

16° CONGRESO TRIBUTARIO – Dr. Vicente Oscar Díaz

Mar del Plata, Hotel Costa Galana, 4 al 6 de Octubre de 2017

TEMA II: La economía digital y el proceso de creación de intangibles

Presidente: Dr. C.P. Carlos Casanovas

Relator: Dr. C.P. Daniel Dasso

Directivas para la presentación de trabajos de investigación

I) Comentarios Preliminares

La revolución tecnológica, protagonista incuestionable del mundo actual, ha generado efectos transformadores contundentes en distintos ámbitos del quehacer económico y social, pero también ha provocado impactos colaterales relevantes que han propiciado cuantiosos interrogantes. Entre ellos se encuentra la necesidad de discurrir sobre el modelo de imposición apropiado a esta nueva realidad que trasciende fronteras y gobiernos, tanto de países desarrollados como de aquellos en vías de desarrollo.

El crecimiento exponencial de las operaciones económicas virtuales a través de plataformas informáticas que, en gran medida, desvanecen los límites territoriales ha llevado a un nuevo estadio del proceso de globalización surgido ya hace unos cuantos años. La multiplicación del flujo de bienes y servicios más la internacionalización del capital humano y financiero han sido características de un paradigma cada vez más global, pero el desarrollo de la tecnología y el manejo de la información se han erigido en los factores críticos de esta nueva dimensión.

Precisamente la economía digital, determinante de una forma diferente de entablar relaciones comerciales, es el ámbito en el que se instala el dilema de discernir si los principios tradicionales que han gobernado la tributación local e

internacional por décadas resultan aún válidos para comprender y tratar este fenómeno de características particulares.

Los desafíos que plantea esta temática difícilmente puedan ser minimizados, más aún si se conjugan con los apetitos recaudatorios crecientes de las naciones y la vocación manifiesta de combatir las maniobras de planificación fiscal agresiva.

Los efectos de la economía abierta probablemente sean irrefrenables y, por ello, corresponde que las medidas sean arbitradas diligentemente. En este escenario, la doble imposición internacional no será el único fenómeno a atender; la competencia fiscal internacional (y en particular la nociva) que puede desembocar en la deslocalización, tanto de actividades como de bases imponibles, constituye otro punto de alta significación.

Más aún, esto último da lugar al otro aspecto central a considerar en esta oportunidad. Resulta que no sólo la intangibilidad propia de la economía digital dispara una serie de situaciones que deben ser abordadas en el contexto tributario sino que, asimismo, la movilidad intrínseca de esta modalidad operacional puede facilitar el empleo de medidas disvaliosas que conlleven a trasladar beneficios a países de baja o nula imposición.

No debe soslayarse que tanto los países integrantes del G20 como la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) ya han puesto de manifiesto su preocupación por estas cuestiones. Es así que dentro de las iniciativas del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) tanto las transacciones por medios virtuales como la generación de valor intangible conservan una consideración preponderante. En particular, la iniciativa 1 (Economía Digital) y las iniciativas 8 a 10 (Precios de Transferencia en el proceso de creación de valor) dirigen los esfuerzos a atender estas materias.

II) Enfoque y Objetivos

Habiendo delimitado los dos ejes cruciales, el enfoque de la investigación estará dirigido a contemplar ambos tópicos: por un lado, los efectos de las

transacciones del llamado comercio electrónico y, por el otro, los conflictos asociados con la localización y deslocalización de los intangibles que sustentan la economía digital.

Con relación al primero de ellos, esencialmente, deberán considerarse las consecuencias de la actividad que tiene como protagonistas a contribuyentes argentinos que hacen uso de esas facilidades para concretar negocios. Por el contrario, en el segundo aspecto, corresponderá priorizar la actividad intelectual de generación ocurrida en el país con proyección al exterior.

Por consiguiente, en línea con este enfoque los objetivos propuestos son los siguientes:

- A) Comprender las distintas actividades económicas virtuales y las diferentes formas de ingreso/retribución que ellas generan, con vistas a delimitar los inconvenientes que debe enfrentar la tributación para un adecuado tratamiento.
- B) Confrontar tales modalidades negociales con el marco normativo argentino a efectos de distinguir tanto la metodología de imposición aplicable como los vacíos regulatorios.
- C) Identificar las dificultades derivadas de una apropiada gravabilidad en el proceso de creación de intangibles, su eventual deslocalización y ulteriores consecuencias originadas en las retribuciones que deberán afrontar usuarios argentinos.
- D) Delinear los fundamentos que deberían estar presentes en la legislación para abordar consistentemente las problemáticas enunciadas.

III) Directivas particulares

A) Modalidades de negocios virtuales

La OCDE ha establecido que el comercio electrónico: i) viabiliza el suministro de bienes y servicios que son entregados por los canales tradicionales (comercio

electrónico indirecto – off line) o bien, ii) facilita la provisión de bienes y servicios a través de medios electrónicos (comercio electrónico directo – on line)¹.

Mientras en el primer caso el propósito del comercio electrónico consiste en objetos tangibles que deben ser introducidos al país donde se encuentra el adquirente; en el segundo supuesto, la solicitud, el pago y la provisión de los bienes intangibles/servicios ocurren de manera electrónica (transacciones end-to-end).

La misma OCDE provee una identificación de las clases de negocio más típicos, la cual comprende a las actividades:

1. Entre empresas: Business-to-Business (B2B),
2. De empresa a consumidor: Business-to-Consumer (B2C),
3. Entre consumidores: Consumer-to-Consumer o (C2C).

Sobre la base de este marco referencial corresponderá, entonces, dirigir el análisis tendiente a:

- Conceptualizar, discernir y ejemplificar estas modalidades de operación electrónica;
- Enfatizar las características distintivas que puedan resultar relevantes en la definición de una tributación aceptada así como también, identificar las alternativas posibles de ingresos que se desprenden de ellas y que requerirán un tratamiento fiscal acorde;
- Explicitar el nivel de imposición directa que se desprende del ordenamiento vigente, fundamentalmente, en aquellas transacciones internacionales que involucran a un usuario/receptor argentino;
- Replantear la validez y definición del principio de la fuente para capturar las rentas provenientes de la economía digital obtenidas por no residentes;

¹ Iniciativa 1, Plan BEPS, OCDE.

- Considerar las pautas y tratamientos derivados de los tratados para evitar la doble imposición suscriptos por Argentina;
- Revisitar el instituto del establecimiento permanente y dimensionar el entendimiento común del mismo bajo las particularidades y alternancias de los negocios digitales; en especial, lo atinente a las actividades auxiliares;
- Ponderar los efectos del valor del “mercado” como factor de atracción al ejercicio de la potestad tributaria frente a otros parámetros usuales;
- Contrastar las operaciones digitales internacionales con el marco de imposición indirecta actualmente vigente en el orden nacional y local; puntualizar los desafíos y dificultades propios de esta materia;
- Considerar la experiencia internacional tanto en el ámbito de la tributación directa como indirecta;
- Bosquejar los fundamentos de un esquema tributario que recepte la peculiaridad de la economía digital y establecer los lineamientos básicos de una adecuación legislativa dirigida en ese sentido.

B) Generación de intangibles asociados con la economía digital

El proceso de generación de valor a través de intangibles que sirven de plataforma a los negocios digitales adquiere, por antonomasia, similar relevancia y adecuada atención.

La intangibilidad y movilidad propia de estas construcciones intelectuales dificultan su seguimiento por parte de las administraciones tributarias y reabren un nuevo debate sobre la suficiencia de los sistemas fiscales para abordar la problemática.

Es por ello que, en lo pertinente, será necesario enfocar la investigación a efectos de:

- Identificar las medidas regulatorias particulares que aplican durante este proceso y señalar, de corresponder, disposiciones dirigidas a

promover la creación de intangibles en el país; en especial, estímulos de índole tributaria;

- Señalar las posibilidades de deslocalización de rentas derivadas de intangibles desarrollados en el país, con indicación de las motivaciones perseguidas y consecuencias relacionadas;
- Revisitar las normas vigentes en materia de precios de transferencia y sus métodos propuestos para atender esta realidad cada vez más habitual. Distinguir las ventajas y desventajas de cada uno de ellos de forma tal que permita evaluar la elección del mejor método aplicable, en concomitancia con ponderar:
 - la definición de bienes intangibles desde el punto de vista de precios de transferencia;
 - la identificación de quiénes tienen derecho sobre las rentas derivadas de esos intangibles y cómo se determina el valor de los mismos. La visión de la OCDE y de las Naciones Unidas;
 - la explicación del ciclo de vida del producto, la relevancia del mercado y el impacto en la eventual reestructuración de negocios;
 - la importancia de la transparencia en el entorno global considerando los nuevos estándares de documentación de precios de transferencia y el fenómeno creciente del intercambio de información.
- Analizar la vigencia del principio de residencia como criterio absoluto de vinculación;
- Explicitar las consecuencias que surgen de mediar un tratado internacional para evitar la doble imposición;
- Comentar la razonabilidad de las normas que disponen una gravabilidad “indirecta” cuando los activos intangibles hubieran sido deslocalizados (relacionado con el punto A) anterior);

- Identificar los principales aspectos que impactan en la imposición indirecta;
- Realizar un análisis comparativo con las medidas adoptadas por otros países;
- Proponer las bases de una tributación acorde a la realidad económica y delinear los cambios legislativos que deberían plantearse sobre el particular.