

La Tributación de la Economía Digital: Pasado, presente y futuro

Taxation of the Digital Economy: Past, present and future

IRMA JOHANNA MOSQUERA VALDERRAMA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Irma Johanna Mosquera Valderrama. *La Tributación de la Economía Digital: Pasado, presente y futuro*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2022. At. xxx

Resumen

Este trabajo aborda los desarrollos actuales en la tributación de la economía digital, incluyendo las actuales propuestas unilaterales, multilaterales, y de la Unión Europea, sus objetivos, desafíos, y los problemas que surgen a partir de su implementación. También proporciona algunos elementos de análisis relacionados con la evolución desde el comercio electrónico hasta la economía digital, al igual que trata las preocupaciones relacionadas con el requisito de presencia local, el cual puede constituir una barrera para el comercio y la inversión. La diversidad de propuestas revela que no hay claridad sobre la mejor forma de tratar los negocios altamente digitalizados, con los enfoques multilaterales enfrentándose a un escrutinio similar, especialmente por parte de los países en desarrollo. Por tanto, al igual que en el comercio y la inversión, los enfoques multilaterales necesitarán hacer más para ganar legitimidad frente a los países en desarrollo. Este trabajo concluye con algunas recomendaciones en cuanto a los pasos que pueden tomarse por parte de los gobiernos para tratar este tema, así como por los formuladores de políticas en los niveles nacional, de la Unión Europea e internacional.

1 Catedrática, Facultad de Derecho Universidad de Leiden, Países Bajos. Investigadora Líder Proyecto GLOBTAXGOV ERC. El escrito e investigación llevada a cabo para este artículo son el resultado de la investigación ERC en el marco del Proyecto GLOBTAXGOV (2018-2023). El Proyecto GLOBTAXGOV ha recibido financiación del Consejo Europeo de Investigación (*European Research Council - ERC*) bajo el Programa *Seven Framework Programme* de la Unión Europea (FP/2007-2013) (ERC Grant acuerdo n. 758671). La versión en Inglés de este artículo "*Trade Digitalization and Taxation*" será publicada en 2022 en *The Elgar Companion to the WTO in Edward Elgar Publishing*, Editores Julien Chaisse y Christian Rodriguez-Chiffelle, El autor desea agradecer al Instituto Colombiano de Derecho Tributario por facilitar la traducción en Español de este trabajo.

Palabras clave: Impuesto digital, comercio, economía digital, contribución (gravamen) digital, digitalización del comercio.

Abstract

This contribution addresses the current developments in the taxation of the digital economy including the current unilateral, multilateral, and EU proposals including objectives, challenges, and problems arising when implementing these proposals. This contribution also provides some elements of analysis regarding the evolution from e-commerce to the digital economy, as well as addresses the concerns regarding the requirement of local presence that may constitute a barrier to trade and investment. The diversity of the proposals reveals that there is no clarity on the best way to deal with highly digitalised business, with the multilateral approaches facing similar scrutiny especially by developing countries. Therefore, as in trade and investment, multilateral approaches will need to do more to gain legitimacy vis-à-vis developing countries. This contribution concludes with some recommendations regarding the steps that can be taken to address this topic by governments, as well as policymakers at the national, EU, and international levels.

Keywords: Digital levy, trade, digital economy, digital service tax, trade digitalisation.

Introducción

Debido a la aparición de los negocios digitalizados, los países y organizaciones a niveles multilateral, regional (UE) y unilateral están discutiendo las maneras de gravar las utilidades de dichos negocios. Por definición, los negocios digitales son negocios que utilizan tecnologías digitales y, en forma general, pueden dividirse en dos. Por ejemplo, entre la manufactura digital y los proveedores de servicios automatizados (p.ej., plataformas de redes sociales, motores de búsqueda, mercados en línea, proveedores de contenido en línea, plataformas de intermediación, entre otros). Algunos ejemplos de los primeros incluyen compañías como IBM o Siemens; de los segundos, compañías como Facebook, Google, Alibaba, Amazon, Netflix, Uber, Booking, Jumia, etc. Estas compañías ofrecen sus negocios directamente a los consumidores (B2C) o a las empresas (B2B).

La tributación de los negocios digitales se ha convertido en un asunto de gran preocupación tanto para los gobiernos como para las organizaciones internacionales. Una preocupación prioritaria es si realmente el sistema tributario

actual permite la tributación de los negocios digitales y si las compañías digitales pagan su proporción justa. Esta preocupación surge de (i) la falta de presencia física o la existencia de una presencia limitada en el país, lo cual afecta el recaudo de los países, y (ii) el uso (principalmente) por parte de compañías digitales de regímenes tributarios favorables para estructurar sus actividades y pagar menos impuestos. Esto último también ha resultado en discusiones parlamentarias amplias en el Reino Unido relacionadas con Google y Amazon.² Además, La UE ha realizado investigaciones de Ayudas Estatales respecto al uso de *rulings* por parte de Amazon (en Luxemburgo), y Apple (en Irlanda), entre otros.³

Para poder abordar estas preocupaciones, en 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con el mandato político del G20, introdujo el Proyecto para evitar la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios (BEPS, por sus iniciales en inglés) de 2013. Este proyecto incluye un total de 15 Acciones, donde la primera de estas acciones, es decir, la Acción 1, se refiere a la tributación de la economía digital.⁴ La Acción 1 recibió (en ese momento) varias objeciones de los Estados Unidos; por lo tanto, se decidió que la implementación de esta Acción debía ser postergada.⁵

Más tarde, el G20 decidió continuar con la tributación de la economía digital incluyendo los negocios altamente digitalizados y, como resultado de ello,

- 2 Ver Simon Bowers y Rajeev Syal, 'MP on Google Tax Avoidance Scheme: "I Think That You Do Evil"' *The Guardian* (16 de Mayo de 2013) <<https://www.theguardian.com/technology/2013/may/16/google-told-by-mp-you-do-do-evil>> consultado el 23 de noviembre de 2021.
- 3 Ver 'State Aid: Irish Tax Treatment of Apple Is Illegal' (Ayuda Estatal: el Tratamiento Tributario Irlandés a Apple es Ilegal) <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923> consultado el 25 de noviembre de 2021.; Ver también 'Luxembourg Gave Illegal Tax Advantage to Amazon' (Luxemburgo dio Ventaja Tributaria Ilegal a Amazon) <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3701> consultado el 25 de noviembre de 2021.
- 4 El Proyecto BEPS contiene 4 estándares Mínimos que tratan la competencia tributaria dañina, el abuso de tratados tributarios, la documentación de precios de transferencia, y la solución de conflictos (Acciones 5, 6, 13, y 14), 10 mejores prácticas, y 1 instrumento multilateral.
- 5 Ver la entrevista de Robert Stack en 'The BEPS Proyecto: 5 Years Later - Tax Notes Talk' (*Listen Notes*) (El Proyecto BEPS: 5 Años más Tarde – Las Notas Tributarias Hablan (Notas de Escucha) <<https://www.listennotes.com/podcasts/tax-notes-talk/the-beps-project-5-years-later-P1crmUhJeWw/>> consultado el 25 de noviembre de 2021. "Una pregunta sobre ese punto, el proyecto de economía digital está en marcha. ¿Podría haberse hecho más bajo la acción 1 o eso solo no era posible? Respuesta de Robert Stack: No lo creo en ese momento. Si miramos las propuestas en ese momento para la economía digital, lo que se debatió extensamente fue algo como un establecimiento permanente digital". Ver Audio en Analistas Tributarios, 'The BEPS Project: 5 Years Later (Audio Only)' <<https://www.youtube.com/watch?v=G7TZqD8KoD0>> consultado el 25 de noviembre de 2021. Y encuentre el Texto en 'The BEPS Project: 5 Years Later - Tax Notes Talk'; Ver también Stephanie Johnston, 'BEPS 5 Years Later: Action 1 and the Quest to Tax Digital Activity' (BEPS 5 años más tarde: Acción 1 y la búsqueda para gravar la actividad digital) <<https://www.taxnotes.com/featured-news/beps-5-years-later-action-1-and-quest-tax-digital-activity/2020/10/02/2d0lg>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

la OCDE introdujo el llamado Proyecto BEPS 2.0.⁶ Este Proyecto comprende el Pilar 1 para gravar los negocios altamente digitalizados, y el Pilar 2 para abordar los asuntos restantes de BEPS incluida la introducción de una tasa impositiva mínima. Estas propuestas fueron discutidas en el Marco Inclusivo BEPS el cual (a noviembre de 2021) está conformado por 141 jurisdicciones, que incluyen países de la OCDE, del G20 y no pertenecientes ni a la OCDE ni al G20.

A pesar del objetivo de la OCDE y el G20 de llegar a un acuerdo para finales de 2020, la realidad es que llegar a dicho acuerdo se ha vuelto más difícil de lo esperado. Las dificultades se deben principalmente a las distintas propuestas presentadas por los países para gravar los negocios digitales, así como a los diferentes intereses que existen entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo. Varios ejemplos que ilustran los distintos intereses entre países desarrollados y países en vías de desarrollo son el enfoque de presencia económica significativa propuesto por países del G24 para la tributación de negocios altamente digitalizados, la introducción de impuestos sobre servicios digitales, y las discusiones en el Comité Tributario de las Naciones Unidas relacionadas con la introducción del artículo 12B UN 2021 al Modelo de Convenio Tributario. Estos ejemplos se explicarán con mayor detalle en la sección 3 de este documento.

Siguiendo los desarrollos de los Estados Unidos y del G7, en octubre de 2021, 136 jurisdicciones que participaban en el Marco Inclusivo BEPS (*BEPS Inclusive Framework*). En ese momento se pusieron de acuerdo en cuanto a las propuestas de la OCDE sobre el Pilar 1 y el Pilar 2, incluyendo la tarifa impositiva mínima del 15%.⁷ En noviembre, una nueva jurisdicción (i.e. Mauritania) se ha unido al Marco Inclusivo BEPS y también ha declarado su compromiso con las propuestas del Pilar 1 y Pilar 2, aumentando el número a 137 jurisdicciones.⁸ Las propuestas de la OCDE también han sido avaladas por la reunión del G20 bajo la presidencia italiana. Las nuevas reglas entrarán en vigencia a partir de 2023.⁹

6 A diferencia de la Acción 1 que introdujo la tributación de la economía digital, principalmente apuntando a las Gigantes Tecnológicas como Google, Amazon, Facebook, el Pilar 1 amplía el alcance a la tributación de negocios altamente digitalizados. Ver 'Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One (9 October - 12 November 2019)' (Documento de Consulta Pública: Propuesta del Secretariado para un "Enfoque Unificado" bajo el Pilar Uno (9 de octubre – 12 de noviembre de 2019) 21, 7. para. 19.

7 Ver 'Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021' (Declaración sobre una Solución de Dos Pilares para abordar los retos fiscales que surgen de la digitalización de la economía – 8 de octubre de 2021) [2021] OCDE/G20 8.

8 Desde el Marco Inclusivo BEPS, los países que no han avalado este acuerdo son Kenia, Nigeria, Sri-Lanka y Paquistán.

9 'G20 Rome Leaders' Declaration' (31 October 2021) <http://www.ilo.org/global/about-the-ilo/how-the-ilo-works/multilateral-system/g20/WCMS_826035/lang--en/index.htm> consultado el 23 de noviembre de 2021.

A pesar de este acuerdo, todavía no está claro cómo se pondrán en práctica estas propuestas, al igual que cómo estas propuestas aumentarán los ingresos no solo de los países desarrollados, sino también de los que están en vías de desarrollo. Debido a estas preocupaciones, el Foro de Administraciones Tributarias Africanas (ATAF, por sus iniciales en inglés) también ha presentado en julio de 2021 su propuesta abordando la necesidad de proporcionar reglas efectivas y equitativas del Pilar 1 y el Pilar 2.¹⁰ En octubre de 2021, a la luz del acuerdo en el Marco Inclusivo BEPS, ATAF también resaltó la complejidad del Pilar 1 y condenó la imposición de arbitraje obligatorio para países en vías de desarrollo, incluidos los países ATAF.¹¹

Además, el aumento de popularidad de algunos negocios digitales debido al uso de los medios digitales durante la Pandemia de COVID-19 (p.ej., Netflix, Twitter, Zoom, Microsoft, Amazon, Google, etc.) ha resultado en que algunos países, incluyendo aquellos pertenecientes a la UE, estén buscando si estos negocios digitales también pueden contribuir con una participación mayor de sus utilidades para financiar la recuperación de la economía, de la Pandemia de COVID19.¹² Por tanto, inclusive más que antes, los países están cuestionando la equidad de la tributación de estos negocios digitales y reevaluando la necesidad de gravarlos.

A la luz de lo anterior, este trabajo intenta proporcionar un panorama general de las propuestas pasadas y presentes para gravar la economía digital desde una perspectiva fiscal con referencias comerciales adicionales. La sección 2 tratará el cambio de la tributación del comercio electrónico a los negocios altamente digitalizados. La sección 3 describirá las propuestas actuales de tributación de negocios altamente digitalizados incluyendo los enfoques multilateral, unilateral, y regional. Finalmente, la sección 4 presentará el camino hacia adelante (futuro) en la tributación de la economía digital.

10 '130 Inclusive Framework Countries and Jurisdictions Join a New Two-Pillar Plan to Reform International Taxation Rules – What Does This Mean for Africa?' (130 países y jurisdicciones de marco inclusivo se unen a un nuevo plan de dos pilares para reformar las reglas de tributación internacional – ¿qué significa esto para África? (1 de julio de 2021) <<https://www.ataftax.org/130-inclusive-framework-paises-and-jurisdicciones-join-a-new-two-pillar-plan-to-reform-international-taxation-rules-what-does-this-mean-for-africa>> consultado el 23 de noviembre de 2021.

11 'A New Era of International Taxation Rules – What Does This Mean for Africa?' (Una nueva era de reglas de tributación internacional - ¿qué significa esto para África? (8 de octubre de 2021) <<https://www.ataftax.org/a-new-era-of-international-taxation-rules-what-does-this-mean-for-africa>> consultado el 23 de noviembre de 2021.

12 Será tratado en la sección 3, más adelante.

1. Del comercio electrónico a los negocios altamente digitalizados

Las organizaciones internacionales han abordado las transacciones de comercio electrónico desde el comienzo desde una perspectiva de comercio, impuestos e inversión. La OCDE ha definido una transacción de comercio electrónico como:

La venta o compra de bienes o servicios, llevada a cabo a través de redes de computación por métodos diseñados específicamente con el propósito de recibir o colocar pedidos. Los bienes o servicios se ordenan por esos métodos, pero el pago y la entrega final de los bienes o servicios no tienen que ser realizados en línea.¹³

En ese entonces, la característica principal era el uso de la Internet para comprar bienes y servicios. Por tanto, las reglas aplicables a esas transacciones consideraban el pago de derechos de aduanas o impuestos si los bienes o servicios eran pagados / recibido en el exterior. Las propuestas en ese momento apuntaban a facilitar el comercio electrónico desde las perspectivas comercial, tributaria y de inversión.

Un ejemplo clave desde una perspectiva comercial es la introducción en 1998 del Programa sobre Comercio Electrónico adoptado por el Consejo General de la OMC para investigar la relación entre los acuerdos existentes de la OMC y el comercio electrónico.¹⁴ Siguiendo este Programa, se introdujo una moratoria (suspensión) provisional sobre derechos de aduanas respecto a las transmisiones electrónicas. Esta hace posible que no se impongan derechos de aduanas sobre las transmisiones electrónicas que se usan para entregar productos digitalizados (p.ej., *e-books*, música etc.) y una variedad de servicios.¹⁵

Al momento de escribir este trabajo (noviembre de 2021), hay discusiones entre países de la OMC para hacer que esta moratoria sea permanente. Algunos

13 'OECD Glossary of Statistical Terms - Electronic Commerce Definition' (Glosario de términos estadísticos de la OCDE – Definición de Comercio Electrónico) <<https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>> consultado el 23 de noviembre de 2021.

14 'Declaración de la OMC sobre Comercio electrónico Global (Adoptada el 20 de mayo de 1998)' <https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/mindec1_e.htm> consultado el 23 de noviembre de 2021.

15 Aunque el término "transmisiones electrónicas" no está definido, comúnmente se cree que comprende cualquier cosa desde software, emails, y mensajes de texto hasta música digital, películas y videojuegos". Ver 'WTO Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions - International Chamber of Commerce' (Moratoria de la OMC sobre derechos de aduanas en Transmisiones Electrónicas – Cámara de Comercio Internacional) <<https://iccwbo.org/publication/wto-moratorium-on-customs-duties-on-electronic-transmissions-a-primer-for-business/>> consultado el 23 de noviembre de 2021.

países de la OMC (India y Suráfrica) han expresado (en 2018¹⁶ y en 2019¹⁷) sus preocupaciones con relación a la pérdida de ingresos para países en vías de desarrollo si esta moratoria continúa siendo aplicable. Esto se debe principalmente al aumento de productos que se digitalizan y entregan digitalmente¹⁸ y a los cuales será aplicable la moratoria ya que “no hay una definición acordada ni entendimiento común entre los Miembros de lo que está cubierto bajo el término ‘transmisiones electrónicas’”.¹⁹ En cambio, otros países de la OMC (Australia, Canadá, Chile, Colombia, Hong Kong, China, Islandia, República de Corea, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur, Suiza, Tailandia, y Uruguay) han expresado la importancia de ampliar esta moratoria ya que los beneficios superan el recaudo no percibido por los países.²⁰ Al momento de escribir este trabajo, estas discusiones todavía siguen en progreso.²¹

Desde una perspectiva tributaria, la OCDE introdujo el Marco de Tributación de Ottawa para el comercio electrónico en 1998.²² Bajo este Marco, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE introdujo principios de fiscalización amplios que

16 ‘Work Programme on Electronic Commerce/ Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions: Need for a Re-Think’ (Organización Mundial de Comercio (OMC) 2018) WT/GC/W/747 <<https://bit.ly/3nRZ3Mx>>.

17 ‘Work Programme on Electronic Commerce: The E-Commerce Moratorium and Implications for Developing Countries’ (Organización Mundial de Comercio (OMC) 2019) WT/GC/W/774 <<https://bit.ly/3r9ytAA>>.

18 Ver Rashmi Banga, ‘Growing Trade in Electronic Transmissions: Implications for the South’ [2019] Research Paper Series <[ps://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2019d1_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2019d1_en.pdf)>. que trata el creciente comercio en transmisiones electrónicas debido al uso de tecnologías digitales como impresiones 3D, robótica y analítica de *big data*. Este documento argumenta que este crecimiento puede tener “implicaciones serias para el Sur ya que la mayoría de los países en vías de desarrollo son importadores netos de transmisiones electrónicas”. Entre otras cosas, recomienda referirse a la categorización de contenido digital en la OMC que deba ser excluido del alcance de las transmisiones electrónicas; Ver también ‘WTO Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions – International Chamber of Commerce’ (n 15).; Ver también ‘Work Programme on Electronic Commerce: The E-Commerce Moratorium and Implications for Developing Countries’ (n 17).

19 ‘Work Programme on Electronic Commerce/ Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions: Need for a Re-Think’ (n 16).

20 ‘Electronic Transmissions and International Trade - Shedding New Light on the Moratorium Debate’, vol 233 (World Trade Organization (WTO) 2020) OCDE Trade Policy Papers 233 <https://www.oecd-ilibrary.org/trade/electronic-transmissions-and-international-trade-shedding-new-light-on-the-moratorium-debate_57b50a4b-en> consultado el 25 de noviembre de 2021.

21 El 10 de diciembre de 2019, los miembros de la OMC acordaron ampliar la moratoria del comercio electrónico hasta la Conferencia 12 que tendría lugar (del 30 de noviembre al 3 de diciembre de 2021). Ver ‘WTO Members Agree to Extend E-Commerce, Non-Violation Moratoriums’ <https://www.wto.org/english/news_e/news19_e/gc_10dec19_e.htm> consultado el 25 de noviembre de 2021.

22 ‘Electronic Framework: Taxation Framework Conditions’ (Comité de la OCDE sobre Asuntos Fiscales 1998) <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>.

deben aplicar al comercio electrónico, esto es, neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, y flexibilidad.²³

Desde la perspectiva de inversión, en 2000 la UNCTAD introdujo el Programa de Reforma a la Ley y Comercio Electrónico.²⁴ Este programa apunta a abordar el establecimiento de regímenes jurídicos para tratar los asuntos presentados por el comercio electrónico y la tecnología digital en países en vías de desarrollo. Además, la UNCTAD introdujo iniciativas para el comercio electrónico para todo aquello que está dirigido “a mejorar la habilidad de los países en vías de desarrollo, y en particular los países menos desarrollados, de usar y beneficiarse del comercio electrónico”.²⁵ Más tarde, con el desarrollo de tecnologías digitales, fue posible no solo comprar bienes / servicios a través de Internet, sino también crear modelos de negocios digitales y mercados digitales que resultaron en 3 características principales que se observan con frecuencia en ciertos modelos de negocios altamente digitalizados: (i) escala sin ser masivo; (ii) confianza en activos intangibles; y (iii) datos y contribuciones de usuarios.

La primera característica hace posible que las empresas: (i) ubiquen varias etapas de su proceso de producción entre distintos países, teniendo acceso a los consumidores en todo el globo, y sin necesitar una presencia significativa, de esa manera “logrando una escala local operacional sin una masa local”.²⁶ Las características segunda y tercera resultan en que la empresa pueda (ii) confiar en sus activos intangibles, incluidos los activos de propiedad intelectual, tales como software y algoritmos que apoyan sus plataformas, sitios web; e (iii) introducir en sus modelos de negocios, la recolección y análisis de datos vinculados a un usuario / cliente específico, “participación de usuarios, efectos de red y la provisión de contenido generado por usuarios”.²⁷

Debido a estos desarrollos, el énfasis de los gobiernos y organizaciones internacionales ya no es el comercio electrónico, sino la digitalización en general.²⁸

23 Ibid en la nota al pie 4.

24 ‘Review of E-Commerce Legislation Harmonization in the Economic Community of West African States’ <https://unctad.org/system/files/official-document/dtlstict2015d2_en.pdf> consultado el 25 de noviembre de 2021.

25 ‘E-Trade for All Year in Review 2017-2018 Let’s Make e-Commerce Inclusive and Drive Development’ <https://unctad.org/system/files/official-document/dtlnone2018d1_en.pdf> consultado el 25 de noviembre de 2021.

26 ‘Tax and Digitalisation’ [2019] OCDE Going Digital Policy Note 8 at 3 <<http://www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf>>.

27 ibid.

28 Ver también Rifat Azam, ‘Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income’, (2012) 31 VA. TAX REV. 639 y Rifat Azam, ‘Ruling the World: Generating International Tax Norms in the Era of Globalization and BEPS’ (2017) 50 SUFFOLK U L REV 517.

Para abordar los diferentes desafíos que surgen de la digitalización, los gobiernos y las organizaciones internacionales han avalado varios instrumentos/iniciativas. Por ejemplo, en el campo de protección de datos, algunos instrumentos importantes son el la Convención de la UE y del Consejo de Europa para proteger el procesamiento automático de datos personales y para regular los flujos transfronterizos de datos personales (desde 2018 también incluye *big data*),^{29,30} la Directiva 2016 de la UE,³¹ y la Regulación de la UE³² sobre Protección de Datos (vigente desde mayo de 2018). Algunas iniciativas en el campo de seguridad son las propuestas (actualmente en discusión) para una Ley de Servicios Digitales de la UE y Leyes de Mercados Digitales para crear un espacio digital más seguro y para garantizar un campo de juego de negocios nivelado.³³

En el campo tributario, además de la propuesta del Pilar 1, algunas iniciativas son la introducción por distintos países del Impuesto a los Servicios Digitales y el artículo 12B 2021 del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. La UE también ha propuesto en 2018 la introducción del Impuesto a los Servicios Digitales³⁴ (aún no implementado). Más recientemente en 2021, la UE ha propuesto la introducción de un Gravamen Digital³⁵ para garantizar una imposición justa y para financiar la recuperación de la UE de la Pandemia del COVID-19. Estas iniciativas fiscales serán abordadas más adelante en la sección 3.

29 'Protocol Amending the Convention for the Protection of Individuals with Regard to Automatic Processing of Personal Data' [2018] Consejo de Europa <<https://rm.coe.int/16808ac918>>.

30 Ver Filip Debelva y IJ Mosquera Valderrama, 'Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions - Kluwer Law Online' (2017) 45 Intertax 362 <<https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/access/item%3A2951900/view>> consultado el 25 de noviembre de 2021; Ver también IJ Mosquera Valderrama, 'Processing Personal and Business Data and the Rule of Law in the Era of Digital Trade' (2019) 20 Central European Political Science Review Journal 111 <<https://hdl.handle.net/1887/73432>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

31 'Directiva (UE) 2016/ 680 del Parlamento Europeo y del Consejo – del 27 de abril de 2016 – sobre la Protección de Personas Naturales con respecto al Procesamiento de Datos Personales por las Autoridades Competentes para efectos de la Prevención, Investigación, Detección o Procesamiento de Actos Criminales o la Ejecución de Sanciones Penales, y sobre el Libre Movimiento de dichos datos, y Revocando la Decisión del Marco del Consejo 2008/ 977/ JHA' [2016] Diario Oficial de la Unión Europea 43 <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0680&from=EN>>.

32 'General Data Protection Regulation (GDPR) – Official Legal Text' (Regulación General de Protección de Datos – Texto Legal Oficial) 2016 <<https://gdpr-info.eu/>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

33 'The Digital Services Act Package / Shaping Europe's Digital Future' <<https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/digital-services-act-package>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

34 'Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services' [2018] Comisión Europea <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/201803/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf>.

35 'A Fair & Competitive Digital Economy – Digital Levy' <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-&-competitive-digital-economy-digital-levy_en> consultado el 24 de noviembre de 2021.

En conclusión, esta sección resalta los cambios que se originaron a partir de la digitalización. En principio, la principal preocupación de los gobiernos y las organizaciones era fomentar el comercio electrónico desde una perspectiva fiscal, comercial y de inversión. Sin embargo, el aumento de la digitalización también ha resultado en que los gobiernos y las organizaciones aborden asuntos como la protección de datos, la seguridad digital y asegurar que las empresas altamente digitalizadas paguen una cuota justa de los tributos. Estos cambios afectarán el comercio en la medida en que este requerirá que algunas empresas tengan una presencia local y/o requisitos de contenido local. En algunos casos, si estos cambios solo son aplicables a las empresas extranjeras, podrían constituir una medida comercial discriminatoria. Un ejemplo de esto último se encuentra en las Investigaciones de Comercio de la Sección 301 adelantadas de los Estados Unidos que serán abordada en la sección 3.3. más adelante. La siguiente sección abordará los desarrollos tributarios.

2. Tributación de negocios altamente digitalizados

2.1. La perspectiva de los países en vías de desarrollo vs. la perspectiva de los países desarrollados

La digitalización ha hecho posible que las multinacionales lleven a cabo negocios en el exterior sin tener una presencia física en el país donde se está llevando a cabo el negocio digital o se están prestando los servicios (país fuente). En general, si hay presencia física se considerará que la compañía lleva a cabo sus negocios a través de un establecimiento permanente (EP). Los establecimientos permanentes son gravados en el país fuente por las utilidades que pudieran haber sido asignadas al establecimiento permanente. Para determinar la utilidad, se utilizará el principio de plena competencia (ALP, por sus iniciales en inglés), el cual gravará la utilidad de este establecimiento permanente como si fuera una parte independiente (tercero), teniendo en cuenta sus activos, funciones, y riesgos.

Las multinacionales, principalmente con sede en países desarrollados, han hecho uso de la estructuración tributaria para trasladar los intangibles a países con regímenes tributarios favorables, y de esa forma minimizar las actividades económicas en el país de la fuente a pesar del hecho de que los servicios / usuarios están ubicados en ese país. En algunos casos, las multinacionales han escogido tener una presencia física limitada pero solo con funciones administrativas. Dado que los intangibles de estas empresas están en el exterior, la tributación en el país de la fuente no existirá o estará limitada a un monto por los servicios administrativos, de acuerdo con el principio de plena competencia.

Un ejemplo resaltado por Ndajiwo es, por ejemplo, Uber en Nigeria, que tiene presencia física, pero limitada a funciones administrativas. Por tanto, la utilidad recibida por Uber Nigeria será enviada a Uber Países Bajos, la cual retendrá un 25% de estas utilidades, y de allí en adelante el remanente es enviado de regreso a los conductores de Uber en Nigeria. Nigeria no grava el 25% retenido por Uber Países Bajos, y solo toma una pequeña cantidad para las funciones administrativas de Uber Nigeria, la cual será calculada de acuerdo con el principio de plena competencia (costo adicionado).³⁶

Este ejemplo muestra que la tributación (justa) de las actividades de las actividades de negocios digitales será limitada (si hay presencia física) o no existirá (en ausencia de presencia física). El resultado es entonces un menor recaudo para los países donde se llevan a cabo las actividades del negocio digital (país de la fuente (en vías de desarrollo), lo cual favorece la tributación en los países donde (i) las empresas digitales tienen sus sedes (país de residencia (desarrollado)), o (ii) donde estén siendo ubicados los intangibles (principalmente un país desarrollado).

La descripción anterior destaca que hay una necesidad urgente de que los países graven la renta que se origina de los negocios digitales (ya sea un negocio altamente digitalizado en general o servicios digitales automatizados en particular). Esta preocupación es legítima, tanto para países desarrollados como para países en vías de desarrollo, y de manera general requerirá el acuerdo de los países en donde tienen sede las empresas digitales (es decir, países de la residencia (principalmente desarrollados) y donde se está generando la renta (es decir, países de la fuente (en vías de desarrollo)).

Para abordar una tributación justa y aumentar el ingreso, los países están buscando formas de gravar estos negocios digitales independientemente de la presencia física o de las funciones (administrativas) limitadas en el país, por ejemplo, a través de medidas multilaterales, regionales o unilaterales para gravar empresas altamente digitalizadas. Algunos ejemplos de medidas multilaterales y regionales son la propuesta del Pilar 1, el artículo 12B 2021 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas (Sección 3.2.), y la Propuesta de la UE para una Contribución Digital (Sección 3.4.). Algunas medidas unilaterales son el gravamen de compensación (*equalization levy*), el nexo de presencia económica significativa, los gravámenes vía retención en la fuente, o los impuestos a los servicios digitales (Sección 3.3.).

36 Mustapha Ndajiwo, 'The Taxation of the Digitalised Economy: An African Study' [2020] ICTD, WP 107 <<https://www.ictd.ac/publication/taxation-digitalising-economy-africa-study/>> consultado el 2 de noviembre de 2021.

2.2. Enfoques multilaterales

En 2013, la OCDE y el G20 introdujeron el Proyecto para combatir la erosión de la base tributaria y el traslado de utilidades (BEPS, por sus iniciales en inglés) por parte de empresas multinacionales. Como se mencionó anteriormente, más tarde, en 2015, la OCDE publicó 15 Acciones, donde la Acción 1 abordaba los retos tributarios provocados por la Economía Digital. Esta Acción analizó las consecuencias directas e indirectas (IVA) de la tributación de la economía digital. También abordaba los rasgos claves de la economía digital y sus modelos de negocios que son potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, y que pueden exacerbar los riesgos BEPS. Estos rasgos incluyen:

Movilidad, dependencia de los datos, efectos de redes, la propagación de modelos de negocios de múltiples lados, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y volatilidad. Los tipos de modelos de negocios incluyen muchas variedades de comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociaciones financieras de alta velocidad, y servicios de pago en línea. La economía digital también ha acelerado y cambiado la propagación de cadenas de valor globales en las cuales las Empresas Multinacionales (MNEs, por sus iniciales en inglés) integran sus operaciones mundiales.³⁷

La falta de presencia física o una presencia física limitada, (es decir, Establecimiento Permanente, EP), en el país fuente ha exacerbado los riesgos BEPS. Por lo tanto, se propusieron varias medidas, entre ellas: modificar la definición de EP y la lista de excepciones de EP; revisar las directrices de precios de transferencia, e incluir la tributación de la renta de la CFC (Empresa Controlada del Extranjero) en la jurisdicción de la compañía matriz final y los las rentas típicamente percibidas en la economía digital. Estas medidas fueron adoptadas en las Acciones 7, 8 a 10, y 3 que tratan de EP, precios de transferencia, y reglas CFC, respectivamente.³⁸

37 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report | OECD' (OCDE Publishing 2015)11 <<https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

38 Las reglas CFC apuntan a enfrentar el uso de Compañías Controladas del Extranjero, que son "compañías ubicadas usualmente en jurisdicciones con impuestos bajos, que son controladas por un accionista residente. La legislación CFC está diseñada generalmente para combatir la protección o refugio de utilidades en compañías residentes en jurisdicciones de bajos impuestos o sin impuestos. Un rasgo esencial de esos regímenes es que atribuyen una proporción del ingreso protegido en dichas compañías a; accionista residente en el país interesado. En general, solo ciertos tipos de rentas caen dentro del alcance de la legislación CFC; esto es, rentas pasivas tales como dividendos, intereses y regalías" 'Glossary of Tax Terms - OCDE' <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

Además, el informe de la Acción 1 de BEPS declaró que el uso de modelos de negocios en la economía digital también ha resultado en oportunidades para:

Lograr BEPS para reducir o eliminar el impuesto en jurisdicciones a lo largo de toda la cadena de suministros, incluyendo tanto los países de mercado como de residencia. Por ejemplo, la importancia de los intangibles en el contexto de la economía digital, combinada con la movilidad de intangibles para efectos tributarios bajo las reglas fiscales existentes, genera oportunidades BEPS sustanciales en el área de impuestos directos. Además, la habilidad para centralizar la infraestructura a cierta distancia de una jurisdicción de mercado y realizar ventas sustanciales de bienes y servicios en ese mercado desde una ubicación remota, combinada con una habilidad cada vez mayor para realizar una actividad sustancial con uso mínimo de personal, genera oportunidades potenciales para lograr BEPS fragmentando las operaciones físicas para evitar la imposición.³⁹ Por tanto, además de las Acciones BEPS anteriormente mencionadas (3, 7, 8, 10), se consideraron necesarias ciertas reglas para garantizar que “las utilidades serán reportadas donde se lleven a cabo las actividades económicas que las generan y donde se cree valor”.⁴⁰

Sin embargo, debido a la falta de consenso sobre propuestas concretas y las objeciones de los Estados Unidos (en ese momento), la Acción 1 se convirtió en un tema para ser abordado en un escenario posterior.⁴¹ Desde la introducción del Proyecto BEPS, ha sido propuesto por parte de la OCDE un nuevo proyecto (llamado BEPS 2.0), el cual apunta a tratar la tributación de negocios altamente digitalizados (Pilar 1) y a gravar la competencia mediante la introducción de una tarifa de impuestos mínima (Pilar 2).

A diferencia de la Acción 1, el Pilar 1 amplió el alcance desde la economía digital a los negocios altamente digitalizados (incluyendo la manufactura digital y los servicios digitales automatizados). Para este efecto, la OCDE y el Marco Inclusivo de BEPS presentaron en febrero de 2019, en un documento público de consulta, tres propuestas para establecer un nexo para gravar los negocios altamente digitalizados: (i) participación del usuario, (ii) intangibles de mercadeo, y

39 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Acción 1 - 2015 Final Report | OECD' (OCDE Publishing 2015) 144 <<https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

40 ibid.

41 Ver introducción y Analistas de Impuestos (n 5).

(iii) presencia económica significativa (Propuesta de países en vías de desarrollo del G24).⁴²

Más tarde, debido a la falta de consenso alrededor de una de las tres propuestas, la Secretaría de la OCDE presentó un enfoque unificado que cambió el contenido de las propuestas, principalmente dejando de lado las propuestas de países del G24.⁴³ El enfoque unificado del Pilar 1 abordó el negocio orientado hacia el consumidor, e introduce un nuevo nexo, “distinto y aparte del concepto existente del establecimiento permanente, el cual aseguraría que una compañía está sujeta a impuestos en una jurisdicción donde sus ventas excedan un cierto umbral, inclusive si no está físicamente presente en ese mercado”.⁴⁴

El enfoque Unificado del Pilar 1 proporciona un mecanismo de tres niveles con tres montos para gravar la renta de los negocios altamente digitalizados, como sigue:

- Monto A: compuesto por la utilidad residual,
- Monto B: que incluye el retorno fijo a las actividades de rutina, distribución y mercadeo,
- Monto C: para cubrir casos donde hay más funciones en la jurisdicción de mercado que aquellas contabilizadas bajo las funciones de distribución y mercadeo de línea de base de la entidad local, e incluye formas de resolver controversias tributarias incluyendo el arbitraje obligatorio vinculante.⁴⁵

Algunas de las preocupaciones de los países en vías de desarrollo y de los académicos con relación a este enfoque unificado incluían las siguientes:⁴⁶

- El Monto A incluiría un prorrateo formulario y así se aparta del principio de plena competencia y de las Directrices de Precios de Transferencia de

42 OCDE (2019), Programa de Trabajo para Desarrollar una Solución de Consenso a los Retos Fiscales que surgen de la Digitalización de la Economía, OCDE/G20 Marco Inclusivo sobre BEPS, OCDE, Paris, <www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm> consultado el 25 de noviembre de 2021

43 ‘Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One (9 October - 12 November 2019)’ (n 6).’

44 ibid.

45 ibid.

46 Para una comparación, ver A Oguttu, ‘A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposals to Tax the Digital Economy | IBFD’ (2020) (Volumen 12), No. 4 IBFD.org <<https://www.ibfd.org/shop/international-critique-developing-pais-perspective-proposals-tax-digital-economy>> consultado el 24 de noviembre de 2021.

la OCDE, las cuales los países en vías de desarrollo han sido obligados a seguir.⁴⁷

- La presencia económica significativa (propuesta del G24) fue rechazada en el enfoque unificado.⁴⁸
- Cambios a tratados tributarios e introducción de arbitraje obligatorio vinculante (difíciles de aceptar debido a experiencias por parte de países en vías de desarrollo en arbitraje de inversión).⁴⁹
- El desequilibrio en la asignación de derechos de imposición entre países de residencia (principalmente desarrollados) y países de la fuente (principalmente en vías de desarrollo).⁵⁰

Este enfoque unificado fue discutido en el ámbito del Marco Inclusivo BEPS. Sin embargo, entre 2019 y junio de 2021 estas discusiones no estaban llevando a ninguna parte, hasta el cambio en la presidencia de los Estados Unidos (de Trump a Biden) y la introducción del impuesto mínimo para las multinacionales propuesto por Biden. La propuesta de los Estados Unidos será abordada en la sección 3.3, a continuación.

El G7 estuvo de acuerdo con la Propuesta de los Estados Unidos para un impuesto mínimo.⁵¹ Mientras tanto, la OCDE declaró la necesidad urgente de abordar la tributación de la economía digital dentro del Marco Inclusivo BEPS.⁵²

47 'Tax and Development Programme's Work on Transfer Pricing and BEPS in Developing Countries - OECD' <<https://www.oecd.org/tax/tax-global/work-on-transfer-pricing-and-beps-in-developing-paises.htm>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

48 'Comments of the G-24 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)' (2019) <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2019/12/G-24_Comments-on-OECD-Secretariat-Proposal-for-a-Unified-Approach.pdf>.

49 Ver sección 1 anterior. También ver 'A New Era of International Taxation Rules – What Does This Mean for Africa?' (n 11).

50 En consecuencia, el informe de la Unión Africana estableció que: "Los países africanos son, en general, países de la fuente y gravan sobre el criterio de la fuente. Los miembros ATAF frecuentemente reportan que ellos consideran que las reglas actuales de nexo y asignación de utilidades están ponderadas muy fuertemente en favor de la jurisdicción de residencia en detrimento de la jurisdicción de la fuente (Africana). De ahí la necesidad de una solución sobre la imposición de ventas / servicios digitales debido a su naturaleza virtual que niega esta presencia física". Ver 'Briefing Paper for the Ministers on Taxing the Digital Economy and the Global Tax Debate' (Unión Africana 2020) <https://au.int/sites/default/files/newsevents/workingdocuments/39572-wd-briefing_paper_on_global_tax_debate_for_1st_extraordinary_stc.pdf>. 8

51 David Milliken y Kate Holton, 'Tech Giants and Tax Havens Targeted by Historic G7 Deal | Reuters' (5 de junio de 2021) <<https://www.reuters.com/business/g7-nations-near-historic-deal-taxing-multinationals-2021-06-05/>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

52 David Bradbury, 'Globalisation & Digitalisation: Interconnections between Taxation, Trade, and Investment. Session 2: Digital Taxes and Trade in Services' <<https://globtaxgov weblog.leidenuniv>>.

El resultado es que en octubre de 2021, 136 de los países participantes en el Marco Inclusivo BEPS acordaron introducir el Pilar 1 y el Pilar 2. El número ha aumentado a 137 con Mauritania (un nuevo miembro del Marco Inclusivo BEPS) comprometiéndose a las propuestas del Pilar 1 y el Pilar 2. No obstante, algunas características del contenido del Pilar 1 y el Pilar 2 son diferentes a las del enfoque unificado (p.ej., el uso de una convención multilateral, y *carve-outs* [exclusiones]).⁵³

Al momento de escribir este trabajo, las reglas de implementación están siendo redactadas por el Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (TFDE, por sus iniciales en inglés).⁵⁴ Se espera que las reglas entren en vigor a partir de 2023. La declaración se refiere al monto A para gravar utilidades obtenidas en jurisdicciones de mercado por empresas multinacionales con unas ventas globales superiores a 20 mil millones de euros y una rentabilidad superior al 10% (esto es, utilidad antes de impuestos/ingreso) y el monto B para actividades de distribución y mercadeo de línea base. Este Monto A no aplica a la industria extractiva y a los servicios financieros. Además, una convención multilateral (MLC) para facilitar la implementación ágil y consistente del Monto A.⁵⁵

Mientras se estaban llevando a cabo discusiones en la OCDE, el Comité de Impuestos de las Naciones Unidas, principalmente para abordar las preocupaciones

nl/files/2021/06/20210610-Bradbury-GLOBTAXGOV-Workshop-Slides.pdf>. Video disponible en *Digital Taxes and Trade in Services - YouTube* <<https://www.youtube.com/watch?v=UoNiK-3dhwpA>> consultado el 24 de noviembre de 2021.

53 ‘Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021’ (n 7).

54 Consecuentemente:

El IF ha encomendado al Grupo de Trabajo sobre Economía Digital (TFDE) definir y aclarar las características del Monto A (p.ej., eliminación de la doble tributación, salvaguarda de Utilidades de Mercadeo y Distribución) y desarrollar la MLC y negociar su contenido, de forma tal que todas las jurisdicciones que se han comprometido con la Declaración podrán participar. El TFDE buscará concluir el texto de la MLC y su Declaración Explicativa para comienzos de 2022, de forma tal que la MLC se abra rápidamente para la firma, y pueda organizarse una ceremonia de firma de alto nivel para mediados de 2022. Después de su firma, se esperará que las jurisdicciones ratifiquen la MLC tan pronto como sea posible, con el objetivo de habilitarla para que entre en vigor en 2023 una vez una masa crítica de jurisdicciones como lo define la MLC la haya ratificado.

Adjunto Plan de Implementación Detallado, ver la nota al pie 6.

55 Como se estableció en el Anexo de la Declaración “La MLC contendrá las reglas necesarias para determinar y asignar el Monto A y eliminar la doble tributación, así como el proceso de administración simplificado, el proceso de intercambio de información, y el proceso para prevención y solución de conflictos en una forma obligatoria y vinculante entre todas las jurisdicciones, con la exención apropiada para aquellas jurisdicciones para las cuales aplique un mecanismo electivo y vinculante de solución de conflictos con respecto a asuntos relacionados con el Monto A, de esa manera garantizando consistencia y certeza en la aplicación del Monto A y certeza respecto a asuntos relacionados con el Monto A.

Adjunto Plan de Implementación Detallado en la nota al pie 6.

de países en vías de desarrollo, discutió y aprobó un nuevo artículo, el artículo 12B del Modelo de Convenio tributario de las Naciones Unidas de 2021, que contemplará la retención en la fuente respecto a los servicios digitales automatizados.⁵⁶ El artículo 12B permitirá la asignación de la potestad tributaria entre países de residencia y países de la fuente en ausencia de presencia física. Este artículo contempla una alternativa entre (i) impuesto de retención en la fuente (sobre el monto bruto) que será determinado de acuerdo con negociaciones bilaterales o (ii) 30% del ingreso neto de los servicios digitales automatizados.

Sin embargo, debido a la propuesta recientemente acordada del Pilar 1 y el Pilar 2, no está claro si los países decidirán aún introducir el artículo 12B UN o si los países más bien escogerán la convención multilateral que se utilizará para implementar el Pilar 1. Sin embargo, dado que el umbral del Pilar 1 es alto (superior a los 20 mil millones de euros), puede ser posible que los países escogean implementar tanto la propuesta aprobada del Pilar 1 como su Convención Multilateral y hacer cambios a sus tratados tributarios para incluir también el artículo 12B UN.

2.3. Enfoques Unilaterales

Mientras se estaban discutiendo los desarrollos a nivel multilateral, los países desarrollados y los países en vías de desarrollo estaban introduciendo otras medidas unilaterales. Algunos ejemplos son: el gravamen de compensación (*equalization levy*), los cambios al establecimiento permanente (agregando un EP digital o introduciendo la presencia económica significativa) en las disposiciones de las leyes domésticas, la imposición vía retención en la fuente respecto a las utilidades originadas en servicios automatizados y/o servicios digitales en línea, y el establecimiento de impuestos a los servicios digitales. Una desventaja de estos enfoques unilaterales es las diferencias en las medidas (alcance, tasa, base, tipo de impuesto) introducidas por los países, lo cual aumenta la complejidad de la tributación de los negocios digitales. Véase algunos ejemplos a continuación.

56 Los servicios automatizados se definen como “Cualquier servicio prestado en Internet u otra red electrónica, en cualquiera de los casos requiriendo un involucramiento humano mínimo de parte del proveedor del servicio. Incluye especialmente: Servicios de publicidad en línea; Suministro de datos de usuarios; motores de búsqueda en línea; Servicios de plataforma de intermediación en línea; Plataformas de redes sociales; Servicios de contenido digital; Juegos en línea; Servicios de computación en la Nube; y Servicios Estandarizados de Enseñanza en Línea”. Ver ‘*Tax Consequences of the Digitalized Economy – Issues of Relevance for Developing Countries*’ (Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios 2021) Informe de los Co-Coordinadores E/C.18/2021/CRP.1<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%202021.pdf>.

Gravamen de Compensación (*Equalization Levy*)

En India

- Ley Financiera de 2016: impuesto del 6% sobre las transacciones de empresa a empresa en el área de publicidad digital.
- La Ley Financiera de 2020 amplía el alcance del Gravamen de Compensación a cualquier venta o prestación de servicios en línea o su facilitación. La tarifa es 2% de la contraprestación recibida o por recibir para el suministro de comercio electrónico o servicios hechos o prestados o facilitados el día 1 de abril de 2020 o con posterioridad.

Presencia económica significativa

En Nigeria (y también en Israel e Indonesia)

- Nigeria: Ley Financiera de 2019: Compañías no residentes que presten servicios digitales, técnicos, de gestión, de consultoría o profesionales se considerarían como teniendo una presencia fiscalmente imponible en Nigeria si tienen una presencia económica significativa y se puede atribuir utilidad a la actividad de negocios llevada a cabo en Nigeria.
- Nigeria: Orden de 2020 para proporcionar dirección acerca de la definición de Presencia Económica Significativa (SEP, por sus iniciales en inglés), en relación con la tributación de renta derivada desde Nigeria por compañías extranjeras.

Retención en la Fuente

Ejemplos de Argentina, Perú, y Uruguay. Otros países son Paraguay, México, Paquistán, Filipinas y Tailandia.⁵⁷

- Argentina (Buenos Aires) impuesto de retención en la fuente (WHT, por sus iniciales en inglés) del 5% sobre el proveedor de contenido en línea
- Perú: WHT del 3% sobre servicios digitales prestados por no residentes en Perú y a los que se accede a través de la Internet y son usados en Perú
- Uruguay: WHT del 12% sobre pagos realizados por servicios digitales (prestados por vía de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones de software, y medios similares) suministrados por un no residente, a clientes ubicados en Uruguay.

57 Para una comparación véase Oguttu (n 46).

Impuesto a los Servicios Digitales (DST, por sus iniciales en inglés)

En países como Francia, España, Kenia.

- El impuesto a los servicios digitales es un impuesto sobre el volumen de negocios que se cobra sobre el ingreso percibido a través de un negocio digital.
- Cobrado sobre el suministro de ciertas categorías definidas de servicios electrónicos e impuesto sobre las partes del suministro sin hacer referencia a la situación económica o tributaria particular del proveedor.
- Exigido sobre la contraprestación pagada (facturación bruta) y no sobre la utilidad neta.
- No hay un alivio en aplicación de convenios, ya que no es un impuesto sobre la renta. Sin embargo, los impuestos pagados podrían ser deducidos como un gasto de negocios en el país de residencia.

Este impuesto ha sido apoyado por el el Foro de Administraciones Tributarias Africanas (ATAF, por sus iniciales en inglés)⁵⁸ y también propuesto (aún no adoptado) en 2018 por la Comisión Europea (ver sección 3.4., a continuación).

Un documento oficial reciente (octubre de 2021) por parte del Foro Económico Mundial (WEF, por sus iniciales en inglés) ha analizado los efectos de los DSTs sobre el comercio, la inversión, y la competencia, partiendo de entrevistas de múltiples partes interesadas y una encuesta de firmas que enfrentan estas medidas.⁵⁹ Este reporte resaltó la necesidad de obtener más evidencia sobre la incidencia e impacto de los DSTs en la tributación de la economía digital. Este reporte resaltó los desafíos identificados por las empresas con relación a los DSTs como sigue:

Entre los desafíos recurrentes con relación a los DSTs se incluyeron reglas complejas o poco claras, requerimientos de reporte onerosos, y diferencias entre jurisdicciones, que podrían facilitarse mediante una mejor coordinación e intercambio entre los países. En ausencia de esto, habrá costos aumentados en el comercio de servicios digitales, la incertidumbre que puede afectar la inversión en el largo plazo, y efectos no deseados que recaen sobre los jugadores más pequeños en los ecosistemas digitales.⁶⁰

58 Ver 'Digital Services Taxation in Africa' Junio 2020 ATAF Policy Brief <https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=61> consultado el 24 de noviembre de 2021.

59 Jimena Sotelo y Aditi Verghese, 'Digital Trade in Services and Taxation' (Foro Económico Mundial 2021) en 23 <https://www3.weforum.org/docs/WEF_Digital_Trade_in_Services_and_Taxation_2021.pdf>.

60 ibid.

Cambio en la Presidencia de los Estados Unidos y de enfoque

De las medidas mencionadas anteriormente, la que ha recibido una gran cantidad de atención es el impuesto a los servicios digitales debido a las objeciones de los Estados Unidos frente al mismo. Para los Estados Unidos el impuesto a los servicios digitales es una barrera para el comercio que está dirigida principalmente a compañías estadounidenses. Por tanto, el representante de Comercio de los Estados Unidos inició investigaciones comerciales bajo la Sección 301. Estas investigaciones podían llevar a que se impongan tarifas a las exportaciones de estos países a los Estados Unidos.⁶¹ Sin embargo, la situación ha cambiado sustancialmente de la administración Trump a la administración Biden.

En 2019, la Administración Trump, además de las investigaciones bajo la Sección 301 mencionadas anteriormente, propuso a través del Secretario del Tesoro la implementación del Pilar 1 sobre una base de salvaguarda (voluntaria). Esta propuesta fue rechazada por la OCDE, dado que si fuera aceptada socavaría el consenso global necesario para esa propuesta. Más tarde, en junio de 2020, los Estados Unidos propusieron una pausa en la negociación debido a la crisis de salud pública (COVID-19).⁶²

En abril de 2021, con la nueva Administración Biden, el Secretario del Tesoro de los Estados Unidos propuso en el “Plan Fiscal Hecho en América” un impuesto mínimo del 15%.⁶³ Esta propuesta representa un cambio de dirección de los Estados Unidos respecto a la Administración Trump, pues la Administración Biden ya no está abogando por la implementación de la salvaguarda.⁶⁴

Como resultado del cambio de posición de parte de la Administración de los Estados Unidos, y la aprobación por parte de la mayoría de países participantes en el Marco Inclusivo BEPS del Pilar 1 y el Pilar 2, los países se han comprometido a medidas colectivas y a dejar atrás las medidas unilaterales tales como los Impuestos a los Servicios Digitales. En la declaración donde las jurisdicciones participantes en el Marco Inclusivo BEPS se comprometieron a la implementación de la propuesta del Pilar 1 (octubre 2021), los países también han

61 ‘Initiation of Sección 301 of Digital Services Tax’ (Oficina del Representante Comercial de los Estados Unidos 2020) <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/DST_Initiation_Notice_June_2020.pdf> consultado el 24 de noviembre de 2021.

62 ‘Treasury Secretary Mnuchin Seeks “Pause” in OCDE Pillar 1 Discussions of Digital Economy’ 2 <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/06/20399.pdf>>.

63 ‘The Made in America Tax Plan’ (Departamento del tesoro de los Estados Unidos 2021) en pags. 1-3 <https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf>. 3

64 James Politi y Aime Williams, ‘US Removes Stumbling Block to Global Deal on Digital Tax’ Financial Times <<https://www.ft.com/content/c2a6808e-ec6d-41d5-85e9-3a27c2b2c1bc>> consultado el 24 de noviembre de 2021.

acordado derogar los Impuestos a los Servicios Digitales y otras medidas relevantes declarando:

La Convención Multilateral (MLC) requerirá que todas las partes eliminen todos los Impuestos a los Servicios Digitales y otras medidas similares relevantes respecto a todas las compañías, y se comprometan a no introducir tales medidas en el futuro. No se impondrán nuevos Impuestos a los Servicios Digitales recientemente promulgados u otras medidas similares sobre compañía alguna desde el 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor de la MLC, lo que ocurra primero. La modalidad para la eliminación de Impuestos a los Servicios Digitales existentes y otras medidas similares relevantes será coordinada en forma apropiada. Las notas del IF de ciertos miembros reportan que se están discutiendo en forma expedita los arreglos transicionales.⁶⁵

El Anexo también agrega que la definición de medidas relacionadas será incluida en la MLC y en su declaración explicativa.⁶⁶

Del texto anterior, se puede concluir que los países podrían estar revocando sus impuestos a los servicios digitales. Si eso sucede, entonces las medidas multilaterales del Pilar 1 y el artículo 12B del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas coexistirán con las medidas unilaterales como el impuesto vía retención en la fuente, las reglas de presencia económica significativa, el gravamen de compensación (*equalization levy*), entre otros.

El tiempo dirá si los impuestos a los servicios digitales son efectivamente revocados, y las implicaciones respecto a cualquier otra medida relacionada. Además, puesto que la convención multilateral que aborda el Monto del Pilar 1 necesita ser desarrollada y estar abierta para su firma en 2022, y entrar en vigencia en 2023, aún es demasiado pronto para evaluar la factibilidad de esta Convención y si las preocupaciones de los países en vías de desarrollo respecto a esta convención se materializan.

Por ejemplo, algunos países en vías de desarrollo han expresado en el pasado sus preocupaciones con relación al arbitraje (ver sección 3.2. anterior) y la cuestión es si sus preocupaciones serán abordadas en esta Convención Multilateral. Por tanto, alcanzar un acuerdo para gravar los negocios altamente digitalizados se ve lejos de estar completamente asegurado, y el únicamente tiempo dirá si la Convención Multilateral será exitosa.

65 Declaración de la OCDE ver la nota al pie 3

66 Anexo Implementación detallada ver nota al pie 7.

2.4 Enfoque de la UE

En la tributación de empresas altamente digitalizadas, la UE también ha jugado un papel importante. Por ejemplo, en 2018, la UE propuso reglas para garantizar que las actividades de negocios digitales fueran gravadas de una forma justa y favorable al crecimiento en la UE.⁶⁷ Estas propuestas se formularon para introducir el concepto de Presencia Económica Significativa⁶⁸ y un Impuesto a los Servicios Digitales (como un impuesto provisional).⁶⁹ La Comisión de la UE estableció que estas propuestas se necesitaban ya que “las reglas internacionales del impuesto corporativo (de sociedades) no son idóneas para las realidades de la economía global moderna y no capturan modelos de negocios que puedan obtener utilidades a partir de los servicios digitales en un país sin estar presente físicamente”.⁷⁰

Sin embargo, mientras presentaba estas propuestas, la Comisión de la UE también declaró que “la UE también continuará contribuyendo en forma activa a las discusiones globales sobre tributación digital dentro del G20/OCDE, y presionará por soluciones internacionales ambiciosas”.⁷¹ Estas propuestas no fueron implementadas, pero, en cambio, algunos países de la UE decidieron introducir unilateralmente Impuestos a los Servicios Digitales (p.ej., Francia, Austria, Hungría, España).⁷²

La necesidad actual de encontrar fuentes de recaudo para financiar la recuperación de la economía de la crisis causada por la pandemia del COVID-19 resultó en la propuesta en 2021 por parte de la Comisión de la UE de establecer una contribución Digital de la UE. La Comisión de la UE declaró que:

Unos impuestos más bajos, o inclusive la ausencia de impuesto pagado por compañías comprometidas en la economía digital debilita la sostenibilidad de las finanzas públicas. Esto es particularmente evidente en un momento en el que la UE y los Estados Miembros están enfrentando una mayor carga

67 ‘Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - Time to Establish a Modern, Fair and Efficient Taxation of the Digital Economy’ <<https://primarysources.brillonline.com/browse/human-rights-documents-online/communication-from-the-commission-to-the-european-parliament-and-the-council/hrdhrd46790058>> consultado el 24 de noviembre de 2021.

68 ‘Proposal for a Council Directive Laying down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence’ [2018] COM (2018) 147 final <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf>.

69 ibid.

70 ‘Fair Taxation of the Digital Economy’ <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en> consultado el 24 de noviembre de 2021.

71 ibid.

72 Amie Ahanchian, ‘Digital Services Tax: Why the World Is Watching’ (21 de enero de 2021) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/digital-services-tax-why-the-world-is-watching>> consultado el 24 de noviembre de 2021.

fiscal y de deuda a medida que afrontan la crisis del COVID-19 y apoyan una recuperación. La UE y los Estados Miembros necesitarán valerse de todos los principales instrumentos para garantizar una recuperación sostenible y justa, y que se obtengan recaudos futuros estables de una forma bien aliñada con los cambios económicos significativos que se presentarán.⁷³

La descripción anterior muestra que, aunque la Comisión de la UE tiene los mismos objetivos para lograr una tributación justa de las compañías comprometidas en la economía digital, la necesidad de obtener recaudo para superar la crisis del COVID19 ha resultado en que la Comisión de la UE proponga su propia contribución.⁷⁴ Esta Contribución Digital aún no ha sido implementada principalmente a la espera de un consenso respecto al Pilar 1. Sin embargo, la UE ha declarado que, si no se alcanza un consenso, la UE también introducirá su propia propuesta para la tributación de la economía digital.⁷⁵

No obstante lo anterior, dado que se ha alcanzado un acuerdo sobre el Pilar en octubre de 2021, la pregunta es si la UE todavía considera la introducción de esta Contribución Digital de la UE como necesaria y legítima para financiar la recuperación de la economía debida a la crisis del COVID-19.

3. El camino hacia adelante en la tributación de la economía digital

Este trabajo ha abordado las propuestas que los países, organizaciones internacionales y supranacionales (UE) están enfrentando para gravar la renta obtenida por compañías involucradas en la economía digital. Estas propuestas también pueden ser vistas como teniendo una influencia sobre el comercio. Por ejemplo, la introducción de las reglas de presencia económica significativa o el establecimiento permanente digital o de los impuestos a los servicios digitales podrían resultar en que las compañías estén obligadas a tener una presencia local o a cumplir con requerimientos locales que podrían constituir una barrera al comercio y a la inversión.

73 Dirección General de la Comisión Europea para Fiscalidad y Unión Aduanera, 'Proposal of a Council Directive on a "Digital Levy" EUR-Lex - Ares(2021)312667 - EN - EUR-Lex' <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=PI_COM%3AAres%282021%29312667> consultado el 24 de noviembre de 2021.

74 'Special Meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020) – Conclusions' (EUCO 10/20 2020) <<https://www.consilium.europa.eu/media/45109/210720-euco-final-conclusions-en.pdf>>.

75 'A Fair & Competitive Digital Economy – Digital Levy' <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-&-competitive-digital-economy-digital-levy_en> consultado el 23 de noviembre de 2021.

Países y organizaciones están enfrentando varios desafíos. Por un lado, está la premisa de ‘comercio digital para todos’ implica el uso de la Internet para facilitar el comercio electrónico, lo cual puede beneficiar a las compañías y los países. Sin embargo, el uso de negocios altamente digitalizados da como resultado que los países no puedan gravar estos negocios (en ausencia de una presencia física) o a que tengan que gravarlos a un nivel inferior (debido a las actividades limitadas en los países). Por tanto, los países han introducido múltiples medidas tales como los impuestos a los servicios digitales, gravámenes vía retención en la fuente, y requisitos de presencia económica significativa. Entre estas medidas, hay una que ha levantado objeciones (principalmente de los Estados Unidos): los impuestos a los servicios digitales.

Desde la introducción de la Acción 1 en 2015 y hasta 2020, ha habido muy poco progreso hacia la tributación de la economía digital. Sin embargo, la situación ha cambiado con la Presidencia de Biden en los Estados Unidos, y la propuesta de los Estados Unidos para introducir un impuesto mínimo del 15%, así como el compromiso de adherirse a reglas multilaterales para gravar las empresas altamente digitalizadas. Sin embargo, los países necesitan comprometerse a revocar sus impuestos a los servicios digitales. En octubre de 2021, bajo los auspicios de la OCDE, más de 130 jurisdicciones, miembros del Marco Inclusivo BEPS, han acordado gravar los negocios altamente digitalizados (Pilar 1) incluyendo la elaboración de una Convención Multilateral y la derogatoria de los impuestos a los servicios digitales y de las medidas tributarias relacionadas.

En materia tributaria, a pesar de estas propuestas, hay preocupaciones de los países en vías de desarrollo respecto de la viabilidad de estas propuestas y sus beneficios. En cuanto al comercio, la propuesta para hacer una moratoria de comercio electrónico también está siendo cuestionada por algunos países en vías de desarrollo en cuanto a la necesidad de actualizar la definición de “transmisiones electrónicas” de forma tal que el contenido digital, el cual también es transmitido electrónicamente, pueda ser excluido de esta moratoria. Sin embargo, aún no está claro si estas preocupaciones serán tenidas en cuenta, principalmente ya que la OMC ahora está proponiendo hacer que esta moratoria del comercio electrónico sea una solución permanente.

Esta descripción muestra que, aunque el comercio electrónico es bueno, también debería haber una asignación justa de recaudo entre los países de las utilidades obtenidas en la economía digital. En tributación, la complejidad de las reglas introducidas hace que sea difícil para los gobiernos y las empresas tener un único estándar para seguir y aplicar. Por lo tanto, un camino hacia adelante podría ser revisar las propuestas para la tributación de la economía digital a la luz

del Marco de Tributación de Ottawa para el comercio electrónico, el cual establece principios tales como neutralidad, eficiencia, certeza, simplicidad, efectividad y justicia, y flexibilidad. El uso de estos principios podría arrojar luces sobre la forma en que estas propuestas pueden ser factibles y aceptables para los países y las empresas. La OCDE y los académicos podrían contribuir a esta revisión.

Finalmente, se espera que en el futuro tendrán lugar más controversias sobre la forma de gravar la renta de los negocios digitales. Con esto en mente, la Convención Multilateral (Pilar 1) propone el arbitraje. Sin embargo, el uso del arbitraje también ha hecho surgir preocupaciones de legitimidad por parte de países que aún no tienen un sistema bien desarrollado de solución de conflictos, o que no quieren comprometerse al arbitraje. Una de las razones es que el arbitraje comercial⁷⁶ y en la inversión⁷⁷ ha sido considerado por los países en vías de desarrollo como injusto e ilegítimo, y la pregunta es si este también será el caso respecto a la tributación y las propuestas del Pilar 1.

Una forma de seguir adelante es revisar la experiencia del comercio y la inversión en cuanto a arbitraje y las preocupaciones de los países, lo cual también podría ser útil cuando se esté redactando la Convención Multilateral.⁷⁸ Además, los aportes y la experiencia de las organizaciones regionales en África, América Latina, Asia, y Europa podría ser útil para aprender cómo la resolución de disputas puede tener en cuenta las diferencias entre países y regiones, así como la cultura de solución de conflictos existente (o no) en cada país. Algunos asuntos que pueden considerarse son (i) si el país tiene, o no tiene, un gobierno muy jerárquico, lo cual no deja espacio para involucrarse en discusiones (productivas y útiles) entre funcionarios del gobierno y empresas; (ii) si los jueces están, o no están, bien entrenados en conflictos internacionales; o (iii) si el país tiene, o no tiene, una reputación de hacer respetar las decisiones acordadas por tribunales internacionales.

76 Donald McRae, 'Developing Countries and "The Future of the WTO"' (2005) 8 *Journal of International Economic Law* 603-610 <<https://doi.org/10.1093/jiel/jgi035>> consultado el 25 de noviembre de 2021.,

77 Ver Stephan W Schill y Geraldo Vidigal, 'Cutting the Gordian Knot: Investment Dispute Settlement À La Carte' [2019] *SSRN Electronic Journal* <<https://www.ssrn.com/abstract=3507385>> consultado el 25 de noviembre de 2021. Ver también Manfred Elsig, Rodrigo Polanco y Peter Van den Bossche, 'International Economic Dispute Settlement: Demise or Transformation?' en 220-263 <<http://www.wti.org/research/publications/1326/international-economic-dispute-settlement-demise-or-transformation/>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

78 El intercambio de ideas entre comercio, inversión, y tributación ha tenido lugar en el taller de 5 días "Globalización y Digitalización: Interconexiones entre Tributación, Comercio, e Inversión. Ver Sesión 3: *The Settlement of Tax and Tax Treaty Disputes by the International Courts and Tribunals*. Disponible en 'Globalization and Digitalisation: Interconnections between Taxation, Trade and Investment – GLOBTAXGOV' <<https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/globalization-and-digitalization-interconnections-between-taxation-trade-and-investment/>> consultado el 25 de noviembre de 2021.

Bibliografía

Artículos/Notas de prensa

- Annet Oguttu, '*A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposals to Tax the Digital Economy* | IBFD' (2020) (Volumen 12), No. 4 IBFD
- Amie Ahanchian, '*Digital Services Tax: Why the World Is Watching*' (21 de enero de 2021) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/digital-services-tax-why-the-world-is-watching>>
- David Milliken y Kate Holton, '*Tech Giants and Tax Havens Targeted by Historic G7 Deal* | Reuters' (5 de junio de 2021) <<https://www.reuters.com/business/g7-nations-near-historic-deal-taxing-multinationals-2021-06-05/>>
- Donald McRae, '*Developing Countries and "The Future of the WTO"*' (2005) 8 Journal of International Economic Law 603-610 <<https://doi.org/10.1093/jiel/jgi035>>
- Filip Debelva y Irma Johanna Mosquera Valderrama, '*Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions* - Kluwer Law Online' (2017) 45 Intertax 362
- Irma Johanna Mosquera Valderrama, '*Processing Personal and Business Data and the Rule of Law in the Era of Digital Trade*' (2019) 20 Central European Political Science Review Journal 111 <<https://hdl.handle.net/1887/73432>>
- James Politi y Aime Williams, '*US Removes Stumbling Block to Global Deal on Digital Tax*' Financial Times <<https://www.ft.com/content/c2a6808e-ec6d-41d5-85e9-3a27c2b-2c1bc>>
- Jimena Sotelo y Aditi Verghese, '*Digital Trade in Services and Taxation*' (Foro Económico Mundial 2021) <https://www3.weforum.org/docs/WEF_Digital_Trade_in_Services_and_Taxation_2021.pdf>.
- Mustapha Ndajiwo, '*The Taxation of the Digitalised Economy: An African Study*' [2020] ICTD, WP 107 <<https://www.ictd.ac/publication/taxation-digitalising-economy-africa-study/>>
- Rashmi Banga, '*Growing Trade in Electronic Transmissions: Implications for the South*' [2019] Research Paper Series <[ps://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2019d1_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2019d1_en.pdf)>
- Rifat Azam, '*Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income*', (2012) 31 VA. TAX Rev. 639
- Rifat Azam, '*Ruling the World: Generating International Tax Norms in the Era of Globalization and BEPS*' (2017) 50 SUFFOLK U L REV 517.
- Stephan W Schill y Geraldo Vidigal, '*Cutting the Gordian Knot: Investment Dispute Settlement À La Carte*' [2019] SSRN Electronic Journal <<https://www.ssrn.com/abstract=3507385>>
- Manfred Elsig, Rodrigo Polanco y Peter Van den Bossche, '*International Economic Dispute Settlement: Demise or Transformation?*' en 220-263 <<http://www.wti.org/research/publications/1326/international-economic-dispute-settlement-demise-or-transformation/>>
- Simon Bowers y Rajeev Syal, '*MP on Google Tax Avoidance Scheme: "I Think That You Do Evil"*' The Guardian (16 de Mayo de 2013) <<https://www.theguardian.com/technology/2013/may/16/google-told-by-mp-you-do-do-evil>>

Informes/Reportes

- Naciones Unidas (2021), *Tax Consequences of the Digitalized Economy – Issues of Relevance for Developing Countries* (Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios 2021) Informe de los Co-Coordinadores E/C.18/2021/CRP.1 <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%202021.pdf>.
- OCDE (2019), Documento de Consulta Pública: Propuesta del Secretariado para un “Enfoque Unificado” bajo el Pilar Uno (9 de octubre – 12 de noviembre de 2019)
- OCDE (2019), Programa de Trabajo para Desarrollar una Solución de Consenso a los Retos Fiscales que surgen de la Digitalización de la Economía, OCDE/G20 Marco Inclusivo sobre BEPS, OCDE, Paris, OCDE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Acción 1 - 2015 Final Report* (2015)
- OCDE (2021), Declaración sobre una Solución de Dos Pilares para abordar los retos fiscales que surgen de la digitalización de la economía – 8 de octubre de 2021
- OMC (2018), *Work Programme on Electronic Commerce/ Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions: Need for a Re-Think* (Organización Mundial de Comercio (OMC) 2018) WT/GC/W/747
- Unión Europea Directiva 2016/ 680 del Parlamento Europeo y del Consejo – del 27 de abril de 2016 – sobre la Protección de Personas Naturales con respecto al Procesamiento de Datos Personales por las Autoridades Competentes para efectos de la Prevención, Investigación, Detección o Procesamiento de Actos Criminales o la Ejecución de Sanciones Penales, y sobre el Libre Movimiento de dichos datos, y Revocando la Decisión del Marco del Consejo 2008/ 977/ JHA’ [2016] Diario Oficial de la Unión Europea 43 <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0680&from=EN>>.
- Unión Europea Regulación General de Protección de Datos – Texto Legal Oficial) 2016 <<https://gdpr-info.eu/>>.

