

UNIVERSIDAD ESAN



**“Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el  
Enfoque BEPS y Pilar Uno OCDE”**

**Trabajo de Investigación presentada en satisfacción parcial de los  
requerimientos para obtener el grado de Magister en Finanzas y Derecho  
Corporativo por:**

**Nuñez Pahuacho Bryan Jose**

**Osorio Salirrosas Jose Concepcion**

**Valerio Ponce Judith Evelyn**

**Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo**

**Lima, 30 de enero de 2024**



## “Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el Enfoque BEPS y Pilar Uno OCDE”

### INFORME DE ORIGINALIDAD

<b>6%</b>	<b>6%</b>	<b>2%</b>	<b>2%</b>
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

### FUENTES PRIMARIAS

<b>1</b>	<b>t4.oecd.org</b> Fuente de Internet	<b>4%</b>
<b>2</b>	<b>hdl.handle.net</b> Fuente de Internet	<b>2%</b>

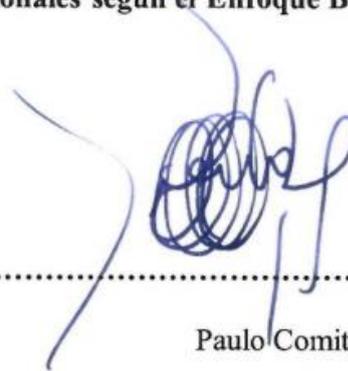
Excluir citas      Activo  
Excluir bibliografía      Activo

Excluir coincidencias      < 2%

Este trabajo de investigación

**“Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el Enfoque BEPS y  
Pilar Uno OCDE”**

Ha sido aprobada.



Paulo Comitre Berry



ENRIQUE ALVARADO GOICOCHEA  
ABOGADO  
S.A.L. 17773

Enrique Alvarado Goicochea



Luis Luján Patrón (Asesor)



Carlos Augusto Llosa Saldaña (Asesor)

Universidad Esan

2024

## DEDICATORIAS

A todos aquellos que creyeron en mí cuando dudé de mí misma. Este logro también es gracias a ustedes.

A mi amada familia, por su amor y paciencia, son siempre mi constante motivación y alegría.

*Judith Evelyn Valerio Ponce*

A mis hijos Claudia, Sofía, Mauricio, Giulia y Dylan esperando ser un ejemplo para ellos.

*José Concepción Osorio Salirrosas*

A mi amada hija Zoe, mi fuente de inspiración y alegría, a mis padres cuyo amor y apoyo incondicional han sido mi fortaleza en momentos de desafío.

*Bryan Jose Nuñez Pahuacho*

## **Judith Evelyn Valerio Ponce**

Abogada y socia principal de Recupera Mas S.A.C., una empresa líder en el sector de cobranza. Mi amplia experiencia en el ámbito de la banca y las finanzas respaldan mi compromiso con la excelencia y la eficacia. Mi habilidad de comunicación y empatía me permite comprender las necesidades de nuestros clientes y trabajar en conjunto para lograr los resultados positivos.

### **FORMACIÓN**

2020-2023 ESAN Graduate School of Business – Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo.

2003-2008 Universidad Nacional Federico Villarreal

Abogada Titulada

### **EXPERIENCIA**

2014 -  Actualidad	<b>Gerente General en Recupera Mas S.A.C.</b>  Competencias asignadas: <ul style="list-style-type: none"><li>- Administración, planificación y organización fijando los objetivos de la empresa.</li><li>- Toma de decisiones referente a situaciones que conlleven a diseñar planes estratégicos para el funcionamiento de la empresa.</li><li>- Seguimiento al cumplimiento de los contratos de servicios y elaboración de contratos que sean necesarios para la continuidad del servicio.</li><li>- Gestionar los recursos humanos, financieros y tecnológicos de la empresa.</li></ul>
--------------------------	--

<p>(Noviembre 2013 – actualidad)</p>	<p><b>Abogada externa de PROCAMPO S.A</b></p> <p>Competencias asignadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Análisis de cartera de clientes asignados a efectos de determinar la acción legal o extrajudicial a materializar, a fin de ejecutar la recuperación del crédito.</li> <li>● Revisión, redacción de contratos de constitución de garantías reales y otros tipos de contratos que permitan que la empresa siga operando</li> <li>● Elaboración de informes conforme al requerimiento y recomendaciones de estrategias de cobranza para el equipo de recuperaciones.</li> <li>● Asesoramiento en evaluación de documentos que presentan los clientes, así como estudio de expediente de títulos registrales, testimonios de escrituras públicas a fin de determinar la estrategia legal para el recupero del crédito.</li> <li>● Capacitación de personal.</li> </ul>
<p>(Setiembre 2009- Marzo 2013)</p>	<p><b>ABOGADA DE FINANCIERA UNIVERSAL (actualmente Financiera Qapac)</b></p> <p>Competencias asignadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Análisis de cartera de clientes asignados a efectos de determinar la acción legal o extrajudicial a materializar, a fin de ejecutar la recuperación del crédito.</li> <li>- Revisión, redacción de contratos de constitución de garantías reales y otros tipos de contratos que permitan que la empresa siga operando.</li> <li>- Elaboración de informes quincenales y mensuales, dando cuenta de la gestión realizada a los Jefes de Recuperación de las diversas agencias con que cuenta la empresa.</li> <li>- Trato directo y coordinación con el Jefe de Recuperaciones, Administrador de la Agencia donde me desempeñe, a fin de dilucidar la estrategia a aplicar en la recuperación.</li> <li>- Aplicar las técnicas de negociación a fin de lograr que los clientes regularicen su deuda y formar conciencia de pago</li> </ul>
<p>( Enero 2008- Diciembre</p>	<p>Practicante en el área de Derechos Humanos del Ministerio de Relaciones Exteriores.</p> <p>Competencias asignadas:</p>

2008)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Elaboración de demandas, medidas cautelares y escritos en defensa del Estado.</li><li>• Seguimiento constante de los casos asignados.</li><li>• Elaboración de informes mensuales señalando el avance de los casos asignados.</li></ul>
-------	---

### **FORMACIÓN COMPLEMENTARIA**

Especialización en Finanzas y Derecho Europeo (2023-UC3M).

PAE en Derecho Financiero y Bancario 2023- ESAN Graduate School of Business

## José Concepción Osorio Salirrosas

Abogado y Contador Público, Socio de firma boutique de abogados tributaristas, con una extensa experiencia en todos los sectores económicos, y asesoría en proyectos de Ley, excepto sector banca.

### FORMACIÓN

2020-2023 ESAN Graduate School of Business – Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo.

1995-2003 Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Abogado

1989-2001 Universidad del Pacífico, egresado en quinto superior del MBA

1981-1986 Universidad Nacional Federico Villarreal. Contador Público.

Además, entre el 1990 y 2020. Cursos de Post Grado en Universidad de Lima, Wharton School, Universidad de Sao Paulo (Alumno libre), ESAN, y fui admitido en London Business School para hacer un curso de M&A.

### EXPERIENCIA

2018- Actualidad	<b>Osorio del Rosario &amp; Casas Abogados. (ODRC)</b>  Socio, continúa haciendo lo mismo que con AE, firma que se deshizo para dar nacimiento a ODRC con socias jóvenes. Además, brinda asesoría tributaria a personas naturales cuyo patrimonio está expuesto a riesgos tributarios.
(2003- 2018)	<b>AE Tributaristas &amp; Corporativos</b>  Socio con otras personas Ex SUNAT, asesoró y mantiene como clientes a empresas de prácticamente todos los sectores, por citar nombres conocidos:  ESAN, Medifarma, Minera Bateas, Copeinca, Pesquera Diamante, TASA, Divemotor, Océano Corp., Papelera Reyes (papel Paracas) y ha trabajado como contraparte de todas las firmas conocidas del

	<p>medio, y operaciones transfronterizas de países como Chile, Uruguay, Argentina, España, Portugal, USA, Canadá y Alemania entre otros.</p>
(1989 – 2003)	<p><b>Grupo Picasso-Candamo</b></p>
	<p><b>Desde Asistente contable el primer año y luego asesor tributario interno para todas las empresas del Grupo</b></p> <p>Competencias asignadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Planeamiento Tributario</li> <li>● Procesos Contenciosos</li> <li>● Elaboración y ejecución de fusiones, escisiones y demás formas combinadas de reorganización empresarial.</li> </ul> <p>A través de la SNI, defendió en forma solitaria en toda la prensa escrita y televisión la amnistía tributaria RESIT, que implicó a 10,000 contribuyentes y el reacomodo de más de US \$ 10 mil millones. Los grandes estudios y firmas permanecieron al margen de lo que fue una polémica intensa entre el MEF-Confiep de un lado y todos los gremios empresariales del otro lado</p>

## **FORMACIÓN COMPLEMENTARIA**

Especialización en Finanzas y Derecho Europeo (2023-UC3M).

PAE en Tributación Empresarial 2023- ESAN Graduate School of Business

## **Bryan Jose Nuñez Pahuacho**

Contador Público Colegiado, especializado en la rama de Tributación Empresarial y con experiencia en el área de consultoría contable, financiera y tributaria. Con aptitudes de incorporar nuevos aprendizajes, adaptación a nuevos cambios y trabajar en equipo para la obtención de resultados.

### **FORMACIÓN**

2021-2023 ESAN Graduate School of Business – Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo.

2011-2016 Universidad Nacional del Centro del Perú

Título de Contador Público

### **EXPERIENCIA**

(Ago 2023 – Actualidad)	<b>CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA</b>
	<b>Analista de Fiscalización</b>  Competencias asignadas: <ul style="list-style-type: none"><li>● Análisis y evaluación patrimonial de las declaraciones juradas de ingresos y de bienes y rentas, para determinar indicios de presunto incremento patrimonial no justificado.</li><li>● Análisis y evaluación de las declaraciones juradas de intereses, para detectar conflictos de intereses reales, aparentes o potenciales.</li><li>● Recopilar información de diferentes fuentes y bases de datos en el marco de una fiscalización de declaración de bienes y rentas o de intereses.</li><li>● Elaboración de los informes producto de la fiscalización, evaluación u otros.</li><li>● Verificar la presentación de las declaraciones juradas de ingresos y de bienes y rentas de funcionarios y servidores públicos; así como de las declaraciones juradas de intereses.</li></ul>

(Ene 2019 – Dic 2022)	<p><b>Analista Tributario Contable en la empresa “La Hormiga Ferretera S.R.L.”</b></p> <p>Competencias asignadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Análisis de cuentas de acuerdo con lo asignado por la encargada. Revisión y declaración de Libros contables.</li> <li>● Preparación y liquidación de impuestos mensuales (Renta, IGV, Retenciones).</li> <li>● Presentación de Libros Electrónicos (Compra – Venta – Diario y Mayor)</li> <li>● Trámites y preparación de informes tributarios y financieros para las entidades financieras, SUNAT, Ministerio de trabajo.</li> <li>● Elaborar informes y reportes para atender actas de fiscalizaciones, requerimientos a SUNAT.</li> <li>● Elaboración de los Estados Financieros mensuales y anuales F.V. 709 y 710.</li> <li>● Informes a Gerencia: Gastos mensuales y acumulados por rubros y centros de costos, cuentas por cobrar y pagar mensuales.</li> <li>● Registrar los asientos de cierre y apertura.</li> </ul>
(Set 2016 – Nov 2018)	<p><b>Asistente Contable en “CQR Consultores SAC” – Lima</b></p> <p>Competencias asignadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Elaborar las declaraciones juradas de los clientes como prevención de lavados de activos (personas naturales y jurídicas según el régimen que corresponda).</li> <li>● Revisión y elaboración de las conciliaciones bancarias, análisis de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar de los clientes asignados.</li> <li>● Recepción y revisión de la documentación contable, financiera y tributaria de los clientes encargados.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Realizar trámites, emisión de reportes e informes requeridos en procesos de fiscalización por parte de SUNAT, Ministerio de trabajo y entidades financieras.</li> <li>● Elaborar informes y reportes para atender actas de fiscalizaciones, requerimientos de SUNAT y entidades privadas.</li> <li>● Dirección y supervisión de las labores de los auxiliares y practicantes</li> </ul>
--	--

## **2014 – 2016 “Chipana Asociados S.A.C”**

### **Auxiliar Contable**

Competencias asignadas:

- Registro de documentación contable, compras y ventas.
- Análisis de cuentas por cobrar y pagar.
- Recepción y revisión de la documentación contable.
- Apoyo en la elaboración de EE.FF.

### **FORMACIÓN COMPLEMENTARIA**

Especialización en Finanzas y Derecho Europeo (2023-UC3M).

PAE en Tributación Empresarial 2023- ESAN Graduate School of Business

## ÍNDICE GENERAL

<i>RESUMEN EJECUTIVO</i> .....	1
<i>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</i> .....	3
1.1 Planteamiento del problema .....	3
1.2 Formulación del Problema .....	4
1.3 Objetivos de la investigación .....	4
1.3.1 Objetivo general.....	4
1.3.2. Objetivos específicos .....	4
1.3 Alcances y limitaciones.....	5
1.3.1. Alcance .....	5
1.3.2. Limitaciones .....	5
1.3.3. Justificación. ....	5
1.3.4 Contribución del presente trabajo.....	6
<i>CAPÍTULO II: MARCO CONTEXTUAL</i> .....	7
2.1. Contexto Global .....	7
2.2. Contexto Regional.....	10
2.3. Contexto Local .....	11
<i>CAPÍTULO III: DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA</i> .....	13
3.1 A nivel descriptivo .....	13
3.2.Métodos de investigación utilizados .....	13
3.2.1 Método analítico .....	13
3.3 Diseño de investigación .....	13
3.4 Técnicas y procedimientos .....	13
3.4.1. Técnicas .....	14
3.4.2. Procedimientos .....	14

3.5. Fuente de Investigación.....	15
3.5.1 Fuente Primaria.....	16
3.5.2 Fuente Secundaria.....	16
<i>CAPÍTULO IV: DESARROLLO TEMÁTICO ACTUAL.....</i>	<i>17</i>
4.1. Análisis general del Impuesto a la Renta .....	17
4.1.1 Aspectos generales de la tributación internacional hoy.....	17
4.1.2 Criterios de Vinculación del Impuesto a la Renta .....	17
4.1.3 La doble imposición internacional.....	18
4.1.4. El concepto de renta: Teorías aplicables .....	20
4.1.5. Análisis del Impuesto a la Renta en las empresas no Domiciliadas .....	23
<i>CAPÍTULO V : ECONOMIA DIGITAL.....</i>	<i>27</i>
5.1 Nuevos Modelos de negocios en la Economía digital.....	27
5.1.1 La Economía Digital.....	28
5.1.2 Los servicios digitales en el Perú.....	30
5.2 Profundizando en economía digital y la creación de Valor: Desafíos y Oportunidad en la era del Big Data .....	35
5.3 El Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en adelante Plan BEPS .....	36
5.4 Importancia de la Acción 1 que aborda los retos de la Economía Digital para la Imposición.....	41
5.5 Enfoque de los Dos Pilares de la OCDE .....	44
5.5.1 Breve introducción.....	44
5.5.2 Pilar Uno.....	50
5.5.3 Ganadores y Perdedores con el Pilar Uno .....	63
5.5.4 Actualización al 2023 del Impacto económico del Pilar Uno .....	70
<i>CAPÍTULO VI: EXPERIENCIAS INTERNACIONALES .....</i>	<i>73</i>
6.1. Caso Reino Unido .....	79

6.1.1 Impuesto sobre servicios digitales (DST).....	80
6.1.2 Impuesto sobre los beneficios malversados (BDO).....	81
6.2 Experiencias en Latinoamérica .....	83
6.2.1 Uruguay .....	83
6.2.2 Colombia.....	85
6.2.3 Argentina .....	86
6.2.4 Mexico .....	87
6.2.5 Brasil.....	87
6.3 Análisis de entrevistas .....	87
<i>CONCLUSIONES</i> .....	96
<i>RECOMENDACIONES</i> .....	99
<i>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i> .....	100
<i>ANEXOS</i> .....	103

## INDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1</b>	Elementos claves de los enfoques de dos pilares.....	48
<b>Tabla 2</b>	Matriz de triangulación de la primera pregunta.....	88
<b>Tabla 3</b>	Matriz de triangulación de la segunda pregunta .....	90
<b>Tabla 4</b>	Matriz de triangulación de la tercera pregunta.....	92
<b>Tabla 5</b>	Matriz de triangulación de la cuarta pregunta.....	93
<b>Tabla 6</b>	Matriz de triangulación de la quinta pregunta .....	94

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1</b>	Building Blocks of Pillar one .....	51
<b>Figura 2</b>	Overview of the process map for amount A.....	59
<b>Figura 3</b>	Estimated effect of Pillar One on Tax revenues by jurisdiction groups (3 paneles) .....	67
<b>Figura 4</b>	Number of new DSTs Implemented, Paused and Discussed by year.....	74
<b>Figura 5</b>	Overview of DST Implementation in the World.....	74
<b>Figura 6</b>	Main Characteristics of Implemented DSTs .....	75
<b>Figura 7</b>	Collected Revenue Amounts for Countries with a full DST.....	76
<b>Figura 8</b>	Comparison of Main Characteristics of DSTs and Pillar 1 .....	76
<b>Figura 9</b>	Collected and Estimated DST Revenue Amounts.....	77
<b>Figura 10</b>	Aplicacion of the DST for the Intermediation services .....	79

## INDICE DE ANEXOS

<b>Anexo 1</b> Ficha N 1 de Entrevista.....	104
<b>Anexo 2</b> Ficha N 2 de Entrevista.....	106
<b>Anexo 3</b> Ficha N 3 de Entrevista.....	110
<b>Anexo 4</b> Definiciones de Términos (Glosario).....	114
<b>Anexo 5</b> Listado de abreviaturas .....	115

## RESUMEN EJECUTIVO

La nueva era digital ha tenido un efecto contundente en el comercio electrónico eliminando fronteras a nivel mundial, lo que implica un exponencial crecimiento en este tipo de negocios innovadores, de igual manera es imperante la necesidad de actualizar la norma fiscal que los regula con el fin de contar con herramientas eficientes y eficaces que apoyen a combatir la evasión y elusión fiscal. En razón de ello, los modelos de negocio han evolucionado durante las últimas décadas, pasando de ser presenciales para convertirse en digitales. Esto ha dado pie a una potencial erosión de la base tributaria por parte de las empresas multinacionales. Los retos a los que posiblemente podrían enfrentarse las autoridades fiscales son: definir cómo se evitará la doble tributación, cómo encajarán las reglas nacionales e internacionales y cómo será el mecanismo para reemplazar las medidas unilaterales que ya se están dando en algunos países.

En el presente trabajo, como una parte del problema principal primero analizaremos el desarrollo temático actual en cuanto se refiere a la legislación peruana para gravar los servicios digitales prestados por no domiciliados, en la cual falta regular la parte operativa de las normas tributarias, como por ejemplo plantearse ¿de qué manera se puede gravar el impuesto a la renta a los servicios digitales prestado por las plataformas de Netflix, Amazon, Spotify, de empresas no domiciliadas en el Perú?. Por ello en el Perú, se examina la factibilidad de gravar con el impuesto a la renta a los servicios digitales, prestados por sujetos no domiciliados a personas naturales, llegando a la conclusión de que sí se podrían gravar los servicios digitales, por lo tanto, se necesita modificar la legislación tributaria teniendo en cuenta los criterios de utilización económica, de la fuente y de conexión.

En segundo lugar, describiremos los nuevos modelos de negocio en la economía digital y analizaremos el tema principal del trabajo “Pilar Uno”, lo cual forma parte del enfoque de los Dos Pilares de la OCDE (Reforma Fiscal Global). En lo que respecta al Pilar, notaremos que se enfoca en la reforma de las reglas fiscales internacionales para abordar los retos planteados por la digitalización de la economía global y la creciente importancia de las

empresas digitales, con el objetivo de asegurar que, en un entorno de alta globalización y digitalización económica, la asignación de la capacidad tributaria entre diferentes jurisdicciones no dependa únicamente de un criterio basado en la "presencia física". Esta adaptación del sistema de tributación internacional a la evolución de la economía y los modelos de negocios altamente digitalizados implica una "revisión" de las convencionales ideas de establecimiento permanente (EP) y el principio de plena competencia. Dicha adaptación debe llevarse a cabo mediante una colaboración fiscal a nivel multilateral, lo cual permitiría desarrollar una solución de consenso a nivel global que garantice seguridad jurídica y reduzca conflictos fiscales y la posibilidad de doble imposición.

Por último, analizaremos la legislación comparada en respecto a la implementación del impuesto a los servicios digitales en el Reino Unido y algunos países de América Latina, la razón de su estudio no es otra que comparar la actuación realizada por países con características semejantes a las nuestras. Por tal motivo, en esta parte describiremos cómo vienen funcionando el sistema tributario internacional y las respuestas que están obteniendo por parte de las empresas afectas a este tipo de impuestos. Asimismo, analizaremos las fichas de entrevistas resueltas por los expertos en materia tributaria nacional e internacional, los cuales se pronunciarán respecto a cuestiones de suma relevancia vinculadas a la aplicación del IR en las empresas multinacionales, los servicios digitales y la implicancia de la nueva reforma fiscal global (Pilar Uno) en este tipo de negocios. Todo esto con la finalidad de contribuir al entendimiento del Pilar Uno propuesto por la OCDE y dar a conocer los nuevos cambios de tributación internacional que se vienen aplicando en los diferentes países del mundo.

## **CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN**

### **1.1 Planteamiento del problema**

La digitalización de la economía ha cambiado de manera radical la forma cómo operan las empresas, lo que a su vez ha influido de manera determinante en las conductas, preferencias y formas de actuar, comprar y pagar de los consumidores; y también ha facilitado considerablemente las conductas de las empresas para disminuir y eventualmente eliminar su carga impositiva ya sea en los países donde están sus bases productivas y/o donde están sus consumidores, elementos sin los cuales no sería posible la creación de riqueza.

En épocas anteriores, antes del arribo del siglo XXI, para ciertas industrias era difícil la ejecución de conductas evasivas o elusivas del pago de impuestos; sin embargo, en la actualidad debido al uso de internet estas conductas son más recurrentes.

Cabe recordar que el pertenecer a una sociedad o comunidad, donde se genere riqueza, al margen que el sistema económico sea capitalista o socialista, implican obligaciones de contribuir mediante el pago de impuestos para que el Estado brinde servicios como salud, seguridad, defensa, educación e inclusive se brinde asistencia social de redistribución de la riqueza para mantener la paz social y se pueda continuar viviendo, produciendo, consumiendo y en esa medida generando riqueza.

En la era digital, la propiedad intelectual denominada intangible en el lenguaje financiero, ha adquirido una relevancia aún mayor de la que ya se tenía, gracias a las facilidades que brinda el internet. Las empresas, en especial las denominadas multinacionales cuyo ámbito de negocio es mundial, han movido sus sedes de propiedad de esos activos hacia territorios de baja o nula imposición, donde paradójicamente no se crea valor por sedes productivas o consumidores ubicados en tales territorios, sino que la única finalidad es generar gasto a los territorios de imposición normal donde se genera la riqueza real, produciéndose un efecto de reducción de impuestos visto de manera global en provecho de las empresas y en perjuicio de los estados, pero más concretamente de las comunidades y naciones que permiten generar esa riqueza, y que por el contrato social de convivencia que ahora

nadie discute, requieren de los recursos necesarios para atender las necesidades de educación y otros antes indicadas.

Entonces a raíz de esta problemática, en el año 2013 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), planteó 15 acciones denominadas Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifting, en adelante BEPS) para frenar la evasión de impuestos a nivel internacional, pero al mismo tiempo busca evitar la generación de una doble imposición. En ese sentido, el presente trabajo se enfocará en el Pilar 1 propuesto por la OCDE, que busca garantizar una distribución más equitativa del Impuesto a la Renta de las Empresas Multinacionales (en adelante EMN) tomando en consideración diversos parámetros que se analizarán en el presente trabajo de investigación.

## **1.2 Formulación del Problema**

¿Cómo la Reforma Fiscal Global propuesta por la OCDE incidirá en la recaudación tributaria de las empresas multinacionales en los países de los consumidores sin generar una doble imposición según el enfoque BEPS?

## **1.3 Objetivos de la investigación**

### **1.3.1 Objetivo general**

Describir como la Reforma Fiscal Global propuesta por la OCDE incidirá en la recaudación tributaria de las empresas multinacionales en los países de los consumidores sin generar una doble imposición según el enfoque BEPS.

### **1.3.2. Objetivos específicos**

- Analizar el enfoque de los dos Pilares con especial énfasis en el Pilar 1 que busca proponer una Reforma Fiscal Global (RFG).
- Identificar los aspectos claves de mecanismo multilateral que facilite la resolución efectiva de disputas fiscales transfronterizas entre los países participantes, propuesto por la OCDE.
- Analizar cómo el Perú se beneficiaría (o perjudicaría) mediante la recaudación del impuesto de la renta propuesta como reforma fiscal global (RFG).

## **1.3 Alcances y limitaciones**

### **1.3.1. Alcance**

El presente trabajo de investigación se realizará en un nivel descriptivo, desde un punto de vista fiscal, según el Pilar 1 propuesto por la OCDE; así como también el enfoque de investigación será cualitativo, ya que utilizaremos entrevistas a especialistas en el tema, excluyendo métodos cuantitativos y estadístico, buscando abordar la problemática de la Reforma Fiscal Global propuesta por la OCDE.

### **1.3.2. Limitaciones**

Las limitaciones de la presente investigación son que, al ser un tema complejo y global, carecemos de datos y fórmulas confiables para calcular el impuesto que recaudarían los países en vías de desarrollo y determinar el impacto tributario sobre la distribución de las utilidades en las Empresas Multinacionales (EMN).

Otra de las limitaciones a destacar es que, en base al principio de Soberanía por el cual individualmente se rigen los países, y vemos con dificultad los cambios legislativos que se puedan dar a nivel interno consensuados con las regulaciones internacionales con la finalidad de evitar una doble imposición de tributos en las EMN.

### **1.3.3. Justificación.**

Los resultados de esta investigación se justifican teóricamente, debido al aporte de conocimientos que contribuyen a una mejor aclaración y explicación de las variables aquí tratadas como el conjunto de las 15 Acciones del Plan BEPS que tienen un punto culminante en la proposición del Pilar Uno.

Con el producto de esta investigación se comprueba metodológicamente, que la única alternativa viable para la reforma fiscal global, que tenga fuerza vinculante para todos los países firmantes y los que adopten, es el enfoque del Pilar Uno que busca constituir en la práctica un tratado multilateral, que sin llegar a eliminar los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en adelante CDI), busca una tributación más justa y técnicamente viable, evitando la elusión fiscal conforme a

las propuestas del Plan BEPS y el abuso de los CDI's vigentes en la parte que queden remanentes luego de la Reforma Fiscal Global.

Los resultados de esta investigación se justifican en la práctica para ilustrar y contribuir a la larga discusión en el Perú que no puede mantenerse ajeno a esa reforma, por cuanto el país tiene serias aspiraciones de integrarse plenamente a la OCDE.

#### **1.3.4 Contribución del presente trabajo**

Contribuir al entendimiento del Pilar Uno propuesto por la OCDE, que busca establecer la complejidad de la tributación internacional que refleje mejor la realidad de las actividades económicas en la era digital y asegure que los países reciban una parte justa de los ingresos generados por las EMN.

## **CAPÍTULO II: MARCO CONTEXTUAL**

### **2.1. Contexto Global**

Según lo detallado hasta este punto, las empresas multinacionales operan en múltiples países y enfrentan desafíos únicos en términos de tributación debido a su presencia internacional. La tributación de estas empresas es un tema crucial para la mayoría de las economías donde operan, ya que, buscan asegurar una distribución justa y adecuada de la carga fiscal, así como evitar la evasión fiscal y la erosión de la base imponible.

La OCDE ha venido trabajando en la promoción de políticas que buscan mejorar la economía y el bienestar social en todo el mundo. En el contexto de la tributación de empresas multinacionales, la OCDE ha liderado esfuerzos para abordar la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios, a través de un proyecto conocido como el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).

La Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (BEPS) es un fenómeno global que se refiere a las prácticas que permiten a las empresas multinacionales reducir su carga fiscal mediante la explotación de lagunas y discrepancias en las leyes fiscales de diferentes jurisdicciones. Estas prácticas pueden incluir la transferencia artificial de ganancias a países con bajos impuestos y la utilización de estructuras complejas de negocios para minimizar los impuestos. Por ello, la OCDE ha establecido una iniciativa para abordar el problema BEPS y ha propuesto medidas para reformar el sistema tributario internacional. El primer Pilar de esta iniciativa busca redefinir la asignación de beneficios y derechos de imposición para reflejar mejor la economía digital y otros cambios en la forma en que operan las empresas multinacionales.

El objetivo principal del proyecto BEPS de la OCDE es abordar las prácticas fiscales perjudiciales que permiten a las empresas multinacionales minimizar su carga tributaria global de manera artificial y desproporcionada. Los objetivos específicos incluyen:

1. **Eliminar lagunas y brechas fiscales:** Identificar y cerrar las lagunas y brechas en las leyes fiscales que permiten a las empresas multinacionales eludir el pago de impuestos o trasladar beneficios a jurisdicciones de baja tributación.
2. **Establecer normas y estándares internacionales:** Desarrollar normas y estándares internacionales para garantizar una tributación adecuada y justa de las empresas multinacionales, evitando la doble imposición y garantizando la asignación adecuada de beneficios entre las jurisdicciones.
3. **Mejorar la transparencia y la cooperación internacional:** Fomentar la transparencia en la presentación de informes financieros y la cooperación internacional entre las autoridades fiscales para compartir información y abordar eficazmente la evasión fiscal.
4. **Promover la equidad y la justicia fiscal:** Garantizar que las empresas multinacionales contribuyan de manera justa y equitativa a los ingresos fiscales de los países en los que operan, en función de su actividad económica y generación de beneficios.

Al abordar este tema no podemos dejar de describir cómo la economía digital está dando lugar a debates globales en muchos ámbitos legales y regulatorios y la fiscalidad internacional no es diferente, puesto que las implicaciones fiscales son de gran alcance y afectan tanto a los impuestos directos, indirectos como de la seguridad social, cuestiones más amplias de política fiscal y la Administración Tributaria. Respecto a la tributación directa y específicamente en el impuesto a la renta, tras años de trabajo y negociaciones intensas y minuciosas para adaptar las normas tributarias internacionales al siglo XXI, los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el Grupo de los 20 (en adelante G20) sobre BEPS acordaron el 8 de octubre de 2021 la Declaración sobre el enfoque de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

Mediante este enfoque se busca que las EMN estén sujetas a una tasa impositiva mínima del 15%, en especial en las jurisdicciones de baja o nula imposición, y

reasignar los beneficios de las EMN más grandes y rentables a países de todo el mundo.

Es de destacar que 140 países, donde se representan más del 90 por ciento del Producto Bruto Interno a nivel mundial, donde se requiere la unión de los dos pilares, donde se establece un nuevo marco de fiscalización internacional, y se acuerda un plan de acción a detalle.

Para el caso del Pilar Uno, donde se estima que cada año los derechos tributarios sobre más de 100 mil millones de dólares de beneficios se reasignarán a jurisdicciones de mercado donde tienen presencia física las operaciones de las EMN. Y según el Pilar Dos, se estima que, mediante el impuesto mínimo global, propuesta de una tasa mínima de por lo menos 15%, se aportará cada año cerca de 150 mil millones de dólares en ingresos fiscales adicionales al nivel mundial, en los territorios donde actualmente exista baja o nula imposición.

Según un reciente análisis estas ganancias serán más altas de lo esperado ya que el impuesto mínimo global propuesto produciría ganancias de ingresos globales anuales alrededor de USD 220 mil millones, o el 9% de los ingresos del impuesto sobre la renta empresarial global.

Las nuevas estimaciones reflejan un aumento significativo en comparación con los USD 125 mil millones de ganancias en estimaciones anteriores.

El análisis que se espera en los países de ingresos bajos y medianos es que obtengan la mayor parte de los ingresos del impuesto a las ganancias corporativas existentes.

En resumen, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo analizar y evaluar cómo la implementación del enfoque BEPS y, en particular, el primer Pilar propuesto por la OCDE, puede afectar la tributación de las empresas multinacionales a nivel global, con un enfoque en la redistribución de ganancias y la equidad fiscal en un mundo cada vez más digitalizado y globalizado.

## 2.2. Contexto Regional

En la región de América Latina y el Caribe (ALC), el tema cobra especial relevancia, debido a que los países necesitan hoy más recursos para financiar los crecientes gastos sociales. En tal sentido, las empresas multinacionales y la economía digital incluyen diferentes aspectos que van desde el comercio electrónico, la llamada economía colaborativa, el dinero electrónico, las criptomonedas, los juegos y la publicidad online, entre otros. Por ello, muchos países se encuentran diseñando reformas tributarias que analicen los nuevos modelos de negocio de la economía digital, la gravedad del fenómeno de la evasión fiscal, conocer sus causas, los recientes diagnósticos y estudios existentes en la materia y fundamentalmente la relevancia del tema a la luz de la citada crisis.

El Panorama Fiscal 2020 de la CEPAL<sup>1</sup>, analiza la problemática de la evasión fiscal en la ALC y estima que la región perdió 325.000 millones de dólares, equivalente al 6,1% del PIB– en 2018 por incumplimiento tributario. El Panel FACTI<sup>2</sup> de las Naciones Unidas menciona que el problema es que los flujos financieros ilícitos, provenientes del abuso fiscal, la corrupción transfronteriza y el crimen financiero transnacional, desvían cuantiosos recursos del desarrollo sostenible, empeoran las desigualdades, alimentan la inestabilidad, minan la gobernanza y resquebrajan la confianza pública.

Así también detalla que hasta un 2,7 % del PIB mundial se lava anualmente, mientras que las empresas que buscan jurisdicciones libres de impuestos les cuestan a los gobiernos hasta \$ 600 mil millones al año. Por lo tanto, el combate de la evasión, dentro de lo cual debe abordarse entre otros aspectos un mejor control de la economía digital, debería ser un objetivo prioritario de todos los países de la región. De acuerdo a Collosa (2023), la evasión tributaria no solo es un problema de disponibilidad de recursos públicos, sino que es un fenómeno que afecta las propias bases en que se apoya la

---

<sup>1</sup> Abreviatura de Comisión Económica para América Latina y el Caribe

<sup>2</sup> Abreviatura de “Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales para Lograr la Agenda 2030”.

legitimidad del sistema tributario, al ir en detrimento de la eficiencia y la equidad que debería prevalecer entre los contribuyentes.

De acuerdo a lo detallado anteriormente, podemos concluir que los países latinoamericanos enfrentan desafíos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por parte de empresas multinacionales. Esto incluye prácticas como la evasión fiscal a través de la transferencia artificial de ganancias a jurisdicciones con bajos impuestos. A raíz de este problema, los países de Latinoamérica están evaluando y, en algunos casos, adoptando las recomendaciones y enfoques propuestos por la OCDE para abordar el problema de BEPS, de esta forma **los países de la región se enfrentan al desafío de equilibrar la atracción de inversión extranjera y la generación de empleo con la necesidad de garantizar una tributación justa y efectiva de estas empresas.** Esto incluye la implementación de medidas destinadas a fortalecer las normas fiscales y mejorar la transparencia en las transacciones internacionales de empresas multinacionales. Entonces, de acuerdo al enfoque del presente trabajo, es importante que los países de Latinoamérica puedan estar considerando la implementación del primer Pilar de la OCDE, que busca redistribuir las ganancias de las empresas multinacionales en función de la presencia de usuarios o consumidores finales en sus jurisdicciones.

### **2.3. Contexto Local**

Perú es un país con una economía en crecimiento y una creciente participación de empresas multinacionales en diversos sectores. El gobierno peruano busca equilibrar la atracción de inversiones extranjeras y la generación de empleo con la necesidad de garantizar una tributación justa y efectiva de estas empresas en el país. Por tal razón, **en Perú**, como en muchos otros países, la administración tributaria enfrenta desafíos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por parte de empresas multinacionales que operan en su territorio. Por ende, es importante que Perú evalúe la adopción de las recomendaciones y enfoques propuestos por la OCDE para abordar el problema de BEPS. Esto incluye la posible implementación de medidas

destinadas a fortalecer las normas fiscales y mejorar la transparencia en las transacciones internacionales de empresas multinacionales. Por consiguiente, nuestro país estaría considerando cómo implementar el primer Pilar de la OCDE, que busca redistribuir las ganancias de las empresas multinacionales en función de la presencia de usuarios o consumidores finales en su jurisdicción.

## **CAPÍTULO III: DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA**

### **3.1 A nivel descriptivo**

Nuestro trabajo se califica como una investigación “DESCRIPTIVA”, como indica Sampieri et.al (2014), donde se da una indagación de la incidencia de una o más variables. En este caso se seleccionó un contexto, para poder realizar una descripción de como se viene implementando la Reforma Fiscal Global propuesta por la OCDE, y si esta incidirá en la recaudación tributaria de las empresas multinacionales en los países de los consumidores sin generar una doble imposición según el enfoque BEPS.

### **3.2.Métodos de investigación utilizados**

#### **3.2.1 Método analítico**

Se basa en la indagación y recolección de toda la información disponible, para luego poder realizar el análisis a través de los años recientes y así poder realizar un análisis retrospectivo que nos ayude a determinar cómo se viene realizando para el análisis del Impuesto a la Renta a las EMN según el Enfoque BEPS y Pilar Uno del OCDE.

### **3.3 Diseño de investigación**

Para el siguiente trabajo de investigación el diseño como el plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información es NO EXPERIMENTAL, esto a razón de que no se manipulará ninguna variable (Hernández, Fernández, y Baptista, 2014).

Así también, podríamos considerar que nos encontramos en el tipo Longitudinal, debido que se analizará información en un periodo de tiempo, como indica Arbaiza(2014).

### **3.4 Técnicas y procedimientos**

De acuerdo a Mariela citado en Ríos (2017) para elaborar una tesis es indispensable obtener información sobre los atributos, cualidades, conceptos y variables

relacionadas con los participantes, eventos, sucesos, casos, comunidades y objetos que participan en el proceso de la investigación, a esta actividad se le denomina proceso de recolección de datos.

### **3.4.1. Técnicas**

El investigador debe conocer previamente qué técnicas de recolección de información utilizará, debido a que se aplicarán durante toda la investigación, sea para elaborar el marco teórico como el diseño metodológico. En la aplicación de ambos es importante conocer qué tipo de técnicas se usará.

A continuación, se detalla las técnicas a utilizar en el presente trabajo de investigación:

- Análisis de Documentos.- El investigador hace la crítica externa e interna del material histórico.
- Revisión Documentaria.- El investigador establece las características de un documento fuente de información, así como las estadísticas para extraer nueva información
- Entrevista.- Consiste en reunir el punto de vista personal de los expertos y participantes respectivamente acerca de un tema dado, por medio de un intercambio verbal personalizado entre ellos y el investigador

### **3.4.2. Procedimientos**

El investigador deberá conocer previamente qué es lo que va a indagar o preguntar o determinar de acuerdo con el problema planteado y las variables; seguidamente deberá determinar cuáles son los instrumentos idóneos para encontrar las respuestas a sus interrogantes. En ese sentido, debemos considerar que los instrumentos de recolección de datos son los mecanismos usados por el investigador para recolectar y registrar la información tales como los cómo se menciona a continuación:

- Fichas de análisis de documentos.- Son los documentos que se obtendrán de manera física o virtual, donde se obtendrá información clara y precisa acerca del tema.
- Registros estadísticos.- Son los registros que se usarán en función de toda la información obtenida; ésta se registrará primero en Excel, para luego poder plasmarla en el documento principal de análisis.
- Guía de entrevista.- Es la descripción detallada de la encuesta; ésta se realiza en función a los problemas y objetivos planteados dentro de la investigación.

### **3.5. Fuente de Investigación**

El desarrollo de la investigación debe centrarse en las siguientes fuentes de información: Análisis teórico-conceptual de cada uno de los elementos que integran al concepto de tratamiento tributario internacional derivado de la definición de renta, a través de bibliografía legal, financiera, económica y tributaria, tanto de autores locales como internacionales por medio de los cuales podamos profundizar en el tratamiento del tema objeto de esta investigación: Entrevistas con especialistas: socios de importantes firmas auditoras , ponentes nacionales e internacionales ligados al ámbito legal y tributario con la finalidad de obtener de fuente primaria el pensamiento y valoraciones de los máximos exponentes del tema.

Por otro lado, las entrevistas se fundamentarán en una compensación de conceptos e ideas acerca de las distintas aristas e interpretaciones. En caso de que sea conveniente serán preparados cuestionarios con preguntas que necesitemos incorporar al análisis. Entrevistas a miembros de las big four. El desarrollo de la investigación se enfocará en obtener, de manera primaria o secundaria, los elementos suficientes y necesarios con la finalidad de recabar y determinar la implementación de la Reforma Fiscal Global propuesta por la OCDE, y si esta incidirá en la recaudación tributaria de las EMN en los países de los consumidores sin generar una doble imposición según el enfoque BEPS.

### **3.5.1 Fuente Primaria**

En fuentes primarias consideramos a todos los documentos ya existentes ligados a nuestro tema de investigación, como así también escritos académicos, artículos tributarios nacionales e internacionales, que expresan un punto de vista enriquecedor para nuestra información recopilada.

### **3.5.2 Fuente Secundaria**

La Fuente secundaria que se utilizará en el presente trabajo de investigación son las entrevistas con especialistas: socios de firmas auditoras importantes, ponentes nacionales e internacionales ligados al ámbito legal y tributario con la finalidad el de obtener de fuente primaria el pensamiento y valoraciones de los máximos exponentes del tema. Entre ellos tenemos:

- Juan Carlos Vidal (líder en la división de Precios de Transferencia en KPMG en Perú).
- Carlos Chirinos Sota (Asociado Senior en CMS Gris y Gerente de impuestos en Grant Thornton Perú).
- Ricardo Leiva Gálvez (Socio del área de Precios de Transferencia en Ernst & Young Perú)

## **CAPÍTULO IV: DESARROLLO TEMÁTICO ACTUAL**

### **4.1. Análisis general del Impuesto a la Renta**

#### **4.1.1 Aspectos generales de la tributación internacional hoy**

Para comenzar tenemos que mencionar que para comprender la relevancia del trabajo de investigación que se está realizando, es necesario tener claridad acerca de la tributación internacional puesto que al estar en un mundo tan globalizado, la economía digital hace surgir nuevos retos y entre ellos está el tema tributario de las grandes multinacionales que operan desde ya hace varios años en múltiples países del mundo, lo cual ha obligado a cada estado a gravar o intentar gravar básicamente a los servicios que estas grandes multinacionales prestan desde el exterior para ser usados en los territorios donde residen los usuarios; en tal sentido, nuestra legislación peruana mediante la LIR<sup>3</sup> grava las operaciones realizadas por personas y empresas no domiciliadas tipificadas como EMN.

#### **4.1.2 Criterios de Vinculación del Impuesto a la Renta**

Todo esquema de impuesto a la renta opera mediante la combinación de diversos criterios de vinculación. Estos hacen posible que un país determine a quienes aplicarle su poder impositivo, asimismo, cuándo, cómo y bajo que conceptos hacerlo. Tales criterios están relacionados con dos aspectos fundamentales. Uno de carácter subjetivo: la residencia o nacionalidad del sujeto; el otro objetivo: el lugar donde se considera generada una renta.

Así pues, bajo un esquema general que tome en cuenta ambos aspectos, quienes residan en un determinado país tributan sobre sus rentas de fuente mundial, es decir, por aquellas que generan tanto dentro como fuera del país de residencia; los no residentes, en cambio, lo hacen sobre las rentas de fuente local, que son las que se generan en el país, o bien las que se le atribuyen al país que aplica sus normas de impuesto a la renta (Picon, 2019, pp 14).

---

<sup>3</sup> Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, mucho tiene que ver la residencia (donde vives o donde está establecida la empresa) y, como veremos más adelante, las EMN, en especial las de servicios digitales normalmente no tienen su domicilio fiscal en donde operan o brindan sus servicios, es más ni siquiera tienen ubicadas sus matrices en los países en donde se originaron, pues estratégicamente las ubicaron en paraísos fiscales con el fin de pagar menos impuestos y así también evitar el impuesto a la renta como no residentes. Nuestro país con sus vacíos y limitados alcances, como casi todos los países latinoamericanos, no alcanza, o mejor dicho, no tiene estipulado cómo gravar con el impuesto a la renta a los servicios de estas empresas de servicios cuando operan directamente con el consumidor o usuario persona natural, así como indica Picon(2019).

#### **4.1.3 La doble imposición internacional**

Anton (2014), anuncia en la segunda década del siglo XX, la Sociedad de Naciones reconoció que la interacción de los sistemas fiscales nacionales puede producir una doble imposición, con efectos adversos sobre el crecimiento. Los países de todo el mundo están de acuerdo en la necesidad de eliminar la doble imposición y en la conveniencia de lograrlo sobre la base de normas internacionales acordadas que sean claras y predecibles, dando certidumbre tanto a los gobiernos como a las empresas. Por tanto, las normas de tributación internacional son un Pilar clave en el apoyo al crecimiento de la economía global.

La globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos han creado

oportunidades para que las EMN minimicen su carga tributaria. Ello ha motivado una cierta preocupación entre los ciudadanos, que han visto que estas empresas comparativamente pagan menos impuestos que las personas físicas contribuyentes. Esta situación se ha visto intensificada por los momentos de crisis económica que padecemos y, por ende, los gobiernos se han movilizado, dado que tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento (Derecho PUCP, 2014)

**Por el lado de las empresas, éstas para no verse afectadas recurren a los convenios para evitar la doble imposición (CDI).** Es un reto para las administraciones tributarias de cada país establecer un trato equitativo tanto a los domiciliados como a los no domiciliados que generan rentas dentro del país. El fondo del asunto es que el estado recaude impuestos de las empresas no domiciliadas que se llevan ingresos de los ciudadanos que residen en su suelo, toda vez que estos consumen los servicios ofrecidos por estas multinacionales, todo esto basado en el concepto de tributación en la fuente la cual se basa en la teoría del beneficio, bajo la cual una empresa extranjera que opera en un determinado país se ve beneficiada por el sistema legal, la infraestructura, la seguridad, la fuerza del trabajo y el sistema financiero que facilita las operaciones y transacciones para que estas multinacionales puedan cobrar sus servicios sin mayores dificultades.

La legislación tributaria peruana tiene un alcance impositivo a nivel interno en todas las actividades entre empresas, pero tiene limitaciones para gravar las externas que se desarrollan alrededor de ella, especialmente con los consumidores finales. Las empresas no domiciliadas ofertan sus servicios a diferentes partes del mundo, llegando a realizar actividades comerciales con compañías, intermediarios y directamente con consumidores finales, vulnerando la legislación tributaria por no estar actualizada o no contar con la parte operativa de cómo gravar estas operaciones (Vega y Lopez, 2022).

Nuestra LIR dispone en su artículo 6 los conceptos gravados a los domiciliados por sus rentas de fuente mundial, mientras que grava con las rentas de fuente peruana a los no domiciliados, como lo indica Chanduviri (2018).

Para fines de este trabajo de investigación, tomamos la premisa de que nos encontramos con empresas no domiciliadas en nuestro país, es por ello que ahondaremos donde se encuentra ubicada físicamente la fuente generadora de las rentas gravadas obtenidas.

#### **4.1.4. El concepto de renta: Teorías aplicables**

Alva (2017), indica que lo primero que debe tenerse en claro es que, en el sistema tributario peruano, el impuesto a la renta entra en la consideración de los tributos directos (a diferencia del IGV que es un tributo indirecto), es decir, aquellos que gravan los ingresos generados por las personas o empresas como manifestación de riqueza. Estos ingresos como manifestación de riqueza pueden ser generados a través de distintas vías, como es el caso de las EMN que generan ingresos por brindar sus servicios en nuestro país, por tanto, nos resulta de gran interés para fines del presente trabajo analizar ¿cómo deberían tributar las EMN sin incurrir en la doble imposición?, ésta es una de las interrogantes que surgen a raíz de la digitalización de la economía. En esa línea, existen tres teorías que son generalmente aceptadas y consideradas como principales:

##### **a) Teoría de la Renta Producto**

En nuestra legislación, se considera a las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, para fines ilustrativos, mencionamos el siguiente ejemplo: Clara arrienda su departamento a Juan, el ingreso que percibe Clara calificará como “renta- producto” por arrendar un bien de su propiedad. La fuente es el departamento dado en alquiler, el cual es una fuente durable que genera ingresos periódicos y el producto sería la merced conductiva que recibirá

de Juan. En síntesis, bajo esta teoría se determina como renta, aquel producto que proviene de una fuente durable en el tiempo y es susceptible de generar ingresos periódicos, precisándose que compartimos la posición del tributarista Bravo Cucci cuando menciona que la fuente debe ser explotada por una actividad permitida por el ordenamiento jurídico; por lo que queda descartada la posibilidad que una actividad ilícita pueda ser calificada como una fuente productora de rentas (Bravo, 2017)

En el Perú , esta teoría se categoriza en cinco tipos dependiendo de la fuente generadora, es decir, si proviene del capital, del trabajo o de la conjunción de ambos factores. Así tenemos regulados en nuestra legislación tributaria los siguientes Amat y León, citado en Carrasco y Regalado(2023):

- Primera categoría: Rentista, arrendamiento de bienes.
- Segunda categoría: Capitalista, dividendos, intereses, entre otros.
- Tercera categoría: Rentas empresariales.
- Cuarta categoría: trabajador independiente
- Quinta categoría: trabajador dependiente.

#### **b) Teoría del Flujo de Riqueza**

Se considera esta teoría dentro de Carranza y Regalado (2023), esta teoría, a diferencia de lo ocurrido con la teoría anterior, no se aplica únicamente a las ganancias derivadas de una fuente durable y que es independiente del producto generado, sino que se entiende como renta gravada los ingresos obtenidos de la totalidad de operaciones realizadas con terceros, sea que se realicen de manera habitual, accidental, eventual o inclusive a título gratuito como las donaciones o las transferencias, así también Bravo Cucci menciona que esta teoría considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado como

producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el Estado actuando como empresario) y que implique un incremento de su patrimonio.

Entonces, respecto a esta teoría se pueden incluir los siguientes ingresos nombrando los siguientes ejemplos: Ganancias de capital (enajenación de acciones y participaciones que representen capital, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales), ingresos por actividades accidentales (no formaban parte del flujo de ingreso previsto), ingresos eventuales (premios de lotería, sorteos, juegos de azar). Importante resaltar que, los ingresos productos de un ilícito no incrementan el patrimonio y por ende no son considerados en la mencionada teoría, aso como indica Acosta (2019).

### **c) Teoría del consumo más incremento patrimonial**

Bajo la presente teoría, toda ganancia o ingreso debe ser gravado con el impuesto, independientemente de que se derive de una fuente durable que sea capaz de generar ingresos periódicos o que derive directamente de operaciones con terceros, como lo indica Alva(2017).

La presente teoría no ha sido recogida de manera clara en nuestro ordenamiento jurídico tributario, ya que no reconoce plenamente todos los beneficios o incrementos patrimoniales devengados o percibidos a favor de un sujeto, como lo indica Medrano(2018). En este sentido, Fernández citado en Carrasco(2023) ha identificado dos supuestos en los que se puede ejemplificar claramente la aplicación de esta teoría, por un lado, las variaciones patrimoniales, definidas como aquellos cambios en el precio de los bienes objeto del patrimonio de un sujeto en un determinado período, resultando irrelevante el origen de los mismos, y por otro, el consumo, entendido como los montos empleados por el sujeto para la satisfacción de determinadas necesidades.

En este contexto, en términos matemáticos, esta teoría engloba la variación del patrimonio de un periodo y los consumos efectuados por el sujeto. Por ejemplo, en el caso de un asalariado que ha declarado sus rentas en un periodo determinado, no solo se considerará como renta el cúmulo de sus variaciones patrimoniales, sino también la generalidad de consumos que puedan presentarse en el mismo. Finalmente para evitar posibles abusos en la aplicación de esta teoría, en algunos casos el contribuyente podría sustentar con pruebas suficientes y razonables que su riqueza proviene de conceptos jurídicamente inafectos u exonerados, como por ejemplo cuando el sujeto realice un anticipo de legítima.

#### **4.1.5. Análisis del Impuesto a la Renta en las empresas no Domiciliadas**

Como un adelanto a lo que es el tema central de este trabajo, respecto a la tributación de las EMN sean de bienes o servicios, bajo el actual diseño de la teoría de la fuente, solo se gravan en el territorio peruano. En otras palabras, se logrará generar recaudación en donde los sujetos No Domiciliados desarrollan sus actividades, en tanto se cumplan estas dos condiciones: que el ingreso califique como renta, conforme a la Ley, y además se verifique el criterio de vinculación, conforme los artículos 9 y 10 de la LIR.

La base jurisdiccional del impuesto a la renta se refiere al conjunto de disposiciones legales y normativas que establecen los criterios y límites para la aplicación de este impuesto en un país determinado. Esta base se fundamenta en la potestad tributaria que tiene el Estado para recaudar impuestos y en la obligación de los ciudadanos y empresas de contribuir con el financiamiento de las actividades estatales y la provisión de servicios públicos. El impuesto a la renta suele incluir definiciones y criterios sobre qué se considera como renta, quiénes son los sujetos obligados a pagar este impuesto, qué porcentaje se aplica, cuándo se debe declarar y pagar, entre otros aspectos. Estas disposiciones pueden variar entre países y están influenciadas por factores como la estructura económica, la cultura tributaria y los objetivos fiscales del Estado.

La renta de no domiciliados se refiere a los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas que no tienen residencia fiscal en el país. Estas rentas están sujetas a impuestos en el Perú siempre que tengan algún tipo de conexión o vinculación con el país que justifique la jurisdicción del Estado para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas, como se puede diferenciar (Guillen y Cabanillas, 2015).

La tributación de no domiciliados en el impuesto a la renta es un tema complejo debido a la dificultad de identificar y gravar adecuadamente estas rentas. Además, la tributación de no domiciliados en el impuesto a la renta se rige por ciertas normas y acuerdos internacionales, como el Modelo de Convenio de la OCDE y los acuerdos bilaterales de doble imposición, que buscan evitar la evasión y la elusión fiscal en el ámbito internacional.

Las rentas de no domiciliados tienen ciertas características, como su origen en el extranjero, la falta de residencia fiscal en el país y la inexistencia de un establecimiento permanente (EP)<sup>4</sup> en el territorio. Además, estas rentas pueden ser de fuente peruana o extranjera, lo que determina su gravamen y la forma de su cálculo (Córdova, 2010).

Es importante precisar que el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) señala que

*“... están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora, siendo que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.*

---

<sup>4</sup> Un establecimiento permanente implica una presencia física, como una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina o alguna otra instalación similar en un país distinto al de la sede principal (matriz) de una empresa. Para la mayoría de las legislaciones nacionales de impuesto a la renta en el mundo, el EP debería estar sujeto a las leyes fiscales del país anfitrión.

Así, la diferencia entre un sujeto domiciliado y un no domiciliado es que el primero debe tributar por su renta de fuente mundial; mientras que, el segundo, solo debe tributar por su renta de fuente peruana.

De la lectura de los artículos 7 y 8 de la LIR, define a los no domiciliados como personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en el país. El artículo 6 establece que estos no domiciliados solo estarán sujetos al impuesto a la renta en lo que respecta a las rentas obtenidas de fuente peruana. Además, se considera que una renta tiene fuente peruana si proviene de una fuente ubicada en el país o si se deriva de una actividad económica desarrollada en Perú. Así también, para comprender a qué se considera renta de fuente peruana, es importante revisar los artículos 9, 10, 11 y 12 de la LIR, así como lo señalado en el reglamento.

**Por otro lado, la OCDE define a los no residentes o no domiciliados como aquellos individuos o entidades que no tienen residencia fiscal en un país determinado. En términos fiscales, la OCDE establece que las rentas obtenidas por no domiciliados deben ser gravadas en el país donde se generen o se deriven, independientemente de la residencia fiscal del receptor.**

La renta de no domiciliados a nivel latinoamericano tributariamente se refiere a los ingresos obtenidos por personas o empresas que no tienen su residencia o establecimiento permanente en el país donde se generan los ingresos. En términos generales, estos ingresos están sujetos a impuestos en el país donde se originan, pero también pueden estar sujetos a impuestos en el país donde residen o tienen su establecimiento permanente, dependiendo de las leyes tributarias de cada país y los acuerdos internacionales de doble imposición. Es importante destacar que cada país tiene su propia definición y regulación sobre la renta de no domiciliados.

La renta de no domiciliado se refiere a los ingresos generados por personas naturales o empresas que no tienen su residencia fiscal en el país donde se generan estos ingresos. Algunas de las características de la renta de no domiciliado son:

-No tiene una fuente permanente en el país: La renta de no domiciliado se genera en el país, pero no tiene una fuente permanente en él. Es decir, la empresa o persona no tiene una presencia constante en el país que genere ingresos de manera regular.

-Se encuentra sujeta a retenciones: En muchos países, las rentas de no domiciliados están sujetas a retenciones en la fuente. Estas retenciones son una forma de asegurarse de que se paguen los impuestos correspondientes a esos ingresos, aunque la persona o empresa no tenga su residencia fiscal en el país. Excepcionalmente en ciertas situaciones el no domiciliado realiza el pago del impuesto (ejemplo en las enajenaciones directa o indirecta de acciones).

-Tiene regímenes tributarios especiales: En algunos casos, los países establecen regímenes tributarios especiales para las rentas de no domiciliados. Estos regímenes pueden incluir excepciones fiscales, tratamientos fiscales preferenciales o reducciones en las tasas de impuestos.

-Pueden estar sujetas a acuerdos internacionales: Los países pueden tener acuerdos internacionales para evitar la doble tributación en el caso de las rentas de no domiciliados. Estos acuerdos establecen los criterios para determinar en qué país se deben pagar los impuestos correspondientes a esas rentas.

## **CAPÍTULO V : ECONOMÍA DIGITAL**

### **5.1 Nuevos Modelos de negocios en la Economía digital**

Para empezar a describir el fenómeno de los nuevos modelos de negocio en la Economía digital, es necesario hablar de la Acción 1 del Plan BEPS, la cual se centra en el enfoque de los desafíos fiscales planteados por la economía digital y las formas en que las empresas pueden aprovechar la falta de una presencia física en un país para minimizar su carga fiscal.

Algunos de los aspectos claves que aborda la Acción 1 del Plan BEPS son:

**Análisis de la economía digital:** Esta acción se enfoca en comprender y abordar los desafíos fiscales específicos relacionados con la economía digital, donde las empresas pueden operar a nivel internacional sin la necesidad de una presencia física en un país.

**Identificación de los riesgos fiscales:** Se busca identificar las prácticas que permiten a las empresas reducir artificialmente sus obligaciones fiscales a través de estrategias de planificación fiscal agresiva.

**Propuestas para cambios fiscales:** La Acción 1 del Plan BEPS busca desarrollar propuestas para modificar las reglas fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen impuestos de manera justa y equitativa en los países en los que generan beneficios.

**Cooperación internacional:** Se promueve la cooperación internacional para abordar los desafíos fiscales derivados de la economía digital y asegurar que los países trabajen juntos para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Entonces, podemos destacar que la Acción 1 del Plan BEPS se centra en garantizar que las reglas fiscales se adapten a la era digital y que las empresas multinacionales no puedan eludir sus obligaciones fiscales a través de lagunas o estrategias de planificación fiscal agresiva. El Plan BEPS es un esfuerzo integral para abordar cuestiones fiscales

globales y garantizar una tributación justa en un entorno empresarial cada vez más globalizado.

### **5.1.1 La Economía Digital**

Según la OCDE, la economía digital se define como el resultado de un proceso de transformación impulsado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). La evolución de las TIC ha optimizado los procedimientos comerciales y ha estimulado la innovación en todos los ámbitos de la economía. La introducción de estas nuevas tecnologías ha ocasionado modificaciones en los métodos de compra y venta de bienes y servicios, remodelando la comercialización convencional en un espacio virtual, lo que ha dado lugar a la aparición de nuevos modelos de negocios, incluyendo el comercio en línea, las tiendas de aplicaciones, la publicidad digital, la computación en la nube y los sistemas de pago electrónicos.

La economía digital abarca varios conceptos propuestos por diversos expertos en temas fiscales a nivel internacional, siendo uno de ellos la "Economía Colaborativa" (es un modelo económico basado en compartir recursos, bienes o servicios directamente entre individuos a través de plataformas en línea); operaciones online efectuadas a través de dispositivos móviles; así como cualquier operación o transacción que implique la fabricación, distribución, intercambio o consumo de bienes o servicios, realizada por una empresa o un individuo, y que implique el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC).

La primera acción del Plan BEPS se enfoca en abordar los desafíos de la economía digital y en identificar los problemas fiscales que surgen de los nuevos enfoques de negocios. Esta acción establece una serie de principios generales y políticas fiscales destinadas a estandarizar las regulaciones fiscales a nivel internacional, reforzar su enfoque en la realidad económica y promover una mayor transparencia en el ámbito fiscal. Además, se plantean posibles soluciones en lo que respecta a la tributación tanto directa como indirecta.

Entre las características más relevantes de la economía digital desde una perspectiva fiscal, tenemos:

**i) Transferencia de activos intangibles:** se refiere a la facilidad con la que los activos intangibles que sustentan la economía digital pueden ser transferidos, lo que crea una separación entre la propiedad legal de los activos y las actividades que se realizan a través de ellos.

**ii) Movilidad de usuarios:** se trata de la capacidad de cualquier individuo con acceso a Internet para llevar a cabo transacciones económicas que trascienden fronteras.

**iii) Descentralización de operaciones empresariales:** hace referencia a la opción que tienen las empresas de gestionar sus operaciones a nivel internacional de manera integrada, permitiéndoles centralizar funciones en una escala regional o global con un personal reducido.

**iv) Amplia participación multilateral:** implica la interacción de múltiples actores con diversos roles (proveedores, clientes, consumidores, intermediarios), lo cual se facilita gracias a la alcance global y proyección de los negocios en la economía digital.

**v) Flexibilidad y volatilidad:** debido a la falta de barreras de entrada para que las empresas operen en línea, cualquier compañía tiene la capacidad de diseñar y construir sus modelos operativos y de gestión en torno a las tecnologías de la información disponibles, lo que les permite expandirse hacia mercados globales.

En este sentido, es evidente que, en el ámbito de la economía digital, las grandes empresas multinacionales han adquirido la capacidad de emplear modelos de negocio que se caracterizan por la utilización de datos, los efectos de redes, el uso de plataformas multilaterales, la tendencia hacia el monopolio, la volatilidad, la movilidad y la falta de presencia física en los lugares donde se utilizan sus servicios de manera económica. Esta situación lleva a estas empresas a trasladar sus ganancias a ubicaciones con baja o nula imposición. Debido a estas circunstancias varios países de Europa y América Latina se han visto impulsados a revisar su legislación tributaria con el objetivo de establecer

mecanismos adecuados para gravar **los servicios digitales** ofrecidos por estas empresas multinacionales y, de esta manera, abordar la inequidad tributaria generada por la proliferación de servicios digitales en el entorno de la economía digital.

### **5.1.2 Los servicios digitales en el Perú**

Los servicios digitales están en constante crecimiento y se están convirtiendo en una parte cada vez más importante de la vida cotidiana de los peruanos, algunos ejemplos de los servicios digitales más utilizados en el país son: Banca en línea, comercio electrónico (a través de tiendas virtuales), Servicios de transporte (Uber, inDrive, Cabify), Redes sociales (facebook, instagram, youtube) y otras grandes plataformas de streaming como son Netflix, Spotify o Amazon, entre otras grandes EMN no domiciliadas, pero que tienen grandes ingresos económicos; para ello, tendríamos que modificar el reglamento y la ley del Impuesto a la renta de manera clara y precisa.

En relación con la afectación de estos servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas, el artículo 9° inciso i) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe lo siguiente: “En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana”: Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

Sin embargo, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, excediéndose en sus competencias, estableció una suerte de inafectación a los servicios digitales usados o consumidos por un consumidor final, al establecer en su artículo 4°-A lo siguiente: El servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del Artículo 18° de la Ley de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto. Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del Artículo 3° con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto. 3. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Por lo tanto, en el Perú en virtud a lo dispuesto en el artículo 4-A del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los servicios digitales prestados por no domiciliado a un consumidor final, no generan renta de fuente peruana.

En ese sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del supremo intérprete de la constitución, resulta constitucionalmente válido que ciertos aspectos del tributo sean regulados vía remisión legal a las normas reglamentarias. Sin embargo, en el caso de los servicios digitales, no se observa en el artículo 9 inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta una remisión al reglamento, para que esta norma infra legal, desarrolle cuando un servicio digital se “utilice, use o consuma en el país”. Situación, que se manifiesta como una clara vulneración al principio de reserva de ley, ya que, que el reglamento a través de la disposición reglamentaria contenida en el artículo 4-A establece una inafectación a los servicios digitales utilizados por personas naturales que no generan renta de tercera categoría en el Perú. Sin embargo, cabe resaltar un tema real y práctico, y es que la sola modificación legal no augura una solución real del problema.

**Conclusión:** En el contexto peruano, los servicios digitales proporcionados por las EMN están sujetos al Impuesto a la Renta. Sin embargo, mediante una disposición subreglamentaria (artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), se establece que los servicios digitales ofrecidos por sujetos no domiciliados y utilizados por consumidores nacionales están exentos de dicho impuesto.

**Recomendación:** Se sugiere que el Poder Ejecutivo derogue el Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, así como aclarar las definiciones de "Servicio Digital" y de cuándo se considera que un servicio digital es utilizado económicamente, usado y consumido en el Perú.

En relación a los modelos de negocio, la Acción 1 se centra en comprender cómo la "naturaleza virtual de las empresas" ha creado desafíos para la tributación internacional y la asignación de derechos fiscales, pero no necesariamente enuncia modelos de negocios específicos. Los modelos de negocio en la economía digital pueden ser diversos e incluir empresas que operan a través de los siguientes ítems:

**a) Comercio Electrónico**

Según Erick Rincón, *“el comercio electrónico es cualquier transacción comercial basada en la transmisión de datos, por redes electrónicas, y que se materializa en una compra y/o venta de bienes y/o servicios”*. Las transacciones de esta modalidad de comercio se caracterizan por los siguientes elementos: i). Se realizan por vía electrónica; ii). El lugar donde se encuentran las partes no es relevante; iii). Por regla general no quedan soportadas en algún documento; iv). El bien objeto de la transacción no pasa por ningún tipo de inspección ni aduana; v). En la mayoría de los casos no existen intermediarios; vi). Cada empresa, por pequeña que sea puede llegar a tener presencia mundial.

De acuerdo con la OCDE, las principales transacciones de comercio electrónico se llevan a cabo entre los siguientes actores:

- i) Comercio entre empresas (Business-to-Business o B2B): hace referencia a la venta de productos o servicios que se lleva a cabo entre empresas.
- ii) Comercio entre empresa y consumidor (Business-to-Consumer o B2C): consiste en las transacciones en las que las empresas se dirigen directamente al consumidor final, proporcionando un producto o servicio específico, ya sea tangible o intangible.
- iii) Comercio entre consumidores (Consumer-to-Consumer o C2C): son las transacciones que ocurren gracias a la presencia de una plataforma que sirve como intermediario, facilitando el contacto entre quienes ofrecen y/o venden un servicio y aquellos interesados en adquirirlo.

**b) Pagos en línea:**

Dentro del marco de la economía digital, han surgido nuevos sistemas de pago en línea que vienen a ser seguros y confiables para las transacciones realizadas en el comercio electrónico. En esta situación, el proveedor de servicios de pago en línea funciona como un intermediario entre el comprador y el vendedor. Este proveedor acepta el pago realizado por el comprador, ya sea a través de tarjeta de crédito, débito o transferencia, y luego transfiere los fondos a la cuenta del vendedor. Importante destacar que en esta operación no se produce un intercambio de información personal o financiera entre el comprador y el vendedor.

**c) Tiendas de aplicaciones:**

Las plataformas de distribución de contenido digital en línea, conocidas como tiendas de aplicaciones, posibilitan a los usuarios descubrir, descargar e instalar aplicaciones y software en diversos dispositivos, como teléfonos inteligentes, tabletas, computadoras y otros dispositivos electrónicos. Estas

tiendas de aplicaciones funcionan como intermediarios que conectan a los desarrolladores de aplicaciones con los usuarios finales. Ejemplos destacados de tiendas de aplicaciones incluyen la App Store de Apple, Google Play Store de Android y la Microsoft Store, donde se pueden encontrar productos tanto gratuitos como de pago.

**d) Publicidad en línea:**

En la publicidad en línea, los editores de sitios web ofrecen servicios gratuitos a los consumidores, asegurando una audiencia lo suficientemente amplia. Esto atrae a los anunciantes, quienes, a cambio de una compensación, pueden insertar sus anuncios en el contenido de la web. La publicidad en línea está reemplazando cada vez más a la publicidad convencional debido a su impacto y alcance en los consumidores. En la publicidad en línea se han desarrollado métodos para determinar el pago del anunciante, como una comisión a las empresas que muestran la publicidad cuando los usuarios hacen clic en el anuncio o realizan compras.

**e) Nube informática:**

Se refiere a la prestación de servicios informáticos, como servidores, almacenamiento, bases de datos, redes, software y análisis, a través de Internet. En lugar de poseer y gestionar recursos informáticos en sus propias instalaciones, las empresas y usuarios pueden acceder a estos servicios según sus necesidades a través de proveedores de servicios en la nube. La computación en la nube ofrece escalabilidad, flexibilidad y eficiencia, ya que los usuarios solo pagan por los recursos que utilizan y pueden ajustarlos según sea necesario. Dentro de este modelo de negocio se encuentra el servicio de hosting, que se describe como: "Un servicio proporcionado por un proveedor que alquila su hardware y software para alojar, gestionar, mantener y actualizar un sitio web. El alquiler no implica un objeto físico, sino un bien inmaterial, que es el espacio en línea". Ejemplos de esto

incluyen Amazon Web Services, Slack, Dropbox, Netflix y sistemas de facturación, entre otros.

Entonces podemos concluir que el objetivo de la Acción 1 del Plan BEPS es analizar cómo estos modelos de negocios digitales plantean desafíos fiscales, como la asignación de beneficios a nivel internacional y la posibilidad de eludir impuestos a través de la planificación fiscal agresiva. La OCDE ha trabajado en el desarrollo de soluciones para abordar estos desafíos y garantizar una tributación justa de las empresas multinacionales que operan en el ámbito digital.

## **5.2 Profundizando en economía digital y la creación de Valor: Desafíos y Oportunidad en la era del Big Data**

La evolución de la economía digital y su conexión intrínseca con el Big Data, plantea un paisaje complejo, donde dependerá de cada país respecto a la tecnología que tenga, pues si bien hoy en día el acceso de internet resulta siendo casi indispensable, éste solo llega con infraestructura; sin embargo, una gran parte del mundo tiene una infraestructura deficiente y escasez de mano de obra calificada.

La expansión de la economía digital no solo trae beneficios, sino también desafíos significativos para los encargados de formular políticas y los administradores. En particular, el auge de la economía digital ha provocado muchos debates sobre modelos tributarios apropiados para hacer frente a su impacto. En pocas palabras, la mayoría de los países se han encontrado tratando de abordar la soberanía fiscal y las cuestiones jurisdiccionales del siglo XXI utilizando conceptos y arquitectura tributaria de principios del siglo XX, como señaló la OCDE en 2020, como lo indica Castillo (2014).

### **El Desafío de la Tributación de Empresas Multinacionales :**

Estos cambios han supuesto un claro desafío para las normas de tributación de los ingresos empresariales internacionales que operan en jurisdicciones sin necesidad

de presencia física y que tiene como resultado que las EMN no paguen los impuestos que les correspondería, a pesar de los enormes beneficios que muchas de estas compañías han ido cosechando a medida que el mundo se interconectaba.

El dilema de cómo gravar de manera efectiva a estas empresas se ha convertido en una prioridad para las autoridades tributarias.

### **Beneficios y Oportunidades de la Economía Digital: Inteligencia Artificial y Big Data:**

Ahora, si bien los negocios digitales generan que las autoridades tributarias tengan que enfrentar estos nuevos desafíos de buscar una mayor contribución en recaudo para sus países ante una creciente economía digital, este también puede resultar siendo beneficiosa, dado que se puede aprovechar la inteligencia artificial y la big data, entre otros avances tecnológicos.

En ese contexto la Big Data, se posiciona como un elemento clave que impulsa la innovación, mejora en la toma de decisiones y desencadena nuevas oportunidades para la creación de valor. En ese sentido, economía digital se caracteriza por la creación, distribución y consumo de bienes y servicios a través de plataformas digitales

### **5.3 El Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en adelante Plan BEPS**

En el año 2014 la OCDE y el G20 adquirieron conciencia de los cambios importantes que había tenido la forma de hacer negocios de las grandes compañías a nivel mundial, así como el uso intensivo de territorios de nula o baja imposición para “alocar” o ubicar jurídicamente ya sea intangibles o personerías jurídicas en esos territorios, lo que les permitiera evitar o reducir ostensiblemente la tributación en los territorios donde poseían realmente sus sedes productivas o en donde vendían sus bienes y servicios.

Si bien es cierto lograr bajar la tributación en los territorios antes indicados no era un fenómeno nuevo, si se había visto potenciado y multiplicado gracias a lo que se ha conocido, como digitalización de la economía, donde para prestar un servicio, e inclusive realizar el monitoreo de distribución de bienes (ecommerce) no se necesita de presencia física.

Un aspecto importante de este cambio era que la economía y también las empresas se habían integrado a nivel mundial siendo que las multinacionales representan una gran proporción del PBI o que las empresas pasarán de tener un modelo pensado para un país a un modelo de negocio mundial donde tenían, según sus propias conveniencias, sus sedes administrativas en un lado y sus centro de producción establecidos en distintos lugares del planeta, para lograr eficiencias en función a los menores precios que podían conseguir en cada uno de sus lugares como son materia prima, mano de obra o talento humano para ingeniería y finalmente establecer cadenas de suministro entre esos lugares de producción y los puntos de venta de sus bienes o consumo de sus servicios.

Al percatarse de este fenómeno las empresas multinacionales se encontraron frente a posibilidades casi ilimitadas para que los planificadores fiscales identifiquen espacios donde se podían reducir o incluso eliminar los impuestos, y al mismo tiempo evitar la tributación en los territorios donde de ordinario se hubiesen tributado bajo los cánones convencionales de las normas tributarias normales.

Tal como lo señala BEPS:

*“Estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria. Esto ha motivado una situación tensa en la que los ciudadanos se han sensibilizado cada vez más sobre las cuestiones de equidad tributaria, y finalmente se ha convertido en una cuestión crítica para todas las partes:*

- **Los gobiernos se ven perjudicados.** Muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socava la integridad del sistema tributario, ya que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos con respecto a la sociedad que les permite nacer y crecer. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. La asignación general de los recursos, afectada por consideraciones impositivas, no es óptima.
- **Los contribuyentes se ven perjudicados a título individual.** Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor.
- **Las empresas se ven perjudicadas.** Por un lado, puede que las multinacionales tengan que hacer frente a un riesgo importante para su reputación si su ratio impositivo efectivo se considera demasiado bajo. Al mismo tiempo, cada empresa puede evaluar dichos riesgos de manera diferente y si no se aprovechan las oportunidades legales para reducir la carga tributaria de una empresa ésta puede encontrarse en situación de desventaja competitiva. Del mismo modo, las empresas que solo operan en mercados internos, incluyendo a las empresas familiares o a las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o

*reducir sus impuestos. La competencia se ve perjudicada por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.*<sup>5</sup>

Sobre la competencia por impuestos, muchos gobiernos deciden tomar ventaja de la actual estructura impositiva del mundo, y en ese trajín cada territorio se esfuerza por rebajar las tasas impositivas, a menudo las empresas que operan en la economía digital son los “clientes” objetivos de estos incentivos fiscales.

Lo que se logró identificar incluso de tiempo atrás es que ante las planificaciones sofisticadas que venían haciendo las compañías multinacionales comenzaron a hacerse evidentes lagunas en las normas tributarias de cada uno de los países afectados, vacíos legales que facilitaban que la base imponible sobre la cual de ordinario se hubiese tributado, esta base las compañías la movieran a los países de baja o nula tributación, y todo ello utilizando normas legales de diferentes territorios incluyendo los afectados.

También es cierto que los tratados de doble imposición resolvían parcialmente los problemas antes indicados, pero dado que no existen suficientes tratados con todo el mundo, las ineficiencias en la tributación para los países afectados eran y son un problema pendiente de resolver.

De manera particular la expansión de la economía digital supone un problema aún mayor por resolver dado que en estos casos la riqueza que sirve para prestar servicios se basa en la propiedad de intangibles por parte de las multinacionales tecnológicas, y esos intangibles pueden ser jurídicamente ubicados en territorios de baja o nula imposición, en tanto que los países ya sea donde se usan tales intangibles para prestar el servicio, o

---

<sup>5</sup> Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – OCDE 2014

para que este se use, mediante planificación fiscal agresiva pueden quedarse con poca o nula tributación.

Como ya hemos señalado, ante esta realidad la OCDE y el G20 emitieron el Plan BEPS para evitar que la situación de erosión de la base imponible que se venía produciendo empeore, y por el contrario se revierta. En apariencia esto parece fácil pero no lo es, dada la alta complejidad no sólo de las planificaciones fiscales de las empresas transnacionales sino también de la economía real, como está organizada y porque existen normas jurídicas que respetar para no cometer arbitrariedades. Incluso bajo la llamada ley del péndulo, en una suerte de ámbito revanchista, se corrió el peligro de llegar a aplicar una doble tributación, lo cual tendría un efecto perverso de aumentar tributación a costa de frenar el desarrollo económico y tecnológico del mundo, ya que el motor del crecimiento económico capitalista más allá de sus defectos, se basa en generar la libertad para que los agentes económicos (empresas) e inversionistas tengan el estímulo suficiente para la creatividad, el desarrollo, el emprendimiento y la competencia que son los generadores de riqueza en definitiva, y sobre los cuales se puede y debe cobrar impuestos; vale decir no se podría continuar “ordeñando leche hasta hacer perecer de hambre a la vaca”.

El plan BEPS emitido por la OCDE consta de 15 puntos denominados acciones:<sup>6</sup>

**Acción 1** Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

**Acción 2** Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

**Acción 3** Refuerzo de la normativa sobre CFC.

**Acción 4** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

**Acción 5** Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

---

<sup>6</sup> Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015

**Acción 6** Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

**Acción 7** Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).

**Acciones 8 - 10** Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

**Acción 11** Evaluación y seguimiento de BEPS.

**Acción 12** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

**Acción 13** Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

**Acción 14** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

**Acción 15** Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

#### **5.4 Importancia de la Acción 1 que aborda los retos de la Economía Digital para la Imposición**

La Acción 1 del plan antes indicado tiene su origen en la manifestación de preocupación parte de la sociedad civil, dirigentes políticos y medios de comunicación de todo el mundo, en el sentido que el planeamiento fiscal ejecutado por las empresas multinacionales constituye un uso abusivo de las lagunas legales vistas de manera individual de cada una de las jurisdicciones y países, con la finalidad de reducir artificialmente las bases imponibles o utilidades gravables con el impuesto a la renta.

En respuesta a esa preocupación y por iniciativa del G20 en septiembre del 2013, bajo el auspicio de la OCDE se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), al que se le encargó elaborar un informe para setiembre del 2014 en el que se identificaran problemas y posibles soluciones para el sector de la economía digital. Tales conclusiones se expusieron en el informe final, aquí un resumen de tales conclusiones:

“La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)” (OCDE, 2014).

Esta ha abaratado las tecnologías, así como elevado exponencialmente su poder en eficiencia y eficacia, lo que a su vez se ha visto reflejado en la mejora de los procesos comerciales y se ha impulsado cambios radicales en toda la economía, a tal punto que es difícil señalar un sector que haya estado ajeno a esta situación. A la fecha de la redacción del documento de la OCDE en el 2014-2015 aún no se había vivido la pandemia del COVID – 19, este último evento aun cuando desgraciado por el costo de numerosas vidas humanas, también es cierto que produjo una aceleración asombrosa de la aceptación de las tecnologías digitales en lugar y actividades que pudieron de otro modo haber permanecido impermeables a cambios tan radicales por muchos años más, sino hubiese sido por la pandemia, entre tales aspectos solo por mencionar algunos casos emblemáticos tenemos:

- La normalización del trabajo remoto.
- El uso de Fintech (Yape, Plin en nuestro país) a los sectores más dispares y ajenos normalmente a la tecnología como vendedores ambulantes, lavadores de carros
- Reducción drástica de las reuniones de negocios presenciales con el consecuente impacto en los pasajes aéreos.
- Atención remota o digital incluyendo entrevistas de sector público a los ciudadanos, entre otros.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas

características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal.

Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Los mencionados riesgos de prácticas elusivas que el Plan BEPS busca implementar son:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio.
- Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiales para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce.
- Tras su revisión, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos.
- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC).

Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal.

Alcanzando las siguientes conclusiones:

- La decisión de modificar las excepciones al estatus de EP
- En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED.

## **5.5 Enfoque de los Dos Pilares de la OCDE**

### **5.5.1 Breve introducción**

No cabe duda que la digitalización de la economía ha tenido en efecto transformador beneficioso en general para la sociedad, y ese efecto se irá incrementando en la época venidera. Entre esos efectos positivos están:

- La reducción de barreras de entrada al mercado.
- Una mayor transparencia de precios.
- Reducción de costos de transacción.
- Creación de nuevos puestos de trabajo con elevadas calificaciones en ingeniería, diseño y manejo de datos.

Sin embargo, por otro lado, la digitalización ha traído muchos desafíos, como, el de formular políticas fiscales y un modelo tributario que haga frente al nuevo fenómeno por parte de los gobiernos, pues los modelos aún vigentes descansan sobre conceptos obsoletos como la soberanía fiscal que cada país tiene, pero que paradójicamente, resultan fáciles de burlar por los planificadores tributarios que trabajan para las EMN. Al respecto la OCDE señaló en el 2020:

“La integración de las economías y los mercados en los años recientes ha supuesto un estrés grande en los sistemas tributarios que fueron diseñados hace más de 100 años. Esas reglas permiten que se produzca la erosión de la base imponible, frente a ello las Administraciones Tributarias y legisladores tributarios requieren tomar decisiones y acciones audaces para asegurar que se tribute en los lugares donde se crea el valor.”.

La Reforma Fiscal Global, como se verá más adelante en el análisis de los Pilares 1 y 2, se orienta a las EMN en general, sin embargo, es preciso concentrarnos en las empresas de servicios digitales, no porque el presente trabajo de investigación verse exclusivamente sobre ellas, sino porque sus conductas y problemática termina determinando las líneas de acción de todas las EMN, por la elevada digitalización de todas las actividades en esas EMN.

En efecto según Chris Evans, Farhad Taghizadeh-Hesary, Nella Sri Hendriyetty, and Chul Ju Kim:

“La digitalización ha presentado uno de los mayores desafíos para los sistemas tributarios, dado que permite que los negocios operen a través de diversas jurisdicciones sin que se requiera presencia física. En el Plan BEPS Acción 1 la OCDE identificó tres grandes desafíos a los sistemas existentes planteados por la digitalización: nexos, datos y caracterización. Ello se relaciona con la cuestión de cómo deberían asignarse los ingresos para ser gravados en distintas jurisdicciones por las actividades transfronterizas de la era digital; estas empresas a las que nos referimos además de no necesitar presencia física para obtener riqueza de un territorio dado (y no tributar en él) tienen como característica clave una alta dependencia de activos intangibles valiosos y su capacidad de generar valor a través del suministro de datos que obtienen de los usuarios o consumidores”.

La digitalización ha facilitado la evasión fiscal a través de la economía digital, donde las transacciones en línea pueden ser más difíciles de rastrear y gravar. Los contribuyentes pueden ocultar ingresos y activos en el ciberespacio, lo que hace que sea más complicado para las autoridades fiscales hacer cumplir las leyes tributarias. Al mismo tiempo, en los países donde estas empresas aún tienen presencia física identificable y tributan muy por debajo de lo que deberían hacerlo, el desafío consiste en que si se sienten amenazadas, les resulta fácil abandonar la jurisdicción, lo que a su vez provocaría una pérdida general de recaudación por su correlación con otros negocios proveedores de ellas.

***-Identificación de ingresos y transacciones de los Dos Pilares:***

Determinar la fuente y la cantidad de ingresos en un mundo digitalizado puede ser un desafío. Las transacciones involucran múltiples jurisdicciones y entidades, lo que dificulta la identificación de quién debe pagar impuestos y cuánto.

***-Fiscalización y cumplimiento de los Dos Pilares:***

Las autoridades fiscales necesitan herramientas y habilidades actualizadas para rastrear y auditar transacciones digitales. Esto incluye la capacidad de realizar un seguimiento de las criptomonedas, las ventas en línea y otras actividades digitales que anteriormente ya eran difíciles de controlar.

***-Cambios en el modelo de negocio de los Dos Pilares:***

La digitalización ha llevado a la proliferación de modelos de negocio en línea, como las empresas de plataforma, que pueden operar en múltiples jurisdicciones. Esto plantea desafíos para la tributación, ya que es necesario definir dónde se generan los ingresos y cómo se deben gravar.

***-Acuerdos internacionales de los Dos Pilares:***

Dado que la economía digital no conoce fronteras, la cooperación internacional es esencial para abordar los desafíos fiscales. Los países necesitan colaborar en la elaboración de acuerdos y regulaciones fiscales internacionales para garantizar una tributación justa y eficaz.

***-Cambios en las preferencias del consumidor:***

La digitalización ha cambiado la forma en que los consumidores compran bienes y servicios, lo que puede afectar la recaudación de impuestos. Por ejemplo, las compras en línea pueden evitar el impuesto sobre las ventas en algunos casos.

***-Privacidad y seguridad de datos:***

La digitalización ha llevado a una mayor preocupación por la privacidad y la seguridad de los datos. Las autoridades fiscales deben abordar estos problemas mientras recopilan información sobre los contribuyentes.

Para abordar estos desafíos, los sistemas fiscales deben adaptarse a la era digital mediante la implementación de tecnologías avanzadas, la colaboración

internacional y la actualización de las leyes fiscales. La evolución constante de la tecnología requerirá que los gobiernos sigan revisando y ajustando sus estrategias fiscales para mantenerse al día con las cambiantes condiciones económicas y tecnológicas.

En Octubre del 2021 la OCDE publicó el documento denominado “Enfoque de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía” el cual tras años de negociación y trabajo de equipos de la OCDE y el G20, llegó a un consenso consistente en que este enfoque:

“Garantizará que las empresas multinacionales (EMN) estén sujetas a una tasa impositiva mínima del 15%, y reasignará los beneficios de las EMN más grandes y rentables a países de todo el mundo”.

Agrega el documento que la globalización y digitalización ha tenido un profundo impacto y las vidas de las personas y sus economías a nivel mundial, ello especialmente en lo que va del siglo XXI, lo cual ha supuesto un claro desafío para la tributación sobre los ingresos empresariales internacionales que han prevalecido por más de 100 años, lo que ha supuesto que las EMN no paguen los impuestos que les corresponderían a pesar de los grandes beneficios que han alcanzado a medida que el mundo se interconectaba gracias al avance del internet y las tecnologías asociadas a él.

Señala el documento que, pese a los grandes esfuerzos de la OCDE, entre ellas las 15 medidas BEPS, para evitar la elusión fiscal, persisten ciertas lagunas que impiden un cobro de impuestos apropiado, esta situación se agudiza en el caso de las EMN cuyo modelo de negocio es la propiedad intelectual, que trasladan sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación. Asimismo, la globalización ha permitido y facilitado una competencia fiscal perniciosa, fomentándose que países especialmente pequeños sin mayores recursos presten su territorio y legislación para

atraer domicilios de las EMN a cambio de una tributación baja y en algunos casos nula.

El enfoque de dos Pilares comprende al Primer y Segundo Pilar. El Primer Pilar busca una distribución más equitativa de la tributación de las grandes EMN entre los países, y como el modelo busca que la tributación sea en base en los países donde se generan las ganancias por los mercados de usuarios o consumidores, se entiende que parte de esa tributación alcanzará a los países menos desarrollados también. A fin de no hacer onerosa la aplicación de la norma, el mecanismo será optativo para los países, esto es en algunos casos el país puede renunciar a su forma y reglas convencionales de cobrar impuestos sobre las EMN que operan en su territorio o caso contrario cambiarse al nuevo sistema propuesto por el Primer Pilar. Dentro de este Pilar también se contempla contar con normas claras que brinden seguridad jurídica y existan mecanismos de resolución de conflictos.

Por otro lado, el Segundo Pilar contempla poner fin a la competencia fiscal, mediante la aprobación de un Impuesto Mínimo Global del 15% a las sociedades que servirá para proteger sus bases imponibles a los demás países (Reglas GLOBE).

Dentro de este Segundo Pilar, también se incentivará fiscalmente la actividad económica sustancial.

En los apartados siguientes se profundiza sobre cada uno de los Pilares, entretanto se muestra un cuadro resumen de ambos Pilares, que ha sido tomado del documento OCDE de octubre 2021 antes citado.

**Tabla 1**  
*Elementos claves de los enfoques de dos pilares*

<b>Primer pilar</b>	<b>Segundo Pilar</b>
<b>Los derechos de imposición sobre el 25 por ciento de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignaran a las jurisdicciones donde se</b>	Las reglas Globe establecen un impuesto mínimo global del 15 por ciento para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.

---

**encuentran los clientes y usuarios de esas empresas.**

---

<b>Seguridad Jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, junto con un régimen optativo para dar cabida a determinados países con menor capacidad.</b>	Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre intereses y sociedades inferior al 9 por ciento sobre interés, regalías y un conjunto
---	---

---

<b>Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevante.</b>	Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales
---	---

---

**Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países con menor capacidad.**

---

En la OCDE se estima que los países en vías desarrollo, serán los principales beneficiados del Primer Pilar al aumentar su recaudación promedio sobre el impuesto a las ganancias de las sociedades. La imposición sobre una base aproximada de 125,000 millones servirá para reasignar a jurisdicciones de mercado en impuestos, siendo estos los territorios donde las EMN venden sus bienes y servicios, sin necesariamente tener una presencia física como entidad jurídica o personal dependiente de ellas.

## 5.5.2 Pilar Uno

El "Pilar Uno" del Proyecto BEPS se centra en la atribución de bases imponibles y derechos fiscales a las jurisdicciones donde las EMN tienen una presencia significativa de consumidores y usuarios, aun si no tienen una presencia física en ese lugar. En esencia, se busca cambiar la forma en que se gravan las EMN, particularmente las empresas digitales y aquellas con modelos de negocios altamente digitales, de manera que se atribuyan impuestos a los lugares donde tienen una base significativa de consumidores.

El objetivo del Pilar Uno es abordar la tributación de las empresas digitales y garantizar que estas empresas paguen una parte justa de impuestos en los lugares donde generan beneficios, incluso si no tienen una presencia física tradicional en esos lugares.

El Pilar Uno busca adaptar la tributación internacional a los modelos de negocio que han ido apareciendo en los últimos tiempos para atribuir la ganancia a las reglas de conexión que sean más pertinentes.

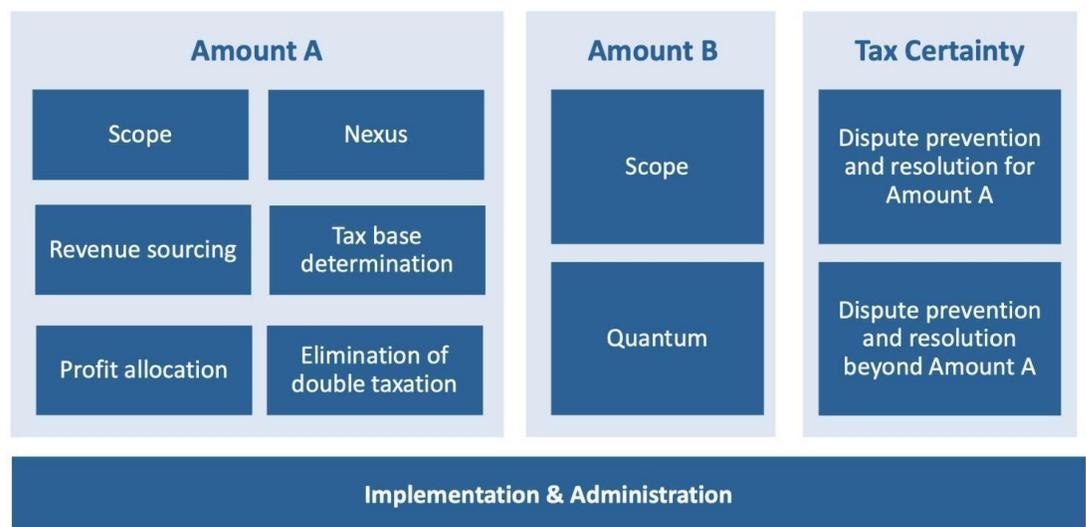
En este sentido una de las reglas de conexión que busca para determinados tipos de negocios como son principalmente los digitales, en aquellos territorios donde se ubican los usuarios aun cuando las prestaciones se hagan desde un punto remoto ajeno a ese país; cabe recalcar que inclusive el término remoto en estos nuevos tiempos, su significado para la economía digital no es lo que era para una economía previa a la digital, en otras palabras si el servidor de un prestador de servicios de streamline se dice que es remoto con respecto al punto donde este es usado o vendido, el vocablo "remoto" es bastante relativo ya que si está siendo usado en la sala de una familia ubicada en el país de los usuario, no es que estos usuario sean teletransportados al punto remoto de donde se emite la señal streamline, por el contrario, este servicio de prestación "remota", realmente se está ejecutando en la sala de la indicada familia, y mas bien lo que si es remoto es la ubicación jurídica del prestador del servicio, y si se quiere su software y maquinas físicas, pero eso no

lo hace remoto en el sentido tradicional del término para denominar al servicio que se está prestando.

El Pilar Uno se puede resumir en el siguiente gráfico que contiene 11 bloques dividido en tres grupos:

- Monto A<sup>7</sup> que consiste en el tributo correspondiente a las jurisdicciones de mercado donde se consumen los servicios y cuyas jurisdicciones les corresponde gravar sobre una base residual.
- Monto B<sup>8</sup> que corresponde gravar sobre una base cierta por actividades de marketing y distribución que ocurren físicamente en el mercado donde se prestan estos servicios y deben estar en concordancia con el principio de plena competencia (arm's length principle ALP).
- Implementación y administración

**Figura 1**  
*Building Blocks of Pillar one*



<sup>7</sup> Entiéndase que en el presente trabajo utilizaremos el término de Monto A o Importe A, de forma indistinta.

<sup>8</sup> Entiéndase que en el presente trabajo utilizaremos el término de Monto B o Importe B, de forma indistinta.

A continuación se definen los principales bloques del gráfico arriba mostrado

- **Scope:** Alcance conforme a lo acordado en enero 2020 que pretende ser un puente que una las brechas conceptuales entre aquellos miembros que buscaban enfocarse principalmente en los negocios digitales y aquellos que consideraban que deberían extenderse a un alcance más amplio de actividades, como resultado de ello quedaron incluidos dentro del Pilar Uno los llamados Automated Digital Services (ADS) and Consumer Facing Businesses (CFB) es decir los servicios digitales y los negocios mas convencionales de venta de bienes y también prestación de servicios. A la fecha se ha realizado un considerable trabajo técnico para estas 2 categorías y el alcance propiamente dicho aun no está del todo resuelto al año 2023. Incluso uno de los miembros propuso una base denominada “puerto seguro” (safe harbour), que consistiría en que un grupo multinacional puede elegir una base imponible global sujeta al Pilar Uno.
- **Amount of profit to be reallocated (the “Quantum”):** Se refiere al monto de la utilidad a ser recolocada y se refiere a cuanto de utilidad residual puede ser reubicada para gravarse con el impuesto ha ser redistribuido entre las jurisdicciones (países) usuarias, para eso se establecerán umbrales y porcentajes de la utilidad a ser recolocada. En este caso tampoco se ha tomado una decisión final sobre el quantum o monto a ser recolocado.
- **Extent of tax certainty o alcance de la certeza fiscal:** Todos los miembros tienen necesidad de encontrar una solución innovadora pero que al mismo tiempo prevea una efectiva formula de resolución de disputas para el denominado monto A

- Scope and application of Amount B: Como señalamos antes el monto B a diferencia del A que proviene de las actividades 100% digitales y probablemente también las no digitales, el monto B busca determinar la base imponible que proviene de las actividades de marketing y distribución.

Por lo demás los otros bloques no explicados en detalle aquí tienen que ver : Nexus (criterio de conexión que principalmente por el país usuario), Revenue sourcing (la fuente de donde provienen la riqueza a ser gravada para determinar la base), Profit allocation (que es la recolocación de la utilidad para ser gravada y finalmente Elimination of double taxation (eliminación de la doble tributación a consecuencia de la recolocación de utilidades).

Líneas abajo se amplía la definición de estos conceptos que aparecen en el cuadro anteriormente mostrado

El Primer Pilar para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía lo que busca es, establecer un marco de tributación adecuado que refleje el valor creado por las empresas digitales en cada país donde operan.

Hasta ahora, las empresas digitales han podido operar en múltiples jurisdicciones fiscales sin pagar impuestos significativos en ningún lugar. Esto se debe a que las reglas fiscales internacionales actuales se basan en la presencia física de una empresa en un país, lo que dificulta gravar a las empresas digitales que operan en línea y no tienen una presencia física significativa en muchos países donde generan ingresos.

Para abordar este problema, se han propuesto varias soluciones, como la creación de un impuesto digital global o la modificación de las reglas fiscales internacionales existentes para incluir la digitalización de la economía. Al establecer un marco de tributación

adecuado, se podría asegurar que las empresas digitales paguen una parte justa de impuestos en los países donde generan sus ingresos.

### **Pilar Uno - Ámbito de aplicación**

Las empresas comprendidas son las multinacionales (EMN) con un volumen de negocios global mayor a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10% (es decir, beneficios antes de impuestos /ingresos) calculada mediante un mecanismo de promedios, pero está previsto que este umbral se reduzca a 10.000 millones de euros, en caso la implementación tenga éxito, es importante mencionar que las industrias extractivas y los servicios financieros regulados quedan excluidas.

### **Utilidades sobre las que se pretende gravar a las empresas multinacionales (Cuantía)**

Respecto a las EMN incluidas en el ámbito de aplicación, el 25% de los beneficios residuales, definidos como los beneficios que superan el 10% de los ingresos, se asignarán a las jurisdicciones de mercado con nexo, utilizando un factor de asignación basado en los ingresos.

### **Fuente de los ingresos**

Los ingresos se asignarán a las jurisdicciones del mercado final donde se utilicen o consuman los bienes o servicios, para ello, se elaborarán reglas detalladas de determinación del origen para categorías específicas de transacciones.

### **Determinación de la base imponible**

La determinación de los beneficios o pérdidas de la EMN incluida en el ámbito de aplicación se hará por referencia a los ingresos que arroje la contabilidad financiera con sus respectivos ajustes.

### **Régimen de protección con respecto de beneficios derivados de actividades de comercialización y distribución.**

Cuando los beneficios residuales de una Empresa Multinacional (EMN) que está incluida en el ámbito de aplicación ya están gravados en una jurisdicción de

mercado, un régimen de protección de los beneficios de comercialización y distribución limitará los beneficios residuales asignados a la jurisdicción de mercado a través del Importe A.

### **Eliminación de la doble imposición**

La doble imposición de los beneficios asignados a las jurisdicciones de mercado se aliviará mediante la exención o el método de imputación. La entidad o entidades que habrán de asumir la responsabilidad fiscal se determinarán entre aquellas que obtienen beneficios residuales.

Este mecanismo tiene al menos dos componentes:

- Identificación de las entidades que pagan el impuesto
- Métodos para eliminar la doble imposición.

Cuando se trata de un grupo económico o multinacional con distintas filiales o razones sociales vinculadas entre si, es crucial identificar las utilidades generadas por cada entidad sujeta al pago de los impuestos. Para lograrlo, se emplean métodos de precio de transferencia.

### ***Seguridad jurídica en materia tributaria***

Las EMN incluidas en el ámbito de aplicación se beneficiarán de los mecanismos de prevención y resolución de controversias, que evitarán la doble imposición en relación con el Importe A, y que servirán para dirimir todas las cuestiones relacionadas con dicho importe (por ejemplo, controversias sobre precios de transferencia y beneficios empresariales), de forma obligatoria y vinculante.

### ***Administración***

El cumplimiento tributario se simplificará (incluida la obligación de presentar declaraciones) y se permitirá que las empresas multinacionales gestionen el procedimiento de cumplimiento a través de una única entidad.

### ***Implementación del Convenio Multilateral(CML)***

Para facilitar una implementación rápida y coherente, se desarrollará un CML por el que se apruebe un marco multilateral para todas las jurisdicciones que se

adhieran, independientemente de que entre ellas hayan firmado o no un convenio fiscal.

Mediante este convenio se implementará el Importe A que será redactado y estará listo para su firma en 2022, de manera que dicho Importe A entre en vigor en 2023. Tanto el Importe A, la eliminación de todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas pertinentes para todas las empresas, así como el importe B se aplicarán en el marco del Primer Pilar, como se describe a continuación.

**IMPORTE A:** se implementará mediante un Convenio Multilateral (CML) y, cuando sea necesario, a través cambios correlativos en la legislación nacional, con el fin de que pueda entrar en vigor en 2023<sup>9</sup>.

El derecho tributario con cual operara y se determinara el monto A en principio parte de una yuxtaposición sobre reglas ya existentes por lo que se debe tener extremo cuidado de no generar una doble tributación.

Los estados miembros también consideran que el impuesto o monto A debe aplicarse sobre un numero pequeño de multinacionales y por cada industria en particular a fin de que el impuesto sea administrable y se minimicen los costos de cumplimiento.

A tal fin se consideran algunas características como:

- Un umbral que adecuadamente traducido viene a ser un piso mínimo de ingresos, así mismo estos umbrales o en realidad pisos serian reduciendo en monto para ampliar el número de empresas afectas al nuevo impuesto. Este enfoque de tapas puede ayudar a que las nuevas reglas se vayan afinando, tanto para las administraciones tributarias como las empresas, y así se alcance cada vez una mayor cobertura.
- Reglas de alcance que cubran los ADS y CFB <sup>10</sup>, se refiere a empresas que puedan tener interacciones con clientes y usuario en un mercado de una jurisdicción determinada. El uso de estas nuevas reglas de conexión para

---

<sup>9</sup> En julio de 2023 se conoció que los miembros de la OCDE no habían llegado a un acuerdo para que entre en vigencia el Pilar Uno y se ha postergado hasta el 01 de enero de 2025. <https://www.ft.com/content/244429fb-fe2c-41e5-afcc-882ea9a399d4> FINANCIAL TIMES - Emma Agyemang en Copenhague 12 JULIO 2023.

<sup>10</sup> Automated Digital Services (ADS) and Consumer Facing Businesses (CFB).

identificar las jurisdicciones de mercado elegibles para recibir o recaudar el monto A.

- Lo que se busca aquí es al establecer reglas de conexión sencillas y fuertes de obligatorio cumplimiento también se equilibran las desigualdades que existen con los países mas pequeños que tienen administraciones tributarias débiles y que tienen forma de incurrir en costos altos de cumplimiento, vale decir las reglas globales terminan beneficiando a los más pequeños.
- Las reglas de conexión están respaldadas a su vez por reglas detalladas para identificar la riqueza que provienen de los servicios digitales y las empresas orientadas al consumidor.
- Un enfoque comprensible y fácil de administrar para reasignar la utilidad residual (X) a las jurisdicciones elegibles que recibirán una parte de esa ganancia residual a ser gravada y en función a lo que exceda determinado nivel de rentabilidad (Y), utilizando para ello una fórmula, y para lograr la mayor precisión posible se basará a su vez en estados financieros consolidados que han sido publicados por las entidades multinacionales sujetas al impuesto. Esto significa que en la mayoría de los casos el monto A (base imponible) se calculará sobre la base de las cuentas consolidadas.
- Así mismo se permitirá el régimen de arrastre de pérdidas (loss carry-forward) para evitar una tributación confiscatoria. Este arrastre de pérdidas se considerará a nivel consolidado de grupo.
- Para evitar la doble tributación también se consideran opciones para ajustar los montos de los países donde ya se está tributando el equivalente a las ganancias residuales o monto similar, aunque siempre estos cálculos deben hacerse tomando en cuenta los principios de precios de transferencia (ALP) y, se brinda la opción que se pueda constituir un “puerto seguro” para registrar las ganancias de marketing y distribución, esto es que la propia multinacional determine la forma del cálculo de esta base imponible.

### ***Cambios en la legislación nacional***

Para favorecer la coherencia del enfoque adoptado por las jurisdicciones y apoyar la aplicación de este enfoque a escala nacional en consonancia con los plazos acordados y los procedimientos legislativos nacionales, el Marco Inclusivo<sup>11</sup> (MI), ha encomendado al Grupo de Trabajo sobre Economía Digital (GTED) que elabore normas modelo para la legislación nacional a principios de 2022 con el fin de hacer efectivo el Importe A. Las normas modelo llevarán aparejadas un comentario que describa su finalidad y funcionamiento.

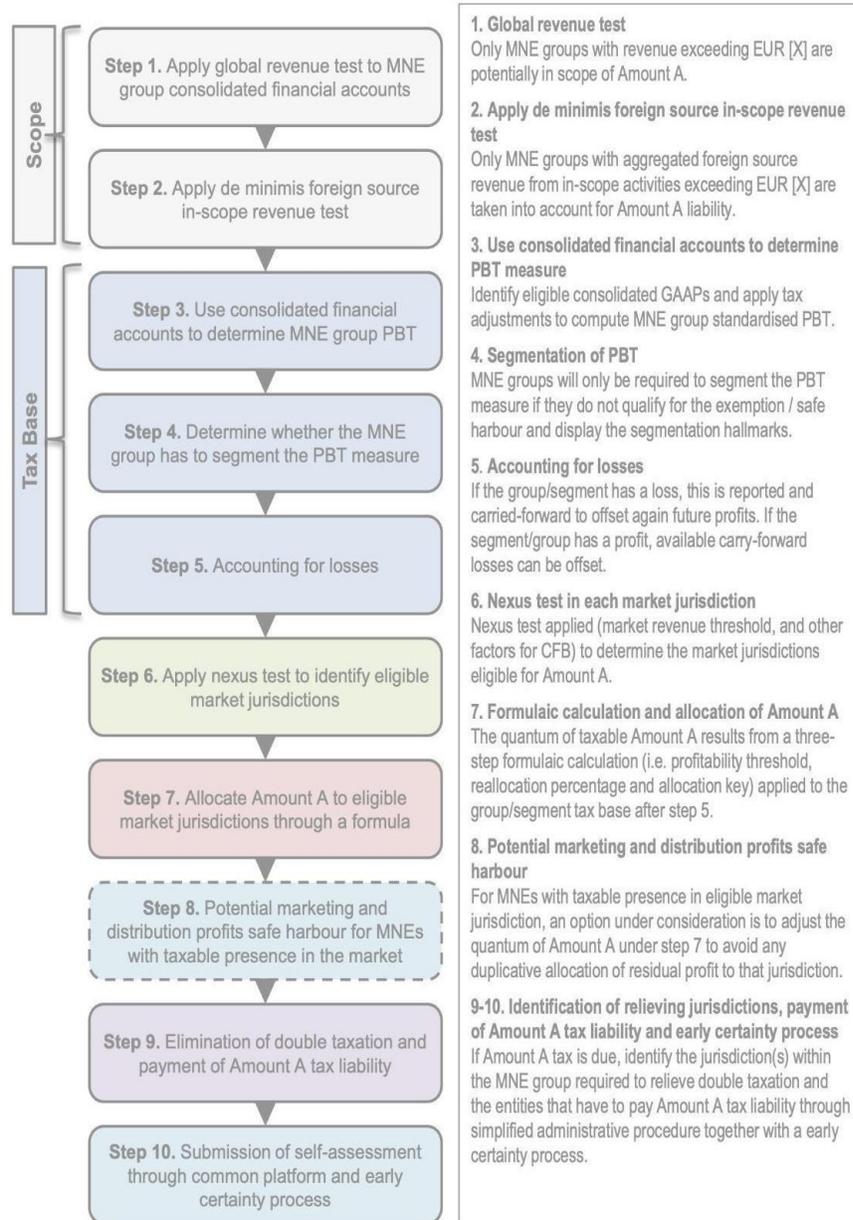
### ***Proceso de determinación del monto A.***

A continuación, se muestra el mapa que contiene el documento – acuerdo elaborado por el OCDE(2016), y procederemos a explicarlo en nuestros propios términos:

---

<sup>11</sup> Inclusive Framework

**Figura 2**  
*Overview of the process map for amount A*



Como se puede apreciar el proceso de determinación del monto A, comprende 10 pasos que se agrupan en fases diferentes como son el alcance y la base sobre la que se aplicara el impuesto.

Sin llegar a ser una traducción literal de los diez pasos arriba indicados procedemos a explicarlos en nuestras palabras<sup>12</sup>:

- **Global revenue test.** Solo los grupos que excedan un monto X de facturación en euros estarán bajo el alcance del nuevo impuesto.
- **Minimis foreign source in-scope revenue test.** Solo los grupos que tengan determinados montos de ingresos que provengan del extranjero que excedan X, estarán bajo el alcance del impuesto.
- **Use consolidated financial accounts to determine PBT measure.** La información base será aquella que se haya consolidado bajo normas internacionales de contabilidad.
- **Segmentation of PBT.** Las multinacionales serán requeridas para segmentar su ganancia antes de impuestos si ellos no califican para la exoneración o para el puerto seguro y tendrán que exhibir los criterios de segmentación.
- **Accounting for losses.** Si el grupo o el segmento tiene pérdidas, estas se podrán arrastrar para neutralizarse contra futuras ganancias.
- **Nexus test in each market jurisdiction.** El criterio de conexión así como los montos mínimos serán aplicados para las jurisdicciones donde están los consumidores y que son elegibles para beneficiarse del monto A sobre el cual se tributará.
- **Formulaic calculation and allocation of Amount A.** Se establecerán fórmulas para calcular el monto A así como el porcentaje de recolocación, tomando en cuenta el arrastre de pérdidas.
- **Potential marketing and distribution profits.** Para las multinacionales con presencia física se podrá establecer un puerto seguro partiendo de la fórmula establecida en 7, pero evitando que se produzca una doble tributación.

---

<sup>12</sup> En vez de utilizar números para los pasos estamos utilizando letras, pues caso contrario el software editor de texto se confunden con la numeración que ya tenemos para el contenido en general.

- **Identification of relieving jurisdictions, payment of Amount A tax liability and early certainty process.** Una vez determinado el impuesto sobre el monto A, identificado sobre la jurisdicción se verificará una vez que no exista doble tributación ya si mismo se simplificara el procedimiento para determinar y cumplir con la obligación tributaria.

**IMPORTE B :** El MI encomendó al Grupo de Trabajo 6 y al Foro MAP (Mutual Agreement Procedure) del FAT (Foro sobre Administración Tributaria) que concluyan conjuntamente el trabajo sobre el Importe B para finales de 2022. El trabajo técnico comenzará por definir las actividades de comercialización y distribución con base en el país en el ámbito de aplicación del Importe B.

Según el documento “Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One” , de Octubre 2023, el monto B no es más la determinación de una mayor base imponible y por tanto un mayor impuesto, mas bien lo que busca es establecer certeza fiscal estandarizando los ajustes por precios de transferencia, por servicios que se brindan entre compañías de un mismo grupo económico.

El importe B aspira a estandarizar la remuneración o atribución de ingresos entre partes vinculadas para los casos de actividades de marketing y distribución conforme a las reglas de precios de transferencia. De esta forma se busca simplificar las reglas y reducir los costos de compliance para los contribuyentes.

El importe B está pensado para incrementar la certeza jurídico tributaria y está dirigida a reducir las controversias entre contribuyentes y administraciones, aspecto que han venido siendo cubiertos por procedimientos de disputa amistosos denominados Mutual Agreement Procedure (MAP)<sup>13</sup> y que están inmersos en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), aun cuando tales mecanismos han probado no ser

---

<sup>13</sup> El procedimiento amistoso o Mutual Agreement Procedure (“MAP”) es un mecanismo de resolución de controversias cuyo objetivo es evitar la doble imposición

todo lo eficientes que se esperaba. Por estas razones muchos gobiernos y negocios tienen grandes expectativas en el Pilar Uno para resolver problemas existentes.

### *¿Cuál Es La Solución?*

El Marco Inclusivo (MI)<sup>14</sup> de la OCDE y el G20, que cuenta con 140 miembros, todos ellos participando en igualdad de condiciones, recibió el mandato de proporcionar una solución a estos dos problemas en 2021. A partir del 8 de octubre de 2021, 136 países y jurisdicciones miembros se adhirieron al enfoque de dos Pilares —resultado de las negociaciones coordinadas por la OCDE durante gran parte de la última década— para garantizar que las grandes EMN paguen impuestos allí donde operan y obtienen beneficios.

El Primer Pilar adaptará las desfasadas normas tributarias internacionales al siglo XXI, ofreciendo a las jurisdicciones de mercado nuevos derechos de imposición sobre las EMN, tengan o no presencia física en su territorio.

– En virtud del Primer Pilar, el 25% de los beneficios de las EMN más grandes y rentables que superen un margen de beneficios determinado (beneficios residuales) se reasignará a las jurisdicciones de mercado en las que se encuentren los usuarios y clientes de la EMN; esto se ha denominado «Importe A».

– El Primer Pilar también dispone la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia a las actividades de comercialización y distribución en el país (Importe B).

– El Primer Pilar se caracteriza por garantizar la prevención y resolución de controversias para evitar cualquier riesgo de doble imposición, previendo además un mecanismo optativo para algunos países con poca capacidad.

– El Primer Pilar también implica la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, en aras de evitar perjudiciales controversias comerciales.

---

<sup>14</sup> Países miembros OSDE y G20

### 5.5.3 Ganadores y Perdedores con el Pilar Uno <sup>15</sup>

De acuerdo a Lorraine (2020), se habla del Plan del Pilar Uno publicado en octubre 2020 propone redistribuir la base imponible de las EMN de los lugares donde tienen sus matrices o sedes legales/productivas, hacia donde los productos son vendidos (consumidos) o donde los servicios que tales empresas prestan son usados.

A los economistas que se encargaron por parte de la OCDE de revisar el *Economic Impact Assessment (EIA)* (Evaluación del Impacto Económico) del Pilar Uno y del Pilar Dos se les encargó una muy difícil tarea, considerando además que existe una carencia de datos y además por la ausencia de acuerdos sobre política fiscal entre los actores de la realidad de una economía digitalizada y con los problemas políticas de asignación de recaudación tributaria aún no decidida por los principales países cuyos intereses están en juego.

La premisa detrás del Pilar Uno es que las jurisdicciones de mercado no están recibiendo su parte justa de la recaudación de las EMN, lo que no está aún claro para diversos estudiosos es, cuán grande es el problema, para que – indican - justifique reemplazar el sistema tributario actual por uno nuevo.

Una forma adecuada de contestar esta pregunta es identificando para cada jurisdicción cuánto de las GIDS (Ventas globales traduciendo la siglas en inglés) de las EMN están conectadas a tal territorio, y a su vez si en tales territorios tienen una sede o afiliada; si la respuesta es afirmativa para algunos de estos territorios, entonces en esos casos, ya las MNE están tributando, en tal supuesto ya no necesitarían unas nuevas reglas tributarias.

En cambio, si la respuesta fuese negativa, hay que preguntarse – indican – si es que quizás se puede ampliar el concepto de Establecimiento Permanente (PE); alternativamente indican también puede ser el caso que la EMN brinde un servicio “gratuito” tipo Facebook, donde el negocio de esa EMN consiste en obtener datos de los clientes para luego venderlos. En tal caso, indican la solución consistiría también en ampliar el alcance de PE.

Una de las mayores dificultades que se plantean para calcular el impacto económico es la no publicación de las brechas y las superposiciones entre los conceptos e impactos reales como son los siguientes: mercado, fuente y residencia.

De acuerdo con Bloomberg, citado en OCDE(2016), en un documento producido el 2020, creen que “elephant in the room” - El elefante en la habitación- que es como definen el problema del cambio en la recaudación por la adopción del Pilar Uno, creen que puede estar sobredimensionado para muchas jurisdicciones, considerando que, el enfoque se trabajó con data del 2016 cuando los planeamientos tributarios de las EMN eran mucho más agresivos. El Plan BEPS lanzado en el 2017, indican ellos, había reducido significativamente los planeamientos tributarios agresivos hacia el 2020 y por tanto, la elusión fiscal.

Desde nuestro punto de vista, la afirmación hecha por Bloomberg, institución por demás autorizada en la materia, puede que sea cierta para las jurisdicciones donde existe el poder suficiente para exigir tributación a las EMN, esto es en los países donde tienen sus sedes o PE; para lo que es el grueso de los países en vías de desarrollo, no creemos que esa situación indicada por Bloomberg haya cambiado, a menos que se exhiba un investigación bien sustentada.

Señala Bloomberg también que la superposición entre Fuente (source) y Residencia (Residence), para gravar ingresos en los países miembros de la OCDE es muy alta, pues en aquellos que son domicilio de las EMN, ocurre dicha superposición, lo que es más difícil que se produzca en países en vías de desarrollo.

Después de hacer diversos análisis de carácter matemático, Bloomberg plantea una situación de verdadera duda de la conveniencia de la adopción del Pilar Uno.

En líneas generales entendemos como tal análisis, que escapa al alcance del presente trabajo, afectaría a los miembros de la OECD y en especial al G20 pero, insistimos, esa superposición que lleva a dudar de la conveniencia del Pilar Uno, no nos genera la misma convicción para Perú y países similares.

A tono con el título del documento de Bloomberg, donde la “pizza” que no tiene por qué agrandarse con el Pilar Uno de manera tan directa, aún introduciendo el Impuesto Mínimo Global (IMG) del Pilar Dos, si entendemos que al repartirse de manera distinta esa misma pizza con el Pilar Uno, por fuerza habrá ganadores y perdedores (Winners and Losers) a nivel de recaudación fiscal; pero nuestra convicción es que por fuerza lógica si el diseño matemático final del Pilar Uno se hace de manera racional conforme a sus enunciados maestros, que se grave parte de las ganancias de las EMN en los territorios de consumo, debería dejar a Perú y países similares en el grupo de los ganadores (Winners), donde hoy por hoy para efectos reales, la tributación es cercana a cero. Nos estamos refiriendo al problema del Impuesto a la Renta que el Pilar Uno pretende resolver, ya que el IVA o IGV no grava las utilidades de las EMN, sino que, por su diseño, este último impuesto, lo paga el consumidor. Y en el caso del Impuesto a la Renta, donde sí existe legislación en Perú para gravar a las EMN, cuando menos en materia de servicios, paradójicamente ese Impuesto a la Renta que opera como retención o withholding tax, para usuarios corporativos, termina funcionando de manera similar a un IVA, en la medida que las EMN de ordinario no aceptan la retención, con lo cual ese impuesto lo soporta el usuario empresa que termina trasladándolo al consumidor final, y si fuese exportador de bienes que son la mayoría de exportaciones que se hace de los países en vías de desarrollo, terminamos exportando por decir IVA al exterior, lo que es un contrasentido completo desde el punto de vista de la técnica del IVA.

### 5.5.3.1 Estimación de los Ganadores y Perdedores del Monto A<sup>16</sup>

A partir del documento “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment”<sup>17</sup> se puede calcular el impacto que tendría el establecimiento del Monto A, que es, digamos la “Pizza” residual después de cálculos complejos, para repartir entre las jurisdicciones donde se encuentran los consumidores de bienes y servicios de las EMN que producen las utilidades a ser reasignadas a los países-mercado.

En una suerte de análisis de sensibilidad, en los tres cuadros o paneles que siguen, se aprecia el impacto que tendría la re-alocación (reasignación) de los tres montos de las utilidades residuales en tres niveles: 10% (Panel A), 20% (Panel B) y 30% (Panel C), entendemos esto como porcentaje de las utilidades ordinarias consolidadas de una EMN; asimismo no debe confundir el ratio PBT/Turnover (Profit Before Taxes/Turnover = Utilidades antes de Impuesto/Ventas); pues entendemos que este ratio que aparece 10% (negro) 20% (azul) se refiere al umbral, que traduciríamos para el caso como “piso” donde para la barra en negro entran las empresas con un ratio del 10%, en tanto que para azul solamente las con 20%, es decir el universo de EMN se reduciría, ya que en el 10% están también comprendidas las del 20%.

Otro aspecto cuantitativo a tomar en cuenta es que en este universo, solo entran las EMN que han alcanzado una utilidad global de 750 millones de euros. A continuación, los cuadros tal como fueron publicados en versión

---

<sup>16</sup>EY España - Alerta informativa – Julio 2021. Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0

**“Principios del sistema referidos a la “Cantidad A”**

• **Ambito de aplicación:** Están comprendidas en el ámbito de aplicación del sistema de redistribución de una parte del beneficio residual del grupo de empresas, aquellas multinacionales (MNEs) con una cifra de negocios (turnover) superior a 20.000 millones Eur y una rentabilidad superior al 10% (BAL/ingresos); se prevé no obstante que el umbral de cifra de negocios se reduzca a 10.000 millones euros, tras la revisión del sistema que tendrá lugar dentro de 7 años (computados a partir de su puesta en práctica y tras 1 año de revisión, esto es, en el año 2031 como pronto), siempre que se considere que el sistema ha funcionado correctamente, en particular respecto de los mecanismos dirigidos a proteger la seguridad jurídica”

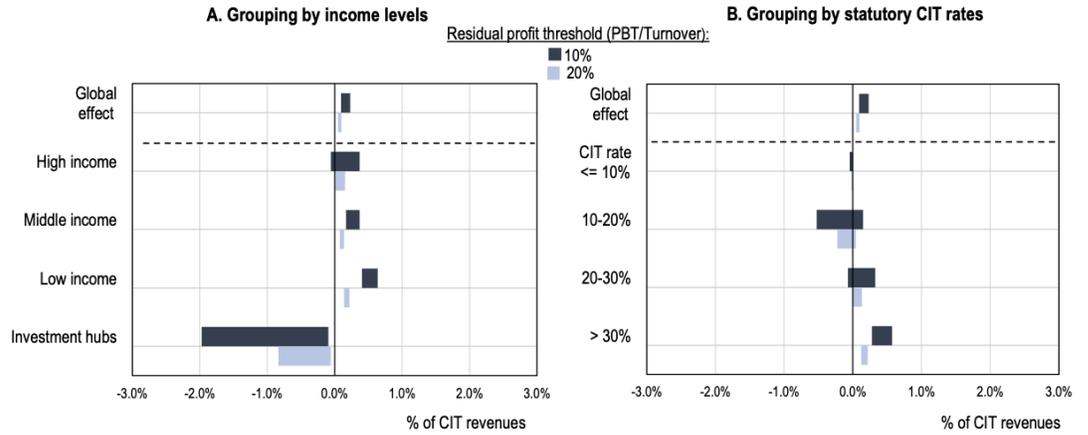
<sup>17</sup> OCDE (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

inglés en el documento “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment” antes citado:

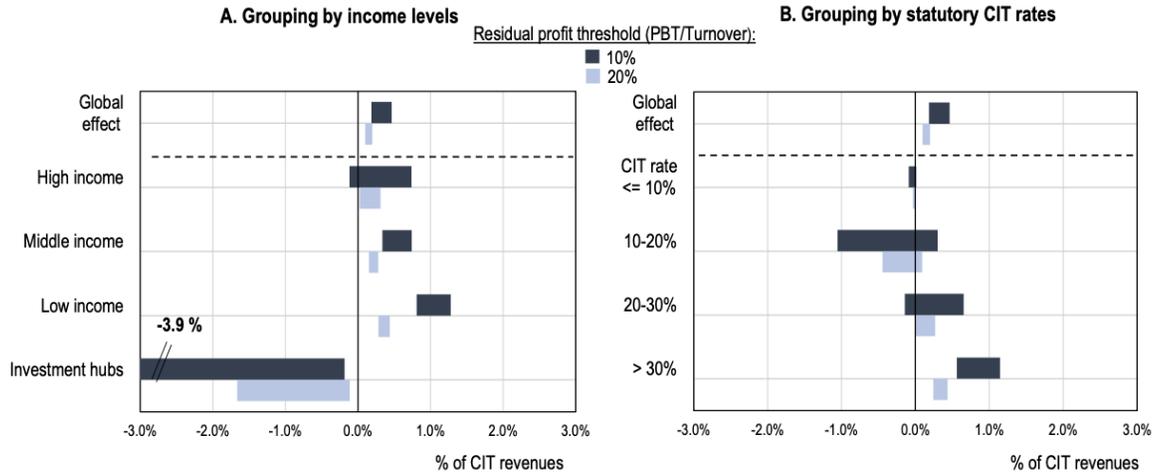
**Figura 3**

*Estimated effect of Pillar One on Tax revenues by jurisdiction groups (3 paneles)*

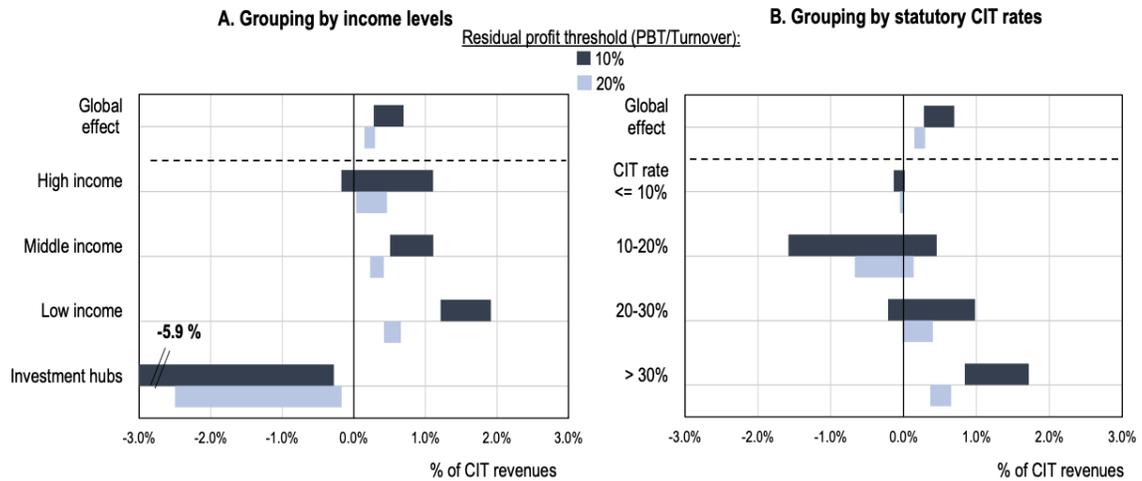
Panel A: 10% reallocation to market



Panel B: 20% reallocation to market



Panel C: 30% reallocation to market



Note: All estimates are based on the methodology presented in this chapter and subject to the caveats listed in the first section of this chapter. Estimates are presented as ranges to reflect data uncertainty. The ranges measure the uncertainty around the estimate of each jurisdiction group, without necessarily implying that all jurisdictions in the group fall within the range. Results assume illustratively a EUR 750 million global revenue threshold, a profitability threshold (based on PBT to turnover) of 10% or 20%, a reallocation of 10% (Panel A), 20% (Panel B) or 30% (Panel C) of residual profit to market jurisdictions, a EUR 1 million nexus revenue threshold for ADS and a EUR 3 million nexus revenue threshold for CFB. Groups of jurisdictions (high, middle and low income) are based on the World Bank classification. Investment hubs are defined as jurisdictions with a total inward FDI position above 150% of GDP.  
 Source: OECD Secretariat.

### ***5.5.3.2. Análisis de los Resultados en la Figura 3***

Cada uno de los 3 paneles tiene 2 cuadros, a la derecha están los países o jurisdicciones con altos, medios y bajos ingresos, además de los llamados hubs o centros de inversión, donde la Inversión extranjera supera el PBI de ese país. Los cuadros del lado derecho indican la tasa corporativa de Impuesto a la Renta antes de los cambios.

Como era de esperarse, cuando entran las EMN con umbral del 10% el Monto A a Repartir aumenta, sin embargo, esta ganancia se da a costa de la reducción de ingresos fiscales para los centros de inversión, tal disminución va del 2% al 3%.

Similar situación se da para los otros dos paneles, con la diferencia que la masa a repartir es mayor y por tanto los ingresos mejoran; a nivel global también hay un aumento de recaudación, es decir no llega a ser una suma cero, porque se entiende que la elusión fiscal se reduce por el mecanismo del Pilar Dos y otras medidas BEPS.

De acuerdo con el análisis efectuado por Bloomberg, se sostiene que los que más ganan son los países de bajos ingresos, pero indican que esa ganancia es pequeña, que va del 1% al 2% de su tasa corporativa actual.

Finalmente en cuanto a los claros perdedores, los llamados centros de inversión, cabe indicar que según Bloomberg serían paraísos fiscales en su mayoría, lo que a nuestro parecer, el nombre de “centros de inversión” o “investment hubs” resulta ser un nombre eufemístico, si nos quedamos con la acepción de lo que inversión productiva en economía real significa, es decir estos “centros de inversión” son en realidad plataformas financieras y sedes legales al mismo tiempo desde donde se controla propiedad de las inversiones en economía real, como bienes de capital y factor humano trabajando, pero que están ubicados en territorios con altas tasas de imposición a la Renta.

## 5.5.4 Actualización al 2023 del Impacto económico del Pilar Uno

### 5.5.4.1 Breve reseña de antecedentes al documento de Actualización de la Evaluación del Impacto Económico del 2023 en el Pilar Uno:

De acuerdo a las nuevas actualizaciones, el nuevo sistema tributario mundial, el cual viene cambiando drásticamente el panorama fiscal internacional, deberá garantizar un nivel mínimo de tributación corporativa efectiva para los grandes grupos multinacionales.

Como se mencionó anteriormente, el Plan BEPS, surge después de uno de los reportes publicados en el año 2015 como parte de un Proyecto donde se ha venido discutiendo la Acción 1, cuyo objetivo era abordar las prácticas fiscales agresivas utilizadas por algunas EMN para minimizar su carga impositiva y desviar beneficios a jurisdicciones con una menor tributación.

Durante los años 2018 al 2020, la OCDE y el Marco Inclusivo continuaron trabajando para lograr la publicación de los dos reportes o modelos (blueprints) del Pilar 1 y Pilar 2 en octubre de 2020.

En ese contexto **el Pilar 1** busca lograr una distribución más equitativa de las utilidades y derechos impositivos de las EMN entre los países. Este objetivo se extiende más allá de las empresas que ofrecen servicios digitales, pues se aplican también a aquellas empresas orientadas al consumidor en general, es decir, aquellas que tengan actividades de comercialización y distribución. El objetivo es redistribuir los derechos de tributación desde los países donde las empresas tienen presencia física hacia los países donde se encuentran sus usuarios y consumidores, sin importar su presencia física.

Esta redistribución implica ajustes en los principios que han fundamentado el sistema fiscal internacional durante más de un siglo, como el concepto de *nexo o establecimiento permanente* y el principio de *plena competencia*.

Las reglas aplicarán a las EMN con ingresos globales que excedan los 20.000 millones de euros y con utilidades al 10%, con elementos específicos para asignar las utilidades de las EMN a los países donde se encuentran sus mercados.

**El Pilar 2**, representa la introducción de un nivel mínimo de tributación del 15% para las grandes EMN, con una facturación global superior a los 750 millones de euros. Las reglas del Pilar 2 son complejas y podrían entrar en vigor a partir del 2024.

Dada esta perspectiva y considerando los cambios que enfrentarán las EMN con actividades de distribución y comercialización, es esencial analizar lo establecido en el Pilar 1 respecto a estas actividades.

En ese sentido, realizado el análisis de la Evaluación del Impacto Económico (en adelante EIA) del Pilar 1 actualizado a 2023, se ha podido determinar que existe un aumento significativo en relación a las estimaciones de ingresos del Monto A en comparación con la evaluación de impacto económico de 2020.

#### *5.5.4.2 Enfoque General del Pilar Uno en la EIA 2023.*

“La actualización de la EIA de 2023 implementa una serie de cambios de diseño importantes que han ocurrido desde la EIA de 2020, en línea con el MI que refleja avances con respecto a varios aspectos del MONTO A.

A efectos de la evaluación de impacto, los cambios de diseño se pueden agrupar en 3 categorías:

- 1.- Aquellos que afectan el cálculo de las ganancias residuales globales en el alcance del Monto A.
- 2.- Aquellos que asignan derechos impositivos bajo el monto A
- 3.- La eliminación de la doble imposición bajo el Monto A”

En el documento de actualización de la EIA 2023, en el marco del Pilar 1 establece un nuevo derecho de imposición de las jurisdicciones de mercado sobre una parte del beneficio residual calculado a nivel de grupo MNE (o segmento de negocio): la denominada *Cantidad/Importe A* o *Amount A*, es decir, hay un mayor detalle de actualizaciones de la metodología y las características de la forma de diseño del MONTO A, y presenta estimaciones resultantes de las ganancias residuales, impactos en las bases impositivas y en los ingresos tributarios. El análisis se centra en el Monto A tal como se detalla en el texto del Convenio Multilateral para Implementar el Monto A del Pilar Uno (OCDE, 2023) (en adelante, el MLC).

Así mismo, se analiza el alcance del MONTO A y cómo varía respecto al EIA de 2020, lo que da como resultado un alcance más completo y un número menor de EMN, siendo que este análisis proviene de nuevas fuentes de datos, incluyendo los propios informes anuales de las EMN, con el fin de elaborar columnas matriciales específicas para las EMN de variables financieras clave que determinan el enfoque para la doble desgravación fiscal.

Por otro lado, en esta nueva actualización del documento se abordó de manera más amplia el componente del MONTO A, debido a que la denominada *Cantidad/Importe B* o *Amount B*, tiene como propósito mejorar la certeza fiscal mediante la creación de puntos de referencia estandarizados de precios de transferencia para tipos de transacciones comunes para garantizar la administración del principio de plena competencia y disminuir las disputas costosas relacionadas a los precios de transferencia. Sin embargo, no ahondaremos en esta parte del trabajo.

## CAPÍTULO VI: EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

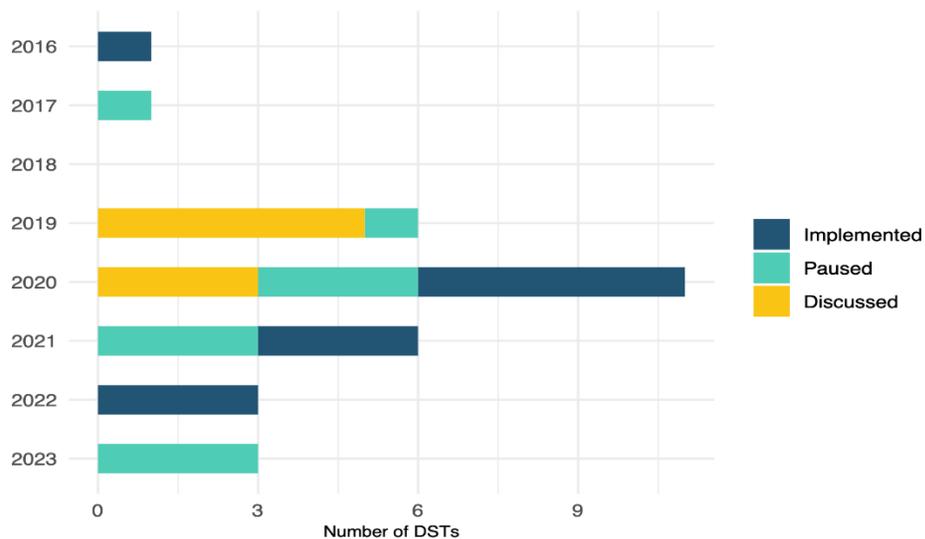
Como ya se indicó en la parte introductoria del Capítulo V, la digitalización de la economía plantea una serie de retos que incluyen a la tributación sobre esa forma de generar ingresos, de manera remota y novedosa respecto de los mercados de consumidores. Es así que surge el Plan BEPS en el seno de la OCDE, con la idea de aplicar una política general que finalmente queda plasmada en el “enfoque de los Pilares”, lo que hasta ahora es un plan aun sin aplicación concreta. Sin embargo, en paralelo, los estados en el mundo, imaginando una demora propia de un tratado multilateral como el de la OCDE, hicieron intentos, e inclusive llegaron a establecer impuestos a las empresas de servicios digitales, que como sabemos es un ámbito menos amplio que el enfoque de los dos Pilares de OCDE, porque en este último caso entran al universo de contribuyentes las EMN con un determinado nivel de ingresos, incluyendo las de venta de bienes.

Agrupando los tipos de impuestos digitales por su diseño, tenemos tres grupos:

- **Digital Services Taxes (DSTs) algunos le llaman Impuesto Google.**- Está dirigido a una amplia gama de modelos de negocios digitales, entre ellos publicidad, procesamiento de datos del usuario y la provisión de mercados online para bienes principalmente. Quienes aplicaron este modelo han sido Reino Unido, Italia, República Checa y España.
- **Digital Advertising Taxes (DATs)( impuestos a la publicidad digital).**- En contraste a los DST, los DAT se concentran principalmente en gravar los negocios de publicidad digital. Países con este tipo de impuesto son Austria y Hungría
- **Ajustes unilaterales a la definición de Establecimiento Permanente.**- Se hacen cambios pensando en recalificar a quienes prestan servicios digitales, como si fuesen una empresa normal tradicional y luego proceden a gravarla, el único estado que lo ha aplicado en Europa es Eslovaquia.

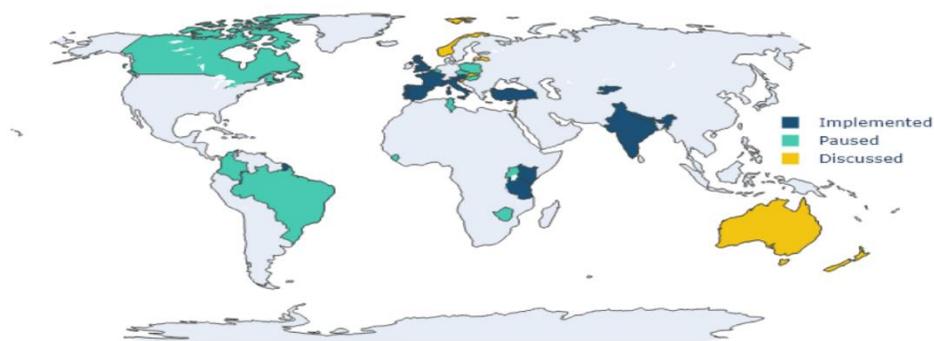
A continuación, se muestran unos cuadros y gráficos estadísticos que han sido elaborados por Hal Open Science (sains) emitido en agosto de 2023, éstos muestran la situación tanto de los DST nacionales a nivel mundial como una comparación al final de lo que son ellos en general versus el enfoque del Pilar Uno propuesto por la OCDE:

**Figura 4**  
*Number of new DSTs Implemented, Paused and Discussed by year*



Describe los DST a lo largo del tiempo desde el 2016 al 2023. El cuadro que sigue es la situación en el mundo.

**Figura 5**  
*Overview of DST Implementation in the World*



Note: The countries that have an active and implemented DST are France, the UK, Italy, Spain, Austria, Portugal, Turkey, India, Kenya, Tanzania, Nepal and Kyrgyzstan. The countries that have a paused DST are Belgium, Poland, Hungary, Canada, Czechia, Tunisia, Uganda, Zimbabwe, Brazil, Colombia and Sierra Leone. Countries that have discussed a DST are Cyprus, Australia, New Zealand, Norway, Slovakia, Slovenia, Latvia and Israel.

**Figura 6**  
*Main Characteristics of Implemented DSTs*

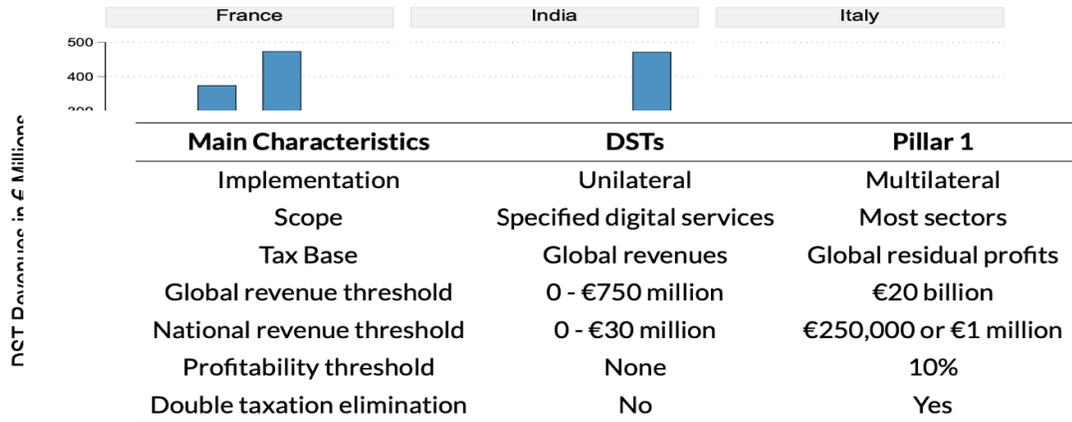
Country	Scope	Global Threshold	National Threshold	Tax Rate	Year
<b>OECD</b>					
United Kingdom	Full	€560 million	€30 million	2%	2020
France	Full	€750 million	€25 million	3%	2020
Italy	Full	€750 million	€5.5 million	3%	2020
Spain	Full	€750 million	€3 million	3%	2021
Turkey	Full	€750 million	€2.5 million	7.5%	2020
Austria	Advertising	€750 million	€25 million	5%	2020
Portugal	Advertising	None	None	4%	2021
<b>Non-OECD</b>					
Kenya	Full	None	None	1.5%	2021
Tanzania	Full	None	None	2%	2022
Nepal	Full	None	€15,000	2%	2022
Kyrgyzstan	Full	None	None	2%	2022
India	Full	None	€220,000	2%	2020
India	Advertising	None	€1,350	6%	2016

Note: Full means the three main scope activities: online advertising, selling user data and providing digital platforms. Global and national thresholds are revenue thresholds. If not in EUR, they are converted to EUR using the yearly average exchange rate of the year of implementation. In the UK, the first €30 million (£25 million) in revenue is not subject to the DST. India has two DSTs: one limited to advertising and a full DST. If a company pays the advertising DST, it is not subject to the full DST. Year is the implementation year. France implemented a DST at the end of 2020 that is retroactive to 2019.

Establece las características de los diferentes DSTs. El cuadro siguiente muestra los montos recaudados por país.

**Figura 7**

*Collected Revenue Amounts for Countries with a full DST*



Note: 142 countries have signed the Pillar 1 agreement as of December 2022. Pillar 1 applies to all sectors except extractives and regulated financial services sectors. The national revenue threshold is €250,000 for jurisdictions with less than €40 billion in GDP and €1 million for all other jurisdictions. The global residual profits are a group's profits in excess of 10 percent of its revenues. 25 % of the residual profits are allocated to market jurisdictions.

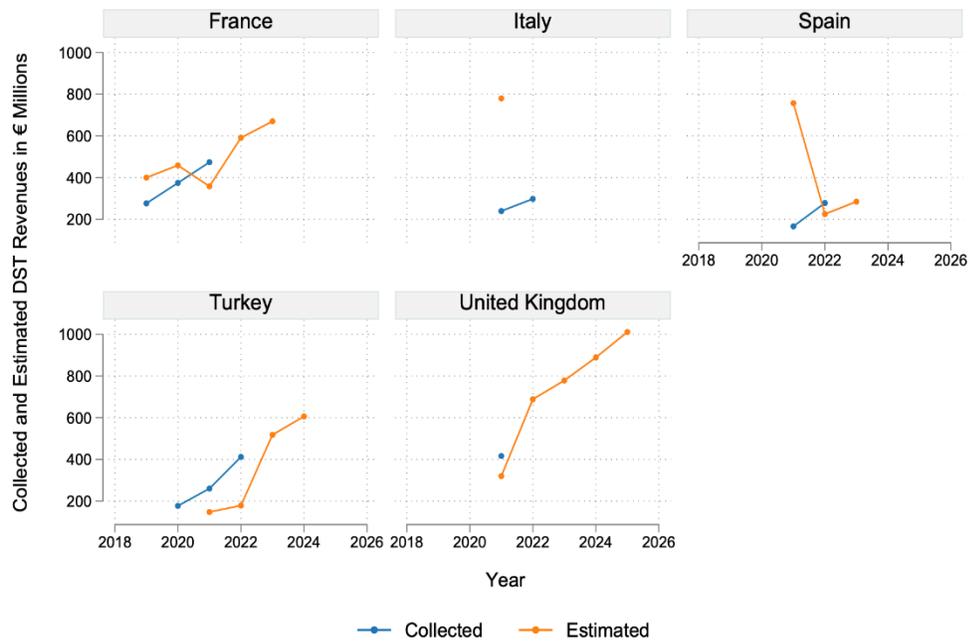
**Figura 8**

*Comparison of Main Characteristics of DSTs and Pillar 1*

Muestra las proyecciones y lo realizado en recaudación por país. El cuadro que sigue muestra las ventas de las 5 principales EMN tecnológicas.

**Figura 9**

*Collected and Estimated DST Revenue Amounts*



Finalmente, se comparan las características de un DST promedio con la propuesta del Pilar 1 de la OCDE.

***-El Caso Francés - The French digital services tax (Taxe sur les services numérique).***

Referido también como el impuesto GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon), es un impuesto que ha recibido la mayor cobertura mediática que en cualquier país europeo se haya dispensado a este tipo de impuestos.

Luego de una aprobación que generó mucha controversia en la Asamblea Nacional, se produjo una amenaza en julio de 2019 por parte del presidente Donald Trump, en el sentido que como represalia por parte de USA se aplicarían tarifas arancelarias a la importación de bienes franceses como vinos y otros; a pesar de ello el presidente Emmanuel Macron firmó la Ley para que entre en vigencia retroactiva desde el primero de enero de 2019.

En relación a las características del impuesto, es casi un espejo de la directiva de la Unión Europea para el DST.

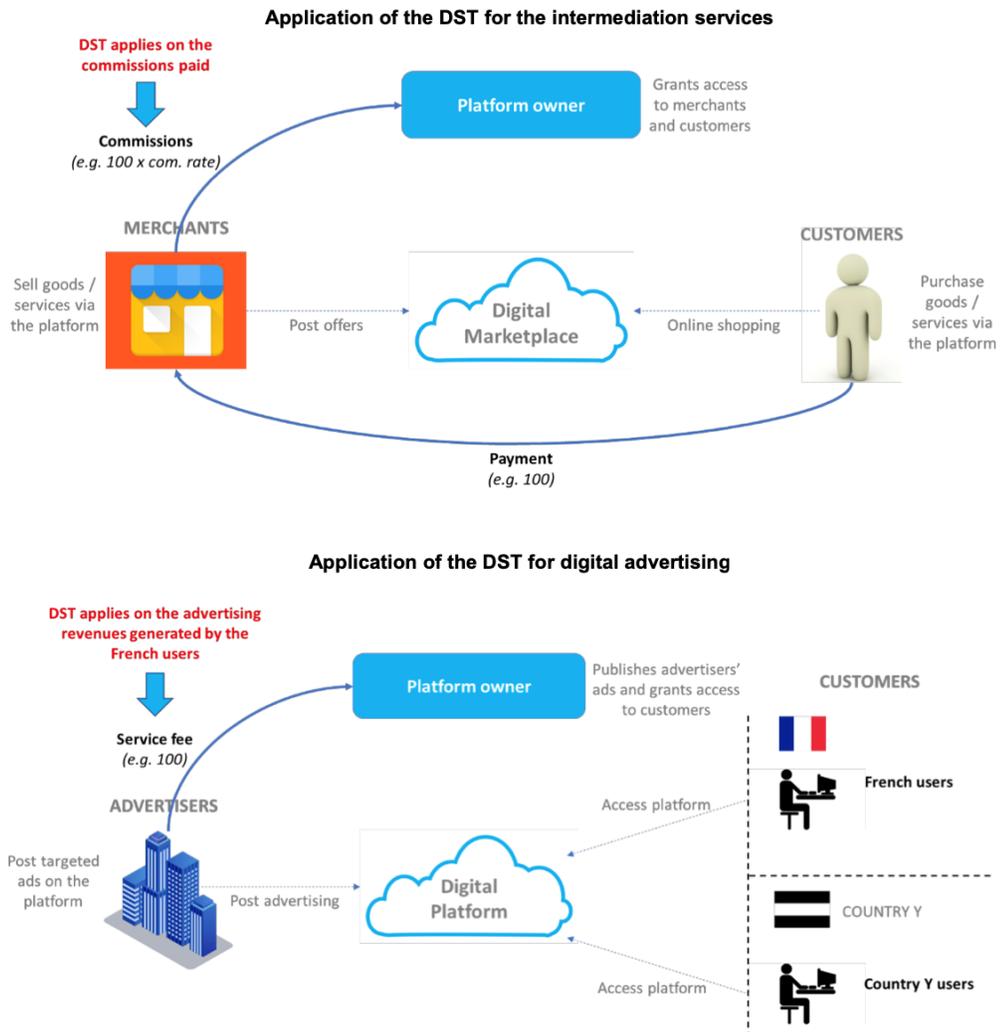
El DST francés se centra en los ingresos generados por dos modelos de negocio digitales, estos son, la publicidad y la provisión online de mercados (marketplaces) tipo Amazon; pero a diferencia de la propuesta comunitaria, no busca gravar la valorización de datos generados por los usuarios. La conexión para generar o hacer nacer el hecho imponible, en el caso francés, está dado en cuanto el ciudadano usuario domiciliado en territorio francés entra en contacto con la interface digital, en tanto que para la directiva europea, se orienta a gravar sobre los ingresos globales de la EU. El umbral-piso para gravar son aquellos negocios digitales que han tenido ingresos anuales provenientes de suelo francés a partir de los 25 millones de euros, este impuesto no permite una deducción contra el impuesto a la renta corporativo, pero sí es un gasto deducible para las EMN que son afectadas.

De acuerdo a Deloitte y Taj Société D'avocats, estiman que el impuesto no será asumido por las EMN, sino que será cargado a los consumidores finales y negocios usuarios, encareciendo los servicios que usan. A la fecha de este trabajo no hemos encontrado una evidencia empírica que confirme esa afirmación, pero es altamente probable que se haya producido, dada la forma como operan las EMN y por el diseño del impuesto, que no es crédito en las casas matrices de las EMN.

A continuación, se muestra un ejemplo de cómo opera el impuesto DST francés, tanto para compras en línea de bienes (marketplaces) como para publicidad (advertising), como lo indica Deloitte-TAJ:

**Figura 10**

*Application of the DST for the Intermediation services*



Es de hacer notar que el reporte de Deloitte aquí citado, de acuerdo con su propia declaración, fue hecho (pagado) a solicitud de la Asociación de Computación y Comunicaciones (CCIA por sus siglas en inglés)

### 6.1. Caso Reino Unido

Durante el proceso de digitalizar la economía, este también ha acarreado nuevas modalidades de impuestos a los tradicionales, siendo que se empieza conceptualizar de manera amplia el concepto de impuesto digitales, que vienen a ser un conjunto de

impuestos que aplican a las empresas que operan en el ámbito digital, cuyo objetivo es garantizar que éstas paguen su parte justa de impuestos.

En ese sentido se ha venido señalando que “el Gobierno del Reino Unido ha confirmado que activará su particular 'tasa Google', algo que ya intentaron hacer en el pasado otros países como Francia y que cuya aplicación sigue pendiente de activarse en España”, como lo indica Beneyto (2021), y es que en la actualidad el Reino Unido aplica dos tipos de impuestos digitales:

Impuesto sobre servicios digitales (DST): Este impuesto se aplica a las empresas que proporcionan servicios digitales a los usuarios del Reino Unido. El impuesto se calcula sobre los ingresos brutos de las empresas, con una tasa del 2%.

Impuesto sobre los beneficios malversados (BDO): Este impuesto se aplica a las empresas que utilizan arreglos artificiales para evitar pagar impuestos en el Reino Unido. El impuesto se calcula sobre la cantidad de beneficios que se han evitado pagar, con una tasa del 25%.

En un extremo, se implementó el Impuesto sobre servicios digitales a través de una ley en 2020, mientras que el Impuesto sobre los beneficios malversados se incorporó en 2022.

### **6.1.1 Impuesto sobre servicios digitales (DST)**

El Impuesto sobre servicios digitales se aplica a las empresas que cumplen los siguientes criterios:

- Tienen ingresos brutos anuales superiores a 25 millones de libras esterlinas.
- Proporcionan servicios digitales a usuarios del Reino Unido.
- Los servicios digitales están incluidos en una lista de servicios digitales específicos.

La lista de servicios digitales específicos incluye los siguientes:

- Plataformas de redes sociales
- Buscadores en línea
- Sitios de venta en línea
- Servicios de transmisión de audio y video
- Servicios de juegos en línea

El Impuesto sobre servicios digitales se calcula sobre los ingresos brutos de las empresas, con una tasa del 2%. Los ingresos brutos se definen como los ingresos totales de la empresa, sin deducir los gastos.

Las empresas que están sujetas al Impuesto sobre servicios digitales deben presentar una declaración de impuestos al Gobierno del Reino Unido. La declaración de impuestos debe incluir la información siguiente:

- El nombre y la dirección de la empresa.
- Los ingresos brutos de la empresa.
- La cantidad de impuesto adeudada.

### **6.1.2 Impuesto sobre los beneficios malversados (BDO)**

El Impuesto sobre los beneficios malversados se aplica a las empresas que cumplen los siguientes criterios:

- Tienen ingresos brutos anuales superiores a 500 millones de libras esterlinas.
- Han utilizado arreglos artificiales para evitar pagar impuestos en el Reino Unido.

Los arreglos artificiales pueden incluir, entre otros, los siguientes:

- Trasladar los beneficios a jurisdicciones con impuestos bajos.
- Utilizar precios de transferencia artificiales.
- Utilizar estructuras societarias complejas para evitar pagar impuestos.

El Impuesto sobre los beneficios malversados se calcula sobre la cantidad de beneficios que se han evitado pagar, con una tasa del 25%.

Las empresas que están sujetas al Impuesto sobre los beneficios malversados deben presentar una declaración de impuestos al Gobierno del Reino Unido. La declaración de impuestos debe incluir la información siguiente:

- El nombre y la dirección de la empresa.
- Los beneficios que se han evitado pagar.
- La cantidad de impuesto adeudada.

### **6.1.3 Impacto de los impuestos digitales en el Reino Unido**

Los impuestos digitales tienen un impacto significativo en las empresas que operan en el ámbito digital. Estos impuestos pueden aumentar los costes de las empresas y reducir sus beneficios.

El impacto de los impuestos digitales en el Reino Unido es aún incierto. Sin embargo, se espera que los impuestos tengan un impacto positivo en la recaudación de ingresos para el Gobierno del Reino Unido. También se espera que los impuestos ayuden a garantizar que las empresas que operan en el ámbito digital paguen su parte justa de impuestos.

Reino Unido recoge esta posibilidad y establece una regla de reparto aplicable a las prestaciones de servicios de intermediación (*marketplace transactions* en su ordenamiento) cuando otro usuario esté situado en un territorio con un impuesto

análogo al DST inglés. De forma «salomónica», el impuesto reparte la totalidad del ingreso a medias entre su Hacienda y la segunda jurisdicción. Reduce al 50% el ingreso sujeto al DST, atribuyendo el resto al otro Estado, como indica Beneyto(2021).

## **6.2 Experiencias en Latinoamérica**

En los últimos años, los países latinoamericanos han experimentado una creciente transformación en sus políticas fiscales, particularmente en relación con los servicios digitales. La expansión de la economía digital ha planteado desafíos significativos para los gobiernos en la región, que buscan adaptar sus sistemas tributarios a las nuevas realidades tecnológicas. En este contexto, varios países han explorado la implementación de impuestos específicos sobre servicios digitales como una forma de garantizar una tributación justa y equitativa en un entorno cada vez más digitalizado.

Estos impuestos suelen dirigirse a empresas multinacionales de tecnología que operan en la región, gravando servicios como publicidad en línea, plataformas de streaming, y comercio electrónico. Sin embargo, la implementación de impuestos digitales ha generado debates y desafíos, tanto a nivel nacional como internacional. Algunos países han buscado coordinar esfuerzos para evitar la doble imposición y garantizar una aplicación uniforme de estas medidas.

A partir de la información previamente expuesta, procedemos a detallar las vivencias internacionales relacionadas con la tributación de servicios digitales en varios países de Latinoamérica.

### **6.2.1 Uruguay**

La normativa en Uruguay con respecto a los servicios y plataformas digitales identifica dos formas de gravar las rentas generadas por entidades no residentes. La primera categoría abarca aquellas transmisiones directas, como la televisión o cualquier contenido audiovisual, así como las realizadas por internet a través de

diversas plataformas y aplicaciones. En segundo lugar, se consideran las actividades de mediación o intermediación de servicios prestados en línea, con la condición de que sean mayormente automatizadas, minimizando la intervención humana (Rueda, 2018).

El impuesto a la renta se recaudará mediante retención del domiciliado y la previa inscripción obligatoria del no residente. La recaudación será íntegramente de la fuente uruguaya, esto significa, si el pagador se encuentra en territorio uruguayo y realiza el pago con tarjeta de crédito o débito, la ley establece que deberá abonar el 100% del impuesto correspondiente. °En cambio, si el pagador se encuentra fuera del territorio, solo deberá abonar el 50% de dicho impuesto (Rueda, 2018).

Según la tesis de la PUCP “Imposición a los servicios digitales, al examinar la experiencia en Uruguay, se destaca que este país, en 2018 mediante la Ley 19.535, comenzó a gravar con impuestos a las rentas obtenidas por plataformas digitales, en la cual establece que las rentas de no domiciliados provenientes de servicios prestados por internet mediante plataformas digitales o aplicativos se consideran en su totalidad como rentas de fuente uruguaya (2017).

Es crucial señalar que esta disposición se integra en la legislación tributaria uruguaya que regula el porcentaje de rentas de fuente uruguaya en servicios internacionales relacionados con la producción, distribución e intermediación de películas u otras transmisiones similares.

Además, la normativa uruguaya no solo clasifica estos servicios digitales como renta de fuente uruguaya, sino que también modifica el tratamiento de la renta obtenida por los derechos de distribución de películas y similares. Esto implica un cambio en el porcentaje de renta de fuente uruguaya, aumentándolo del 30% al 100%.

Cabe destacar que el artículo 48 de la legislación tributaria uruguaya es similar al artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú. Ambos regulan las rentas por servicios prestados parcialmente en el país y parcialmente en el exterior. En el

caso del Perú, se considera renta de fuente peruana al 20% de los ingresos que perciba el no domiciliado por el uso de películas o similares, resultando en una tasa efectiva del impuesto del 6%.

A pesar de las diferencias en la naturaleza de los negocios, ya que uno se refiere a licencias de uso sobre películas y el otro a servicios digitales como Netflix, se sostiene que ambos tipos de negocios, al estar vinculados a la obtención de rentas por la comercialización de contenido audiovisual, deberían tener una tasa efectiva de retención similar.

### **6.2.2 Colombia**

La legislación en Colombia contempla un impuesto municipal y distrital dirigido a actividades electrónicas o digitales y similares en el ámbito territorial. Estas actividades incluyen video, televisión, música, radio, videojuegos, almacenamiento en la nube y cualquier otro medio de transmisión electrónica (Congreso de la República de Colombia, 2020). La retención de este impuesto recae en entidades financieras, como emisoras de tarjetas de crédito y débito, y recaudadores de efectivo designados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). La retención se aplica al 100% del pago o abono de servicios electrónicos y digitales. La tasa de recaudación es del 2% si la transacción se realiza en territorio colombiano y del 5% si es desde el exterior (Cabrera, 2017).

En cuanto al IVA para servicios digitales, los proveedores extranjeros deben registrarse en Colombia y cumplir con las obligaciones de recaudación del IVA. Además, se ha establecido un impuesto sobre las ventas (ISV) para servicios de transporte ofrecidos por plataformas digitales.

La tesis de la PUCP enfatiza la importancia de analizar la legislación tributaria colombiana en servicios digitales, dada la membresía compartida en la Comunidad Andina y el notable desarrollo tecnológico del país. Según la información de CEPAL, Colombia es uno de los tres países latinoamericanos que aplican el IVA a servicios digitales, liderando la tributación en la región. La Ley 1819 de 2016 amplió el alcance del IVA a servicios prestados desde el exterior, estableciendo la

obligación de retener el impuesto a entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito. Esta norma precisó que los usuarios del servicio son responsables de la retención, y en caso de incumplimiento, las entidades emisoras calificarían como responsables de la retención.

En resumen, Colombia ajustó su legislación interna para incluir el IVA en servicios prestados desde el exterior dirigidos a residentes colombianos, sin establecer un impuesto a las ganancias para plataformas digitales.

### **6.2.3 Argentina**

En otro país que consideramos importante para el análisis, como Argentina, observamos una política fiscal más proteccionista en contraste con los sistemas tributarios de los países miembros de la OCDE. Aunque hemos examinado el desarrollo de los sistemas tributarios de dichos países en relación con los servicios digitales, es crucial evaluar la perspectiva de un país que prioriza menos los beneficios para los países exportadores de capital.

En Argentina, la resolución 593 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires estableció el "Impuesto Netflix" con una tasa del 3% sobre los ingresos brutos. Este impuesto implica una retención en la fuente sobre los ingresos brutos de actividades de servicios de suscripción online para acceder a contenido audiovisual, como películas y series, transmitidos por Internet a diversos dispositivos. Además, abarca la suscripción para comprar o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, u otros similares (Cabrera, 2017, p.96).

En concordancia, el Congreso Argentino, a través del Decreto 354/2018, determinó que cuando los servicios digitales se paguen a sujetos en el exterior identificados en una lista, como Netflix, Spotify o Facebook, mediante entidades argentinas que faciliten pagos al exterior, estas deben actuar como agentes de percepción y determinación del impuesto. Este impuesto debe declararse y pagarse a la Autoridad Administrativa Argentina. El decreto también especifica que si el usuario realiza el pago mediante tarjeta de crédito o débito, la retención se efectuará en la fecha de la

operación, utilizando el resumen bancario como comprobante de la retención (Congreso Argentino, Decreto 354, 2018).

#### **6.2.4 Mexico**

México ha introducido un impuesto sobre servicios digitales (conocido como ISR-Digital) que grava los ingresos de las empresas extranjeras que ofrecen servicios digitales en el país, en 2020 entró en vigencia la nueva normativa para gravar a los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, tanto en impuesto sobre las ganancias (ISR) como en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) (Sánchez & Ilhuicatzí, 2020).

#### **6.2.5 Brasil**

En mayo de 2020, en Brasil se radicó un proyecto de ley, el cual establece un impuesto federal anual a los servicios digitales llamado Contribución para la intervención en el dominio económico. El proyecto de ley establece como hechos gravables del impuesto: I) la colocación de anuncios en una plataforma digital dirigida a usuarios ubicados en Brasil; II) la disposición de plataformas en línea con el fin de facilitar la comercialización de bienes o servicios entre usuarios (al menos un usuario debe estar ubicado en Brasil); III) la transmisión de datos recopilados sobre usuarios y generados por la actividad de los usuarios en interfaces digitales. El contribuyente del impuesto serían las personas jurídicas domiciliadas en Brasil o en el extranjero que obtengan ingresos brutos de las anteriores actividades y que pertenezcan a un grupo económico que haya devengado en el año anterior: I) ingresos brutos mundiales superiores al equivalente de 3.000 millones de reales; y II) ingresos brutos superiores a 100 millones de reales en Brasil (Proyecto de Ley 2358 de 2020).

### **6.3 Análisis de entrevistas**

A continuación, se presenta la perspectiva de los entrevistados en torno a la gravación del impuesto a la renta.

**Tabla 2***Matriz de triangulación de la primera pregunta*

<b>ENTREVISTADO</b>	<b>1. ¿Cómo gravar con el Impuesto a la Renta a una empresa multinacional por las ventas en un territorio donde tiene poca o ninguna presencia física?</b>
<b>Juan Carlos Vidal</b>	A día de hoy, la tributación corporativa suele estar atada a la presencia física. Sin embargo, los modelos de negocio digitales existentes hoy generan que algunos grupos multinacionales ya no requieren tener ninguna presencia física para prestar sus servicios en un territorio, por lo tanto, bajo las normas actuales, sus utilidades no están gravadas con impuestos a las ganancias en los territorios en los que operan. Ante esta problemática, la OECD viene impulsando planes de reformas normativas, a través de la introducción del denominado Pilar 1, que busca establecer mecanismos para que una parte de las utilidades de los grupos multinacionales se reasigne, para fines del cálculo del impuesto, hacia los países en donde están sus mercados y, de esa manera, se logre que se paguen impuestos en los países en donde están los usuarios de los servicios. El Pilar 1 se encuentra aún en desarrollo pero ya hay un compromiso político firmado por representantes de alrededor de 140 países para implementarlo en los próximos años.
<b>Carlos Chirinos</b>	La figura del “establecimiento permanente” tal y como lo conocemos ha quedado desfasada (relacionado a la presencia física de una empresa en otra jurisdicción); hoy se propone reformular este concepto, sea como un “establecimiento permanente digital” o a través de otros esfuerzos que ya se han materializado en diversas jurisdicciones. En países como Chile y Colombia se han implementado impuestos a ciertos modelos de economía digital, aun cuando desde el IVA. En mi opinión, cualquier esfuerzo de gravar a una multinacional por las ventas en una jurisdicción debe suponer un diseño legal claro, preciso, que no genere distorsiones en el mercado y sobre todo, que sea practicable y operativamente posible.
<b>Ricardo Leiva</b>	Gravar con el Impuesto a la Renta a una empresa multinacional por sus ventas en territorios donde tiene poca o ninguna presencia física pasa necesariamente por un esfuerzo bilateral o multilateral. En la actualidad el mayor esfuerzo multilateral viene dado por la iniciativa BEPS, específicamente a través del denominado Pilar 1. Sin embargo, incluso con un esfuerzo de estas dimensiones, en mi opinión existen muchas limitaciones que hacen que la solución aún sea lejana. Por ejemplo, Si bien se ha avanzado de manera importante en la firma de acuerdos, su implementación tomaría algunos años (se habla de 2028 o 2029), no solo por la complejidad del sistema que se propone (principalmente por los mecanismos de compensación), sino porque algún país de importancia superlativa

---

no ha definido totalmente su participación, motivado principalmente por la reducción que se esperaría en sus ingresos proveniente de empresas locales que operan en otras jurisdicciones con baja o nula presencia física. Estos inconvenientes han sido tales, que un país como Canadá (miembro del G7), no se adhirió al paquete de medidas de Julio 2023, principalmente porque no está dispuesto a detener hasta finales del 2024 sus iniciativas de legislación interna para gravar este tipo de rentas. En adición a lo mencionado, si bien hoy en día las economías se encuentran más integradas por el desarrollo de los mecanismos de comunicación y la participación de multinacionales alrededor del mundo, también nos encontramos con grandes economías que reivindican aspectos nacionales (como fue el caso de Estados Unidos en el anterior gobierno y Reino Unido con su salida de la UE).

Lo indicado me hace pensar que las iniciativas multilaterales podrían resultar poco eficaces aun siendo implementadas. Quizás ello sea la razón por la que los mecanismos planteados en el Pilar 1 hayan terminado basándose en porcentajes o importes resultado de negociaciones y no de medidas técnicas (por ejemplo, el 10% de utilidad rutinaria, el 25% que se distribuiría sobre la no rutinaria y los porcentajes determinados para los mecanismos de compensación).

Sobre la base de estos comentarios generales, y siendo pragmáticos, la posibilidad más cercana de encontrar mecanismos para gravar este tipo de rentas es lo propuesto en el Pilar 1, sin embargo, me parece que estará lejos de conseguir una tributación justa. En caso ello no prospere (lo cual sería un fracaso de esfuerzo internacional) tiendo a pensar que, al menos por algunos años, las soluciones pasarán por iniciativas unilaterales o bilaterales

---

## **CONCLUSION DEL GRUPO**

Juan Carlos Vidal (JCV) es el más optimista de los tres entrevistados, en tanto que Ricardo Leiva (RL) no es tan optimista, y ello no porque el modelo en sí sea malo, sino que considera que los países ricos no son tan iguales como parecen, es así que una potencia dominante como USA (aunque no lo nombra específicamente) se niegan a firmar el tratado multilateral de la Reforma Fiscal Global o enfoque de los Dos Pilares entre en vigencia. A su turno, Carlos Chirinos (CH) hace énfasis en que para ser gravada una empresa en la zona donde hace negocios, mas allá que no tenga presencia física se necesita de una vez por todas legislar creando el denominado Establecimiento Permanente Digital, al mismo tiempo y sin referirse a los Dos Pilares, asume tácitamente que lo vendría ser la RFG de la OCDE debe evitar generar distorsiones en el mercado.

---

Nota: Elaboración Propia

**Tabla 3**

*Matriz de triangulación de la segunda pregunta*

<b>ENTREVISTADO</b>	2. Considerando la importancia de la BigData hoy en día, ¿cómo podría la adopción del Pilar 1 impactar en los enfoques tributarios y estrategias fiscales de las empresas, especialmente en relación con los activos intangibles, los datos y el valor generado por los usuarios?"Dado que la adopción del Pilar 1 implica la renuncia a las reglas de tributación unilateral y considerando que el Perú ha firmado el convenio Marco, ¿Qué condiciones cree usted que deberían cumplirse para que esa renuncia se produzca? Preocupa cómo afectaría a la recaudación actual.
<b>Juan Carlos Vidal</b>	<p>En términos de la recaudación actual, considero que la recaudación a la que se estaría renunciando en caso de adoptar el Pilar 1 es la generada por las retenciones a los servicios digitales B2B recibidos del exterior.</p> <p>En contraposición, por dejar de lado dicha recaudación, se estaría ganando una potencial recaudación a través de la asignación que el Pilar 1 otorgue a Perú por la operación de empresas principalmente digitales que hoy operan en Perú y actualmente no están gravadas con el impuesto a la renta.</p> <p>Desde el punto de vista económico, será importante conocer la proyección de ambas cifras, para evaluar la conveniencia económica para el Perú de la decisión de adoptar Pilar 1.</p> <p>Pero más allá de las consideraciones económicas, considero que en el Perú hay una voluntad política para buscar integrarnos como miembro formal a OCDE, por lo cual considero que la probabilidad de que busquemos implementar lo que finalmente implementen los países OCDE en cuanto a Pilar 1 es alta.</p>
<b>Carlos Chirinos</b>	En primer lugar, el Estado peruano debe evaluar si la implementación del Pilar 1 es conveniente desde la perspectiva de recaudación; dado que el Perú tendría eventualmente que eliminar el Impuesto a la Renta a los servicios digitales, se deberían realizar estudios precisos sobre cuánto vamos a perder como país. Sólo cuando el costo que supone eliminar la recaudación por servicios digitales sea menor que la recaudación por la implementación del Pilar 1, podría ser practicable en el Perú. Mientras tanto no considero conveniente para países como el Perú y otros en LATAM sumergirse en este proyecto.
<b>Ricardo Leiva</b>	Respecto de la primera parte de la pregunta, el Pilar 1 busca precisamente que las jurisdicciones de mercado graven, vía Impuesto a la Renta, una parte de los

---

beneficios obtenidos por las empresas en el país de la fuente. Ahora bien, dado que existen casos en los que las empresas orientan dichas rentas hacia jurisdicciones con menor gravamen, la implementación de una medida como el Pilar 1 llevará necesariamente a que este tipo de estructuras se revisen, pues el incentivo de un menor impuesto se reducirá.

Con relación a la segunda cuestión, como toda decisión que suponga la renuncia a algún derecho (como reglas de tributación unilateral), lo conveniente o no de aceptarla estará determinado, en principio, por la expectativa que tenga el país de la obtención de recaudación, actuando de manera unilateral o bilateral, respecto de la que obtendría mediante el mecanismo planteado en el Pilar 1. No tengo conocimiento de que se haya realizado tal estimación, aunque reconozco que debe de tener un alto grado de complejidad.

Sin embargo, en el caso del Perú no solo se debe de considerar el elemento cuantitativo, sino también partir del reconocimiento de las posibilidades reales de implementar mecanismos de gravamen eficaces y adaptativos. Es decir, si dada la forma y tiempos en los que se legisla internamente, un sistema unilateral podría resultar más engorroso y quedar obsoleto en poco tiempo. Adicionalmente, y no de menor importancia, se encuentra la real necesidad del Perú de integrarse a iniciativas internacionales que faciliten la operación de empresas multinacionales en el país, ello dotará de alguna mayor predictibilidad a nuestro sistema tributario, atributo que aún tiene mucho espacio de mejora.

---

Los tres entrevistados, en relación a la segunda parte de la pregunta coinciden en que deben hacerse cálculos cuidadosos antes de cambiarse al modelo de la RFG, que por mera lógica parece ser más ventajoso, pero es necesario hacer estudios matemáticos que modelen este cambio.

## **CONCLUSION DEL GRUPO**

En cuanto a la primera parte de la pregunta, sobre la Big Data, el único experto que respondió fue Ricardo Leiva, quién indica que de ordinario las empresas que hoy no pagan impuestos por extraer la riqueza de un país, por ejemplo los datos que obtiene facebook para venderlo en otros territorios, deberían hacerlo, pero ello supondrá a que se revisen las estructuras impositivas completas, transnacionales como transfronterizas, para eliminar los llamados paraísos fiscales

---

Nota: Elaboración Propia

*Matriz de triangulación de la tercera pregunta*

<b>ENTREVISTADO</b>	<b>3.¿Considera usted que se debe profundizar únicamente la tributación de las empresas digitales o, se debe seguir la ruta trazada por el pilar 1, que implica gravar a todas las empresas multinacionales (EMN) independientemente que presten servicios o vendan bienes?</b>
<b>Juan Carlos Vidal</b>	Considero que, en un escenario en que los países OCDE implementen el Pilar 1, será difícil quedar al margen y no hacerlo con el mismo alcance que se plantee a nivel internacional, que hoy incluye a las Empresas Multinacionales muy grandes, más allá incluso del sector digital.
<b>Carlos Chirinos</b>	Recordemos que nuestro país ya cuenta con un impuesto que grava los servicios digitales (si bien es cierto no los modelos de economía digital y tampoco negocios B to C). Dado ese contexto, sería importante evaluar la complejidad de su implementación; aun cuando es atractivo gravar a todas las multinacionales según el Pilar 1, me preocupa el nivel de complejidad, su operativa y sobre todo su impacto en la recaudación. Tal vez esquemas como los de Chile o Colombia sobre la base del IGV sería interesante evaluar.
<b>Ricardo Leiva</b>	El Pilar 1 nació con una intención más amplia en cuanto a su alcance. Entiendo que el planteamiento actual, que involucra en su primera etapa alrededor de 80 EMN para pasar a unas 300 en su segunda etapa, es una especie de prueba para luego incrementar su alcance. Sin embargo, hoy en día existen muchas empresas que forman parte de EMN que operan con recursos locales, en las cuales el sistema actual ha funcionado relativamente bien.
<b>CONCLUSION DEL GRUPO</b>	Carlos Chirinos: destaca que el país ya cuenta con un impacto que grava servicios digitales, y que si bien no se cubre todos los modelos de economía digital ni negocios BtoC. Hay un especial complejidad, sobre todo en el lado operativad, porque si habría un impacto en la recaudación de gravar a todas la s multinaciones según el pilar 1. Sugiere los casos de Chile o Colombia que gravan con el IGV pueden ser un camino interesante a evaluar.
	Ricardo leiva: señala que el Pilar que nació con una intención más amplia en cuanto a su alcance. Hace referencia que hay empresas que funcionan con recursos locales y viene funcionando bien.  Juan Carlos V; considera que si los países que conforman la OCDE implementan el pilar 1, será difícil que otros país no sigan esa ruta a nivel internacional.  En resumen las respuestas reflejan preocupaciones sobre la complejidad de establecer una contribución aplicando el Pilar 1. También se menciona de manera similar en la posibilidad de

---

evaluar esquemas de otros países basados en el IGV. Aquí resaltamos la posición de Juan Carlos Vidal, que si los países que conforman la OCDE este influirá en otros países.

---

Nota: Elaboración Propia

**Tabla**

5

*Matriz de triangulación de la cuarta pregunta*

---

<b>ENTREVISTADO</b>	<b>4.Una parte central de nuestro trabajo hace esta afirmación: Hoy por hoy, el withholding tax por Impuesto a la Renta de fuente peruana por prestación de servicios, es nominalmente una retención sobre renta de fuente peruana, pero lo soporta el usuario empresa en la mayoría de los casos, que vía costos de sus bienes o servicios para efectos económicos lo traslada a su consumidor e incluso al exterior también como costo, si es que llega a exportar, vale decir el Impuesto a la Renta a los prestadores de servicios extranjeros, en realidad se comporta como un IGV o IVA que no da derecho a crédito fiscal, pero si va al costo de los bienes y servicios; ¿Considera esta opinión válida?, en ambos casos (si o no) nos resume sus razones.</b>
<b>Juan Carlos Vidal</b>	Considero que la afirmación es correcta. Quien usualmente termina asumiendo el mayor costo generado por el impuesto mencionado es el usuario final del servicio, que en la mayoría de los casos es un usuario local.
<b>Carlos Chirinos</b>	Considero que la afirmación es válida sólo en aquellos casos en que el proveedor del exterior expresamente acuerda con el usuario local (empresa domiciliada en Perú) que el pago sea sin retención alguna; en otras palabras, si el proveedor del servicio digital no asume el impuesto a la renta, el usuario local tendrá que asumir dicho impuesto y sí, en ese caso, es probable que opte, si el mercado se lo permite, trasladar dicho costo a sus clientes. A veces el mercado no permite encarecer el servicio al cliente y el usuario termina afectando su rentabilidad. Sería importante sustentar la afirmación con estudios económicos en la industria específica.
<b>Ricardo Leiva</b>	En efecto, en muchos acuerdos entre empresas no domiciliadas que prestan servicios a empresas domiciliadas en Perú se establece que es esta última quien asume el impuesto a la renta del no domiciliado, con los efectos indicados en la pregunta. Aunque no podría afirmar que ocurren en todos los casos. No obstante, dado que esta situación no solo se produce entre empresas vinculadas, sino también con terceros independientes, tal situación resulta en un ejercicio del libre derecho que tienen las empresas de establecer sus condiciones contractuales. En cuanto al impacto en los precios al consumidor final, éste se encontrará finalmente determinado por el nivel de competencia interna y la disponibilidad de que tales servicios de no domiciliados puedan ser prestados por sujetos domiciliados. Es

<p><b>CONCLUSION DEL GRUPO</b></p>	<p>decir, que la posibilidad de trasladar el impuesto a los consumidores finales dependerá de si existen o no competidores en el mercado con mejores estructuras de costos, en cuyo caso será más complicado el traslado directo del costo del impuesto al precio, y lo que se impactará es la rentabilidad de la empresa usuaria del servicio, con un consecuente menor impuesto a la renta local. Quizás la solución a este tema no pase por un control tributario, sino por el desarrollo de una mayor competitividad en el país.</p> <p>El entrevistado JCV, aunque de manera escueta sin expresar sus razones, lo que nos hace suponer que son similares a las nuestras, coincide a plenitud con nuestra hipótesis y conclusión. En tanto que RL Y CCH coinciden también, pero dejan claro que el mayor costo para los casos donde se asumen el withholding tax no siempre lo paga el consumidor si es que el mercado no lo permite ese traslado al precio, con lo cual en algunos casos sea de manera total o parcial, este sobrecosto lo asume la empresa usuaria reduciendo su rentabilidad.</p>
------------------------------------	--

Nota: Elaboración Propia

**Tabla**

*Matriz de triangulación de la quinta pregunta*

6

<p><b>ENTREVISTADO</b></p>	<p><b>5. El Perú tiene firmados CDIs bilaterales, la adopción de los dos pilares, implicará talvez controversias con las contrapartes de esos CDIs, ¿ven ustedes una situación compleja?</b></p>
<p><b>Juan Carlos Vidal</b></p>	<p>Así es. La adopción de los dos pilares puede generar controversias no solo con los países con los que tenemos firmados CDI's sino en general. El diseño de los mecanismos de Pilar 1 y 2 es complejo, y la implementación que cada país realice lo será más, pues seguramente surgirán diferencias o matices en los detalles al momento en que cada país legisle sobre el tema. Sin embargo, considero que iniciativas como las del Pilar 1 y 2 son necesarias globalmente, puesto que en caso de no implementarse quedaría sin resolver parte importante de la problemática BEPS, y a la fecha no se cuenta con otras alternativas viables para enfrentar dicho problema.</p>
<p><b>Carlos Chirinos</b></p>	<p>Los CDI que el Perú tiene firmados siguen, hoy, el Modelo OCDE, en donde la tributación en fuente por beneficios empresariales depende de la existencia de un establecimiento permanente "físico"; entonces, cualquier modificación de la legislación interna en la que se atribuya tributación al Perú por establecimientos permanentes "digitales" o en función a ventas o ingresos generados en Perú, serán impracticables dado que los CDI prevalecen sobre el derecho interno. Lo que se requerirá es que los CDI sean modificados e incorporen, por ejemplo, una suerte de Artículo 12-B del Modelo ONU o alguna alternativa similar para</p>

	que puedan amparar cualquier cambio a la norma interna. Algo similar debe ocurrir con el Pilar 2.
<b>Ricardo Leiva</b>	Entiendo que en los dos pilares se han establecido mecanismos para mitigar estas situaciones. Inclusive en el Pilar dos se ha establecido una opción para manejarse a nivel de CDIs. No obstante, era esperable que el planteamiento de soluciones como las que abordan los dos pilares genere discrepancias con algunos mecanismos actuales, unilaterales o bilaterales, por lo que se requerirá necesariamente el desarrollo de espacios de solución de controversias o de armonización con los CDIs.
<b>CONCLUSION DEL GRUPO</b>	El entrevistado JCV señala que la adopción de los Dos Pilares o RFG es una necesidad prácticamente indispensable, punto de vista con el cual coincidimos; en tanto que CCH además de reconocer que se generarán conflictos con los CDI's ya firmados, tal cual lo hace JCV, considera que el concepto de Establecimiento Permanente físico necesita una reforma legal urgente para adoptar el Establecimiento Permanente Digital. Por su lado, RL considera que sí existirán controversias, lo cuál exigirá que se armonicen o adapten los CDI's actuales con el enfoque los Dos Pilares o RFG.
: Elaboración Propia	

## CONCLUSIONES

- La Digitalización de la Economía es más que procesamiento de textos, videos o imágenes usando el Internet, es y ha sido un cambio en la forma de fabricar los bienes, comercializarlos, publicitarlos y comprarlos, usando en los últimos tiempos la inteligencia artificial para identificar gustos y preferencias para ofertar bienes y servicios que satisfagan de manera personalizada esas necesidades.
- La evolución e innovación en el mundo de los servicios, desde los tradicionales hacia los nuevos como educación, turismo, banca, hasta los disruptivos como los de la economía colaborativa tales como Uber y Airbnb, es consecuencia de la digitalización de la economía.
- La digitalización de la economía favoreció para que los territorios que ofrecen gravar con tasas impositivas muy bajas o nulas, denominados paraísos fiscales que ya existían antes, se incrementara a tal punto que trastocó radicalmente la aplicación de las reglas de la tributación tradicional en los niveles nacionales y transfronteriza.
- La digitalización de la Economía ha convertido en obsoleto el sistema tributario tradicional, porque ha permitido a los generadores de riqueza, ya sea por la oferta de bienes o la prestación de servicios, hacer lo que era impensable en el pasado: mover con una facilidad asombrosa sus activos intangibles generadores de valor a territorios de baja o nula tributación.
- Esta situación de mover sus activos generadores de riqueza a paraísos fiscales que ya se venía dando a fines del siglo XX, se aceleró de manera exponencial iniciando el presente siglo, de forma paralela a la influencia del Internet y tecnologías de la información conexas, que conllevó a que no solo perdieran tributación los países pobres que ya sufrían ese flagelo desde antes de la digitalización, sino que ahora lo estaban sufriendo los fiscos de los países ricos como el G7 y G20, lo que motivó

la OCDE a plantearse una estrategia amplia de 15 acciones, tendientes a corregir esas conductas de los contribuyentes, principalmente las Empresas Multinacionales (EMN).

- Como punto Culminante, de las 15 Acciones BEPS, la OCDE formuló un plan de Reforma Fiscal Global, conocida como El Enfoque de los dos Pilares, donde el Pilar Dos busca en la práctica eliminar la existencia de los territorios de nula o baja imposición conocidos como paraísos fiscales, resuelto ese problema de la existencia de los refugios para eludir y evadir impuestos que afectan al mundo entero, se podrá implementar el Pilar Uno, que es la Reforma Fiscal propiamente dicha.
- Para lograr el funcionamiento del Pilar Uno, también conocido como la Reforma Fiscal Global, es imperativo contar con la participación de todos los países a nivel mundial. En el escenario menos favorable, al menos deben participar aquellos países que representan la mayor parte del Producto Interno Bruto (PIB) global. Esto aseguraría que las naciones no incluidas en el acuerdo se vean directamente afectadas por las reglas establecidas, haciendo difícil eludir o socavar el nuevo sistema fiscal.
- La implementación del Pilar Uno, no implica la desaparición de los sistemas tributarios nacionales, dado que esta solo regulará a las EMN, y creemos que a nivel de nuestro País, debemos acelerar el proceso de adhesión como miembro de la OCDE, consecuentemente. Por otro lado, una iniciativa Legislativa para emitir una Ley en el Congreso, sino es dentro del mecanismo vinculante de la OCDE, creemos que estará destinada al fracaso, por el nulo poder que nuestro país tiene sobre las EMN.
- En relación con el objetivo específico de analizar cómo el Perú se beneficiaría o perjudicaría mediante la recaudación del impuesto de la renta propuesta como reforma fiscal global (RFG), los autores reconocen la dificultad de alcanzar esta meta al momento de concluir el trabajo. La falta de una estimación precisa de la recaudación que se obtendría con el Pilar Uno por parte de la OCDE impide realizar

una cuantificación del beneficio o perjuicio. Aunque existe un documento técnico de octubre de 2023 que aborda el método de asignación a cada territorio, este aún debe someterse a una prueba real de cálculo.

- Sin embargo, el trabajo de investigación ha logrado resaltar que el Perú no puede ignorar las implicaciones de esta reforma fiscal global. El país deberá decidir entre adoptar, rechazar o esperar a ver los resultados, aunque esta espera no puede prolongarse indefinidamente. La mera abstención frente a este tratado multilateral podría resultar en una pérdida de recaudación a largo plazo
- La implementación del Pilar Uno, no implica la desaparición de los sistemas tributarios nacionales, pero éstos si se verán directamente afectados, en cuanto a la posibilidad de que exista una elusión fiscal en los niveles altamente significativos que hoy existen.
- A nivel Perú, que aún sin ser miembro admitido ha suscrito el acuerdo base de los Dos Pilares, (que es casi lo mismo que decir Latino América, con la excepción de Brasil que es una economía grande que tiene sus propias características), se está a lo que la OCDE avance como conjunto, y una vez que se inicie la implementación deberá evaluar como modifica su legislación interna, tal como ha sucedido ya en los Precios de Transferencia provenientes del Plan BEPS, para adaptarse las Reglas del Pilar Uno, ya sea aceptando de lleno el nuevo sistema recaudatorio proveniente de las EMN, o manteniendo el actual; pero en cualquier caso, no podrá entrar en conflicto con esas nuevas reglas de una forma que impida su funcionamiento en el ámbito global.
- Una iniciativa Legislativa para emitir una Ley en el Congreso, sino es dentro del mecanismo vinculante de la OCDE, creemos que estará destinada al fracaso, por el nulo poder que nuestro país tiene sobre las EMN.

## RECOMENDACIONES

- El Enfoque de los Dos Pilares, enfatizando el Pilar Uno o Reforma Fiscal Global, es un tema novedoso y al mismo tiempo de una complejidad técnica y matemática importante, que el ámbito académico, gubernamental e inclusive profesional tributario y legal peruanos, tiene muy poca difusión al día de hoy, por lo que se recomienda que se convoquen a los técnicos extranjeros para que se brinde una amplia difusión y se generen foros de discusión, al mismo tiempo que se estimule la mayor producción de trabajos de investigación como el presente, no solo en los ámbitos de las facultades de derecho, sino también en las de economía y de contabilidad.
- Existen aspectos cuantitativos de fórmulas y cálculos que exceden en mucho al alcance de este trabajo, por lo que, durante el proceso de investigación y las búsquedas de Internet, que incluyeron videos de YouTube y guías prácticas sobre los dos pilares y el Monto A, se observó la escasez de material específicamente relacionado con el tema. Esto refuerza la sugerencia de que los expertos y la academia deberían aumentar la producción y difusión de publicaciones vinculadas a este tema.
- Si bien es cierto, como lo hemos adelantado, consideramos que una iniciativa legislativa a nivel peruano sería de cero utilidad, en tanto pretenda lograr que las EMN tributen de manera real por sus ganancias en Perú, si creemos que un grupo, por decir de elite, conformado por funcionarios de SUNAT, MEF y Asesores Claves del Congreso, adquieran los conocimientos necesarios en esta materia novedosa, para estar debidamente entrenados y cuando nos toque insertarnos de manera tangible en la Reforma Fiscal Global de los Dos Pilares, estemos conscientes como país lo que podemos ganar y/o perder, si nos adherimos plenamente pero renunciando ciertos cobros actuales bajo el sistema tributario convencional.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Collosa, A. (15 de Febrero de 2023). *Ciat*,. Obtenido de <https://www.ciat.org/la-reforma-tributaria-internacional-debe-ser-el-comienzo-de-una-mejor-estrategia-de-control-de-la-economia-digital/>
- Picon, O. (2005). Servicios Empresariales Prestados por No Domiciliados . *Advocatus*, 221-231.
- Anton, F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación. *Dialnet*, 1-26.
- Derecho PUCP. (2014). Derecho Tributario:Internacionalización y tendencias . *Revista de la Facultad de Derecho*, 11-289.
- Vega, M., & Lopez, J. (2022). Impuesto a la renta de los servicios digitales brindado por plataformas de empresas no domicialidas . *Revista Vision Contable* , 1-26.
- Bravo, J. (2017). Ambito de la aplicación del impuesto a la renta en el Perú. *Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*.
- Carrasco, L., & Regalado, M. (12 de Mayo de 2023). Análisis tributario de los ingresos obtenidos a través de la compra y venta de criptomonedas en el caso de personas naturales: Un enfoque hacia su futura regulación en la legislación peruana (Tesis de grado). Lima , Peru: Universidad Esan.
- Acosta, T. (2019). Tributación del Impuesto a la renta sobre las ganancias provenientes de actos ilicitos: Una propuesta de no sujeción (Tesis de grado). Chiclayo, Perú: Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo .
- Guillen, R., & Cabanillas, A. (2015). Impuesto a la renta de sujetos no domiciliados en el Perú:aspectos generales. *Avances y retos del Regimen Tributario Peruano*, 9-11.
- Castillo, 2. (2014). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. *Repositorio Cepal*, 6-180.

- Alva, M. (2017). *El Impuesto a la Renta y las Teorías que determinan su afectación*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Amat y León, C. (1980). El impuesto a la renta de personas naturales en el Perú. *Apuntes: Revista de Ciencias Sociales*, 10, 5-32.
- Arbaiza, L. (2019). *Como elaborar una tesis de grado*. Lima: Universidad Esan.
- Abusleme, F. (2023). *Impuesto a la renta en los intercambios con criptomonedas*. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/191888/Impuestos-a-la-renta-en-los-intercambios-con-criptomonedas.pdf?sequence=5&isAllowed=y>
- Chanduviri, V. (2018). Manuel del impuesto a la renta. *Economía y Finanzas*, 32, 5-156.
- Calle, L. (2022). *La fiscalidad de las criptomonedas en España. Su estado actual (Tesis de Postgrado)*. Obtenido de <https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/58798/TFG-E-1707.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario: impuesto a la renta: aspectos significativos*. Lima: Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Zuzunaga, F., & Zegarra, J. (2004). *El impuesto a la renta sobre las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de inmuebles*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- OCDE. (2016). Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalization. *Report on Pillar One Blueprint*, 16.
- Lorraine, E. (11 de Diciembre de 2020). *Tax Management International Journal TM Bloomberg*. Obtenido de [tps://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3743059](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3743059)
- OCDE. (2019). Actualización de la evaluación del impacto económico del pilar uno: Base OCDE/G20. *Documentos de trabajo de la ocde sobre tributación N° 66*, 10.
- Borders, K., & Balladares, S. (2023). Digital Service Taxes. *Hal Open Science*.

- Geringer, S. (20 de Marzo de 2020). *Digital Service Tax*. Obtenido de <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/10291954.2020.1727083?scroll=top&needAccess=true>
- Beneyto, P. (Abril de 2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales . Madrid, España: Universidad Pontificia ICAI.
- Jimenez, P., & Podesta, A. (s.f.). Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en America Latina. Paname: CIAT.
- Piscoya, L., & Torres, G. (2019). Análisis Del Efecto Tributario De La Ejecución De Proyectos De Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico E Innovación Tecnológica En Las Empresas Del Perú - Aplicación Práctica En La Empresa Abc Y Comparación Normativa Con Chile Y España (Tesis de . Chiclayo, Perú: Universidad Catolica Santo Toribio de Mogrovejo.
- Byrne, M. (03 de Agosto de 2020). *Impuesto a los servicios digitales en el Perú*. Obtenido de <https://www.ulima.edu.pe/posgrado/maestrias/mtpf/blog/impuesto-servicios-digitales-peru>  
<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/50442/TFG%20-%20Beneyto%20Martini,%20Pedro.pdf?sequence=-1>

## **ANEXOS**

*Anexo 1*  
*Ficha N 1 de Entrevista*

<b>FICHA DE DATOS</b>
<b>Fecha de la entrevista:</b> 10 de noviembre de 2023
<b>Persona Entrevistada :</b> Juan Carlos Vidal
<b>1.¿Cómo gravar con el Impuesto a la Renta a una empresa multinacional por las ventas en un territorio donde tiene poca o ninguna presencia física?</b>
<p>A día de hoy, la tributación corporativa suele estar atada a la presencia física. Sin embargo, los modelos de negocio digitales existentes hoy generan que algunos grupos multinacionales ya no requieren tener ninguna presencia física para prestar sus servicios en un territorio, por lo tanto, bajo las normas actuales, sus utilidades no están gravadas con impuestos a las ganancias en los territorios en los que operan.</p> <p>Ante esta problemática, la OECD viene impulsando planes de reformas normativas, a través de la introducción del denominado Pilar 1, que busca establecer mecanismos para que una parte de las utilidades de los grupos multinacionales se reasigne, para fines del cálculo del impuesto, hacia los países en donde están sus mercados y, de esa manera, se logre que se paguen impuestos en los países en donde están los usuarios de los servicios.</p> <p>El Pilar 1 se encuentra aún en desarrollo pero ya hay un compromiso político firmado por representantes de alrededor de 140 países para implementarlo en los próximos años.</p>
<b>2.Considerando la importancia de la BigData hoy en día, ¿cómo podría la adopción del Pilar 1 impactar en los enfoques tributarios y estrategias fiscales de las empresas, especialmente en relación con los activos intangibles, los datos y el valor generado por los usuarios?"Dado que la adopción del Pilar 1 implica la renuncia a las reglas de tributación unilateral y considerando que el Perú ha firmado el convenio Marco, ¿Qué condiciones cree usted que deberían cumplirse para que esa renuncia se produzca? Preocupa cómo afectaría a la recaudación actual.</b>

En términos de la recaudación actual, considero que la recaudación a la que se estaría renunciando en caso de adoptar el Pilar 1 es la generada por las retenciones a los servicios digitales B2B recibidos del exterior.

En contraposición, por dejar de lado dicha recaudación, se estaría ganando una potencial recaudación a través de la asignación que el Pilar 1 otorgue a Perú por la operación de empresas principalmente digitales que hoy operan en Perú y actualmente no están gravadas con el impuesto a la renta.

Desde el punto de vista económico, será importante conocer la proyección de ambas cifras, para evaluar la conveniencia económica para el Perú de la decisión de adoptar Pilar 1.

Pero más allá de las consideraciones económicas, considero que en el Perú hay una voluntad política para buscar integrarnos como miembro formal a OCDE, por lo cual considero que la probabilidad de que busquemos implementar lo que finalmente implementen los países OCDE en cuanto a Pilar 1 es alta.

**3.¿Considera usted que se debe profundizar únicamente la tributación de las empresas digitales o, se debe seguir la ruta trazada por el pilar 1, que implica gravar a todas las empresas multinacionales (EMN) independientemente que presten servicios o vendan bienes?**

Considero que, en un escenario en que los países OCDE implementen el Pilar 1, será difícil quedar al margen y no hacerlo con el mismo alcance que se plantee a nivel internacional, que hoy incluye a las Empresas Multinacionales muy grandes, más allá incluso del sector digital.

**4.Una parte central de nuestro trabajo hace esta afirmación: Hoy por hoy, el withholding tax por Impuesto a la Renta de fuente peruana por prestación de servicios, es nominalmente una retención sobre renta de fuente peruana, pero lo soporta el usuario empresa en la mayoría de los casos, que vía costos de sus bienes o servicios para efectos económicos lo traslada a su consumidor e incluso al exterior**

**también como costo, si es que llega a exportar, vale decir el Impuesto a la Renta a los prestadores de servicios extranjeros, en realidad se comporta como un IGV o IVA que no da derecho a crédito fiscal, pero si va al costo de los bienes y servicios; ¿Considera esta opinión válida?, en ambos casos (si o no) nos resume sus razones.**

Considero que la afirmación es correcta. Quien usualmente termina asumiendo el mayor costo generado por el impuesto mencionado es el usuario final del servicio, que en la mayoría de los casos es un usuario local.

**5.El Perú tiene firmados CDIs bilaterales, la adopción de los dos pilares, implicará talvez controversias con las contrapartes de esos CDIs, ¿ven ustedes una situación compleja?**

Así es. La adopción de los dos pilares puede generar controversias no solo con los países con los que tenemos firmados CDI's sino en general.

El diseño de los mecanismos de Pilar 1 y 2 es complejo, y la implementación que cada país realice lo será más, pues seguramente surgirán diferencias o matices en los detalles al momento en que cada país legisle sobre el tema.

Sin embargo, considero que iniciativas como las del Pilar 1 y 2 son necesarias globalmente, puesto que en caso de no implementarse quedaría sin resolver parte importante de la problemática BEPS, y a la fecha no se cuenta con otras alternativas viables para enfrentar dicho problema.

*Anexo 2*  
*Ficha N 2 de Entrevista*

<b>FICHA DE DATOS</b>
<b>Fecha de la entrevista:</b> 10 de noviembre de 2023
<b>Persona Entrevistada :</b> Ricardo Leiva
<b>1.¿Cómo gravar con el Impuesto a la Renta a una empresa multinacional por las ventas en un territorio donde tiene poca o ninguna presencia física?</b>
Gravar con el Impuesto a la Renta a una empresa multinacional por sus ventas en territorios donde tiene poca o ninguna presencia física pasa necesariamente por un

esfuerzo bilateral o multilateral. En la actualidad el mayor esfuerzo multilateral viene dado por la iniciativa BEPS, específicamente a través del denominado Pilar 1.

Sin embargo, incluso con un esfuerzo de estas dimensiones, en mi opinión existen muchas limitaciones que hacen que la solución aún sea lejana. Por ejemplo, Si bien se ha avanzado de manera importante en la firma de acuerdos, su implementación tomaría algunos años (se habla de 2028 o 2029), no solo por la complejidad del sistema que se propone (principalmente por los mecanismos de compensación), sino porque algún país de importancia superlativa no ha definido totalmente su participación, motivado principalmente por la reducción que se esperaría en sus ingresos proveniente de empresas locales que operan en otras jurisdicciones con baja o nula presencia física. Estos inconvenientes han sido tales, que un país como Canadá (miembro del G7), no se adhirió al paquete de medidas de Julio 2023, principalmente porque no está dispuesto a detener hasta finales del 2024 sus iniciativas de legislación interna para gravar este tipo de rentas. En adición a lo mencionado, si bien hoy en día las economías se encuentran más integradas por el desarrollo de los mecanismos de comunicación y la participación de multinacionales alrededor del mundo, también nos encontramos con grandes economías que reivindican aspectos nacionales (como fue el caso de Estados Unidos en el anterior gobierno y Reino Unido con su salida de la UE).

Lo indicado me hace pensar que las iniciativas multilaterales podrían resultar poco eficaces aun siendo implementadas. Quizás ello sea la razón por la que los mecanismos planteados en el Pilar 1 hayan terminado basándose en porcentajes o importes resultado de negociaciones y no de medidas técnicas (por ejemplo, el 10% de utilidad rutinaria, el 25% que se distribuiría sobre la no rutinaria y los porcentajes determinados para los mecanismos de compensación).

Sobre la base de estos comentarios generales, y siendo pragmáticos, la posibilidad más cercana de encontrar mecanismos para gravar este tipo de rentas es lo propuesto en el Pilar 1, sin embargo, me parece que estará lejos de conseguir una tributación justa. En caso ello no prospere (lo cual sería un fracaso de esfuerzo internacional) tiendo a pensar

que, al menos por algunos años, las soluciones pasarán por iniciativas unilaterales o bilaterales.

**2. Considerando la importancia de la BigData hoy en día, ¿cómo podría la adopción del Pilar 1 impactar en los enfoques tributarios y estrategias fiscales de las empresas, especialmente en relación con los activos intangibles, los datos y el valor generado por los usuarios?" Dado que la adopción del Pilar 1 implica la renuncia a las reglas de tributación unilateral y considerando que el Perú ha firmado el convenio Marco, ¿Qué condiciones cree usted que deberían cumplirse para que esa renuncia se produzca? Preocupa cómo afectaría a la recaudación actual.**

Respecto de la primera parte de la pregunta, el Pilar 1 busca precisamente que las jurisdicciones de mercado graven, vía Impuesto a la Renta, una parte de los beneficios obtenidos por las empresas en el país de la fuente. Ahora bien, dado que existen casos en los que las empresas orientan dichas rentas hacia jurisdicciones con menor gravamen, la implementación de una medida como el Pilar 1 llevará necesariamente a que este tipo de estructuras se revisen, pues el incentivo de un menor impuesto se reducirá.

Con relación a la segunda cuestión, como toda decisión que suponga la renuncia a algún derecho (como reglas de tributación unilateral), lo conveniente o no de aceptarla estará determinado, en principio, por la expectativa que tenga el país de la obtención de recaudación, actuando de manera unilateral o bilateral, respecto de la que obtendría mediante el mecanismo planteado en el Pilar 1. No tengo conocimiento de que se haya realizado tal estimación, aunque reconozco que debe de tener un alto grado de complejidad.

Sin embargo, en el caso del Perú no solo se debe de considerar el elemento cuantitativo, sino también partir del reconocimiento de las posibilidades reales de implementar mecanismos de gravamen eficaces y adaptativos. Es decir, si dada la forma y tiempos en los que se legisla internamente, un sistema unilateral podría resultar más engorroso y quedar obsoleto en poco tiempo. Adicionalmente, y no de menor importancia, se encuentra la real necesidad del Perú de integrarse a iniciativas internacionales que faciliten la operación de empresas multinacionales en el país, ello dotará de alguna mayor

predictibilidad a nuestro sistema tributario, atributo que aún tiene mucho espacio de mejora.

**3.¿Considera usted que se debe profundizar únicamente la tributación de las empresas digitales o, se debe seguir la ruta trazada por el pilar 1, que implica gravar a todas las empresas multinacionales (EMN) independientemente que presten servicios o vendan bienes?**

El Pilar 1 nació con una intención más amplia en cuanto a su alcance. Entiendo que el planteamiento actual, que involucra en su primera etapa alrededor de 80 EMN para pasar a unas 300 en su segunda etapa, es una especie de prueba para luego incrementar su alcance. Sin embargo, hoy en día existen muchas empresas que forman parte de EMN que operan con recursos locales, en las cuales el sistema actual ha funcionado relativamente bien.

**4.Una parte central de nuestro trabajo hace esta afirmación: Hoy por hoy, el withholding tax por Impuesto a la Renta de fuente peruana por prestación de servicios, es nominalmente una retención sobre renta de fuente peruana, pero lo soporta el usuario empresa en la mayoría de los casos, que vía costos de sus bienes o servicios para efectos económicos lo traslada a su consumidor e incluso al exterior también como costo, si es que llega a exportar, vale decir el Impuesto a la Renta a los prestadores de servicios extranjeros, en realidad se comporta como un IGV o IVA que no da derecho a crédito fiscal, pero si va al costo de los bienes y servicios; ¿Considera esta opinión válida?, en ambos casos (si o no) nos resume sus razones.**

En efecto, en muchos acuerdos entre empresas no domiciliadas que prestan servicios a empresas domiciliadas en Perú se establece que es esta última quien asume el impuesto a la renta del no domiciliado, con los efectos indicados en la pregunta. Aunque no podría afirmar que ocurren en todos los casos. No obstante, dado que esta situación no solo se produce entre empresas vinculadas, sino también con terceros independientes, tal situación resulta en un ejercicio del libre derecho que tienen las empresas de establecer sus condiciones contractuales.

En cuanto al impacto en los precios al consumidor final, éste se encontrará finalmente determinado por el nivel de competencia interna y la disponibilidad de que tales servicios de no domiciliados puedan ser prestados por sujetos domiciliados. Es decir, que la posibilidad de trasladar el impuesto a los consumidores finales dependerá de si existen o no competidores en el mercado con mejores estructuras de costos, en cuyo caso será más complicado el traslado directo del costo del impuesto al precio, y lo que se impactará es la rentabilidad de la empresa usuaria del servicio, con un consecuente menor impuesto a la renta local. Quizás la solución a este tema no pase por un control tributario, sino por el desarrollo de una mayor competitividad en el país.

**5.El Perú tiene firmados CDIs bilaterales, la adopción de los dos pilares, implicará tal vez controversias con las contrapartes de esos CDIs, ¿ven ustedes una situación compleja?**

Entiendo que en los dos pilares se han establecido mecanismos para mitigar estas situaciones. Inclusive en el Pilar dos se ha establecido una opción para manejarse a nivel de CDIs. No obstante, era esperable que el planteamiento de soluciones como las que abordan los dos pilares genere discrepancias con algunos mecanismos actuales, unilaterales o bilaterales, por lo que se requerirá necesariamente el desarrollo de espacios de solución de controversias o de armonización con los CDIs.

*Anexo 3*  
*Ficha N 3 de Entrevista*

<b>FICHA DE DATOS</b>
<b>Fecha de la entrevista:</b> 10 de noviembre de 2023
<b>Persona Entrevistada :</b> Carlos Chirinos
<b>1.¿Cómo gravar con el Impuesto a la Renta a una empresa multinacional por las ventas en un territorio donde tiene poca o ninguna presencia física?</b>
La figura del “establecimiento permanente” tal y como lo conocemos ha quedado desfasada (relacionado a la presencia física de una empresa en otra jurisdicción); hoy se propone reformular este concepto, sea como un “establecimiento permanente digital” o

a través de otros esfuerzos que ya se han materializado en diversas jurisdicciones. En países como Chile y Colombia se han implementado impuestos a ciertos modelos de economía digital, aun cuando desde el IVA. En mi opinión, cualquier esfuerzo de gravar a una multinacional por las ventas en una jurisdicción debe suponer un diseño legal claro, preciso, que no genere distorsiones en el mercado y sobre todo, que sea practicable y operativamente posible.

**2.Considerando la importancia de la BigData hoy en día, ¿cómo podría la adopción del Pilar 1 impactar en los enfoques tributarios y estrategias fiscales de las empresas, especialmente en relación con los activos intangibles, los datos y el valor generado por los usuarios?"Dado que la adopción del Pilar 1 implica la renuncia a las reglas de tributación unilateral y considerando que el Perú ha firmado el convenio Marco, ¿Qué condiciones cree usted que deberían cumplirse para que esa renuncia se produzca? Preocupa cómo afectaría a la recaudación actual.**

En primer lugar, el Estado peruano debe evaluar si la implementación del Pilar 1 es conveniente desde la perspectiva de recaudación; dado que el Perú tendría eventualmente que eliminar el Impuesto a la Renta a los servicios digitales, se deberían realizar estudios precisos sobre cuánto vamos a perder como país. Sólo cuando el costo que supone eliminar la recaudación por servicios digitales sea menor que la recaudación por la implementación del Pilar 1, podría ser practicable en el Perú. Mientras tanto no considero conveniente para países como el Perú y otros en LATAM sumergirse en este proyecto.

**3.¿Considera usted que se debe profundizar únicamente la tributación de las empresas digitales o, se debe seguir la ruta trazada por el pilar 1, que implica gravar a todas las empresas multinacionales (EMN) independientemente que presten servicios o vendan bienes?**

Considero que la afirmación es válida sólo en aquellos casos en que el proveedor del exterior expresamente acuerda con el usuario local (empresa domiciliada en Perú) que el pago sea sin retención alguna; en otras palabras, si el proveedor del servicio digital no asume el impuesto a la renta, el usuario local tendrá que asumir dicho impuesto y sí, en ese caso, es probable que opte, si el mercado se lo permite, trasladar dicho costo a sus clientes. A veces el mercado no permite encarecer el servicio al cliente y el usuario

termina afectando su rentabilidad. Sería importante sustentar la afirmación con estudios económicos en la industria específica.

**4.Una parte central de nuestro trabajo hace esta afirmación: Hoy por hoy, el withholding tax por Impuesto a la Renta de fuente peruana por prestación de servicios, es nominalmente una retención sobre renta de fuente peruana, pero lo soporta el usuario empresa en la mayoría de los casos, que vía costos de sus bienes o servicios para efectos económicos lo traslada a su consumidor e incluso al exterior también como costo, si es que llega a exportar, vale decir el Impuesto a la Renta a los prestadores de servicios extranjeros, en realidad se comporta como un IGV o IVA que no da derecho a crédito fiscal, pero si va al costo de los bienes y servicios; ¿Considera esta opinión válida?, en ambos casos (si o no) nos resume sus razones.**

Considero que la afirmación es válida sólo en aquellos casos en que el proveedor del exterior expresamente acuerda con el usuario local (empresa domiciliada en Perú) que el pago sea sin retención alguna; en otras palabras, si el proveedor del servicio digital no asume el impuesto a la renta, el usuario local tendrá que asumir dicho impuesto y sí, en ese caso, es probable que opte, si el mercado se lo permite, trasladar dicho costo a sus clientes. A veces el mercado no permite encarecer el servicio al cliente y el usuario termina afectando su rentabilidad. Sería importante sustentar la afirmación con estudios económicos en la industria específica.

**5.El Perú tiene firmados CDIs bilaterales, la adopción de los dos pilares, implicará talvez controversias con las contrapartes de esos CDIs, ¿ven ustedes una situación compleja?**

Los CDI que el Perú tiene firmados siguen, hoy, el Modelo OCDE, en donde la tributación en fuente por beneficios empresariales depende de la existencia de un establecimiento permanente “físico”; entonces, cualquier modificación de la legislación interna en la que se atribuya tributación al Perú por establecimientos permanentes “digitales” o en función a ventas o ingresos generados en Perú, serán impracticables dado que los CDI prevalecen sobre el derecho interno. Lo que se requerirá es que los CDI sean modificados e incorporen, por ejemplo, una suerte de Artículo 12-B del Modelo ONU o

alguna alternativa similar para que puedan amparar cualquier cambio a la norma interna.  
Algo similar debe ocurrir con el Pilar 2.

**Anexo 4**  
*Definiciones de Términos (Glosario)*

- **Tax** : Impuesto en inglés
- **Tax Deal**: Acuerdo entre países de la OCED para establecer un impuesto global sobre las ganancias de las empresas tecnológicas.
- **Impuesto Google**: Denominación que en la prensa y medios se le da al Impuesto global sobre las ganancias de las empresas tecnológicas.
- **Reglas GloBe**: Las reglas GloBE establecen un sistema impositivo coordinado para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen un impuesto mínimo sobre los ingresos obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan. Las normas crean un «impuesto complementario» que gravará los beneficios obtenidos en cualquier jurisdicción en la que el tipo impositivo efectivo, calculado por cada jurisdicción, sea inferior al tipo mínimo del 15%.

**Anexo 5**  
*Listado de abreviaturas*

GTECH: Grupo de trabajo sobre economía digital

IVA: Impuesto al Valor Agregado

IR: Impuesto a la Renta

LIR: Impuesto a la Renta

MI: Marco Inclusivo

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RFG: Reforma Fiscal Global

TIC: Tecnologías de la Información y las Comunicaciones