



UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA – UNIBE

Escuela de Derecho

“Imposición fiscal a los servicios digitales de empresas no domiciliadas en la República Dominicana: servicios *over the top* (OTT)”

Sustentante:

Gilda J. Rivas Molina
Matrícula 07-0648

Proyecto Final para optar por el título de Magister
Maestría en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal

Los conceptos expuestos en el presente trabajo son de la exclusiva responsabilidad del/la (los) sustentante(s) del mismo.

Santo Domingo, D.N.
República Dominicana
26 de agosto del 2021

TEMA: Imposición fiscal a los servicios digitales de empresas no domiciliadas en la República Dominicana: servicios *over the top* (OTT).

Índice

| | |
|---|-----------|
| Delimitación del tema..... | IV |
| Justificación | V |
| Descripción del problema | VI |
| Formulación del problema..... | VII |
| Interrogantes clave | VII |
| Marco teórico..... | VIII |
| Introducción..... | XV |
| Capítulo I. MARCO CONCEPTUAL. ECONOMÍA DIGITAL Y SU IMPACTO | 1 |
| 1.1. Economía, comercio digital y su impacto en los negocios..... | 1 |
| 1.2. Los negocios en la economía digital | 7 |
| 1.2.1 Modelos de negocios | 9 |
| 1.3. Fiscalidad en el comercio digital | 12 |
| 1.3.1 Servicios digitales: <i>Over the top</i> | 15 |
| Capítulo II. PROBLEMÁTICA DE LA REGULACIÓN TRIBUTARIA DE LOS SERVICIOS DIGITALES. | 21 |
| 2.1. De la imposición al consumo de los servicios digitales..... | 21 |
| 2.1.1. Impuesto a la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS) o Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la República Dominicana. | 28 |
| 2.2.1. Impuesto sobre la renta en la República Dominicana..... | 35 |
| 2.3. Recomendaciones para la tributación de la economía digital. | 37 |
| Capítulo III. LA IMPOSICIÓN FISCAL DE LOS SERVICIOS DIGITALES. APLICACIÓN Y PRACTICAS ACTUALES..... | 48 |
| 3.1 Aplicación del impuesto a los servicios digitales, experiencia Unión Europea.... | 48 |
| 3.2. Aplicación del impuesto a los servicios digitales, experiencia Colombia..... | 50 |
| 3.3. Aplicación del impuesto a los servicios digitales, experiencia Argentina. | 53 |
| Conclusiones..... | XVII |
| Recomendaciones | XIX |
| Bibliografía..... | XX |

Delimitación del tema

Delimitación tiempo: Esta investigación corresponde a los años 2010 hasta el 2021, en atención a que ha sido en la última década que los servicios digitales han presentado un auge en su alcance mundial.

Delimitación territorial: Esta investigación se enfoca en la imposición fiscal de estos servicios en la República Dominicana, utilizando como marco de referencia los países que ya han incluido en su legislación fiscal, el gravamen a los servicios digitales.

Delimitación sustancial: Artículos 335 y siguientes, artículo 361 y siguientes del Código Tributario dominicano, Ley 11-92, promulgada el 11 de mayo del 1992.

Justificación

La era digital actual ha traído de la mano el auge de la adquisición de bienes y compra de servicios de plataformas online, las cuales no siempre tienen un domicilio social o fiscal en los países en los cuales prestan servicios, en atención a que una de las características del comercio digital es permitirles a las empresas romper con las barreras transfronterizas sin la necesidad de crear una presencia física en los países en los cuales hace negocios. Sin embargo, estas facilidades han traído como consecuencia que en muchos países incluida la República Dominicana, presenten la problemática de que su normativa local no ha previsto de manera precisa la imposición fiscal que debe aplicarse a este nuevo mercado digital ni la metodología práctica de recaudación de estos tributos.

Numerosos países presentan esta problemática, en atención a que su legislación no establece el tipo de impuesto ni la base imponible para el mercado digital, sin embargo, si existen legislaciones tanto en América Latina como en la Unión Europea que han creado los mecanismos de recaudación de estos impuestos, los cuales pueden llegar a representar una fuente de recaudación importante para estos Estados.

En particular la República Dominicana aún no tiene determinado el mecanismo de aplicación y recaudación para los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas en este país, sin embargo, la normativa actual podría ser aplicada para gravar con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) y el Impuesto sobre la Renta a las empresas que prestan los servicios digitales.

En este mismo sentido, realizaremos un estudio comparativo con las directrices internacionales sugeridas para estos casos, así como las legislaciones creadas para gravar este mercado en los países que ya ha iniciado con su implementación.

Enunciación del problema

El artículo 335 del Código Tributario dominicano establece el Impuesto a los Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), el cual grava de manera específica, la transferencia de bienes industrializados, la importación de bienes industrializados y la prestación y la locación de servicios.

El título II del Código Tributario contiene las disposiciones que regulan de manera general la aplicación de este impuesto y por su parte el Decreto Núm. 293-11 que crea el reglamento de aplicación para este título del Código Tributario, el cual contiene la normativa creada para la aplicación más particular del mismo.

No obstante lo anterior, en la actualidad la prestación de los servicios digitales por empresas que no poseen domicilio en la República Dominicana ni tienen un establecimiento permanente, no están siendo gravados, ya que no existe un marco normativo aplicable a los mismos.

Descripción del problema

En la República Dominicana no existe un marco normativo que disponga la forma de imposición fiscal sobre los impuestos que aplican a los servicios digitales de empresas no domiciliadas en el país, tomando en cuenta que existen empresas locales que prestan servicios similares, a los cuales, si les son aplicados los impuestos correspondientes, creándose una situación de desigualdad comercial entre proveedores.

En adición, la situación expuesta representa para la República Dominicana ingresos dejados de percibir sobre servicios prestados en su territorio, los cuales son pasibles de ser gravados en atención a las disposiciones legales del Código Tributario dominicano.

Formulación del problema

¿Pueden ser gravados en la República Dominicana los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas en este país?

Interrogantes clave

¿Cómo pueden ser gravados los servicios digitales?

¿Qué impuestos deben ser aplicados a los servicios digitales?

¿Quién debe fungir como agente de retención de este impuesto?

¿Cuándo debe ser gravado el servicio prestado?

¿Qué métodos han utilizado los países que gravan los servicios digitales de empresas no domiciliadas?

¿Qué recomendaciones dan los organismos internacionales para el gravamen de estos servicios?

¿Qué son servicios *over the top* (OTT)?

Marco teórico

1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema. -

- Triana Suárez, Ana Cristina y Aragón Trujillo, Carlos Humberto: Acción 1 beps. Metodología aplicación en Colombia Economía Digital - Negocio Streaming – Caso Netflix. [Base de datos en línea] Revista de Derecho Fiscal n.º 13, julio-diciembre de 2018, 23-89. Disponible: 4/07/2021 <https://www.scilit.net/article/eb080f1bc41b879259ec72d6f0f721e0>
- Lofeudo, Ismael: “Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el “impuesto a Netflix””. Simposio Argentino de Informática y Derecho (SID 2015) - JAIIO 44 (Rosario, 2015), 146-158. [Base de datos en línea], disponible: 4/07/2021, <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/55547>.
- García Cálcano, Cynthia Capella; Martínez Prats, Germán; Silva Hernández, Francisca y Guzmán Fernández, Candelaria. “Análisis a la propuesta de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado al comercio electrónico en México”. Revista Ciencias de la Documentación Vol: 6 núm 1 (2020): 79-92. [Base de datos en línea], disponible: 4/07/2021. <http://bcp.cienciasdeladocumentacion.cl/gallery/art%206%20v0l6ene2020.pdf>
- Fabian Garcia, Wilfredo. “Plataformas digitales 2020”. Ediciones Fiscales ISEF. [Base de datos en línea], disponible: 4/07/2021. <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=P3rtDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=servicios+digitales+OCDE&ots=syEYNnhLnT&sig=K-NU4dlqRULsP5Hi1ioBaJuiO10#v=onepage&q&f=false>
- Iribarra Sobarzo, E. (2016). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (14), pág. 241-270. [Base de datos en línea], disponible: 4/07/2021.

Consultado

de

<https://ultimadecada.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40287/41840>

-Tomalá Suárez, Helen Michelle (2021). “Impuesto al valor agregado en los servicios digitales para la recaudación y efectivo control del servicio de rentas internas en tiempos de covid-2019”. La Libertad, UPSE. Matriz, Facultad de Ciencias Administrativas.

-Sanchez Vecorena, Jorge Luis; Villegas Alarcon de Santa Cruz, Raquel Eunice. Imposición en el Perú a los servicios digitales prestados por empresas de aplicativos no domiciliadas: los casos de Netflix y Airbnb. Pontificia Universidad Católica del Perú, Mayo 2020. [Base de datos en línea], disponible: 4/07/2021. http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/17670/VILLEGAS_ALARC%c3%93N_RAQUEL_EUNICE.pdf?sequence=5&isAllowed=y

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). *Panorama fiscal de américa latina y el caribe 2019*. Santiago: Naciones Unidas.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2020). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19)*. Santiago: Naciones Unidas.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) . (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* . Paris: OCDE.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014*. Paris: OCDE.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Panorama del comercio electrónico. Políticas, tendencias y modelos de negocios*. Paris: OCDE.

2. Desarrollos teóricos atinentes al tema.

Con la finalidad de desarrollar el tema de investigación planteado, hemos recurrido a la siguiente bibliografía que aborda las distintas aristas del mismo, esta bibliografía abarca reportes realizados por tanto por organismos internacionales como estudios particulares sobre la aplicación práctica del tema.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Santiago: Naciones Unidas.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2020). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19)*. Santiago: Naciones Unidas.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe ha realizado numerosos estudios y reportes en cuanto a las causas y consecuencias de la imposición fiscal a los servicios digitales de manera general, realizando importantes aportes y recomendaciones para el marco legal aplicable a los mismos, así como un estudio comparativo de la realidad de países en los cuales se aplican dichos tributos.

- González-Béndixsen, J., & Enríquez Mariscal, A. (Febrero de 2014). Residencia para efectos tributarios en México y en los Estados Unidos de América. *Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 117-124.
- Jordán, V., Galperin, H., & Peres, W. (2013). *Banda Ancha en América Latina: más allá de la conectividad*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Santiago de Chile.
- Lofeudo, I. (2015). *Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el "impuesto a Netflix"*. Recuperado el 15 de junio de 2021, de Universidad Nacional de La Plata:

http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/55547/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Estos estudios de investigación abordan los supuestos de ejecución de los impuestos aplicables a los servicios digitales, así como a las empresas que los prestan y no poseen un domicilio físico en los países en los cuales tiene un comercio activo.

En adición en estos estudios de investigación se evalúan las legislaciones de distintos países en los cuales si se aplican estos impuestos, así como los inconvenientes que se han presentado en su recaudación.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Paris: OCDE. Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) . (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* . Paris: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014*. Paris: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Panorama del comercio electrónico. Políticas, tendencias y modelos de negocios*. Paris: OCDE.

La OCDE ha tratado de manera amplia y extendida el tema relativo al comercio digital y las consecuencias que ha traído la falta de legislación en relación a los bienes y servicios que se intercambian en este comercio. En adición la OCDE da las recomendaciones mas importantes y consensuadas en relación a nuestro tema de investigación.

3. Definición de términos básicos.

- a) Los “servicios digitales” son aquellos que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet a través de la cual se presten servicios en línea, como: llamadas telefónicas, radiogramas, transmisión de audio y video, emisión y recepción de datos por Internet Protocol (IP) prestados desde el exterior.

- b) Denominamos “servicios over the top” se refiere a la transmisión de contenido a través de internet sin el control y la participación de operadores.

- c) El “comercio electrónico” es la compra y venta de bienes a través de medios electrónicos, y el mismo se refiere tanto al comercio minorista como a las compras en línea.

- d) Las tecnologías de la información y la comunicación (TIC): son todas aquellas herramientas y programas que tratan, administran, transmiten y comparten la información mediante soportes tecnológicos. La informática, Internet y las telecomunicaciones son las TIC más extendidas, aunque su crecimiento y evolución están haciendo que cada vez surjan cada vez más modelos

- e) Streaming: Es el concepto que hace referencia a la visualización de vídeos o música en tiempo real a través de una serie de plataformas destinadas a ello.

Objetivo general

Determinar si los servicios digitales, de manera particular, los servicios *over the top*, deben ser gravados de manera local en la República Dominicana.

Objetivos específicos

- Desarrollar los conceptos básicos aceptados internacionalmente sobre el gravamen a los servicios digitales.
- Comparar el sistema de recaudación fiscal dominicano con el argentino y el mexicano, con relación al gravamen de los servicios *over the top*.
- Identificar los vacíos en la legislación dominicana que no permiten el gravamen a los servicios *over the top*.
- Valorar cómo se beneficia el Estado dominicano si grava los servicios digitales *over the top*.

Metodología

1. Tipo de investigación.

Esta investigación tiene un enfoque cualitativo, el cual es definido por Sampieri como aquel que se guía por áreas o temas significativos de investigación. Sin embargo, en lugar de que la claridad sobre las preguntas de investigación e hipótesis preceda a la recolección y el análisis de los datos (como en la mayoría de los estudios cuantitativos), los estudios cualitativos pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis de los datos.

2. Métodos.

En la presente investigación utilizaremos el método analítico, el cual se define como aquel método de investigación que consiste en la desmembración de un todo, descomponiendo sus partes o elementos para observar las causas, naturaleza y los efectos.

En adición, recurriremos al método comparativo, siendo este “el procedimiento de comparación sistemática de objetos de estudio que, por lo general, es aplicado para llegar a generalizaciones empíricas y a la comprobación de hipótesis.”

Introducción

El extraordinario crecimiento que ha tenido en los últimos años la economía digital y en consecuencia el comercio digital, ha representado importantes avances para el comercio a nivel mundial, y a la vez ha traído grandes retos para el comercio internacional y las normas que lo regulan.

La compra digital de bienes y servicios ha tenido un gran auge a nivel mundial, lo cual ha permitido a empresas de todo el mundo romper con las fronteras físicas y tener presencia digital en numerosas jurisdicciones, sin estas tener una presencia física en los países en los cuales oferta sus servicios. Sin embargo, estas facilidades han traído como consecuencia que tanto los principios y directrices fiscales internacionales tengan que ser revisados, para adecuarse a esta nueva realidad.

En muchos países incluida la República Dominicana se presenta la problemática de que su normativa local no ha previsto de manera precisa la mecánica de aplicación de los impuestos con los que podrían gravarse a los bienes y servicios digitales, así como las rentas de las empresas comercialmente activas en dichos países sin un domicilio fijado en estas jurisdicciones.

En la presente investigación hemos realizado un análisis de las directrices internacionales sobre el tema, así como una comparación de distintas legislaciones en las cuales se ha iniciado con la aplicación de los impuestos a los servicios digitales y a las ganancias de las empresas con presencia digital en dichas jurisdicciones.

Esta investigación está estructurada en tres capítulos, el primer capítulo crea el marco conceptual de lo que es la economía digital y su impacto en el mercado, así como los modelos de negocios, sus características y de manera general el trato fiscal sugerido para las empresas que ofrezcan servicios digitales transfronterizos sin domicilio ni establecimiento permanente fijado.

En el capítulo dos desarrollamos la problemática que representa la imposición fiscal tanto para los servicios digitales como para las empresas que los prestan, cuando estas no poseen presencia física en las distintas jurisdicciones en las cuales

ofertan sus servicios. De manera precisa nos referimos a la imposición del impuesto al valor agregado (IVA) para los servicios digitales, así como el marco legal de la República Dominicana sobre este impuesto, el cual es denominado Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) y la posibilidad de su aplicación para los servicios digitales.

En este mismo sentido, también abordamos el impuesto a la renta de las empresas que prestan servicios digitales sin presencia física, el marco legal local y la posibilidad de su imposición en la actualidad.

Asimismo, en el capítulo segundo en su parte final nos referimos a las recomendaciones que han realizado los distintos organismos internacionales en relación a la imposición fiscal del IVA a los servicios digitales y del impuesto sobre la renta a las empresas que ofrecen servicios digitales sin presencia física.

En el capítulo tercero hacemos una reseña y estudio comparativo de la aplicación de los impuestos a los servicios digitales, en las jurisdicciones que han ejecutado estos gravámenes.

Capítulo I. MARCO CONCEPTUAL. ECONOMÍA DIGITAL Y SU IMPACTO

1.1. Economía, comercio digital y su impacto en los negocios.

Para referirnos al comercio electrónico es importante resaltar que la economía digital es el resultado del desarrollo y crecimiento de las tecnologías de la información y comunicaciones (TIC), las cuales han tenido un ascenso extraordinario en las últimas décadas, lo que ha traído entre otras consecuencias, nuevos mecanismos para el comercio internacional, creando una mayor cercanía y acceso entre las empresas y los consumidores finales de todas partes del mundo.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) indica en su informe denominado “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019”, que el desarrollo de las TIC ha reducido en gran medida los costos de las nuevas tecnologías, mejorando los procesos de negocios y reforzando la innovación en todos los sectores de la economía. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

El comercio electrónico se refiere a la venta o compra de bienes o servicios que es realizada a través de las TIC con métodos que han sido creados de manera especial para recibir o colocar pedidos, “por consiguiente para determinar si una transacción comercial se puede considerar como comercio electrónico se toma en cuenta el método del pedido y no las características del producto que se adquiere, las partes implicadas, el método de pago o el canal de entrega”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2019)

Existe casi un consenso en la afirmación de que el comercio electrónico abarca un numeroso tipo de actividades, tales como la producción, distribución, comercialización, venta y, entrega de bienes y servicios por medios electrónicos (Lofeudo, 2015). En este sentido, y debido a su desarrollo, las TIC dirigidas al procesamiento de información e intercambio de datos han transformado de manera radical el comercio tradicional, ponemos como ejemplo, la compra y venta de bienes y servicios, en la cual se han modificado tanto los canales de acceso y transmisión de información como los métodos de pago.

Por su parte, la legislación nacional dominicana en la Ley Núm. 126-02 sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firma Digital, define el concepto de comercio electrónico en su artículo 2, indicando que el mismo se refiere a

(...) Toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más documentos digitales o mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial, comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: - Toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes, servicios o información; - Todo acuerdo de distribución; - Toda operación de representación o mandato comercial; - De compra de cuentas por cobrar, a precio de descuento (*factoring*); - De alquiler o arrendamiento (*leasing*); - De construcción de obras; - De consultoría; - De ingeniería; - De concesión de licencias; - De inversión; - De financiación; - De banca; - De seguros; - Todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; - De empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; - De transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea o por carreteras. (Ley Núm. 126-02, sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firma Digital., 2002)

Para tener mejor definido el escenario del comercio electrónico, debemos conocer las partes que en él interactúan, ya que de ahí se desprenden los modelos de negocios de este mercado. La interacción en el comercio electrónico implica “cualquier posible combinación de consumidores (C), empresas (B) o gobiernos (G)” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2019).

En el desarrollo de este mercado están las transacciones empresa a empresa o *business to business* (B2B) que aún siguen representando la mayor cantidad de transacciones digitales, también tenemos los negocios de empresa a gobierno o *business to government* (B2G), sin embargo, la presencia de los consumidores finales en las transacciones de comercio electrónico es cada vez mayor, aquí encontramos los modelos de empresa a consumidor o *business to consumer* (B2C), así como consumidor a empresa o *consumer to business* (C2B) y consumidor a consumidor o

consumer to consumer (C2C), los cuales serán explicados más adelante en el presente capítulo. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2019)

En el referido informe preparado por la CEPAL se resaltan las características señaladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que definen la economía digital, las cuales describimos a continuación:

i. **Movilidad:** Este concepto se refiere a la movilidad de los activos intangibles, teniendo estos un papel primordial en las empresas de la economía digital que utilizan software, páginas web y algoritmos. La movilidad les permite que los intangibles en los cuales han realizado grandes inversiones para el desarrollo de su negocio, puedan ser accesibles en cualquier otra jurisdicción, tanto por el cliente como por otras empresas relacionadas.

La movilidad también se refiere a los usuarios, ya que con el crecimiento de la economía digital y el acceso a internet a nivel mundial que va en crecimiento, permite que los usuarios puedan realizar transacciones desde cualquier parte del mundo que cumpla con las condiciones para realizarlo, pudiendo adquirir un usuario adquirir un producto en un país y utilizarlo en otro, que también puede ser distinto a su país de residencia.

Por otra parte, se encuentra la movilidad de las funciones comerciales, lo cual se refiere a las facilidades con que cuentan las empresas en realizar sus operaciones de forma integrada, reduciendo los costos de coordinación, ya que una compañía puede tener una oficina principal ubicada en un lugar distinto a donde lleva a cabo las funciones de producción, y de donde se encuentran sus clientes y proveedores.

ii. **Uso de datos:** Esta característica se refiere a los datos que las empresas obtienen de sus clientes y proveedores, ya que en numerosas ocasiones los usuarios aportan sus datos personales de manera directa y voluntaria, cuando por ejemplo se registran en una plataforma, o de manera indirecta, lo cual ocurre con los registros de navegación o ubicación geográfica.

- iii. **Efectos de red:** Esto se refiere a cuando la participación de un usuario en una red trae como ventaja que otros usuarios utilicen esa red, los efectos de red pueden ser directos o indirectos, son directos cuando la presencia de un usuario adicional en un lado del mercado afecta el valor para los usuarios de ese mismo lado del mercado, para lo cual podemos citar como ejemplo, el uso de una aplicación de mensajería, la cual no tiene valor o utilidad si no hay varias personas dispuesta a usarla, pero adquiere valor si un grupo de personas relacionadas la utilizan para comunicarse. En cuanto al efecto indirecto sucede cuando ocurre la presencia de un usuario adicional en un lado del mercado afecta el valor para los usuarios en otro lado del mercado, traemos como ejemplo, cuando en una plataforma de transmisión de contenido se agrega un nuevo proveedor atractivo para los usuarios.

- iv. **Modelos de negocio multilaterales:** Estos se refieren a los mercados en los cuales interactúan distintos grupos reconocidos de personas a través de un intermediario o plataformas, que coordina la demanda de estos. A modo de ejemplo, citamos las páginas amarillas, las cuales permiten que los vendedores y compradores puedan encontrarse entre sí, también se encuentran los sistemas operativos de telefonía móvil, que posibilitan que los desarrolladores ofrezcan sus aplicaciones a los usuarios de teléfonos celulares. Debido a la dependencia mutua que existe entre los grupos de usuarios en los mercados multilaterales, el volumen de transacciones realizadas en la plataforma no depende solo del precio total que el administrador de la plataforma cobre por el servicio de coordinación sino también de cómo distribuye ese precio entre los distintos actores del mercado.

- v. **Tendencia al monopolio u oligopolio:** Debido al efecto de retroalimentación positiva que aumenta el valor de una red, esto tiende a concentrar los mercados, ya que en la medida que una red crece aumenta su valor, y en consecuencia su popularidad, lo que lleva a que exista una tendencia marcada de uso de la misma.

- vi. **Volatilidad:** Se refiere a que, debido a la reducción de costos en el procesamiento de datos y uso de la red, así como un mayor rendimiento por el uso de estas plataformas, esto ha disminuido los obstáculos para que nuevas compañías inicien sus operaciones a través de internet. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

A los fines de la presente investigación, resulta importante definir los conceptos de producto y servicio digital, por su parte, los productos digitales son aquellos comercializados de manera exclusiva a través del comercio electrónico, incluyen los software, imágenes y documentos digitales, es decir, bienes cuya naturaleza y uso es digital, apoyada en las TIC. (Lofeudo, 2015)

En cuanto a los servicios digitales, estos son prestados utilizando como medio a las nuevas tecnologías, permitiendo el acceso a información a distancia, o el envío de la misma, pueden involucrar el acceso a bases de datos, la visualización de material multimedia, la utilización de software de diverso tipo de forma remota, entre otras. (Lofeudo, 2015). Estos servicios no se prestan de manera física o por medios análogos, ya que su naturaleza es puramente digital, lo que puede implicar cierto grado de automatización del servicio, y no dependen de acciones realizadas discrecionalmente por el ser humano.

En adición a la transformación que ha sufrido el comercio como lo conocemos, se han creado nuevos productos y modelos de negocios soportados en un cien por ciento en la plataforma que han creado las TIC, tales como son los servicios de redes sociales, buscadores, productos de almacenamiento de información (las denominadas “nubes”), publicidad y plataformas exclusivas de intercambio de bienes y servicios. (Díaz de Serralde, 2018)

Es por esto que la economía digital tiene cada día una mayor participación a nivel mundial, estando los países desarrollados en los primeros lugares de uso en cuanto al desarrollo tecnológico, lo cual se evidencia y según nos informa la CEPAL en el citado informe, partiendo de un estudio realizado en el año 2016, se mostraba como la participación de la economía digital era superior a un 25% en Estados Unidos, Reino

Unido, Australia, Francia y Alemania, por su parte también, en los países de América Latina la economía digital juega un rol importante, pues según nos indica el informe de la CEPAL la participación digital en 2016 era de un 15,9% del PIB en México, un 16,2% en la Argentina, un 21,6% en el Brasil y un 22,2% en Chile. Pero también se proyectaba una capacidad de crecer entre 2 y 3 puntos porcentuales para 2021. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

Partiendo de lo anterior, se desprende que a pesar de que la economía digital juega un papel importante tanto para los países más desarrollados como para aquellos en vía de desarrollo, como es el caso de América Latina, no se puede dejar de lado que existe una brecha importante entre ambas economías, pues también debemos considerar que

(...) los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) el 81% de los hogares tiene acceso a Internet, mientras que en América Latina solo tiene acceso el 33% de los hogares; en la OCDE el 68% de la población tiene acceso a banda ancha móvil, mientras que en América Latina esta participación es de solo del 22%. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

El tema relativo al comercio electrónico y su impacto en la economía mundial y la tributación internacional, ha sido tratado de hace varias décadas, cuando se empezaba a apreciar la herramienta que representan las TIC para el comercio y el inicio de la época digital actual, pues en el año 1997 en la conferencia denominada “Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial”, celebrada en Turku, Finlandia, los representantes de gobiernos y empresas debatieron de manera informal los retos planteados por el comercio electrónico mundial a los sistemas tributarios. Desde esta reunión la OCDE ha estado trabajando en ofrecer soluciones al comercio electrónico desde la perspectiva fiscal internacional. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2002)

En la conferencia de la OCDE celebrada en Ottawa en el año 1998, fue sugerido que los mismos principios que son aplicados al comercio convencional sean aplicados al comercio electrónico, resaltando los siguientes principios:

- Neutralidad – la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.
- Eficiencia – se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.
- Certeza y simplicidad – las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.
- Efectividad y justicia – la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.
- Flexibilidad – los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2002)

1.2. Los negocios en la economía digital

En cuanto a las características comunes a las empresas digitalizadas de las cuales surgen los principales desafíos en materia de tributación, la CEPAL en el ya referido informe, destaca tres, las cuales definimos a continuación:

1. Escala jurisdiccional sin presencia física.

Esta característica se refiere a que las plataformas digitales han permitido que una gran cantidad de usuarios tengan acceso a un elevado número de empresas, sin estas tener necesidad de crear una presencia física en el lugar

de residencia de cada usuario o cliente, en adición, la globalización ha traído como consecuencia que las empresas puedan ubicar sus fábricas o procesos productivos en distintos países y tener presencia en un mayor número de mercados en diferentes jurisdicciones.

La escala jurisdiccional sin presencia física tiene una incidencia importante en la recaudación del impuesto a la renta que se podría obtener de compañías que no posean residencia en los países en los cuales tiene presencia digital, ya que la globalización, la economía digital y las plataformas creadas por las TIC, han permitido que las empresas puedan llegar a usuarios de distintos países sin la necesidad de que éstas tengan que crear un establecimiento permanente físico, lo cual ha traído como consecuencia que, bajo las disposiciones tributarias internacionales actuales, los países en los cuales dichas empresas tienen presencia digital mas no un establecimiento permanente, estos no puedan cobrarles el impuesto a la renta.

En adición a la problemática anterior, esta misma situación trae inconvenientes en la recaudación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), ya que los consumidores finales pueden adquirir productos intangibles y servicios de empresas que no posean un establecimiento físico en el país en el cual ocurre el consumo, en consecuencia, aunque en teoría estas operaciones si deben estar gravadas con IVA, la problemática surge al momento de cobrar este impuesto en la práctica. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

2. Dependencia de activos intangibles, incluida la propiedad intelectual.

Las empresas digitalizadas realizan una gran inversión en intangibles, de manera especial, en activos de propiedad intelectual, estos intangibles van desde softwares, sitios web, algoritmos o información recolectada de sus usuarios, los cuales juegan un rol de suma importancia en el valor de las

empresas digitales, a pesar de que los bienes intangibles de propiedad intelectual no son exclusivos de empresas digitales, si se ha apreciado que estas últimas realizan inversiones particularmente importantes en los mismos.

Esta característica trae como desafío en materia de tributación, la movilidad que presentan estos activos intangibles, ya que, pueden ser fácilmente colocados en jurisdicciones de baja tributación a los fines de mitigar el impacto fiscal de su valor. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

3. Datos, participación de usuarios y su sinergia con la propiedad intelectual.

La participación de los usuarios y el consecuente análisis de datos que se desprende de su registro, generan un valor importante a las empresas digitales, ya que la participación de los usuarios permite que estas empresas logren almacenar una gran base de datos a través del monitoreo del contenido que se genera y el comportamiento de los usuarios en la red.

El crecimiento de usuarios en una empresa digital trae consigo que más usuarios quieran acceder a ella, creando efectos positivos en la red y aumentando su valor como empresa. A modo de ejemplo, plataformas como Youtube, Instagram y Twitter se alimentan de la cantidad de usuarios que se registren y utilicen sus plataformas. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

1.2.1 Modelos de negocios

En atención a la revolución en la economía digital y su impacto en el comercio electrónico, como ya hemos visto esto ha transformado la naturaleza de los negocios, por lo cual, existen clasificaciones de los modelos de negocios en la economía digital, una clasificación que parte del análisis de la tributación

del IVA y del impuesto sobre la renta, la cual ha sido adoptada por la OCDE, y a la cual nos referimos más adelante.

- *Business to Business* (B2B), modelo de negocio entre empresas.

Se refiere a las transacciones entre empresas, y puede incluir la adaptación digital a operaciones convencionales, o la venta de bienes y prestación de servicios que requieren otras empresas para el desarrollo de su objeto social.

La mayoría de las transacciones de comercio electrónico son las realizadas entre empresas, bajo este modelo de negocio. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

- *Business to Consumer* (B2C), modelo de negocio de empresa a consumidor.

Este tipo de modelo trata de las empresas que venden bienes o servicios a consumidores finales. En este tipo de modelo, nos encontramos con 2 categorías, una se refiere a los negocios que trabajan solo en plataformas digitales, y la otra se refiere a los más tradicionales, que complementan sus tiendas físicas con la compra online. Estas compras pueden tratarse tanto de bienes intangibles como de productos físicos.

La OCDE resalta las siguientes ventajas de este modelo de negocio:

- Permite hacer entrega digital de un número cada vez mayor de bienes y servicios a clientes situados cada vez más lejos de la ubicación del vendedor.
- Acorta drásticamente la cadena de suministro, eliminando la necesidad de recurrir a intermediarios.

- Reduce los costos de transacción de los consumidores, particularmente los costos de búsqueda, mejorando el acceso a la información.
 - Reduce las barreras de entrada al mercado, al ser generalmente menos costoso mantener un sitio web que habilitar un punto de venta físico tradicional. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)
- *Consumer to Consumer* (C2C), modelo de negocio consumidor a consumidor.

Este se refiere a las plataformas multilaterales, creadas con el propósito de apoyar a los consumidores a vender o arrendar sus bienes, estas plataformas actúan como intermediarias entre los consumidores. Los ingresos de estas empresas pueden provenir de un cobro directo a los consumidores que utilizan sus plataformas como mediante publicidad pagada. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

- *Business to government* (B2G), se refiere al comercio entre empresas y gobierno.

Este modelo se refiere a las transacciones entre empresas y el gobierno, esto sucede cuando las empresas se convierten en proveedores del Estado, transacciones que se encuentran reguladas por la legislación interna de cada país.

- *Government to consumer* (G2C), es el comercio entre el gobierno y el consumidor final.

Este modelo de negocio surge cuando el Estado se convierte en proveedor de servicios digitales de manera directa al consumidor final.

- *Government to Government* (G2G), comercio entre gobiernos.

Este modelo de negocio se refiere al comercio electrónico que tiene lugar entre distintos Estados, cuyas transacciones se fundamentan en el intercambio de información y los servicios prestados. (Triana Suárez & Aragón Trujillo, 2018)

1.3. Fiscalidad en el comercio digital

Para referirnos a la fiscalidad en el comercio digital, resulta importante definir los conceptos de establecimiento permanente a los fines fiscales.

El artículo 270 del Código Tributario Dominicano, en su párrafo II, define establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios en el que una persona física, jurídica o entidad del extranjero, efectúa toda o parte de su actividad. El párrafo primero del referido artículo impone la obligación a los Establecimientos Permanentes de tributar por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, como si fuera una empresa totalmente independiente.

En este sentido, el párrafo II presenta una lista enunciativa, pero no limitativa, de posibles situaciones que podrían configurarse como un Establecimiento Permanente: incluyendo sucursales, fábricas, talleres, oficinas. Se hace la distinción de proyectos de obra o construcción, envolviendo las actividades de supervisión de estos, sólo si su duración excede los seis meses. No hace referencia expresa a los servicios de consultoría empresarial. Por su parte, el párrafo I del referido artículo 4, impone la obligación a los Establecimientos Permanentes de tributar por la totalidad del resultado económico como si él mismo fuera una empresa independiente. (Código Tributario. Ley Núm. 11-92, 1992)

Para la interpretación del concepto de Establecimiento Permanente, es necesario acudir a las definiciones otorgadas por modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, creado por la OCDE, con respecto a este particular, el artículo 5 de dicho Convenio define Establecimiento Permanente: "*un lugar fijo de*

negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad". Esta definición comprende,

(...) en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. 3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses. 4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. (...) (Organización para la Organización y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2010)

Ya que hemos definido el concepto de establecimiento permanente, hacemos referencia a que otras legislaciones han incluido otros conceptos relacionados, como el centro de intereses vitales y el centro principal de actividades profesionales, por su parte en los Estados Unidos Mexicanos el centro de intereses vitales se define

(...) cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos: 1) Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la

persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza en México; 2) Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales. (González-Béndiksen & Enríquez Mariscal, 2014)

Ya refiriéndonos a los desafíos fiscales que presenta el comercio digital, y partiendo de las características y prácticas del mismo, surgen varios desafíos para las políticas tributarias y la fiscalización, ya que los sistemas tributarios actuales se encuentran contruidos en base a sistemas de negocios tradicionales y no siempre están actualizados a la realidad de la economía digital, lo cual favorece la erosión de los ingresos fiscales.

Podemos considerar que debido a que empresas pueden lograr alcanzar mercados en distintos países sin la necesidad de establecer presencia física en ellos, esta situación trae desafíos de fiscalidad importantes, poniendo como ejemplo o consideración el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en estas situaciones surge la dificultad para que las operaciones de comercio sean gravadas en el lugar del consumo, ya que el vendedor se encuentra en otra jurisdicción.

En cuanto al impuesto sobre la renta la dificultad en su imposición se presenta cuando el vendedor se encuentra en un país distinto al comprador, no teniendo así la empresa vendedora un establecimiento permanente fijado en lugar del domicilio de su comprador, por lo cual las rentas que la empresa percibe sólo podrán ser gravadas en el país en el cual resida.

Debido a esta facilidad que se ha creado en el comercio electrónico, la cual permite que las empresas proveedoras de servicios digitales puedan elegir su domicilio/residencia fiscal, esto ha traído como consecuencia que las empresas fijen sus domicilios en jurisdicciones de baja tributación.

En atención a esta situación que se presenta en el comercio digital, la tributación y fiscalización en este mercado son puntos de alta preocupación para muchos países. En este sentido, el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), liderado por la OCDE y el Grupo de los 20 (G20), considera entre los temas para estudio y propuestas, bajo el título de Acción 1, el de abordar los retos

de la economía digital para la imposición. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

De las recomendaciones realizadas en este informe, varios países han iniciado la implementación de medidas unilaterales a los fines de disminuir la brecha abierta a la elusión, creada por el comercio digital, y lograr cobrar los impuestos que apliquen a las actividades de este comercio. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

En este sentido, y con las medidas BEPS ya en ejecución en varios países, los cambios en la recaudación tributaria han sido más que perceptibles, sólo en la Unión Europea se han recaudado más de 3,000 millones de euros como consecuencia de la implementación de las nuevas “Directrices Internacionales sobre IVA/IBS”. En otro ámbito, es probable que una de las medidas de la reforma fiscal estadounidense, “se traduzca en una subida del tipo efectivo global aplicable a las rentas obtenidas en el extranjero por las empresas multinacionales (EMN) estadounidenses”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) , 2018)

En el informe realizado por la OCDE denominado “Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización: Informe Provisional 2018” (*Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*), se explica como uno de los principales ejes de las medidas BEPS es enfrentar los desafíos fiscales que se desprenden de la economía digital.

1.3.1 Servicios digitales: *Over the top*

En atención a la transformación que ha sufrido el comercio debido al auge de las TIC y la rápida expansión que ha tenido el internet y los servicios ofertados a través de esta plataforma, un crecimiento exponencial de usuarios y proveedores, así como una mayor cartera de empresas intermediarias y de proveedores de internet (ISP, por

sus siglas en inglés), todos estos participantes han probado y resultado ser muy importantes para la economía digital.

En particular la importancia de los ISP se ha focalizado en que son aquellos los encargados de proporcionar el acceso a la red, no siendo la prestación de servicios una característica que los distingue, por lo cual, estos presentan la dificultad de “conservar su posición de único punto de acceso para el usuario final frente a la competencia de terceras empresas que ofrecían contenidos y servicios directamente a los usuarios por Internet” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014). En este sentido, los proveedores de los contenidos de transmisión libre, también llamados *over the top* (OTT), se encontraban en mejores condiciones para ofrecer servicios más adaptados a la demanda del público, sin embargo, los ISP han logrado mantener su presencia en el mercado, por ser el puerto de entrada de los usuarios finales a la red.

Por otra parte, los proveedores de servicios OTT han logrado ofrecer una experiencia más “unificada, al tener un alcance global, a diferencia de los proveedores de red cuyo alcance se limita a la longitud de su red” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014), por lo cual estos han logrado sostener una relación más directa con los usuarios finales, lo cual se ha exponenciado con la creación del software de fuente abierta, que ha desencadenado en una mayor demanda de redes y nuevos modelos de negocios digitales, en este sentido, la OCDE indica que “la experiencia ha demostrado que ningún operador individual en la cadena de valor puede controlar por completo el acceso a los clientes mientras haya suficiente competencia”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014)

Para definir los servicios *over the top* debemos referirnos a las definiciones más amplias sobre los mismos, ya que estos se consideran como “servicios de todo tipo que se ofertan sobre Internet, sin mediar control alguno ni gestión específica por parte de los operadores de red” (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, 2015) y los ejemplos sobre estos servicios no son estáticos, ya que la creación de plataformas *over the top* varían de manera constante.

Los servicios OTT requieren que el usuario final tenga una conexión a internet, y se distinguen de los servicios que prestan de manera directa las ISP, ya que estos tienen una calidad garantizada y se distribuyen al usuario final a través de la infraestructura creada a estos fines, mientras que los servicios OTT son ofertados de manera libre en internet, a modo ilustrativo y para diferenciar ambos servicios, señalamos el servicio de Movistar TV o Claro TV como aquellos ofertados por una operadora, mientras que YouTube sería un ejemplo de servicio OTT.

Otra característica de los servicios OTT es que el proveedor de internet no tiene incidencia en la distribución de estos, en adición, el proveedor de servicios OTT usualmente oferta servicios que compiten de manera directa y abierta con ciertos servicios que ofrecen los proveedores de internet. “La llegada de los teléfonos inteligentes, la tendencia decreciente de sus precios y la actualización de las redes de acceso han contribuido a impulsar el crecimiento de los OTT en el mercado de las comunicaciones”. (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, 2015)

De lo anterior se desprende que existe una gran variedad de servicios OTT muy distintos entre sí, algunos ejemplos son: los juegos online, la distribución de todo tipo de contenidos audiovisuales y de comunicación, los servicios de localización, de intercambio de archivos e información entre personas y/o empresas, de almacenamiento de información y, por último, todo tipo de aplicaciones y de software que se distribuyen por Internet. (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, 2015)

En este sentido, las operadoras de telecomunicaciones, que usualmente ofrecen telefonía fija, móvil, banda ancha y televisión por suscripción, están siendo bombardeados por los servicios OTT, servicios que son provistos por empresas que usualmente no cumplen con las regulaciones locales para su oferta, dentro de lo cual y para la presente investigación nos referimos a la creación de un establecimiento permanente y el pago de los impuestos que correspondan por las ventas realizadas y las ganancias obtenidas en el país del usuario final, situación que si es cubierta por las empresas de telefonía que ofrecen servicios digitales.

Aquí detallamos algunos de los servicios OTT que han sido clasificados en el reporte del año 2013 denominado *Banda Ancha en América Latina: más allá de la conectividad* (Jordán, Galperin, & Peres, 2013), a saber:

Cuadro XI.1
Caracterización de los over the top

| OTT | | Necesidades mínimas de velocidad para acceso de buena calidad | Desafío para el operador tradicional | Implicancias para el operador tradicional |
|---------------------------|--|---|---|---|
| Servicios de comunicación | VoIP: Skype, chat con y sin video de Gmail, Whatsapp | 1-2MBps | Sustituto de la telefonía fija y móvil. Sustituto del SMS. | Más competencia Pérdida de valor del servicio propio. |
| Aplicaciones | Redes sociales: Facebook, LinkedIn Twitter | 1 MBps | Sustituto de la telefonía y el SMS | Más competencia Pérdida de valor del servicio propio. |
| Contenidos | OTT-TV, OTT-Video streaming y video on demand (VoD): Netflix, Netmovies, Hulu, Ultraviolet, Cuevana, YouTube | 6 – 10 MBps | Sustituto de la TV | Desintermediación por parte de proveedores de contenidos. Se reducen las posibilidades de diferenciación Pérdida de audiencia para la publicidad. |
| | Videos juegos en línea | 1 – 4 MBps | | |
| | Música en línea | 1 – 3 MBps | | |

Para referirnos a los servicios *over the top*, necesariamente debemos explicar en qué consiste el *streaming*, siendo esta una “tecnología que permite la visualización de archivos multimedia (audio y video) directamente desde la web del proveedor del servicio sin descargarlo previamente al equipo tecnológico” (Triana Suárez & Aragón Trujillo, 2018).

Este servicio puede ser transmitido tanto en vivo como diferido. El *streaming* en vivo tiene lugar cuando el contenido se transmite mientras se realiza, es decir de manera simultánea, mientras que el diferido, tiene lugar cuando el contenido transmitido ha sido previamente grabado y guardado en el servidor. El *streaming* permite que los usuarios puedan tener acceso a contenidos multimedia, sin importar el lugar donde éstos se encuentren, permitiendo también que el acceso sea de numerosos dispositivos.

El servicio de *streaming* reúne las características del modelo de negocio *Business to Consumer*, ya que el proveedor de este servicio le otorga al consumidor una licencia para el uso y disfrute del contenido que éste provee, siendo un servicio 100% en línea al cual puede acceder cualquier usuario, ya que el mismo es abierto en la red.

Este modelo de negocio utiliza como plataforma la nube de almacenamiento para su ejecución, ya que los proveedores guardan allí la tecnología y los contenidos que ofrecen, por lo cual este servicio se apoya de otro servicio *online*, que es la nube de almacenamiento. El *streaming* permite a sus usuarios acceder a los contenidos ofertados, sin transferir la propiedad de este ni otorgar un usufructo sobre el mismo, en el cual el usuario paga una mensualidad al proveedor por el acceso a su plataforma de contenido. (Triana Suárez & Aragón Trujillo, 2018)

De manera particular podemos referirnos a ejemplos puntuales de servicios populares de *streaming*, como son:

- Netflix: Siendo una de las plataformas de *streaming* más populares a nivel mundial, alcanzó en el año 2020 los 200 millones de usuarios, ofreciendo una alta variedad de contenido audiovisual, de películas, series televisivas y documentales, con presencia actualmente en más de 190 países. (Netflix, 2021)
- Spotify: Es un servicio de *streaming* de audio, el cual ofrece música y podcast, siendo estos últimos archivos de audio que pueden tener distintos tipos de contenido y logra funcionar como la radio, pero se refiere a archivos guardados a los cuales se puede acceder en cualquier momento.
- iTunes: es un servicio creado por Apple mediante el cual se puede organizar y reproducir música y videos. buscar música, películas, programas de TV, audiolibros, podcasts gratuitos, configurar el iPhone, iPad o iPod y agregarle música, video y demás contenido. (Apple, 2021)

En este sentido, y considerando el alcance que tienen los servicios digitales, así como las ganancias que representan para las empresas que ofertan dichos servicios, se debe examinar si los mismos están tributando de la manera correcta y en caso de que no sea así, como se podría regularizar dicha situación.

Capítulo II. PROBLEMÁTICA DE LA REGULACIÓN TRIBUTARIA DE LOS SERVICIOS DIGITALES.

2.1. De la imposición al consumo de los servicios digitales

En atención a la focalización de la presente investigación, partiremos de la clasificación de la OCDE en relación a los impuestos generales, en primer lugar se encuentran los impuestos generales sobre los bienes y servicios, estos comprenden los impuestos acumulativos de etapas múltiples o los denominados impuestos en cascada, en los que el impuesto se aplica cada vez que se realiza una transacción sin deducción del valor del impuesto pagado sobre los insumos, así como los impuestos generales al consumo cuando estos combinan elementos de los impuestos sobre el valor agregado, sobre las ventas o en cascada. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014)

Dentro esta misma clasificación nos encontramos con el impuesto al valor agregado, la OCDE en su guía de interpretación indica que todos los impuestos generales al consumo cargados sobre el valor agregado entran dentro de este título, independientemente del método de deducción y de las etapas en las que recaiga el impuesto. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014).

El impuesto al valor agregado (IVA) posee una naturaleza real ya que recae sobre bienes y servicios, sin tomar en consideración la calidad de las personas que intervienen en la operación, el mismo es de causación instantánea y es un impuesto de gravamen general, ya que la regla general es la imposición del mismo y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley. (Ramírez, 2018)

Luego tenemos los denominados impuestos específicos sobre bienes y servicios, dentro de los cuales se encuentran “los impuestos selectivos, las utilidades generadas y transferidas por los monopolios fiscales, y los derechos de aduana y otros derechos de importación, así como los impuestos sobre las exportaciones, las

transacciones de divisas, los bienes de inversión y las apuestas, y los impuestos especiales”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014)

En este sentido y continuando con dicha clasificación, luego se encuentran los impuestos selectivos, que son aquellos que se aplican a ciertos productos determinados y pueden gravar cualquier etapa de la producción o distribución, suelen determinarse por referencia al peso, la graduación o la cantidad del producto, aunque, en ocasiones, también en función del valor de éste. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014)

A nivel internacional, se habla del gravamen a los servicios digitales con el impuesto al valor agregado (IVA), sin embargo, las características de la económica digital que ya hemos expuesto no permiten que la recaudación y el gravamen de este impuesto a los servicios digitales sea efectivo, como veremos más adelante en América Latina se están sentando las bases para combatir esta problemática.

Por su parte la CEPAL ha destacado cuatro problemas básicos con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la economía digital, a saber:

1. Las exenciones en la importación de bienes de poco valor. Un consumidor puede realizar compra de bienes a un proveedor extranjero, por lo que estaría realizando una importación gravada con IVA en el país de su residencia, impuesto que es normalmente cobrado en la aduana al momento del ingreso de la mercancía adquirida. El problema en la práctica surge en atención a que varios países han fijado umbrales para la imposición del IVA y aplican una exención a las importaciones de bajo costo justificado porque los gastos de las aduanas para cobrar el IVA son mayores que el impuesto a recaudar.
2. Suministros digitales a distancia a consumidores. Como hemos expresado la economía digital facilita la venta a distancia de bienes intangibles y servicios a consumidores finales en todo el mundo, sin que el proveedor tenga presencia física en el país del comprador. El problema está en que a pesar de

que en varios países se cobra IVA por bienes adquiridos en el exterior por personas residentes, no existen mecanismos adecuados de recaudación para este impuesto.

3. Suministros digitales a distancia a empresas exentas. Estas empresas no aplican el IVA sobre sus ventas, pero deben soportar como costo el IVA pagado en la compra de sus insumos. Es decir que no pueden recuperar el IVA cargado en sus compras que es finalmente trasladado a los precios de sus productos. En este escenario, cuando la empresa está exenta del IVA, hay un beneficio directo que puede crear un riesgo de erosión de la base imponible. Asimismo, conlleva una desventaja y competencia desleal para los proveedores nacionales que ofrecen los mismos servicios y si están obligados a pagar el IVA cuando realizan operaciones con las empresas residentes exentas.
4. Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas. En este caso existe igualmente el riesgo de prácticas elusivas, erosión de la base imponible y traslado de beneficios, ya que usualmente se organizan para adquirir bienes y servicios cuyo costo es cargado a la oficina que los adquirió y luego es refacturado a las distintas sucursales que los utilizan. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020)

Ahora bien, la CEPAL en su informe del año 2020, presenta las soluciones sugeridas por la OCDE a esta problemática, a saber (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020):

| Problema | Propuesta de solución |
|---|--|
| i) Exenciones en la importación de bienes de escaso valor | Simplificar procedimiento de declaración del IVA para estas importaciones, para así poder reducir o eliminar el umbral exento. Por ejemplo, permitir que proveedores no residentes se registren en el IVA y sean ellos quienes retengan y paguen el impuesto. |
| ii) Suministros digitales a distancia a consumidores | Permitir a los proveedores no residentes registrarse para el IVA en la jurisdicción del cliente, con arreglo a un régimen simplificado. |
| iii) Suministros digitales a distancia a empresas exentas | Aplicar las directrices 3.2 y 3.4 de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), que establecen que el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente, y aplicar cambio de sujeto o cobro revertido para que sea la empresa importadora la que retenga y pague el IVA. |
| iv) Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas | Aplicar las directrices 3.2 y 3.4, que establecen que el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente, y aplicar cambio de sujeto o cobro revertido, para que sea el establecimiento residente el que retenga y pague el IVA. |

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report*, París, OECD Publishing, 2015; OCDE, *International VAT/GST Guidelines*, París, OECD Publishing, 2017, y OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, París, OECD Publishing, 2018.

Otros retos que se presentan en cuanto al gravamen del IVA a los servicios digitales son:

- La determinación del momento de devengado del impuesto correspondiente.
- Identificar el sujeto pasivo.
- Determinar si se trata de entrega de bienes o prestación de servicios. (García, 2020)

A nivel internacional, se ha observado que han surgido iniciativas de modificar políticas tributarias para incorporar los servicios digitales a la base gravable del IVA, tales como Argentina, Colombia y Uruguay, los cuales han puesto en práctica esta nueva normativa a partir del año 2018 con resultados positivos.

A continuación veremos algunos ejemplos de tributación sobre la economía digital a través del IVA en el continente americano (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020):

| Países | Año de aplicación | Alcance del impuesto | Tasa | Administración |
|-----------|-------------------|---|------|--|
| Argentina | 2018 | En la reforma tributaria se amplió la base imponible del IVA a fin de incorporar los servicios digitales, como toda transacción llevada a cabo a través de Internet, tratándose | 21% | Se recauda a través de las entidades bancarias. Si el adquirente utiliza tarjeta de crédito, se percibe el impuesto en el |

| | | | | |
|------------|------|---|-------|---|
| | | de servicios que, por su naturaleza, estén automatizados y requieran una intervención humana mínima. | | momento del cobro del saldo de la tarjeta. |
| Bahamas | 2019 | A partir de julio de 2019, se aplica el IVA a todos los proveedores en línea de servicios de hoteles, condominios o casas de alquiler para vacaciones. | 12% | Los proveedores del servicio están obligados a registrarse y cobrar el IVA a los consumidores por el servicio del alquiler contratado. |
| Barbados | 2020 | A partir de diciembre de 2020, la administración tributaria estableció que los proveedores no residentes de servicios digitales deberán registrarse y pagar el IVA. | 17,5% | Los proveedores extranjeros de servicios digitales deberán estar registrados y presentar declaraciones digitales por el IVA aplicado. |
| Chile | 2020 | Desde mediados del corriente año se aplicará el IVA sobre los servicios digitales provistos por entidades extranjeras no domiciliadas en el país y consumidos en el mercado nacional (excepto para las empresas de transporte por estar exentas del gravamen). | 19% | Está prevista la habilitación, por parte del SII, de una plataforma destinada a que las empresas extranjeras puedan declarar y pagar el IVA, de manera simplificada, por medios electrónicos. |
| Colombia | 2018 | A partir de 2018, los servicios digitales prestados desde el exterior quedaron gravados con el IVA. Se excluyeron los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales. | 19% | Los prestadores del servicio deben inscribirse en el registro único tributario (RUT) para declarar y pagar el impuesto, o pueden acogerse al régimen de retención a través de los bancos. |
| Costa Rica | 2020 | Mediante el Reglamento a la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, se estableció que los servicios digitales transfronterizos sean alcanzados por el IVA. El tributo se aplicaría un mes después de que la Dirección General de Tributación entregara a las entidades la lista de servicios gravados. | 13% | La ley propone dos alternativas para el modo de recaudación: el cobro directo del impuesto por parte de los proveedores del servicio o su percepción a través de las tarjetas de crédito o débito de uso internacional. |
| Ecuador | 2020 | A fines de 2019 se aprobó la nueva reforma tributaria, por la que se incorporan los servicios digitales como hecho gravado del IVA, que alcanza a todas las compras de bienes y servicios realizadas a través de plataformas digitales. | 12% | El modo de recaudación será mediante las tarjetas de crédito utilizadas por los consumidores para realizar sus respectivas transacciones. |
| México | 2020 | Desde el 1 de junio de 2020, el impuesto se aplicará a los servicios que incluyen la descarga de multimedios, los clubes en línea, las páginas de citas, los juegos de azar y la enseñanza a distancia. | 16% | El modo de recaudación será a través de la entidad financiera (tarjetas de crédito) utilizada por los consumidores o usuarios del servicio digital residentes en el país. |

| | | | | |
|----------|------|--|-----|---|
| Paraguay | 2020 | La reciente reforma tributaria (Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional) estableció que los servicios digitales (prestados desde el exterior) serán gravados con el IVA. | 10% | La recaudación se haría mediante retenciones por parte de las operadoras de tarjetas de crédito o débito utilizadas para pagar el servicio. |
| Uruguay | 2018 | Mediante la Ley núm. 19.535 se incorporaron a la base imponible del IVA los servicios de transmisión de contenido audiovisual y de intermediación en plataformas multilaterales administradas desde el exterior. En caso de que una de las partes (oferentes o demandantes) se encuentren en el extranjero, se grava con el IVA el 50% del servicio de intermediación. | 22% | Para realizar la recaudación se optó por la alternativa de cobrar el impuesto directamente a los proveedores no residentes, sin establecer mecanismos de retención en las tarjetas de crédito o débito. |

Según nos indica el informe de la CEPAL del año 2020, la República Dominicana junto a Bolivia y Perú, han avanzado en la revisión de su legislación tributaria para que los servicios digitales prestados desde el exterior paguen el IVA en estos países. En el caso de la República Dominicana, aún se está debatiendo la tasa impositiva que se aplicaría por el impuesto de transferencia a los bienes industrializados y servicios (ITBIS), ya hemos visto como en numerosas ocasiones ha sido propuesto el gravamen a estos servicios, sin embargo, aún no se aprueban o establecen los mecanismos de aplicación a los impuestos que podrían corresponder a los servicios digitales.

En relación a la imposición del IVA sobre servicios digitales, es importante destacar dos características con respecto a su aplicación en los países de la región, tanto en aquellos donde ya se han creado normativas para la aplicación de este impuesto como en los que se están discutiendo proyectos con el mismo objetivo:

- (i) Existe la tendencia a utilizar el IVA como instrumento tributario para gravar la provisión de servicios digitales por parte de empresas radicadas en el exterior y sin presencia física en los países respectivos, en lugar de la posible introducción de un tributo específico para gravar dichas operaciones.

- (ii) La mayoría de los países ha optado por canalizar la recaudación del gravamen sobre los servicios digitales a través de un sistema de retenciones en las liquidaciones de tarjetas de crédito de los propios usuarios. Mientras otros países como Chile o el Uruguay han optado por exigir el registro tributario del proveedor en el país de consumo, aunque no tengan presencia física, esto para efectivizar la declaración y pago del tributo de manera remota desde el país donde prestan sus servicios digitales. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020)

El sistema más frecuente utilizado es precisamente el recomendado por la OCDE, donde se realiza un registro voluntario por parte de las empresas no residentes para registrarse ante la autoridad tributaria correspondiente quien cobra y remite el impuesto para su pago.

Por otra parte, en las discusiones sobre la aplicación internacional del IVA se ha planteado si debe aplicarse en la jurisdicción de origen o en la jurisdicción de destino. En virtud del principio de destino, el impuesto grava el consumo final que tiene lugar en el país del consumidor, mientras que el principio de origen aplica el impuesto en las distintas jurisdicciones donde se crea valor.

La aplicación del principio de destino en el ámbito del IVA logra la neutralidad en el comercio internacional, al producir la exención en las exportaciones teniendo la empresa el derecho a la devolución del impuesto soportado y aplicando el impuesto de conformidad con la jurisdicción donde se realiza el consumo. Por estas razones, se da preferencia al principio de destino el cual está contenido dentro de las disposiciones aceptadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Sin embargo, en el caso del comercio internacional de servicios e intangibles, la implementación del principio de destino es más compleja que cuando se trata del

comercio de bienes tangibles, ya que por la naturaleza de los servicios digitales no existen controles fronterizos que inspeccionen su comercialización por lo cual se han formulado directrices para determinar la jurisdicción de imposición de los suministros internacionales de servicios e intangibles con arreglo al principio de destino. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2021)

2.1.1. Impuesto a la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS) o Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la República Dominicana.

En la República Dominicana el equivalente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el Impuesto a la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS), el mismo es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, se encuentra regulado en el Código Tributario, en los artículos 335 y siguientes y por el Decreto 293-11, de fecha 12 de mayo del 2011.

En el artículo 335 del Código Tributario se establece este impuesto, el cual grava las siguientes operaciones:

- 1) La transferencia de bienes industrializados.
- 2) La importación de bienes industrializados.
- 3) La prestación y la locación de servicios. (Código Tributario. Ley Núm. 11-92, 1992)

Por su parte el artículo 337, indica los sujetos que son contribuyentes de este impuesto, a saber:

- Personas que transfieren bienes. Las personas naturales, sociedades o empresas, nacionales o extranjeras que realicen transferencias de bienes industrializados en ejercicio de sus actividades industriales, comerciales o similares.
- Importadores de bienes. Quienes importen bienes gravados por este impuesto, por cuenta propia o ajena, estén o no comprendidos en el acápite anterior.

- Prestadores o locadores de servicios gravados. Las personas que presten o sean locadores de servicios gravados por este impuesto.

En cuanto a la base imponible, el artículo 339 indica que la misma será la siguiente:

1) Bienes transferidos: (Modificado por Art.19 Ley 495- 06) El precio neto de la transferencia más las prestaciones accesorias que otorgue el vendedor, tales como: transporte, embalaje, fletes e intereses por financiamientos, se facturen o no por separado, más el importe de los impuestos selectivos que sean aplicables, menos las bonificaciones y descuentos.

2) Importaciones: El resultado de agregar al valor definido para la aplicación de los derechos arancelarios, todos los tributos a la importación o con motivo de ella.

3) Servicios: El valor total de los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria. (Código Tributario. Ley Núm. 11-92, 1992)

Del análisis de las disposiciones podemos deducir que los servicios digitales en la República Dominicana están llamados a ser gravados con este impuesto, ya que los mismos cumplen con las características suficientes para si estarlo, sin embargo, debido a que no se han creado los medios para que la administración tributaria determine y pueda de manera efectiva imponer el mismo a los servicios digitales.

Debido a este inconveniente, se ha propuesto en varias ocasiones en los anteproyectos de Ley de Presupuesto General del Estado de la República Dominicana, el gravamen a los servicios digitales, en la propuesta presentada para el año 2021, se propuso lo siguiente:

Artículo 37.- Sobre los tributos a los servicios digitales. Durante el ejercicio presupuestario del año 2021 se gravarán con los impuestos correspondientes, según apliquen, conforme al Código Tributario de la República Dominicana No. 11-92, del 16 de mayo de 1992 y sus modificaciones, los servicios digitales que sean utilizados o contratados en la República Dominicana independientemente

del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten. Párrafo: La Dirección General de Impuestos Internos establecerá el procedimiento o mecanismo para la administración y recaudación de esta figura. (Ministerio de Hacienda de la República Dominicana, 2021)

Vemos como la intención de la propuesta es asignarle la labor a la Dirección General de Impuestos Internos para que cree los mecanismos apropiados para la recaudación de los impuestos que apliquen a los servicios digitales prestados en la República Dominicana.

Por lo cual, la recomendación para que la República Dominicana logre la recaudación de este impuesto es que se dicte una norma que defina en primer lugar lo que son considerados como servicios digitales, la manera en cómo se determina su uso en la República Dominicana, así como el método de recaudación de este impuesto.

A modo de comparación, el esquema utilizado en Argentina y otros países ha sido, designando a las instituciones financieras emisoras de las tarjetas de crédito que pagan estos servicios como agentes de retención o percepción de este impuesto, ya que los servicios digitales tienen la característica común de que sus pagos son a través de tarjetas de crédito.

2.2 De la imposición a la renta de los servicios digitales

El impuesto sobre la renta es clasificado por la OCDE de manera conjunta con las utilidades y las ganancias de capital, la OCDE nos indica que

(...) esta categoría cubre los impuestos aplicados a la renta o a las utilidades netas (esto es, la renta bruta menos las deducciones permitidas) de las personas físicas y las sociedades, así como los impuestos a los que se someten las ganancias de capital de esos mismos sujetos pasivos, y las ganancias obtenidas en juegos de azar. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2014)

En relación al impuesto sobre la renta, como ya hemos comentado y al igual que sucede con el IVA, la problemática en su imposición y recaudación es un tema mundial, ya que se presenta en la mayoría de los países, pues debido a las facilidades del comercio digital estas permiten que las empresas que ofrecen servicios 100% digitales, puedan mover sus intangibles a jurisdicciones de baja tributación y erosionar la base imponible.

Es importante resaltar que, con respecto al impuesto sobre la renta, actualmente no existe un consenso general para gravar a los proveedores de servicios digitales, pues se encuentra en pleno debate a nivel internacional la búsqueda de una solución de alcance mundial en la materia. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020)

Algunos países de América Latina han optado por impulsar medidas unilaterales para enfrentar los retos que se han presentado con el comercio electrónico. Estas nuevas medidas, procuran la protección y expansión de la base impositiva correspondiente al país en el cual se localicen los consumidores finales, en adición también se han implementado medidas alternativas al umbral del establecimiento permanente, retención de impuestos a través de los consumidores y aplicación de tributos sobre el volumen de negocios o regímenes específicos dirigidos a grandes empresas. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020)

De los países que han implementado medidas para la tributación directa, podemos citar a Perú, el cual, a partir del año 2003, incorporó la definición de rentas de origen peruano a los ingresos que sean enviados al exterior por pago de servicios digitales, quedando así gravados con una tasa de un 30%, la cual debe ser retenida por quien paga los servicios, sin embargo, se presenta el obstáculo de que no se gravan los bienes sino los servicios ni se trata el tema del establecimiento permanente. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020)

Por su parte, Uruguay estableció que los ingresos que fuesen derivados de transmisión de servicios audiovisuales se consideren enteramente de fuente uruguaya,

lo mismo sucede con las plataformas digitales cuando coincide que el proveedor y cliente residen en ese país. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020)

En este sentido, la CEPAL ha identificado los mayores retos para la recaudación del impuesto a la renta de las empresas que ofertan los servicios digitales, para referirnos a estos debemos considerar, en primer lugar, las características del diseño correspondiente al impuesto sobre la renta, planteando la cuestionante de como determinar en qué país una empresa debe tributar el impuesto sobre la renta generado por actividades transfronterizas, ya que partiendo del sistema tributario que tenga la empresa generadora de la renta por su país de origen, y el país en el cual ésta realizó negocios, se pueden presentar interrogantes importantes para definir a que país le corresponde dicho tributo.

Para poder determinar dónde debe ser pagado el impuesto, se utilizan dos reglas, tenemos la regla del nexo, esta “hace referencia a la búsqueda de una vinculación económica entre la empresa no residente y el Estado de donde se obtienen los ingresos (Estado de la fuente o del mercado)” (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019), la misma se fundamenta en la definición de establecimiento permanente, ya que en la mayoría de los tratados tributarios las rentas se encuentran sujetas a los impuestos del Estado en el cual el sujeto obligado tenga su residencia, a menos que esta realice actividades comerciales mediante un establecimiento permanente.

Por otra parte, tenemos la regla de asignación de beneficios que se lleva a la práctica con el principio de plena competencia el cual también se denomina *arm's length principle* y las reglas de precios de transferencia. Esta regla se trata en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE,

(...) en el cual se señala que los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones,

teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

La CEPAL nos indica que estas reglas están basadas en la idea de que los beneficios de las empresas estén gravados en el lugar en el cual realizan su actividad económica y se crea valor. A diferencia del comercio tradicional, en el cual el desarrollo de la actividad económica y la creación de valor son prácticamente inseparables de la presencia física de la empresa. Por ejemplo, una empresa manufacturera crea valor allí donde se encuentran las plantas de producción, donde se realizan las actividades comerciales o donde se llevan a cabo otras funciones principales, todos lugares físicos en donde se encuentran los bienes de la empresa y las personas que trabajan para ella.

Los retos que se presentan para la recaudación del impuesto sobre la renta de empresas que prestan servicios digitales transfronterizos, son las siguientes:

- Presencia económica sin presencia digital

Como ya hemos expuesto, el rápido desarrollo que está teniendo el comercio electrónico como consecuencia de los avances de las TIC, permite que con mayor facilidad empresas puedan ofertar sus servicios en países en los cuales no tienen presencia física, siendo esto una característica común a las empresas digitales. La facilidad de romper las fronteras físicas con la presencia digital permite que las empresas logren tener presencia en otras jurisdicciones sin la necesidad de crear un establecimiento permanente, por lo cual la regla del nexo expuesta más arriba puede resultar cuestionada a los fines de determinar el nexo de una empresa con una jurisdicción en relación con las reglas tributarias que deben aplicarle para la tributación del impuesto sobre la renta.

Otra consecuencia que ha traído la presencia digital transfronteriza sin un establecimiento permanente es que, los países que pueden ejercer un derecho fiscal

sobre los beneficios de una empresa se han ido reduciendo. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

- Asignación de los ingresos de los activos intangibles

La relevancia que han adquirido los activos intangibles dentro de una empresa ha creado ciertas dificultades para la tributación, ya que la movilidad que caracteriza estos bienes permite que las empresas puedan localizarlos en jurisdicción de baja tributación o paraísos fiscales que les permitan amortiguar la carga tributaria total de sus empresas.

Pero este no es el único inconveniente, la CEPAL nos indica que, debido a que varias empresas de distintas nacionalidades pertenecientes a un mismo grupo económico participan en la creación de ciertos bienes intangibles, los beneficios que estos activos generen deberían distribuirse según la intervención u aportes que han realizado las empresas del grupo, sin embargo, es muy difícil para las autoridades poder comprobar el aporte que realizó cada empresa en dicho activo, en adición a que dicho activo podría estar bajo la propiedad de una empresa localizada en una jurisdicción de baja tributación, al respecto las directrices de la OCDE relacionadas a los precios de transferencia ha indicado que

(...) lo relevante es qué empresas o entidades pertenecientes al grupo empresarial realizaron las funciones relevantes para el desarrollo del activo intangible. En este caso, hay una evidente dificultad para aplicar las normas de precio de transferencia, por cuanto los bienes intangibles desarrollados en el ámbito de la economía digital presentan características únicas, no existiendo activos comparables que permitan su valoración para aplicar el principio de plena competencia. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

- Aportes de los clientes a la creación de valor

Como hemos visto en la presente investigación, la participación de usuarios en las empresas digitales puede generarles valor a estas empresas, debido a los beneficios que pueden obtener del uso de los datos de sus clientes, también tenemos

las plataformas digitales multilaterales, en las cuales mientras su número de usuarios aumenta así lo hace su valor.

Los problemas tributarios que surgen en este particular, parten de que la contribución al aumento de valor que hagan determinados usuarios de una jurisdicción no siempre coincide con la jurisdicción en la cual la empresa tiene su domicilio fiscal o ha creado un establecimiento permanente, lo cual dificulta el gravamen al valor creado en dicha jurisdicción. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

2.2.1. Impuesto sobre la renta en la República Dominicana

Para referirnos al impuesto sobre la renta de servicios digitales en la República Dominicana, indicaremos el marco legal de este impuesto en dicho país, el cual se encuentra establecido en los artículos 267 y siguientes del Código Tributario y se encuentra reglamentado mediante el Decreto Núm. 139-98.

El artículo 268 del Código Tributario define el concepto de renta como “(...) todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación” (Código Tributario. Ley Núm. 11-92, 1992).

Ahora bien, para enfocar las disposiciones de la normativa en relación a las empresas no domiciliadas en el país, debemos referirnos a lo que indica el artículo 270 del Código Tributario, a saber:

Rentas Gravadas Del Contribuyente No Residente O No Domiciliado En La República Dominicana. (Modificado por la Ley 253-12, de fecha 09 de noviembre del 2012) Las personas físicas, jurídicas o entidades no residentes o no domiciliadas en la República Dominicana estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana.

Párrafo I. Las personas físicas, jurídicas o entidades no residentes que obtengan rentas en el territorio dominicano mediante un establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento de acuerdo con lo dispuesto para las personas jurídicas en este Código Tributario, sin perjuicio de las normas que les sean específicamente aplicables. No obstante, estos establecimientos permanentes no adquieren por este motivo el carácter de residentes.

Las personas físicas, jurídicas o entidades no residentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada renta sometida a gravamen. (subrayado agregado) (Código Tributario. Ley Núm. 11-92, 1992)

Vemos como este artículo se refiere a que las empresas pasibles de este impuesto que no se encuentren domiciliadas tributarán mediante un establecimiento permanente, sin embargo, más adelante se refiere también a los sujetos que obtengan rentas sin mediación de un establecimiento permanente.

Esta última disposición resulta interesante, ya que, por la normativa actual, las empresas extranjeras no domiciliadas que se benefician de rentas de fuente dominicana y no posean en el país un establecimiento permanente están llamadas a tributar en la República Dominicana.

Para complementar lo anterior, el artículo 272 define las denominadas rentas de fuente dominicana, que en atención a los fines de la presente investigación nos referiremos de manera particular al literal (a) de este artículo, el cual indica que son consideradas rentas de fuente dominicana aquellas “que provienen de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en la República Dominicana (...)” (Código Tributario. Ley Núm. 11-92, 1992)

En este sentido, y del análisis de las disposiciones legales que regulan el impuesto sobre la renta de empresas no domiciliadas en la República Dominicana, podemos deducir que las empresas que no posean domicilio ni establecimiento permanente en este país y obtengan rentas de fuente dominicana, son sujetos

obligados del impuesto sobre la renta, que según determina el citado artículo 270, deberán tributar de forma separada por cada renta sometida a gravamen.

En la actualidad la problemática que enfrenta la República Dominicana con las empresas que no poseen domicilio ni han creado un establecimiento permanente en este país y ofrecen servicios a través del mercado digital, es que la Autoridad Tributaria no ha establecido los mecanismos para discriminar a dichas empresas a los fines de que realicen la presentación de los impuestos que les son atribuibles en virtud de la normativa vigente.

2.3. Recomendaciones para la tributación de la economía digital.

Luego de la conferencia de Ottawa celebrada en el año 1998, la OCDE inició el desarrollo de un programa de trabajo con la finalidad de impulsar las medidas o directrices fiscales que pudiesen contrarrestar el rápido crecimiento de la economía y comercio digital, partiendo de esta labor en el año 2003 la OCDE publicó el trabajo denominado “Directrices sobre Comercio Electrónico” así como la denominada Guía de Impuestos sobre el Consumo.

Ahora bien, debemos puntualizar que el principio que rige las directrices sobre comercio electrónico publicadas por la OCDE es el principio de destino, el cual grava únicamente el consumo final en el país en que se considera tiene lugar efectivamente el consumo.

Sin embargo y a pesar de los esfuerzos realizados, la preocupación sobre la planificación tributaria llevada por empresas multinacionales y su aprovechamiento de los vacíos que presentan las normativas tributarias a nivel mundial que les permiten disminuir simuladamente sus bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación, se mantenían muy latentes a nivel mundial, por lo cual la OCDE en el año 2013 publicó su afamado “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, denominado “Plan de acción BEPS”, el cual

establece 15 acciones dirigidas a luchar en contra de estas afecciones que han ido calando en los sistemas tributarios de manera global.

A los fines del presente trabajo de investigación, nos centraremos en la acción 1 del denominado “Plan de Acción BEPS”, la cual se encuentra llamada a abordar los retos de la economía digital para la imposición fiscal, esta acción identifica las principales dificultades que para la aplicación de las normas fiscales internacionales existentes y desarrolla recomendaciones dirigidas a superar estas dificultades.

En adición a estos instrumentos y recomendaciones, en el año 2016 la OCDE publicó “Las Directrices Internacionales sobre IVA”, las cuales sirven como marco de referencia en materia de IVA en el comercio internacional de servicios, al respecto se señala que “el objetivo principal de estas directrices es reducir la incertidumbre y los riesgos de la doble imposición y no imposición involuntaria que resultan de las inconsistencias en la aplicación del IVA en un contexto transfronterizo”. (Ramírez, 2018)

Por su parte, en el informe del 2019 la CEPAL ha sugerido las siguientes consideraciones para las medidas provisionales que deseen ser tomadas por los países en cuanto a los servicios digitales, a saber:

- a) Respetar los convenios tributarios del país. No deben entrar en conflicto con los convenios tributarios, por lo que no debe ser un impuesto sobre la renta, pues estos están regulados por los convenios. Debe ser un impuesto al consumo que, idealmente, grave al suministro y no al proveedor con una tasa fija y no acreditable contra el impuesto sobre la renta.
- b) Ser temporal. Se debe dejar de aplicar una vez que se haya acordado y se haya implementado una respuesta global a los desafíos tributarios planteados por la digitalización.
- c) Ser focalizado
 - La medida debe orientarse principalmente a aquellas empresas que se consideran de mayor riesgo, esto es, que tienen presencia

económica sin presencia física (magnitud sin multitud) y modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación del usuario y los efectos de red.

- No debe aplicarse a los suministros de bienes físicos por el solo hecho de que el contrato de venta se concluya en línea.
- Debe restringirse a ciertos servicios electrónicos específicos y no aplicarse a todos los servicios simplemente porque se proporcionan a través de Internet. Una definición tan amplia de servicios electrónicos abarcaría a empresas con una baja intensidad de participación de los usuarios en la creación de valor.
- Un impuesto provisional generalizado, sobre todos los servicios electrónicos, puede producir ineficiencias y oportunidades de planificación. Por ejemplo, un impuesto que se aplicara a todos los servicios en línea, pero no a la venta en línea de bienes, gravaría la entrega en línea de música, software, películas o libros, pero no se aplicaría a la entrega de los mismos productos en forma tangible.

d) Minimizar el exceso de gravamen. La tasa debe ser proporcional a los márgenes de beneficio de las empresas a las que se aplicará.

e) Minimizar el impacto en la creación de empresas y en las pymes Para ello se propone establecer dos umbrales de ingresos brutos: uno para los ingresos globales y otro para los ingresos en el país. Solo deberían registrarse y pagar el impuesto provisional aquellas empresas que superen ambos umbrales.

f) Minimizar el costo y la complejidad. El impuesto provisional debe ser lo más simple posible, de tal forma de minimizar los costos de cumplimiento y los costos de administración. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

Probablemente las soluciones de largo plazo conlleven una nueva definición de nexo, tomando en consideración los conceptos “presencia económica significativa” o “presencia digital imponible”, así mismo la OCDE ha señalado que tomará un largo tiempo lograr una solución consensuada para los desafíos tributarios del impuesto sobre la renta que surgen de la digitalización, ya que aún al día de hoy no existe un acuerdo sobre si los temas fiscales que surgen de la digitalización implican modificar o no los principios tributarios internacionales. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019)

Ahora bien, las recomendaciones que han sido dadas por la OCDE en su “Plan de acciones BEPS” publicado en el año 2015, en relación a la acción número 1 que aborda los retos de la economía digital para la imposición fiscal son las siguientes:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP), con la finalidad de que estas excepciones estén subordinadas a la condición general de que las actividades de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, así como la introducción de los criterios de anti-fragmentación con fines anti elusivos, que impidan acogerse a las excepciones de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las operaciones en distintas empresas de un grupo.
- Modificación de la definición de establecimiento permanente para referirse a los casos en los que se utilizan mecanismos artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa parte de un grupo multinacional, mediante la celebración de contratos directos con filiales, procurando que la casa matriz no se vea afectada por las ventas realizadas por su filial.
- Luego de revisar las “Directrices sobre Precios de Transferencia” se ha establecido que la titularidad legal de los intangibles no necesariamente genera el derecho de percepción de la totalidad o parte de los beneficios que este otorgue de su explotación, sino que las empresas del grupo que

hayan realizado actividades para la explotación de este intangible son las que tendrán el derecho a los beneficios que le corresponda por su aporte.

- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz. Se espera que la implementación coordinada de esta batería de medidas junto a aquellas otras incardinadas en el Proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales o *treaty shopping*; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un «nexo») resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto ulteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las «rentas apátridas». (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2015)

En seguimiento al estudio continuo que es realizado por este organismo internacional, en el año 2019 la OCDE publicó el informe denominado *Adressing the tax challenges of digitalisation of the economy*, en el cual se presentan tres propuestas para gravar a empresas que ofrecen servicios, las cuales exponemos a continuación:

- Primera propuesta: participación de los usuarios. Esta se encuentra dirigida a las empresas que se encuentran altamente digitalizadas y la participación del usuario cumple la finalidad de crear valor tanto de datos como de contenido, esta propuesta se limita a los siguientes modelos de negocio: las plataformas de medios sociales, los motores de búsqueda y los mercados en línea. En esta

propuesta pretende modificar las reglas de asignación de beneficios actuales para exigirle a las empresas, que una cantidad de sus ganancias se les asignará a las jurisdicciones en las cuales cuentan con usuarios activos y participativos, a pesar de que la empresa no tenga presencia física en dicho país.

- Segunda propuesta: intangibles de marketing o publicidad. De forma que aborda una situación en la que un grupo de empresas multinacionales puede llegar esencialmente a una jurisdicción, ya sea de forma remota o a través de una presencia local limitada, para desarrollar una base de usuarios o clientes y otros intangibles de comercialización. Se valora, pues, la existencia de un vínculo funcional intrínseco entre los intangibles de marketing y la jurisdicción del mercado. Y, según el Informe, este vínculo puede manifestarse de dos maneras diferentes: en las actitudes favorables en las mentes de los clientes, lo que se considera que se ha creado en la jurisdicción del mercado –como la marca o el nombre comercial-; y en las actividades dirigidas a clientes y usuarios en la jurisdicción del mercado –como los datos de clientes o las listas de clientes-. Esta segunda propuesta considera que la jurisdicción del mercado tendría derecho a gravar una parte o la totalidad de los ingresos asociados a dichos activos intangibles y a los riesgos que se derivan de los mismos.

Las empresas gravadas, por tanto, serían aquéllas altamente digitalizadas, en las que es esencial la comercialización de activos intangibles. Al igual que en la propuesta anterior, está presente aquí el principio de asignación de beneficios basada en la creación de valor por parte de las empresas, pues esa actitud positiva en la mente de los clientes, así como la información y los datos de los clientes, es creada y adquirida a través de la intervención activa de la empresa en el mercado. En este contexto, los ingresos de los grupos de empresas multinacionales que operan en el sector de la publicidad, al igual que muchas empresas digitales, se obtendrían no por referencia a la residencia del ordenante, sino por referencia a los clientes a los que se dirige la publicidad,

por ejemplo, en el contexto de la plataforma en línea, a los usuarios de la plataforma. (Gordo, 2019)

- Tercera propuesta: presencia económica significativa. Esta se encuentra motivada por el concepto de que la digitalización de la economía, así como otros avances tecnológicos les ha permitido a las empresas tener una participación activa en jurisdicciones extranjeras en las cuales no tienen presencia física. En esta propuesta se pretende que empresas sin establecimiento creado tengan una presencia económica significativa sobre la base de factores que evidencien una interacción intencionada y sostenida con dicha jurisdicción a través de la tecnología digital y otros medios automatizados.

De manera que se consideran oportunos para constituir una presencia económica significativa los siguientes factores: (1) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; (2) el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción; (3) la facturación y la recogida en moneda local o con una forma de pago local; (4) el mantenimiento de un sitio web en un idioma local; (5) la responsabilidad de la entrega final de los bienes a los clientes o de la prestación por parte de la empresa de otros servicios de apoyo, tales como el servicio posventa o la reparación y el mantenimiento; o (6) las actividades sostenidas de marketing y promoción de ventas, ya sea en línea o de cualquier otro modo, con el fin de captar clientes. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2019)

Por otra parte, y con la misma finalidad de la OCDE al momento de crear las medidas BEPS, la Unión Europea a través de la Comisión Europea también ha tratado el tema relativo a la erosión de la base imponible y elusión fiscal que ha traído como consecuencia el comercio digital.

En este sentido, la Comisión Europea ha realizado recomendaciones para la adaptación de los convenios en materia de doble imposición celebrados entre los Estados miembros y jurisdicciones no pertenecientes a la Unión con dos objetivos, en primer lugar, “ampliar el concepto de establecimiento permanente, de modo que

incluya una presencia digital significativa a través de la cual la actividad de una empresa se realiza total o parcialmente en otra jurisdicción, y, en segundo lugar, incluir normas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma” (Comisión Europea, 2018).

A continuación transcribimos parte de las recomendaciones dadas por la Comisión Europea a sus Estados miembros a los fines de que estos negocien las adaptaciones necesarias en sus convenios en materia doble imposición con jurisdicciones no pertenecientes a la Unión:

a) Definición de una presencia digital significativa:

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" incluirá también una "presencia digital significativa" a través de la cual la actividad de una empresa se realice total o parcialmente.

2. Se considerará que existe una "presencia digital significativa" en una jurisdicción durante un periodo impositivo si la actividad llevada a cabo a través de una empresa ES 3 ES consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales por medio de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las condiciones siguientes con respecto a la prestación de estos servicios por la empresa que realiza dicha actividad, considerada conjuntamente con la prestación de cualquiera de esos servicios mediante una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de esta empresa a nivel agregado: a) que el total de ingresos obtenidos en ese período impositivo y resultantes de la prestación de los servicios digitales a los usuarios situados en dicha jurisdicción en dicho período sea superior a [...] EUR*; b) que el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en dicha jurisdicción en dicho período impositivo sea superior a [...]*; c) que el número de contratos comerciales para la prestación de tales servicios digitales celebrados en ese período impositivo por usuarios situados en dicha jurisdicción sea superior a [...]*.] * Los umbrales para determinar cuándo una presencia digital significativa constituye un establecimiento permanente deben definirse en el marco de

convenios en materia de doble imposición, en consonancia con los establecidos por la normativa nacional de los Estados miembros, teniendo en cuenta la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM(2018) 147 final].

3. Con respecto a la utilización de los servicios digitales, un usuario se considerará situado en una jurisdicción durante un período impositivo si utiliza un dispositivo en dicha jurisdicción y en dicho periodo impositivo para acceder a la interfaz digital a través de la cual se presten los servicios digitales.

4. Con respecto a la celebración de contratos para la prestación de servicios digitales: a) se considerará que un contrato es un contrato comercial si el usuario lo celebra en el curso de una actividad comercial; b) se considerará que un usuario está situado en una jurisdicción durante un periodo impositivo si es residente a los efectos del impuesto sobre sociedades en dicha jurisdicción durante ese periodo impositivo.

5. La jurisdicción en la que se utiliza el dispositivo de un usuario se determinará mediante la dirección de Protocolo Internet (IP) del dispositivo o, si es más exacto, cualquier otro método de geolocalización.

6. El total de ingresos contemplado en el apartado 2, letra a), se determinará en proporción del número de veces que los dispositivos sean utilizados en ese período impositivo por usuarios situados en cualquier lugar del mundo para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios.

b) Normas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma:

1. Los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma serán los que la presencia digital habría obtenido de haber sido una empresa separada e independiente que lleva a cabo actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, en particular en sus operaciones

con otras partes de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través de una interfaz digital.

2. A efectos del apartado 1, la determinación de los beneficios imputables a la presencia digital significativa o en relación con la misma se basará en un análisis funcional. Para determinar las funciones de la presencia digital iniciativa y atribuirle la propiedad económica de los activos y los riesgos, se tendrán en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por dicha presencia a través de una interfaz digital. Con esta finalidad, las actividades realizadas por la empresa a través de una interfaz digital relacionadas con los datos o los usuarios se considerarán funciones de la presencia digital significativa económicamente importantes que asignan los riesgos y la propiedad económica de los activos a dicha presencia.

3. A la hora de determinar los beneficios imputables con arreglo al apartado 2, se tendrán debidamente en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa que sean relevantes para el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los activos inmateriales de la empresa.

4. Las actividades significativas desde el punto de vista económico realizadas por la presencia digital significativa a través de una interfaz digital incluirán, entre otras, las actividades siguientes:

- a) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario;
- b) la recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por los usuarios;
- c) la venta de espacio publicitario en línea;

d) la puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital; e) la prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados en las letras a) a d).

5. A la hora de determinar los beneficios imputables en virtud de los apartados 1 y 4, los contribuyentes deberán utilizar el método de distribución de beneficios, a menos que el contribuyente demuestre que es más adecuado un método en consonancia con los principios internacionalmente aceptados teniendo en cuenta los resultados del análisis funcional. Los factores de distribución pueden incluir los gastos de investigación, desarrollo y comercialización, así como el número de usuarios y datos recopilados por Estado miembro. (Comisión Europea, 2018)

Capítulo III. LA IMPOSICIÓN FISCAL DE LOS SERVICIOS DIGITALES. APLICACIÓN Y PRACTICAS ACTUALES.

Con la finalidad de poder evaluar la viabilidad y los métodos de imposición a los servicios digitales que han sido aplicados a nivel mundial, hemos dirigido el presente capítulo al estudio sobre la implementación de impuestos sobre servicios digitales en los países que han tomado iniciativas al respecto, en este sentido, y en primer lugar veremos la experiencia de la Unión Europea y en el continente americano, evaluaremos a Colombia y Argentina.

3.1 Aplicación del impuesto a los servicios digitales, experiencia Unión Europea.

En atención a que no existe un consenso a nivel internacional en relación a la imposición fiscal a los servicios digitales ofertados por empresas con presencia en numerosos países, algunas jurisdicciones han decidido implementar medidas unilaterales para gravar los servicios digitales.

Como hemos visto en el capítulo anterior, la Comisión Europea ha emitido ciertas recomendaciones para el gravamen de los servicios digitales, ya que las normas tributarias vigentes se encuentran basadas en el criterio de que la imposición debe realizarse en el país donde se crea valor, que es el país de residencia de la empresa, lo cual no va de la mano con las circunstancias que ha creado el comercio digital a nivel mundial, en el cual empresas han logrado tener presencia internacional sin la necesidad de tener una presencia física en el país en el cual tiene actividades comerciales.

Las recomendaciones realizadas por la Comisión Europea implican un impuesto aplicable a la Comunidad Europea que gravará los ingresos de ciertos servicios digitales, sobre todo al tipo de servicios en los que usuarios contribuyan a la generación de valor.

En cuanto al impuesto a las ganancias, en la propuesta que realiza la Comisión se procura gravar algunos tipos de servicios digitales, estableciendo que una empresa tiene establecimiento permanente en el país cuando realiza actividad comercial en el otro Estado sin que tenga presencia física en su territorio siempre que se compruebe que dicha Empresa tiene contratos con los usuarios de ese Estado mayores a un monto previamente fijado (Cruz, 2020).

Ahora bien, en cuanto a la imposición fiscal a las ganancias de estos servicios, en principio Francia y Alemania han empujado las negociaciones sobre estos impuestos, sin embargo, debido a posibles represalias a ser tomadas por Estados Unidos, Alemania se retiró de estas negociaciones, a lo que se adicionó la oposición de Irlanda, Suecia y Dinamarca a las propuestas presentadas. Lo cual conllevó a que varios países de la Unión impusieran gravámenes de manera unilateral sin consenso previo.

Francia ha sido la pionera en la implementación del impuesto a la ganancia de los servicios digitales, cuando en julio del 2019 aprobó una serie de nuevas medidas, las cuales tienen como objetivo que las grandes tecnológicas paguen un 3% de su facturación en los países en los que efectivamente operan y no sólo en aquellos que eligen como sede social por tener un trato fiscal más favorable, afectando a aquellas empresas que ofrezcan servicios digitales en Francia y que tengan ingresos de más de 25 millones de euros en Francia y de más de 750 millones a nivel global.

El gobierno Frances ha indicado que cuando exista un consenso mundial en cuanto a la tasa a ser aplicada, se eliminará este gravamen, por lo que esta es una medida provisional tomada para gravar a estas empresas.

En adición a Francia, Austria fue el segundo país de Europa en anunciar la aplicación de la denominada “tasa Google” en el año 2019, mediante la cual procura el gravamen de los ingresos publicitarios con una tasa de un 5%.

Por su parte en el año 2019 el Reino de España aprobó un Proyecto de ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales. En esta misma línea, Italia ha acordado la imposición unilateral de la tasa Google desde finales de 2019, estableciendo una tasa de un 3% sobre los ingresos digitales de las empresas que tengan más de 750 millones de euros en ingresos anuales y al menos 5,5 millones de euros anuales de ingresos en este país.

En atención a estas medidas unilaterales que han tomado ciertos países, los Estados Unidos de Norteamérica tomaron represalias comerciales, iniciando con Francia, ya que luego del anuncio de esta tasa impositiva, los Estados Unidos anunciaron que impondrían nuevos aranceles a los productos franceses, lo cual motivó que a que Francia suspendiera la ejecución de este impuesto. Sin embargo, en el año 2020 Francia anunció que retomaría la ejecución de este gravamen, como una medida de presión a los Estados Unidos a buscar una solución consensuada al respecto y que sea establecida una tasa universal.

3.2. Aplicación del impuesto a los servicios digitales, experiencia Colombia.

En los últimos años Colombia ha tenido un gran desarrollo de sus TIC debido a la inversión que el Estado colombiano ha realizado en las misma, por lo cual resulta interesante evaluar el tratamiento fiscal que este país le ha dado a los servicios digitales. Según lo indicado por la CEPAL, Colombia es de los pocos países de Latinoamérica que aplica el IVA a los servicios digitales.

Según el Artículo 437 del Estatuto Tributario, la prestación de servicios se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado (IVA). Partiendo del establecimiento de estos sujetos obligados, y de las disposiciones de la Ley 1918 del año 2016, surgen los siguientes escenarios para la imposición de este gravamen:

- Servicios prestados en Colombia por personas naturales o jurídicas residentes. En este escenario, los responsables del IVA se encuentran en el territorio colombiano, y cobran, declaran y pagan el impuesto de forma ordinaria.
- Servicios prestados desde Colombia al exterior. En este escenario, se considera una exportación de servicios y, por tanto, están exentos conforme lo previsto en el Literal c) del Artículo 481 del Estatuto Tributario, siempre y cuando cumplan dichas condiciones; de lo contrario, se considerarán servicios prestados dentro del territorio nacional y se aplicará la tarifa general.
- Servicio prestado desde el exterior para ser consumido o utilizado en Colombia. En este caso, se habla de una importación de servicios, respecto a lo cual el Artículo 178 de la Ley 1819 de 2016, introdujo el Parágrafo 2 al Artículo 437 del Estatuto Tributario, estableciendo lo siguiente:

PARÁGRAFO 2. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados. (...). (Triana Suárez & Aragón Trujillo, 2018)

Del análisis de estas disposiciones legales se deduce que las sociedades extranjeras proveedoras de los servicios de *streaming* son clasificadas como prestadoras de servicios en este país, siendo considerado esto como una importación

de servicios, por lo cual estas empresas deberán registrarse ante la administración tributaria y cumplir su deber formal de cobrar, declarar y pagar el IVA.

Por otra parte, la referida Ley 1819 (Colombia, 2016) establece que las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito se encuentran obligados a retener el impuesto de los proveedores no domiciliados cuando se realice el pago o abono en sus cuentas del exterior por los servicios de:

- (i) Suministros de servicios audiovisuales;
- (ii) Servicios de plataformas de distribución digital de aplicaciones móviles;
- (iii) Suministro de publicidad online;

Sin embargo, esta legislación precisa que los obligados a la retención de este impuesto son los usuarios del servicio y que en caso de que éstos no cumplieren con su obligación, las entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o débito con los que se paguen estos servicios digitales calificarían como responsables de la retención.

Esta nueva normativa, introdujo en el párrafo 3 del artículo 420, lo siguiente:

Hechos sobre los que recae el impuesto. (...) PARÁGRAFO 3. Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. (Colombia, 2016)

Del análisis de la Ley 1819 del 2016, vemos como Colombia modificó su marco legal a los fines de ampliar el ámbito de aplicación del IVA a cualquier servicio prestado desde el exterior cuyo usuario final se encuentre en Colombia, trasladando así la imposición de estos servicios al territorio del consumidor final.

No obstante lo anterior, en esta innovadora legislación para fines del IVA en los servicios digitales, no se consideró un impuesto a las ganancias para las plataformas digitales.

3.3. Aplicación del impuesto a los servicios digitales, experiencia Argentina.

Resulta interesante evaluar la experiencia en Argentina, ya que este país es más conservador en cuanto a que posee una política fiscal más proteccionista y menos orientada a beneficiar a las empresas exportadoras de capital.

En Argentina, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, a través de la Resolución 593 creó el llamado “Impuesto Netflix” con una tasa del 3% sobre los ingresos brutos, para una mayor apreciación de la normativa Argentina, transcribimos los artículos relevantes de la misma:

Artículo 1.- Establécese un Régimen de Retención del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (“películas y series”) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, o similares.

Artículo 2.- Designanse como Agentes de Retención a las Entidades Emisoras de Tarjetas de Crédito, Débito y Compra que intervengan en las operaciones detalladas en el artículo anterior, siempre que los pagos se efectúen a las empresas que brindan los servicios allí consignados.

Artículo 3.- La alícuota aplicable para la liquidación de la retención será del 3% (tres por ciento), sobre el precio neto de la operación y se practicará en el momento de la rendición de los fondos para su transferencia al exterior.

Artículo 4.- No resulta de aplicación al presente Régimen el monto mínimo establecido en el artículo 11 del Anexo I de la Resolución No 939/AGIP/2013 (BOCBA No 4302).

Artículo 5.- El monto retenido deberá ser declarado bajo la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) genérica del país de origen de la empresa prestadora del servicio, según corresponda, consignando la razón social del sujeto retenido.

Artículo 6.- Se deberán considerar las retenciones dispuestas por la presente norma, como pago único y definitivo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. (ADMINISTRADOR GUBERNAMENTAL DE INGRESOS PUBLICOS DE ARGENTINA, 2014)

Este impuesto crea un régimen de retención sobre los ingresos brutos relacionados a actividades. Dicho impuesto consiste en un régimen de retención en la fuente sobre los ingresos brutos sobre actividades de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (“películas y series”) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet.

Vemos la designación de los agentes de retención de este impuesto, que son las entidades emisoras de tarjetas de crédito, débito y compra que intervengan en las operaciones objeto de esta normativa.

En este mismo tenor, se promulgó el Decreto 354/2018, en relación a los servicios digitales y la presentación del impuesto al valor agregado (IVA), a continuación, transcribimos parte del texto de este Decreto:

ARTÍCULO 1º.- El impuesto resultante de la aplicación de las disposiciones previstas en el inciso e) del artículo 1º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se hallará a cargo del prestatario, ya sea en forma directa o a través del mecanismo de percepción a que se refieren los párrafos siguientes, según el caso. La obligación de inscripción a la

que se refiere el artículo 36 de la misma norma se entenderá cumplida, para los sujetos a que se refiere el inciso i) de su artículo 4°, con el ingreso del impuesto por parte de quien corresponda.

De mediar un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, éste actuará como agente de percepción y liquidación. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica actuante en la órbita del MINISTERIO DE HACIENDA, dispondrá la forma y plazos en los que deberá practicarse e ingresarse la percepción del impuesto.

De existir más de un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquél que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital, sin perjuicio de que el impuesto continuará recayendo en el prestatario conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Se entenderán comprendidos en este párrafo, debiendo asumir el carácter de agente de percepción y liquidación, las entidades que prestan el servicio de cobro por diversos medios de pago, denominadas agrupadores o agregadores.

El prestatario quedará obligado a liquidar e ingresar el impuesto, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, cuando no medie un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, así como también cuando, mediando un intermediario que reúna la característica antes señalada, éste no deba actuar como agente de percepción y liquidación por lo dispuesto en el artículo 2° de este decreto. En todas estas situaciones, a efectos de lo dispuesto en el inciso i) del artículo 5° de la ley del impuesto, se considerará que la prestación del servicio finaliza al vencimiento del plazo fijado para su pago.

ARTÍCULO 2°.- La actuación del agente de percepción y liquidación se determinará en función de los listados de prestadores -residentes o domiciliados en el exterior de servicios digitales en los términos del inciso m) del apartado 21

del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que confeccionará la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, la que podrá actualizarlos periódicamente, estableciendo, en cada caso, el momento a partir del cual tales listados o sus sucesivas actualizaciones resultarán de aplicación. (ARGENTINO, 2018)

En este decreto se estableció que los proveedores de servicios digitales que poseen su domicilio en el exterior, y el pago de sus servicios ejecutados en Argentina son realizados mediante entidades de intermediación financiera argentinas, éstas deben actuar como agentes de percepción de este pago y declarar y pagar a la autoridad administrativa argentina el impuesto correspondiente.

En relación con Impuesto al Valor Agregado (IVA), el 28 de diciembre de 2017 fue publicada la Ley 27.430 que modificó la Ley de Impuesto al Valor Agregado (Ley No. 23.349), esta nueva modificación se realizó con el fin de lograr incorporar los servicios digitales como un hecho imponible para el IVA, dicha legislación indica en su artículo primero literal e) que este impuesto aplicará

(...) “a los servicios digitales comprendido en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° , prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior” (ARGENTINO, PODER EJECUTIVO NACIONAL, 1997)

En consecuencia de esta disposición, aparte de gravar los servicios digitales con el IVA se hace mención de las prestadoras de estos servicios considerando como sujetos pasibles de este impuesto los residentes así como los sujetos domiciliados en el exterior.

Por otra parte, dicha legislación se refiere a los supuestos en los cuales se presume que los servicios digitales han sido utilizados económicamente en este país, lo cual está contenido en el artículo 1, literal m), el cual indica que:

Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3er, prestados por sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

No obstante, de tratarse de servicios digitales comprendidos en el inciso d), se presume-salvo prueba en contrario- que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificados por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.
2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

Respeto del inciso e), se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

- 1) La dirección IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim, conforme se especifica en el párrafo anterior.
- 2) La dirección de facturación del cliente.

- 3) La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago. (ARGENTINO, PODER EJECUTIVO NACIONAL, 1997)

Estos supuestos que han sido incluidos en dicha normativa le permiten al Estado Argentino poder determinar la actividad económica pasible de dicho impuesto, ya que les da herramientas claras de que actividades suponen el hecho imponible del IVA.

Conclusiones

Debido a las facilidades que ha traído el desarrollo de la económica digital para el comercio en atención al crecimiento de las tecnologías de la información y la comunicación, esto ha ocasionado que sean creadas distintas y nuevas modalidades de negocios las cuales giran en torno al comercio digital, lo cual ha traído como consecuencia que las directrices internacionales, así como las normativas locales de los países se tengan que adaptar a esta nueva realidad.

En atención a las facilidades de movilidad de sus activos y el hecho de que las empresas no necesitan presencia física o establecimiento permanente en los países en los cuales tienen presencia digital, esto ha traído como consecuencia que también se puedan crear fácilmente mecanismos de planificación fiscal que provoquen la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación.

Debido a las lagunas que existen en las legislaciones aplicables a los impuestos con los cuales se deben gravar tanto los servicios digitales como a las empresas que los prestan, se ha permitido que los mismos sean facilitados sin el tributo correspondiente lo cual ocasiona que los estados dejen de percibir ingresos por prestados en su país y pagados con una fuente local.

En este sentido, y para contrarrestar esta situación, numerosos países han implementado medidas claras para el gravamen de los servicios digitales y la recaudación de este impuesto, tomando en consideración las características de los mismos y colocando como agentes de retención a las emisoras del único método de pago utilizado por los consumidores, que son de tarjetas de crédito, resultando esta una medida muy acertada para la recaudación del impuesto sobre el valor agregado (IVA).

En la República Dominicana partiendo de la legislación actual, los servicios digitales prestados por empresas sin domicilio fijado ni establecimiento permanente

están llamados a tributar, sin embargo, la falta de normativa para la aplicación de este impuesto no ha permitido que se inicie con la recaudación local del mismo.

En cuanto al impuesto sobre la renta, a nivel internacional no existe un consenso para su imposición y como consecuencia se han creado impuestos que luego no han podido ser aplicados debido a represalias internacionales realizadas por otras jurisdicciones. En este sentido la sugerencia otorgada por los organismos internacionales es que se establezca una tasa internacional consensuada.

A diferencia de otros países la República Dominicana si establece en su Código Tributario el impuesto sobre la renta a empresas que no posean domicilio ni establecimiento permanente en el país, pero si se beneficien de rentas de fuente dominicana.

Recomendaciones

Para lograr la imposición fiscal a los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas en la República Dominicana, nuestra recomendación es la creación de una norma o reglamento que establezca de manera clara y precisa los siguientes puntos:

- Definir el concepto de servicios digitales
- Definir las presunciones de uso de servicios digitales en la República Dominicana.
- Establecer quienes son los responsables de reportar los impuestos aplicables.
- Establecer como agentes de retención al ITBIS a las entidades de intermediación financiera que controlen los pagos con tarjetas de débito o crédito.
- Crear un sistema de registro para las empresas sujetas al impuesto sobre la renta que no posean domicilio ni establecimiento permanente en la República Dominicana.
- Determinar un método efectivo y simplificado para el cálculo del impuesto sobre la renta.

Bibliografía

ADMINISTRADOR GUBERNAMENTAL DE INGRESOS PUBLICOS DE ARGENTINA. (27 de Agosto de 2014). Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de <https://www.telam.com.ar/advf/documentos/2014/09/54071dde24e09.pdf>

Apple. (14 de Agosto de 2021). *Apple Inc.* Recuperado el 14 de Agosto de 2021, de Apple: <https://support.apple.com/es-mx/guide/itunes/itns5ecc4f3c/windows>

ARGENTINO, P. E. (24 de Abril de 2018). Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-354-2018-309281/texto>

ARGENTINO, PODER EJECUTIVO NACIONAL. (26 de Marzo de 1997). *Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación.* Recuperado el 3 de Agosto de 2021, de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>

Código Tributario. Ley Núm. 11-92. (1992). Santo Domingo, República Dominicana.

Colombia. (29 de Diciembre de 2016). *LEY 1819 DE 2016.* Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). *Panorama fiscal de américa latina y el caribe 2019.* Santiago: Naciones Unidas.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2020). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19).* Santiago: Naciones Unidas.

Comisión Europea. (21 de Marzo de 2018). *Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.* Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de Unión Europea:

[https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C\(2018\)1650&lang=es](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C(2018)1650&lang=es)

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (15 de Enero de 2015). *Caracterización de uso de algunos servicios Over The Top en España (Comunicaciones Electrónica y Servicios Audiovisuales)*. España. Recuperado el 6 de agosto de 2021, de Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia: https://www.cnmc.es/sites/default/files/1533234_8.pdf

Cruz, R. E. (Mayo de 2020). *Pontificia Universidad Católica del Perú*. Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de Pontificia Universidad Católica del Perú: https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/17670/VILLEGAS_ALARC%c3%93N_RAQUEL_EUNICE.pdf?sequence=5&isAllowed=y

Díaz de Serralde, S. (2018). *Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

García, W. F. (2020). *Plataformas Digitales 2020. Su regulación Fiscal*. (E. F. ISEF, Ed.) Estados Unidos Mexicanos.

González-Béndixsen, J., & Enríquez Mariscal, A. (Febrero de 2014). Residencia para efectos tributarios en México y en los Estados Unidos de América. *Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 117-124.

Jordán, V., Galperin, H., & Peres, W. (2013). *Banda Ancha en América Latina: más allá de la conectividad*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Santiago de Chile.

Ley Núm. 126-02, sobre Comercio Electrónico, Documentos y Firma Digital. (2002). Santo Domingo, República Dominicana.

Lofeudo, I. (2015). *Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el "impuesto a Netflix"*. Recuperado el 15 de junio de 2021, de Universidad Nacional de La Plata:

http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/55547/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Ministerio de Hacienda de la República Dominicana. (1 de Agosto de 2021). *Ministerio de Hacienda*. Recuperado el 1 de Agosto de 2021, de <https://www.hacienda.gob.do/wp-content/uploads/2020/10/Proyecto-de-Ley-PGE-2021-Tomo-I.pdf>

Netflix. (14 de Agosto de 2021). *Netflix*. Recuperado el 14 de Agosto de 2021, de Netflix: <https://help.netflix.com/es/node/14164>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2002). *Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del Marco Tributario de la Conferencia de Ottawa*. (O. p. (OCDE), Ed.) Paris, Francia. Recuperado el 31 de julio de 2021, de <https://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Paris: OCDE. Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2021). *Directrices Internacionales sobre el IVA*. Paris: OCDE. Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-internacionales-sobre-iva-ibs_9a6341e2-es

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) . (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* . Paris: OCDE.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014*. Paris: OCDE.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Guía de interpretación de la OCDE*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Paris: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (6 de Marzo de 2019). *OCDE*. Recuperado el 2 de Agosto de 2021, de <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Panorama del comercio electrónico. Políticas, tendencias y modelos de negocios*. Paris: OCDE.

Organización para la Organización y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. Paris : OCDE.

Ramírez, J. P. (julio-diciembre de 2018). Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del iva en la prestación transfronteriza de servicios. *Revista de Derecho Fiscal No. 13*, 91-127. Recuperado el 1ero de Agosto de 2021, de <https://doi.org/10.18601/16926722.n13.04>

Triana Suárez, A. C., & Aragón Trujillo, C. H. (23 de noviembre de 2018). Acción 1 BEPS. Metodología aplicación en Colombia Economía Digital-Negocio Streaming-Caso Netflix. *Revista de Derecho Fiscal*, 23-89.