colombia, Uruguay, Costa Rica, Paraguay, Brasil, Bolivia, Ecuador y México.

## 2. Los Precios de Transferencia en la Tributación Internacional

En el contexto de la tributación internacional, nos encontramos con la problemática de la valoración de las transacciones que ocurren entre filiales de un grupo multinacional. En estos casos, vinculación entre las partes puede llevar a que las fuerzas del mercado no influyan directamente en sus relaciones comerciales, ocasionando traslados de beneficios de una jurisdicción a otra. Las normas sobre precios de transferencia cumplen con la función de determinar qué parte de los beneficios de un grupo son atribuibles a una determinada jurisdicción.

La metodología de valoración de los Precios de Transferencia se basa, generalmente, en el principio internacionalmente aceptado de Plena Competencia, en virtud del cual, a efectos tributarios, las partes vinculadas deben distribuirse los ingresos como si se tratara de entidades independientes en idénticas o similares circunstancias.

El Principio de Plena Competencia ha sido, para la mayoría de las legislaciones Latinoamericanas, el estándar internacional para regular las transacciones entre partes vinculadas. Este principio, formulado inicialmente por la Sociedad de Naciones, figura en la legislación de la mayoría de los países y está recogido en los artículos 7 y 9 de los modelos de convenios fiscales de la OCDE<sup>3</sup> y las Naciones Unidas<sup>4</sup>, así como en la práctica totalidad de los convenios de doble imposición.

Dicho principio se basa en la idea de que cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras. Por lo tanto, el precio pactado y las condiciones en las que se desarrollan las operaciones entre entidades vinculadas deben ser coherentes con aquellas que acordarían empresas independientes en operaciones similares realizadas en circunstancias comparables.

En las operaciones realizadas entre empresas independientes, la remuneración refleja generalmente las funciones desempeñadas por cada una de las entidades, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos. Por consiguiente, al determinar si es posible comparar operaciones con transacciones en el mercado, es necesario un análisis para asegurarse, desde un punto de vista económico, que las características pertinentes de las situaciones que se estudian sean razonablemente comparables.

---

<sup>3</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE. Paris, 2010, p. 9

<sup>4</sup> Modelo de convenios tributario de la ONU. Naciones Unidas. 2011, p. 4

El desarrollo de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE<sup>5</sup> fomentó la necesidad de establecer una legislación explícita que incluyera obligaciones documentales y, como consecuencia de ello, cada vez más países han promulgado legislaciones sobre precios de transferencia y exigencias documentales conexas. Aunque la gran mayoría de los regímenes nacionales de precios de transferencia se basan en el principio de plena competencia, cada régimen nacional tiene sus propias características y refleja las posiciones de cada país en esa materia.

Una de las premisas principales en que se basa el principio de plena competencia es que cuanto más importantes sean las funciones, los activos y los riesgos de una de las partes en la transacción, mayor será la remuneración esperada, y viceversa. Por consiguiente, esto crea un incentivo para desplazar las funciones, los activos y los riesgos allá donde su gravamen sea más favorable. Si bien a veces resulta difícil desplazar determinadas funciones fundamentales, los riesgos y la propiedad de los activos tangibles e intangibles pueden, por su propia índole, desplazarse con mayor facilidad.

Numerosas estructuras empresariales de planificación fiscal se centran principalmente en transferir los riesgos más importantes y los activos intangibles difíciles de valorar, hacia países de menor tributación, donde sus ingresos puedan beneficiarse de un régimen tributario más favorable. Estos mecanismos pueden contribuir o dar lugar a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

Es importante señalar que las dificultades en la aplicación del principio de plena competencia parecen agravarse a medida que los modelos de negocios se tornan mayormente digitales. Esta situación ha ocasionado que dentro de las propuestas de la OCDE sobre la tributación de la economía digital se modifique el ámbito de aplicación de dicho principio. Esta propuesta la abordaremos más adelante con el desarrollo del “Pilar Uno”.

---

<sup>5</sup> Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, París, 2017

### 3. La Economía Digital y la Tributación

El crecimiento del número de empresas digitales dedicadas a la venta de bienes y/o servicios y la evolución de los modelos de negocios de empresas existentes que tienden a la disminución de actividades presenciales y lugares fijos de negocio son algunos de los principales desafíos que enfrentan las autoridades fiscales a nivel global.

Además de los cambios en los modelos de negocios, las autoridades fiscales se enfrentan también a los retos de la digitalización en el manejo de información. La Tecnología de Registro Distribuido, mejor conocida como “Distributed Ledger Technology” o “DLT” ahora permite registrar, compartir y sincronizar transacciones en libros de contabilidad ubicados en diferentes servidores independientes de manera confiable e inmutable. Un ejemplo de esta tecnología es el famoso “blockchain”, que es un tipo de DLT. La “DLT” permite nuevos modelos de negocios digitales, además de elementos de creación valor a través del uso de datos (eficiencia en la cadena de suministros o logística), así como facilitar la fijación y gestión de los precios de transferencia a través de los contratos inteligentes.

Una de las principales ventajas de este tipo de contratos en cuanto al cumplimiento en precios de transferencia, es que, por ejemplo, los contribuyentes podrían parametrizar las condiciones pactadas por terceros independientes y definir los criterios de búsqueda de los precios y/o márgenes pactados en el mercado abierto. Esta información se mantendría actualizada y se ajustaría a las condiciones actuales del mercado, lo que facilitaría el cumplimiento y mejoraría la evaluación de riesgo fiscal para las transacciones con materias primas, servicios intragrupos, financieras, e intangibles.

Si bien es cierto que la economía digital ha revolucionado el mundo de los negocios, también es cierto que esa evolución ha violentado los principios clásicos de la tributación e impactado los ingresos tributarios de los Estados. Por este motivo, nos encontramos frente a un cuestionamiento de los modelos de tributación internacional y a discusiones para el desarrollo de nuevas formas de imposición adaptados a los nuevos modelos de negocio. Ante esa problemática, el Proyecto de la Lucha contra la Erosión de la Base Imponible (BEPS, por sus siglas en Inglés) de la OCDE<sup>6</sup> aborda los retos de la economía digital para la imposición en su acción 1.

---

<sup>6</sup> Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Proyecto BEPS. OCDE, Paris, 2013

## 4. La Acción 1 del Proyecto BEPS de la OCDE-G20

El Proyecto BEPS marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación. Su origen se sitúa en la presión social y mediática en torno a la fiscalidad reducida de ciertas multinacionales (Starbucks, Google, Facebook, Amazon). Este proyecto consiste en 15 acciones que desarrollan distintas problemáticas en tributación internacional enmarcadas en tres pilares fundamentales: sustancia, coherencia y transparencia<sup>7</sup>.

Los retos que presentan las nuevas tecnologías en el aspecto tributario se siguen con particular atención en las propuestas de la Acción 1 “Los Retos de la Economía Digital para la Imposición”<sup>8</sup>. Inicialmente, la Acción 1 no contemplaba una retención en origen sobre las transacciones digitales o un nuevo nexo para la tributación basado en la presencia económica significativa. Sin embargo, el informe señalaba que los países tendrían la libertad de incluir en sus convenciones fiscales esas disposiciones<sup>9</sup>.

Durante el segundo semestre de 2018, países miembros del marco inclusivo del Proyecto BEPS de la OCDE-G20<sup>10</sup> presentaron sus propuestas en respuesta a estas problemáticas. Estas propuestas se resumen en dos “pilares”.

El “Pilar Uno” (Pillar One)<sup>11</sup> se enfoca en una atribución de derechos de imposición entre jurisdicciones que sea coherente con la distribución de beneficios y el concepto de nexo, unificando las principales propuestas recibidas que se basan en la participación de usuarios, los intangibles de marketing y la presencia económica significativa, mientras que el “Pilar Dos” (Pillar Two)<sup>12</sup> trata el fortalecimiento de medidas adicionales para combatir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

A través de las consultas públicas, ambos pilares se han sometido a comentarios de cualquier parte interesada y se espera que se tenga una solución consensuada sobre las propuestas por parte del Grupo de Trabajo de la Economía Digital de la OCDE para finales del 2020.

---

<sup>7</sup> Plan de Acción BEPS, OCDE, Paris, 2013. OCDE. p. 9

<sup>8</sup> Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OCDE, Paris, 2015

<sup>9</sup> Comentarios de la sesión vigésima del Comité de Naciones Unidas “Tax Treatment of Payments for Digital Services” sobre una disposición que permitiría la tributación en la fuente de los ingresos por la prestación de servicios digitales automatizados. Naciones Unidas. 2020.

<sup>10</sup> Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS. OCDE. Paris, 2018, p. 4

<sup>11</sup> Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, OCDE, Paris, 2019

<sup>12</sup> Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two, OCDE, Paris, 2019



## 5. Los Dos Pilares de la Tributación de la Economía Digital de la OCDE

El “Pilar Uno”<sup>13</sup> o Enfoque Unificado pretende compilar las tres propuestas de factores relevantes en un solo modelo para atribuir derechos de imposición y beneficios entre distintas jurisdicciones. Para la unificación de estas propuestas, la OCDE se ha basado en los aspectos comunes entre las mismas, entre ellos:

- Reasignación de los derechos de imposición a favor de la jurisdicción del usuario,
- Distanciamiento del Principio de Plena Competencia “Arm’s Length Principle” y del enfoque de Entidad Separada “Separate-Entity Approach”,
- Nueva regla de nexos que no depende de la presencia física en la jurisdicción del usuario,
- Simplificación y Seguridad Jurídica.

El alcance del enfoque unificado “Pilar Uno”<sup>14</sup> no solo incluye modelos de negocios completamente digitales, sino que pretende abarcar cualquier modelo de negocio orientado al consumidor final, teniendo en cuenta que la forma de hacer negocios tenderá a la digitalización, independientemente de los bienes o servicios comercializados. Por el momento, solo han sido excluidas del alcance de manera explícita las industrias extractivas.

El nuevo nexo del Enfoque Unificado plantea la posibilidad de imposición sin la condición de presencia física, basándose en las ventas como factor de conexión. Un umbral definido a partir del volumen de negocios para un mercado particular podría ser el test para configurar una presencia significativa en ese mercado o jurisdicción.

La propuesta también contempla, para los grupos que se encuentren dentro del alcance, un nuevo criterio de atribución de beneficios que se distancia del Principio de Plena Competencia y que es independiente de la forma en que se lleven a cabo las ventas al consumidor final (presencia física de comercialización/distribución o distribuidores no relacionados). De manera resumida, el enfoque unificado introduce un mecanismo de atribución de beneficios a tres niveles, denominados Importe A, B y C.

El Importe A constituiría el “nuevo derecho impositivo” producto de la propuesta. Una vez asignada la utilidad “rutinaria” a las partes (Importe B), el importe A se calcularía como una proporción de la utilidad residual usando un enfoque basado en fórmulas,

---

<sup>13</sup> Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, OCDE, Paris, 2019

<sup>14</sup> Idem.

independientemente de la ubicación o lugar de residencia, siempre y cuando se cumpla con la nueva regla de nexos basada en las ventas.

El Importe B atribuye una remuneración para ciertas actividades de distribución y comercialización “rutinarias” que tienen lugar en la jurisdicción del mercado. Estas actividades seguirán sujetas, por el momento, a las reglas de precios de transferencia fundamentadas en el Principio de Plena Competencia y a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes según el Artículo 7 del modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Cabe la posibilidad de que eventualmente se establezcan remuneraciones fijas para este tipo de actividades “rutinarias” para incrementar la certeza de los contribuyentes y de las administraciones fiscales y para reducir el número de disputas sobre el tema.

Además, se propone la imposición de utilidades adicionales, denominadas Importe C, que podrían atribuirse a una determinada jurisdicción de mercado cuando las actividades realizadas en el territorio de la jurisdicción van más allá de la remuneración asignada como “Importe B” y, por lo tanto, justifican una mayor utilidad. El “Importe C” se asignaría con la adopción de mecanismos efectivos de prevención y resolución de controversias con carácter vinculante mediante la aplicación del Principio de Plena Competencia.

El “Pilar Dos” o Propuesta Global contra la Erosión de la Base Imponible (GloBE)<sup>15</sup> aborda la problemática de la erosión de la base imponible introduciendo principalmente una tasa impositiva mínima global, esperando que a través de ésta se reduzca el incentivo para el traslado de beneficios entre jurisdicciones. En caso de no cumplir con el mínimo global, la Administración Tributaria de la jurisdicción de la matriz del grupo podría gravar los resultados de sus subsidiarias o sucursales.

La propuesta “GloBE” tiene cuatro componentes:

1. Regla de inclusión de ingresos que gravaría los ingresos de sucursales extranjeras o subsidiarias si esos ingresos estuvieron sujetos a una tasa efectiva por debajo de la mínima global.
2. Regla de denegación de deducción o imposición en fuente (incluyendo retención) para pagos a partes relacionadas si estuvieron sujetos a una tasa efectiva por debajo de la mínima global.
3. Regla de cambio de método “switch-over” en los tratados fiscales que permitiría a la jurisdicción de residencia cambiar de un método de exención a un método de crédito fiscal cuando las ganancias de un establecimiento permanente estuvieron sujetas a una tasa efectiva por debajo de la mínima global.

---

<sup>15</sup> Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two, OCDE, Paris, 2019

4. Regla de sujeción a imposición en la fuente y ajuste de aplicabilidad de beneficios de tratados en algunos tipos de ingreso cuando los pagos no están sujetos a una tasa mínima.

Las reglas antes descritas se implementarían mediante cambios en las normativas locales de cada jurisdicción y en los tratados tributarios, teniendo en consideración que también deberán implementarse medidas adicionales para evitar la doble imposición que pueda darse por disputas sobre la aplicación de las nuevas reglas.

## 6. Propuesta de Francia y Alemania sobre la fiscalidad de las empresas digitales y la imposición mínima

Los Gobiernos de Francia y Alemania acordaron establecer una tributación justa y efectiva a las grandes empresas digitales que contribuiría a la modernización de sus sistemas tributarios. Dichos países esperan que en el seno de la OCDE se llegue a un acuerdo para finales en el 2020 sobre la Acción 1 “Abordar los desafíos fiscales de la economía digital” con la finalidad de implementar una directriz europea con carácter vinculante<sup>16</sup>.

La denominada propuesta Franco-Alemana sobre la imposición de la economía digital exhorta a la Comisión de la Unión Europea y al Consejo, a modificar y centrar su proyecto de imposición a los servicios digitales considerando lo siguiente:

- una base imponible que incluya la publicidad,
- un impuesto del 3% sobre el volumen de negocios y
- presentar propuestas sobre la imposición de la economía digital y la imposición mínima de acuerdo con los trabajos de economía digital de la OCDE<sup>17</sup>.

En un principio, la propuesta Franco-Alemana instaba a la Comisión de la Unión Europea y al Consejo a adoptar una Directiva Comunitaria con carácter vinculante antes de marzo de 2019, para que su entrada en vigor fuera en enero de 2021. Dicha propuesta mencionaba que si no se acordara un consenso internacional, la Directiva Comunitaria no impediría a los Estados miembros introducir en su legislación nacional un impuesto digital sobre una base más amplia.

Es importante señalar que la Asamblea Nacional de Francia introdujo un impuesto a los gigantes digitales en julio de 2019, la denominada “Google Tax”, similar a las propuestas planteadas por la Comisión Europea, convirtiendo a Francia en un pionero en la tributación de las denominadas “GAFA”<sup>18</sup>. Sin embargo, el Gobierno de los Estados Unidos de América tomo retaliaciones contra el Gobierno Francés aplicando aranceles a los productos franceses. Ante tal situación, el Gobierno del presidente Emmanuel Macron difirió la aplicación de dicho impuesto esperando el consenso de la OCDE.

---

<sup>16</sup> <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>. (Diciembre de 2018)

<sup>17</sup> Idem.

<sup>18</sup> *La taxe GAFA à la française, un petit pas hautement symbolique*. Le Monde. Julio de 2019

## **7. Propuesta de las Naciones Unidas sobre los Impuestos a los Servicios Digitales Automatizados**

Como hemos visto en los párrafos precedentes, la evolución de la economía digital en los últimos años ha ocasionado diferentes problemas de elusión o evasión fiscal, entre ellos la atribución de beneficios de los servicios transfronterizos entre los sujetos pasivos, bien sea en su carácter de contribuyente o responsable de la obligación tributaria.

Los servicios digitales transfronterizos pudieran ocasionar que una empresa residente en una jurisdicción que participe sustancialmente en la economía de otra jurisdicción no configure un establecimiento permanente o base fija en esa jurisdicción conforme a los estándares actuales de los Convenios Tributarios (Modelo de la OCDE o Modelo de las Naciones Unidas) o las disposiciones fiscales nacionales, esto debido a que actualmente, dichos ordenamientos jurídicos tributarios no prevén la sujeción de los sujetos pasivos en los casos de ausencia de presencia física y actividad sustancial en una jurisdicción.

Ahora bien, con los avances en las telecomunicaciones y la tecnología de la información, una empresa de una jurisdicción puede proporcionar servicios sustanciales a clientes en otra jurisdicción y por lo tanto mantener una presencia económica significativa en esa jurisdicción sin tener un lugar fijo de negocios y sin estar presente en esa jurisdicción por un periodo sustancial de tiempo. Es por ello, como lo describimos anteriormente, que la Acción 1 del Proyecto BEPS de la OCDE<sup>19</sup> ilustró las dificultades que enfrenta los responsables de la formulación de políticas fiscales y las administraciones tributarias para hacer frente a los nuevos modelos de negocios digitales.

Ante tal situación, el Comité de Asuntos Fiscales de Naciones Unidas realizó una propuesta sobre la tributación de los servicios que hacen vida en la economía digital, fundamentada en los principios de tributación en “origen” sobre las rentas pasivas previstas en su el Modelo Convenio Tributario de la Naciones Unidas. La propuesta estaría enmarcada en el Artículo 12-B “Impuestos a los Servicios Digitales Automatizados” de su Modelo Convenio como una alternativa simplificada para someter a imposición a los sujetos pasivos de la economía digital para los países en vías de desarrollo.

La propuesta de las Naciones Unidas sobre los “Impuestos a los Servicios Digitales Automatizados”, incorporaría ocho párrafos adicionales en el Artículo 12-B de su

---

<sup>19</sup> Acción 1 «Abordar los retos de la economía digital para la imposición: OCDE, París 2015

Modelo Convenio Tributario, en los cuales se estipularía que los proveedores extranjeros de servicios digitales automatizados paguen el impuesto sobre la renta en el país de origen de la siguiente manera:

- Una retención sobre los ingresos brutos; la tarifa de retención sería acordada por los Estados Contratantes en su respectivo Convenio Tributario.
- El cálculo de los ingresos netos de conformidad con una fórmula de prorrateo.

Además, la propuesta sobre los “Impuestos a los Servicios Digitales Automatizados”, estipularía lo siguiente:

- Una definición exhaustiva de los “servicios digitales automatizados”,
- y, que el proveedor extranjero de servicios digitales automatizados pudiera evaluar la determinación del impuesto en términos ingresos brutos o ingresos netos.

En tal sentido, dicha propuesta tendría un enfoque simplificado en comparación con las propuestas del Pilar 1 y Pilar 2 de la OCDE. Sin embargo, esta propuesta del Comité de Asuntos Fiscales de Naciones Unidas es solo sugerencia, por lo que la misma no es de carácter vinculante para los países miembros y, por lo tanto, los países podrán modificar su contenido y alcance en función de sus intereses nacionales.

## Conclusiones

En la evolución de los sistemas tributarios de los países de la región, se requiere que los Estados sigan fortaleciendo los recursos humanos de las Administraciones Tributarias, sus sistemas de información fiscal y que modernicen su legislación fiscal en el contexto de los nuevos modelos negocios. Con estos objetivos, en algunos países de la región se ha dotado de autonomía financiera y administrativa a las Administraciones Tributarias, y en algunos casos se asignan los recursos de dichas en función de los porcentajes de la recaudación tributaria. Esto permite que las Administraciones Tributarias puedan desarrollar labores de inteligencia fiscal y en continuar fortaleciendo su capital humano, necesarios para reducir el flagelo de la evasión fiscal.

La digitalización de la economía ha llevado a cuestionar los criterios de fuente y residencia entre jurisdicciones fiscales y el derecho a tributar las ganancias de las empresas internacionales. La fiscalidad de los beneficios de los grupos multinacionales que participan en la economía digital sigue siendo un reto para los Estados. Las transacciones como las ventas por internet, que en algunos casos no conllevan a la configuración de los criterios de residencia fiscal en las jurisdicciones, han llevado a algunos Estados a implementar la denominada “Google Tax”, como el caso Francés, un impuesto específico sobre ciertos servicios ofrecidos por las grandes empresas digitales, basado en una ficción jurídica denominada presencia física significativa en una jurisdicción.

En América Latina, las asimetrías en los sistemas tributarios producen oportunidades de doble no imposición para los grupos multinacionales. Es por ello que se hace necesaria la adaptación de la tributación latinoamericana a los modelos de negocios digitales. Con la crisis del COVID-19, pareciera hacerse cada vez más necesario llegar a un consenso sobre el estándar de la tributación de la economía digital con el fin de aumentar los ingresos tributarios necesarios para la implementación de políticas públicas inclusivas.

Aunque está claro que tanto el Enfoque Unificado como la Propuesta GloBE han evolucionado a partir de opiniones sobre cuáles serían las soluciones apropiadas para los problemas actuales, las mismas deben ser lo suficientemente amplias y claras para proporcionar soluciones para todas las partes involucradas (administraciones tributarias y contribuyentes) y deben ser aplicables a todos los mercados (países desarrollados y en vías de desarrollo).

Por otro lado, sería interesante estudiar los efectos de la implementación de la propuesta del Artículo 12-B “Impuestos a los Servicios Digitales Automatizados” de las Naciones Unidas como una alternativa para la tributación de la economía digital para los países de América Latina, ya que al estipular que los proveedores extranjeros de servicios digitales automatizados paguen el impuesto sobre la renta en el país de origen, dicha propuesta tendría un enfoque simplificado en comparación con las propuestas de la OCDE.

Por último, en América Latina, la introducción de una “Google Tax” pudiera ocasionar retaliaciones por parte del Gobierno actual de los Estados Unidos de América, aplicando el aumento de los aranceles a los países que tomen este tipo de enfoque unilateral en la Región. Es por ello, que a pesar del estado de emergencia en las finanzas públicas en la región, se recomienda a los países participar de las discusiones y estar atentos el consenso dentro del Marco Inclusivo de la OCDE.



## Bibliografía

- Acción 1 «Abordar los retos de la economía digital para la imposición: OCDE, París 2015
- Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OCDE, París, 2015
- Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe Provisional 2018: Marco Inclusivo sobre BEPS. OCDE. París, 2018, p. 4
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, París, 2017
- Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two, OCDE, París, 2019
- <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>. (Diciembre de 2018)
- La taxe GAFA à la française, un petit pas hautement symbolique. Le Monde. París, 2019
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE. París, 2010, p. 9
- Perspectivas económicas de América Latina 2019. DESARROLLO EN TRANSICIÓN, OCDE. París, 2019.
- Plan de Acción BEPS, OCDE, París, 2013. OCDE. p. 9
- Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Proyecto BEPS. OCDE, París, 2013
- Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2017, OCDE, CIAT, ONU, BID, París, 2019.
- Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, OCDE, París, 2019