

La tributación de la *digital economy*: evolución del debate internacional y perspectivas nacionales

Prof. Giuseppe Corasaniti
Università degli Studi di Brescia
13 novembre 2020

La digitalización de la economía y la «crisis» de los sistemas tributarios modernos

Desde el perfil fiscal, la *digital economy* muestra relevantes problemas respecto de la (in)capacidad de los sistemas tributarios modernos – nacionales e internacional – para asegurar una correcta distribución de la potestad tributaria entre los Estados.

Tales problemas encuentran obstáculos a su resolución ya sea en la coexistencia de los criterios de conexión personal, ya sea en la actuación de esquemas de planificación fiscal agresiva destinados a reducir o eliminar la carga fiscal que grava a los grandes grupos multinacionales que operan en el sector digital.

La **Acción 1** del Proyecto BEPS

Para intentar remediar la deslocalización artificial de las utilidades de las grandes multinacionales digitales situadas en territorios caracterizados por una baja (o nula) presión fiscal, con la intención de «erosionar» las respectivas bases imponibles y, de consecuencia, reducir su carga tributaria (fenómenos de «*Base erosion and profit shifting*» o «BEPS»), la OCDE ha predispuesto:

- en febrero del 2013, un Informe «introductorio» de carácter general denominado «***Addressing base erosion and profit shifting***»;
- el 19 de julio del 2013, un Plan de acción llamado «*Action Plan on base erosion and profit shifting*», dedicando la **Acción 1** («***Addressing the tax challenges of the digital economy***») a los fenómenos BEPS generados específicamente en el sector de la economía digital;
- el 5 de octubre del 2015, el Informe final «***Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – Final Report***», donde se revela la necesidad de «revisar» el concepto de «*nexus*» y se proponía la introducción alternativa de una *withholding tax* o una *equalization levy*.

El *Interim Report* **y los procesos de creación de valor**

El 16 de marzo del 2018 la OCDE publicó un Informe intermedio denominado «***Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018***», señalando los progresos efectuados por la *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), con la colaboración del *Inclusive Framework on BEPS*, y anticipando las conclusiones que deberían haber sido adoptadas durante el 2020.

Un aspecto central del *Interim Report* surge de la reflexión acerca de como los datos y la participación de los usuarios pueden contribuir a la creación de valor. De consecuencia, se cuestiona si el lugar donde dicho valor es realizado debe ser considerado relevante a los fines de sujetar a imposición los beneficios obtenidos por las multinacionales digitales.

En un contexto económico que permite que las empresas operen fuera de la jurisdicción de pertenencia en ausencia de una presencia física (estable organización) en otro territorio, así como permite interactuar por medio de plataformas *online* con usuarios y consumidores finales situados en cualquier lugar, la preocupación del *Report* era que se crease un «desajuste territorial» que provocase la no imposición de una porción relevante de los beneficios obtenidos por las mismas empresas, (beneficios), parcialmente derivados de la interacción con los usuarios (de la cual surge una potencial creación del valor agregado para el *business*).

sigue

A los fines de sujetar a imposición el «valor» generado por los *business* digitales se revelan ciertas criticidades, especialmente respecto a los elementos que deberían hacer posible la concreción de tal valor, en tal sentido:

➤ ***data*** – in sé e per sé considerados no poseen ningún valor: la utilidad económica que puede derivar de la utilización de dichos datos (*input*) es directamente proporcional a la capacidad de la empresa para recolectarlos, procesarlos y analizarlos con el auxilio de algoritmos matemáticos específicamente predispuestos para convertirlos en *output* capaces de generar un retorno económico;

➤ ***user participation*** – el eventual valor generado no es estimable con facilidad. Considérese al respecto que:

- en algunas tipologías de *business* digitales, tales como las plataformas *social network*, algunos usuarios podrían limitarse a poseer un *account* carente de contenidos relevantes y de interacciones frecuentes: en casos de este tipo, resulta arduo imaginar la creación de un valor para la empresa titular de la plataforma;
- es posible que la contribución del usuario genere un «dis-valor» para la empresa, allí donde la actividad interactiva se concrete en el compartir contenido inoportunos y potencialmente idóneos para ocasionar un daño a la reputación de dicha empresa.

sigue

Tanto respecto de los «*data*» como a los «*user participation*» se presenta el problema de individualizar la jurisdicción dentro de la cual se puede entender generado el valor y, por ende, quedar sujeto a imposición.

En el ámbito internacional han sido elaboradas distintas propuestas, generalmente dirigidas a atribuir la potestad tributaria al lugar donde se encuentra ubicado el usuario. Sin embargo, la individualización de dicho lugar no resulta simple, especialmente si se consideran los distintos indicadores utilizables en abstracto y su empleo, materias estas sobre las cuales no ha sido alcanzado aún un acuerdo definitivo.

La doctrina internacional ha reflexionado acerca de la posibilidad de “extender” al ámbito del impuesto a las rentas el esquema dispuesto para el IVA; solución esta que parece razonable por las siguientes razones:

- tales *business* digitales proveen servicios gratuitos, aunque en realidad reciben una “contraprestación” no tradicional, representada por informaciones personales de los usuarios de las cuales la empresa puede obtener beneficios a través de espacios publicitarios “dirigidos” o cediendo los datos a terceros interesados;
- la extensión de los principios vigentes en materia de IVA garantizaría la tutela de los derechos de *market jurisdiction*.

El Plano de acción de la Unión Europea

En marzo del 2018 la Comisión Europea publicó su propio *Action Plan* en materia de imposición de la economía digital, abandonado luego al año siguiente. Dicho proyecto proponía dos propuestas de directiva:

1. **COM(2018) 147 final** (*comprehensive solution*) – proponía «revisar» el tradicional concepto de «establecimiento permanente» proponiendo una normativa idónea para establecer un nexo imponible para las empresas digitales operantes a nivel transfronterizo y poseedores de una «presencia digital significativa». A los fines de la atribución de las utilidades a la empresa digital, se retenía oportuno modificar adecuadamente la disciplina vigente en materia de *transfer pricing*;

2. **COM(2018) 148 final** (*targeted solution*) – proponía crear (provisoriamente) un impuesto indirecto sobre los servicios digitales (ISD) que con una alícuota del 3% gravase las utilidades empresariales provenientes de la provisión de servicios digitales específicamente individualizados en el art. 3, al neto del Iva y de otros impuestos análogos.

El lugar de imposición individualizado era el del Estado miembro donde se encontraba el usuario, independientemente de que este último hubiese o no contribuido financieramente a generar utilidades para la empresa, a la vez que se contemplaban niveles mínimos de facturación a los efectos de identificar los sujetos pasivos.

Breve referencia a las contribuciones italianas en materia de economía digital

Desde el 2014, el legislador italiano realizó diversos tentativos dirigidos a introducir una *web tax* nacional que si bien se encuentra en vigor resulta difícil imaginar su concreta operatividad desde que el art. 1, co. 678 ss. de la l. 27 dicembre 2019, n. 160 (ley presupuestaria 2020), que eliminó la necesidad de emanar un decreto ministerial de actuación.

El ***impuesto sobre los servicios digitales*** actualmente en vigor, fue introducido originariamente por el art. 1, co. 35 ss., l. 30 dicembre 2018, n. 145 (ley presupuestaria 2019) y en la versión definitiva (modificada por la ley presupuestaria 2020) contempla una alícuota del 3% que se aplica sobre los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo durante el año, al neto del Iva y de otros impuestos análogos.

Se consideran **sujetos pasivos** aquellos que ejercen una actividad empresarial que, de manera individual o a nivel del grupo, obtengan durante el año solar beneficios derivados de la provisión de **servicios digitales** (ex art. 1, co. 37, ley presupuestaria 2019) obtengan, de manera conjunta: *i)* un ingreso bruto no inferior a € 750.000.000; *ii)* un ingreso bruto derivado de los servicios digitales obtenidos en el territorio del Estado que no sea inferior a € 5.500.000.

sigue

La introducción del «establecimiento permanente digital»

Mas relevante aún aparecen las modificaciones introducidas por el art. 1, co. 1010, de la ley presupuestaria 2018, al art. 162 Tuir, respecto de la disciplina del «establecimiento permanente».

Debe señalarse que si bien la «revisión» del concepto de «*nexus*» represente una indiscutible prioridad en los desafíos que propone la digitalización de la economía, la disciplina internacional todavía se encuentra receptada en el art. 5 del Modelo de Convención OCDE (en el cual se basan las legislaciones domésticas) que resta inmutable, no obstante las recientes modificaciones al Modelo introducidas en el 2017.

En particular, aquello que impide adecuar el instituto del establecimiento permanente a las modificaciones generadas por la digitalización de la economía es la ausencia de un acuerdo unánime a nivel internacional respecto de las necesarias medidas que deben adoptarse.

sigue

El art. 1, co. 1010 de la ley presupuestaria 2018 introdujo en el art. 162, co. 2, Tuir, el nuevo apartado f-*bis*), dirigido a «actualizar» la *positive list* contemplada por la norma y previendo que pueda configurarse un establecimiento permanente allí donde exista «una significativa y continuativa presencia económica en el territorio del Estado, construida de manera tal que no se configure una presencia física en dicho territorio».

Si bien la norma es bienvenida, se presentan ciertas criticidades derivadas de su formulación genérica –y no solo limitada a las empresas de la *digital economy*– y de su ubicación en la parte dedicada al establecimiento permanente material.

La modificación normativa perseguía una específica finalidad “antielusiva” dirigida a limitar el riesgo que el tradicional concepto de establecimiento permanente “material” fuese “manipulado” por las multinacionales digitales al solo fin de eludir su imposición. Tal postura, originariamente adoptada también en ámbito internacional, se ha demostrado inadecuada. Por tal motivo, en el seno de la OCDE se sugirió la introducción de un concepto de «*nexus*» completamente «nuevo» e «independiente» (ej. el concepto de «presencia digital significativa») respecto al tradicional criterio del establecimiento permanente.

En tal sentido, pareciera que el legislador resta aún “amarrado a la tradición”.

Las recientes iniciativas de la OCDE

A inicios del 2019, la OCDE advirtió la exigencia de profundizar las nuevas propuestas, adoptando una renovada postura en base a dos “pilares”:

- **Pillar One** – tiene por objeto las problemáticas concernientes a las modificaciones que deben aportarse al concepto de «*nexus*» y a individualizar una disciplina adecuada para permitir una equitativa distribución de los beneficios a las empresas operantes en el sector digital. En tal óptica se presentan tres propuestas alternativas: i) *user participation proposal*; ii) *marketing intangibles proposal*; iii) *significant economic presence proposal*.
- **Pillar Two** – dirigido a individualizar las medidas idóneas para impedir la traslación de beneficios hacia jurisdicciones con una presión fiscal mas favorable (*profit shifting*). Dentro de dicho pilar se elaboró la «*global anti-base erosion proposal*» («GloBE»), cuyo objetivo es el de asegurar una “imposición mínima” mediante la introducción de:
 - una «*income inclusion rule*» – para imponer las rentas de entidades extranjeras sí, en sus respectivas jurisdicciones de residencia o establecimiento existe un *effective tax rate* demasiado baja;
 - una «*tax on base eroding payments*» – que garantice la recaudación fiscal sobre los pagos susceptible de generar fenómenos de erosión a las bases imponibles. Esta presupone la creación de una: i) *undertaxed payments rule*; ii) *subject to tax rule*.

sigue

Luego del Programa de trabajo propuesto por el *Inclusive framework*, el 28 mayo 2019 la Secretaria de la OCDE recomendó proceder con *Pillar One*, adoptando una postura unificada.

El renovado «*Unified approach*» del *Pillar One* incluyó en su ámbito de aplicación a todas las actividades de empresa cuyos beneficios deriven de la comercialización de los productos y servicios digitales y que prevean una directa interacción con los consumidores (*large consumer-facing businesses*).

Se propone además la introducción de un nuevo criterio de conexión a la imposición –distinto e independiente del tradicional concepto de «*nexus*»– que debería tener en consideración el monto total de las ventas realizadas por las empresas dentro del territorio de una particular jurisdicción.

Luego de la creación de tal parámetro deberían haber seguido las modificaciones a las reglas en materia de reparto de las utilidades, que deberían contemplar un mecanismo estructurado en tres niveles que vería la contemporánea existencia de principios ya existentes, tales como el *arm's lenght principle*, que restaría aplicable a los modelos de *business* tradicionales – junto a nuevas disposiciones.

Bibliografia

- V. Uckmar – G. Corasaniti – P. De’ Capitani di Vimercate – C. Corrado Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2012;
- A. Bal, *(Mis)guided by the value creation principle – Can new concept resolve old problems?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 11, 1;
- G. Corasaniti, *La tassazione della Digital Economy: Progetto Beps, iniziative europee e prospettive nazionali*, in *Europa e America Latina. Due continenti, un solo diritto. Unità e specificità del sistema giuridico latinoamericano, Europa y América Latina. Dos continentes, un solo derecho*, Tomo II, A. Saccoccio – S. Cacace (a cura di), Torino, 2020, 756;
- R.R. Das, *The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 3, 134;
- P. Pistone – J.F. Pinto Nogueira – B. Andrade, *The 2019 OECD Proposals for addressing the tax challenges of the digitalization of the economy: an assessment*, in *International Tax Studies*, 2019, vol. 2, no. 2, 1;
- P. Pistone – J.F. Pinto Nogueira – B. Andrade, *The OECD Public Consultation Document “Secretariat proposal for a ‘unified approach’ under Pillar One”: an assessment*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 1, 14;
- P. Pistone – J.F. Pinto Nogueira – B. Andrade, *The OECD public consultation document “global anti-base erosion (GloBE) proposal: pillar two”*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 2, 62;
- OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris;
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris;
- OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris;
- OECD (2019), *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – Policy Note*, 23 gennaio 2019;
- OECD (2019), *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris;
- OECD (2019), *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. Public Consultation Document*, 9 ottobre – 12 novembre 2019;
- OECD (2019), *Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two – Public Consultation Document*, 8 novembre – 2 dicembre 2019.