

LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN LA PRÁCTICA: IMPUESTOS SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES Y OTRAS MEDIDAS

Natalia Quiñones, Anchal Khandelwal, Oluwole Olushola Oni, Maryam Maiyaki, Doris Malgwi, Ezekiel Swema, Nickson Omondi, Ivy Watt, Dinesh Thapa, Anne Wanyagathi Maina & Kolawole Omole



DOCUMENTO DE INVESTIGACIÓN

226

LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN LA PRÁCTICA: IMPUESTOS SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES Y OTRAS MEDIDAS

**Natalia Quiñones, Anchal Khandelwal, Oluwole Olushola Oni, Maryam Maiyaki,
Doris Malgwi, Ezekiel Swema, Nickson Omondi, Ivy Watt, Dinesh Thapa,
Anne Wanyagathi Maina y Kolawole Omole ***

SOUTH CENTRE Y FORO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ÁFRICA OCCIDENTAL

12 DE NOVIEMBRE DE 2025

*** Afiliación de los autores:** Natalia Quiñones - Quiñones Cruz Abogados, Colombia; Dinesh Thapa - Instituto de Políticas de Nepal (NPI); Anchal Khandelwal - Servicio de Impuestos de la India; Oluwole Olushola Oni - Servicio Federal de Impuestos Internos (FIRS), Nigeria; Maryam Maiyaki – FIRS; Doris Malgwi – FIRS; Ezekiel Swema - Tanzania Revenue Authority (TRA); Nickson Omondi - Kenya Revenue Authority (KRA); Ivy Watt - KRA; Anne Wanyagathi Maina - Consultora de Investigación Fiscal, South Centre; Kolawole Omole - FIRS.

Las opiniones expresadas en este documento son de los autores y no reflejan necesariamente las posiciones oficiales de ninguna de las instituciones afiliadas.

Este informe se ha beneficiado de las valiosas contribuciones de Mathew Gbonjubola y Kehinde Kajesomo, del Servicio Federal de Impuestos Internos (FIRS) de Nigeria, y de Abdul Muheet Chowdhary, oficial superior de programas de la Iniciativa Fiscal del South Centre.

ADVERTENCIA

Las opiniones expresadas en el presente documento son propias del autor/a o autores/as y no representan la opinión del South Centre, del Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF) o de sus Estados miembros. Cualquier error u omisión en este documento es responsabilidad exclusiva de su autor/a o autores/as.

Toda observación relativa al presente documento o a su contenido será muy apreciada. Datos de contacto:

South Centre
International Environment House 2
Chemin de Balexert 7–9
1219 Vernier, Ginebra
Suiza
+41 (0)22 791 8050
south@southcentre.int
www.southcentre.int

Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF)
26 Sokode Crescent
Wuse Zone 5
Abuja
Nigeria
+234 (0)815 641 0255
info@wataf-tax.org
www.wataf-tax.org

EL SOUTH CENTRE

En agosto de 1995, se estableció South Centre como organización intergubernamental permanente. Está compuesto por Estados miembros de países en desarrollo y es responsable ante ellos. Lleva a cabo investigaciones orientadas a la formulación de políticas sobre cuestiones fundamentales de desarrollo y apoya a los países en desarrollo para participar eficazmente en los procesos de negociación internacional que son pertinentes para el logro de los objetivos de desarrollo sostenible (ODSs). El Centro también presta asistencia técnica y fomenta la creación de capacidades en las esferas abarcadas por su programa de trabajo. Partiendo de la premisa de que el logro de los objetivos de desarrollo sostenible, en particular la erradicación de la pobreza, requiere políticas nacionales y un régimen internacional que apoye y no socave los esfuerzos de desarrollo, el Centro promueve la unidad del Sur, reconociendo al mismo tiempo la diversidad de los intereses y prioridades nacionales.

FORO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ÁFRICA OCCIDENTAL

El Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF) se creó mediante la adopción de un acuerdo por parte de la Asamblea General de los Estados miembros con el objetivo de mejorar la eficacia de la administración tributaria y promover la prestación de servicios públicos para apoyar los esfuerzos de desarrollo de los países de la región de África Occidental. La reunión inaugural del WATAF tuvo lugar en Abuja (Nigeria) el 12 de septiembre de 2011, lo que supuso el inicio oficial de sus actividades.

La membresía del WATAF está abierta a todos los países de la Comunidad Económica de los Estados de África Occidental (CEDEAO), lo que permite la colaboración y la cooperación regional en materia fiscal. La WATAF está integrada por las administraciones tributarias de los 15 países de África Occidental: Benín, Burkina Faso, Cabo Verde, Costa de Marfil, Ghana, Guinea, Guinea-Bissau, Liberia, Malí, Níger, Nigeria, Senegal, Sierra Leona, Gambia y Togo.

La misión de la WATAF es proporcionar una plataforma para fomentar una sólida colaboración entre todos los Estados miembros de la CEDEAO con el fin de mejorar la calidad de la administración tributaria en los respectivos Estados. Su visión es promover una administración tributaria eficaz y eficiente en los Estados miembros de África Occidental.

RESUMEN

Las empresas digitales siguen creciendo y generando ingresos sustanciales en jurisdicciones de mercado sin mantener una presencia física. Dependen principalmente de los activos intangibles, los datos de usuarios y la interacción de los usuarios. Las normas fiscales internacionales no han seguido el ritmo de estos avances, lo que ha dejado a muchas jurisdicciones sin la capacidad de gravar eficazmente la actividad económica digital. En respuesta, varios países han introducido medidas nacionales, como los Impuestos sobre Servicios Digitales (ISD), los gravámenes de compensación y los impuestos sobre Presencia Económica Significativa (PES), al tiempo que continúan participando en iniciativas multilaterales. Este documento examina cómo los países han aplicado estas medidas. El estudio abarca casos prácticos estructurados de Colombia, India, Kenia, Nepal, Nigeria y Tanzania. Analiza los marcos jurídicos, las prácticas administrativas y los resultados en materia de recaudación de estos países, además de identificar características comunes y principales diferencias en los enfoques de implementación. El documento explora los fundamentos conceptuales y las justificaciones teóricas para gravar los ingresos digitales en el país de la fuente, destacando las limitaciones de las normas actuales de asignación de beneficios que pasan por alto el papel del mercado. A partir de las experiencias de estos países, el estudio desarrolla un marco de aprendizaje entre pares basado en las mejores prácticas emergentes, reconociendo al mismo tiempo los desafíos en la implementación. Finalmente, el estudio propone vías para armonizar las medidas fiscales digitales y describe los elementos esenciales de diseño que deben tenerse en cuenta en la elaboración del protocolo inicial sobre la fiscalidad de los servicios transfronterizos (incluidos los servicios digitales) en el marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria.

PRÓLOGO



Los avances en tecnología y digitalización han dado lugar al desarrollo de nuevos modelos de negocio y han alterado rápidamente la forma en que operan las empresas. La economía digital mundial representa actualmente alrededor del 15 % del PIB mundial, con un valor aproximado de 16 billones de dólares estadounidenses[†]. El Informe sobre la economía digital 2024 de la UNCTAD estima que las ventas de

comercio electrónico por parte de las empresas aumentaron de 17 billones de dólares estadounidenses en 2016 a 27 billones en 2022 en 43 países, aunque la mayoría de ellas fueron ventas nacionales. Las normas fiscales internacionales no han seguido el ritmo de la rápida digitalización de los modelos de negocio, lo que ha creado lagunas en la fiscalidad. Las empresas digitales pueden generar beneficios en un país sin tener presencia física en él, lo que les permite eludir el pago de impuestos en el lugar donde se generan los beneficios. Esto priva a los gobiernos de unos ingresos muy necesarios procedentes de uno de los sectores de más rápido crecimiento de la economía mundial.

A falta de un consenso mundial, muchos países han introducido medidas unilaterales para gravar la economía digital. Para apoyar este proceso, el South Centre colaboró con funcionarios y expertos fiscales para examinar las medidas adoptadas en determinados países, incluidos algunos que son Estados miembros del South Centre, con el fin de documentar sus prácticas administrativas y los retos encontrados. El documento recoge las lecciones aprendidas e identifica las mejores prácticas, proporcionando información útil a los países que desean aplicar o ya están aplicando medidas unilaterales. También aporta información para las negociaciones multilaterales en curso en el marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional en materia de fiscalidad de la economía digital.

Nos complace publicar este documento conjuntamente con nuestros socios del Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF). El documento se recomienda a los responsables políticos, los administradores tributarios y los académicos como un recurso oportuno para la tributación eficaz de la economía digital y para informar los esfuerzos encaminados a alcanzar un acuerdo mundial al respecto.

Dr. Carlos Correa
Director Ejecutivo, South Centre

[†] Autoridad Internacional de Centros de Datos (IDCA), *Informe sobre la economía digital mundial 2025*.

PREFACIO



Escribir un prólogo puede ser todo un reto, pero en este caso ha sido muy emocionante, ya que el documento de investigación ofrece valiosas ideas y merece la pena leerlo.

El rápido crecimiento de la economía digital ha planteado importantes retos a las autoridades fiscales de todo el mundo. Este oportuno estudio responde a la necesidad de gravar eficazmente las transacciones económicas digitales, especialmente en economías con capacidad técnica limitada, escasa voluntad política e infraestructura de datos fiscales inadecuada.

Esta publicación ofrece una guía práctica para la administración de los impuestos sobre las transacciones digitales, proporcionando una descripción clara y una herramienta de navegación para los aspectos complejos de la tributación de las operaciones económicas digitales. El diverso equipo de autores aporta perspectivas equilibradas, apoyando iniciativas de reforma fiscal transfronteriza que pueden ayudar a movilizar los ingresos nacionales en las economías de bajos ingresos.

Con aportes de contextos económicos grandes y pequeños de tres continentes, este estudio llena las lagunas prácticas en la tributación de la economía digital al abordar los retos de los ISD y la PEPES. Contribuye a la arquitectura fiscal internacional, ofreciendo una perspectiva que puede servir de base para la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional. Este trabajo da forma a la gobernanza fiscal mundial con los intereses de los países en desarrollo como eje central.

Este informe ofrece una exposición lúcida de los fundamentos para diseñar sistemas fiscales adecuados a los negocios digitales. Es útil para fines académicos, políticos y prácticos, y llega en un momento crítico en el que la movilización de recursos nacionales es crucial ante la incertidumbre de la ayuda, la volatilidad del comercio y las tensiones geopolíticas.

Los Estados miembros del South Centre y del Foro de Administración Tributaria de África Occidental, así como otras economías en desarrollo, encontrarán este trabajo relevante y adaptable en su búsqueda de una tributación eficaz de la economía digital. Ofrece mejores prácticas probadas, ideas prácticas y sugerencias para navegar por las complejidades de la tributación digital.

Sr. Jules Tapsoba
Secretario Ejecutivo, Foro de Administración Tributaria de África Occidental

ÍNDICE

Introducción	1
<i>Antecedentes</i>	1
<i>Objetivo</i>	1
<i>Enfoque de la investigación</i>	2
<i>Organización del documento</i>	2
Revisión bibliográfica y tendencias emergentes	4
<i>No es lo habitual</i>	4
<i>La urgencia de rediseñar el sistema tributario actual</i>	5
<i>Fundamentos conceptuales de la fiscalidad de la economía digital</i>	5
<i>Deficiencias del sistema actual en la tributación de la economía digital</i>	7
<i>Justificaciones teóricas</i>	7
<i>Soluciones emergentes</i>	9
<i>Soluciones unilaterales</i>	11
<i>Impuestos sobre el consumo</i>	13
<i>Consideraciones sobre las medidas nacionales para la tributación de la economía digital</i>	14
<i>Alternativas a las medidas nacionales</i>	16
<i>Conclusión</i>	17
ESTUDIOS DE CASOS DE PAÍSES	19
I. Colombia	19
<i>Antecedentes</i>	19
<i>Marco jurídico</i>	20
<i>Administración tributaria</i>	24
<i>Registro y cumplimiento</i>	24
<i>Retos y factores de éxito en la implementación</i>	24
II. India	25
<i>La fiscalidad de la economía digital en la India: evolución, retos y cambios políticos</i>	25
<i>Marcos jurídicos</i>	25
<i>Enfoque de todo el Gobierno</i>	30
<i>El camino a seguir</i>	31
III. Kenia	33
<i>Antecedentes</i>	33
<i>Marco jurídico del impuesto sobre los servicios digitales</i>	33
<i>Administración tributaria</i>	35

<i>Registro y cumplimiento</i>	35
<i>Resultados y evaluación</i>	36
<i>Retos y factores de éxito en la implementación</i>	37
IV. Nepal	39
<i>Antecedentes</i>	39
<i>Marco jurídico del impuesto sobre los servicios digitales y administración tributaria</i>	39
<i>Registro y cumplimiento</i>	40
<i>Resultados y evaluación</i>	41
<i>Retos y factores de éxito en la implementación</i>	42
V. Nigeria	43
<i>Antecedentes</i>	43
<i>Marco de aplicación</i>	43
<i>El régimen PES</i>	44
<i>Reformas de la administración tributaria en Nigeria para aplicar la PES</i>	46
<i>Procesos de implementación</i>	47
<i>Resultados y evaluación</i>	47
<i>Conclusión: Recuperar los derechos fiscales en una economía digital</i>	49
VI. Tanzania	50
<i>Antecedentes</i>	50
<i>Marco jurídico</i>	50
<i>Administración tributaria</i>	52
<i>Registro y cumplimiento</i>	53
<i>Resultados y evaluación</i>	54
<i>Retos y factores de éxito en la aplicación</i>	54
Conclusión	56
<i>Prácticas comparativas de los países</i>	57
<i>Mejores prácticas de los países</i>	59
<i>Hacia la armonización y la racionalización</i>	61
<i>Consideraciones para el protocolo de la CNUCID</i>	61
<i>Resumen</i>	63
Referencias	64

INTRODUCCIÓN

Antecedentes

La rápida expansión de la economía digital ha planteado importantes retos a los sistemas fiscales tradicionales, en particular en lo que respecta a la tributación de las empresas multinacionales altamente digitalizadas que operan a través de las fronteras. Los impuestos sobre los servicios digitales (ISD), el impuesto de compensación y la ampliación de la definición de establecimientos permanentes para incluir la presencia digital se han convertido en soluciones innovadoras para gravar la economía digital. Ante la improbable aplicación del Pilar 1 y el ImporteA, la solución de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para gravar la economía digital, es probable que muchos países apliquen los ISD, sumándose a una larga lista de países como Kenia, Tanzania, Uganda, Túnez, India, Canadá, Francia y el Reino Unido, que han introducido o ya están aplicando los ISD (Enache, 2024; Andersen, 2024) . Otros países, como Nigeria, Zimbabue, Colombia y la India, han aplicado el impuesto sobre la presencia económica significativa (PES). Curiosamente, algunos países, como la India y Kenia, introdujeron respectivamente el impuesto de compensación y el impuesto sobre los servicios digitales en su legislación y posteriormente lo eliminaron en favor de la PES.

Las experiencias prácticas de los países que aplican impuestos ISD y PES no se han documentado adecuadamente, lo que deja un vacío importante en cuanto a conocimientos prácticos para otros países. Este trabajo de investigación pretende llenar ese vacío examinando la aplicación de los impuestos ISD y medidas similares en varios países en desarrollo, y proporcionando un marco para el aprendizaje entre pares para otros países en desarrollo que deseen adoptar tales medidas. Además, esta investigación llega en un momento crítico, en el que se están llevando a cabo las negociaciones de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional (en lo sucesivo, la «Convención Marco» o «CNUCID») y sus primeros protocolos, y se espera que los textos definitivos estén listos en julio de 2027 (Comité Intergubernamental de Negociación de la CNUCID, 2025) . Mientras los países buscan una solución global para abordar los retos de la fiscalidad de la economía digital en el marco del Convenio Marco, la investigación ofrece valiosas perspectivas sobre la armonización y la normalización de los impuestos sobre los servicios digitales y los impuestos sobre las plataformas digitales, y extrae importantes conclusiones para uno de los primeros protocolos de la CNUCID sobre la fiscalidad de los servicios transfronterizos en una economía cada vez más digitalizada y globalizada.

Objetivo

El objetivo del documento de investigación es explorar cómo los países han aplicado los ISD y medidas similares para la tributación de la economía digital, incluyendo el marco jurídico, el proceso de administración tributaria, el impacto económico, los retos y las lecciones aprendidas. Con ello, se pretende desarrollar un marco de aprendizaje entre pares para otros países que estén considerando la posibilidad de aplicar medidas de este tipo, y proporcionar información sobre la armonización y la normalización de los ISD y medidas similares existentes, así como aportes para el protocolo sobre la tributación de los servicios digitales transfronterizos.

Los países objeto de estudio son Colombia, India, Kenia, Nepal, Nigeria y Tanzania.

Enfoque de la investigación

Este estudio adopta un enfoque de investigación cualitativa comparativa, que combina el análisis jurídico y político con estudios de casos estructurados para explorar cómo han respondido determinados países en desarrollo a los retos fiscales de la economía digital. El estudio examina textos jurídicos, directrices administrativas, documentos políticos, datos fiscales disponibles, evaluaciones de impacto y bibliografía pertinente para evaluar el diseño, la aplicación y los resultados de las medidas fiscales digitales nacionales. Los estudios de casos de los países han sido elaborados por funcionarios de la administración tributaria y expertos fiscales con conocimiento de primera mano de los procesos jurídicos y administrativos. Su aportación garantiza que los estudios de casos reflejen un análisis específico del contexto y que las conclusiones sean pertinentes desde el punto de vista práctico. Todos los colaboradores siguieron un marco analítico y un esquema temático comunes, tal y como se describe a continuación, para garantizar la coherencia y la comparabilidad entre los distintos casos:

1. **Antecedentes:** Descripción general del contexto del país, tamaño de la economía digital y motivos para introducir el impuesto sobre los servicios digitales o el impuesto sobre las plataformas digitales.
2. **Marco jurídico:** Descripción de la base jurídica de la medida fiscal, incluyendo si se promulgó como legislación independiente o se integró en el código del impuesto sobre la renta; alcance de los servicios imposables; y tipos impositivos aplicables.
3. **Administración tributaria:** Análisis de la hoja de ruta para la implementación y el marco institucional, incluyendo el departamento, el número de empleados, los programas de capacitación o formación y el sistema digital utilizado.
4. **Registro y cumplimiento:** Análisis del proceso de registro, los mecanismos de recaudación y la supervisión del cumplimiento, incluyendo la presentación de declaraciones de impuestos, las auditorías fiscales, la resolución de litigios y los procedimientos de ejecución.
5. **Resultados y evaluación:** resumen de los resultados de la implementación, incluyendo el número de entidades registradas, los ingresos recaudados, los niveles de cumplimiento y cualquier impacto económico documentado.
6. **Retos, factores de éxito y lecciones aprendidas:** Identificación de los retos de implementación, las mejores prácticas y las áreas de mejora.

Los colaboradores del South Centre trabajaron en los capítulos de revisión bibliográfica y conclusiones, proporcionando una base conceptual más amplia y sintetizando las experiencias de distintos países para fundamentar las recomendaciones sobre reformas políticas destinadas a mejorar y armonizar las normas fiscales digitales a nivel nacional y multilateral.

Organización del documento

El segundo capítulo ofrece una revisión de la bibliografía y las tendencias emergentes en la fiscalidad de la economía digital. Proporciona las bases conceptuales y la justificación teórica para la fiscalidad de los proveedores de servicios digitales en las jurisdicciones de mercado y una visión general de los enfoques nacionales y multilaterales para gravar la economía digital. Los capítulos siguientes, que constituyen el núcleo del documento, consisten en estudios de caso de seis países: Colombia, India, Kenia, Nepal, Nigeria y Tanzania. Para cada uno de los estudios de caso de los países, el documento analiza los siguientes aspectos temáticos clave: antecedentes, marco jurídico, administración tributaria, incluido el registro y el cumplimiento, resultados de la aplicación, y retos, éxitos y lecciones aprendidas.

El capítulo de conclusiones ofrece un análisis comparativo de cómo estos seis países han aplicado las medidas fiscales digitales. Presenta prácticas transversales, retos y lecciones aprendidas para identificar las mejores prácticas emergentes. Basándose en el examen comparativo, el capítulo propone elementos clave para la armonización y racionalización de las políticas fiscales digitales. También ofrece sugerencias sobre las características de diseño que podrían formar parte del protocolo de la CNUCID sobre la tributación de los servicios transfronterizos en una economía altamente digitalizada.

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA Y TENDENCIAS EMERGENTES

No es lo habitual

La economía digital ha experimentado un crecimiento notable en las últimas décadas, una tendencia que se espera que crezca exponencialmente en los próximos años. Se estima que el tamaño de la economía digital varía entre el 4,5 % y el 15,5 % del producto interno bruto (PIB) mundial, dependiendo de si se adopta una definición estrecha o amplia (UNCTAD, 2019, p. 48,69) . La rápida expansión de los negocios digitales y los servicios impulsados por la tecnología ha transformado fundamentalmente las operaciones comerciales mundiales. La pandemia de COVID-19 aceleró este cambio digital, demostrando que las empresas pueden prosperar en un mundo totalmente digital. Mientras que las empresas tradicionales luchaban contra los confinamientos y las interrupciones de la cadena de suministro, los gigantes digitales experimentaron un crecimiento récord, ya que la gente recurrió a los servicios en línea más que nunca, lo que demostró la capacidad de las empresas digitales para operar a través de las fronteras con una presencia física mínima (Banco Mundial, 2024, p. 11) .

El crecimiento de los negocios digitales, incluidas las plataformas de comercio electrónico, los servicios de streaming, los mercados en línea y las plataformas de pago digital, indica un cambio económico de las transacciones físicas a las digitales. El mundo del comercio electrónico está dominado por unos pocos gigantes digitales; el Informe sobre la economía digital de 2024 de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) indica que seis plataformas representan alrededor del 80 % del valor bruto de la mercancía (UNCTAD, 2024, p. 147) . Estos gigantes también gastan cantidades sustanciales en presionar a los gobiernos (UNCTAD, 2019, pp. 88-89).

Los avances tecnológicos, la eliminación de las barreras comerciales y los controles financieros han revolucionado la forma en que las empresas operan a través de las fronteras. Hoy en día, las empresas pueden funcionar sin una presencia física y realizar transacciones transfronterizas desde prácticamente cualquier lugar del mundo. Lo que antes parecía abstracto, como dirigir una empresa multinacional a distancia, se ha convertido en una realidad común. Los consumidores pueden pedir productos de todo el mundo y recibirlos en su domicilio con solo unos pocos toques en sus teléfonos inteligentes. Cada vez más personas y empresas prestan servicios a distancia.

La revolución digital ha creado oportunidades increíbles para las empresas, pero también ha puesto de manifiesto importantes deficiencias en la forma en que se gravan. Hoy en día, las empresas más valiosas del mundo no dependen de fábricas físicas o bienes inmuebles, sino que generan riqueza a través de propiedades intangibles que pueden estar ubicadas en jurisdicciones con bajos impuestos, lejos de donde se crea el valor (Bauer et al., 2019) . Sin embargo, los sistemas fiscales siguen anclados en el pasado, diseñados para un mundo en el que las empresas necesitaban una presencia física para operar. Los principios fiscales convencionales, basados en la presencia física y los establecimientos permanentes, ya no son adecuados para captar la creación de valor en la era digital (Moreno y Brauner, 2019) , lo que obliga a los países a encontrar soluciones para gravar la economía digital. En este capítulo, los autores exploran **los fundamentos conceptuales de la fiscalidad de la economía digital, las justificaciones teóricas y las soluciones emergentes a nivel nacional y mundial.**

La urgencia de rediseñar el sistema tributario actual

A medida que las empresas digitales amplían su alcance sin necesidad de fábricas, oficinas o empleados locales, los gobiernos tienen dificultades para recaudar la parte que les corresponde de los impuestos. Ariyibi et al.(2024) identifica tres retos clave en la tributación de las empresas digitales, que son: la definición tradicional de **establecimiento permanente**, la evaluación del **valor creado** por las empresas digitales y la determinación de la **jurisdicción o jurisdicciones que deben gravar** las transacciones digitales. Esto se debe al hecho de que los modelos de negocio digitales interactúan con usuarios, proveedores de servicios y compradores en varios países a la vez con poca presencia física, lo que supone un cambio fundamental con respecto a los modelos de negocio tradicionales tal y como los conocemos (Kim, 2019; OCDE, 2018, p. 24) . En un ejemplo hipotético, una empresa con sede en el país A, con propiedad intelectual registrada en el país B, que ofrece servicios de publicidad en línea a empresas del país C, recopila datos de usuarios del país D y genera ingresos de clientes del país E, puede acabar sin pagar impuestos de sociedades en ninguno de estos lugares porque no tiene oficinas físicas, fábricas ni empleados allí. Según las normas fiscales actuales, es como si la empresa no existiera en esos países, aunque se beneficie de sus economías.

El sistema fiscal actual ha provocado una importante erosión de la base imponible, ya que las empresas digitales aprovechan las lagunas de la normativa fiscal vigente y acaban pagando pocos o ningún impuesto sobre sus beneficios (Aslam y Shah, 2021; Comisión Europea, 2017). El informe de 2025 de la Fair Tax Foundation sobre las seis grandes empresas tecnológicas de Silicon Valley (Alphabet, Amazon, Apple, Meta, Microsoft y Netflix) revela prácticas de evasión fiscal persistentes y a gran escala (Fair Tax Foundation, 2025). Durante la última década, estos seis gigantes tecnológicos generaron 11 billones de dólares en ingresos globales y 2,5 billones de dólares en beneficios, pero su tipo impositivo efectivo del impuesto de renta sobre sociedades fue solo del 18,8 %, muy por debajo de la media mundial del 27 %. Esto pone de relieve la urgente necesidad de adoptar medidas fiscales específicas en la economía digital.

De lo anterior se desprende claramente que los sistemas fiscales actuales deben rediseñarse para adaptarlos a las realidades de la economía digital y los modelos de negocio modernos. Esta transformación requiere replantearse los principios fundamentales de la fiscalidad para garantizar que todas las empresas contribuyan con su parte justa de impuestos en las jurisdicciones en las que obtienen valor y beneficios económicos (Moreno y Brauner, 2019). Dicho rediseño debe garantizar unas normas justas de distribución de beneficios, la seguridad fiscal y la reducción de la carga que supone el cumplimiento de la normativa para las empresas y los gobiernos.

Fundamentos conceptuales de la fiscalidad de la economía digital

Antes de explorar las medidas para la tributación de la economía digital, es importante analizar la naturaleza de las empresas digitales, centrándonos en cómo operan y cuáles son sus características principales. El Informe final de la Acción 1 de la OCDE sobre *Cómo abordar los retos fiscales de la economía digital* analiza los modelos de negocio de la economía digital (OCDE, 2015) . El artículo 12B del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas (ONU) también proporciona una lista de servicios digitales automatizados y su descripción detallada en los comentarios. A continuación, se destacan algunos de los modelos de negocio digitales que se analizan en estos documentos:

El comercio electrónico permite la venta y compra de bienes y servicios a través de Internet sin necesidad de presencia física. Las plataformas de comercio electrónico permiten realizar ventas propias, mientras que los mercados en línea permiten la participación de terceros

vendedores. Los mercados en línea, como Amazon, actúan como intermediarios entre compradores y vendedores. Las transacciones de comercio electrónico pueden ser entre empresas (B2B), entre empresas y consumidores (B2C) o entre consumidores (C2C). Estas plataformas en línea pueden generar ingresos por sus propias ventas, comisiones, publicidad y servicios de datos.

Las empresas que prestan **servicios de pago en línea**, como PayPal, facilitan el procesamiento de pagos transfronterizos, la conversión de divisas y las carteras digitales. Estos servicios constituyen una parte fundamental de las transacciones digitales y, a menudo, se prestan a distancia. Cobran comisiones por las transacciones por los servicios financieros prestados.

Algunas empresas que dependen de **la publicidad en línea y la monetización de datos**, como Google y Meta, obtienen importantes ingresos aprovechando los datos y la participación de los usuarios. La interacción de los usuarios es un factor clave para el valor de estos modelos de negocio. Los anunciantes pueden pagar por los servicios en función del número de veces que se ve el anuncio o de la acción de los espectadores. El modelo de negocio utiliza datos agregados de los usuarios para ofrecer publicidad muy segmentada y los anunciantes suelen pagar en función de métricas de interacción de los usuarios, como impresiones (visualizaciones) o acciones realizadas (clics, conversiones).

Los modelos **de computación en la nube** ofrecen acceso remoto, basado en suscripción, a software y almacenamiento de datos. **Los proveedores de servicios de contenido digital** ofrecen contenidos como música, libros electrónicos y vídeos de forma digital a usuarios de todo el mundo. Estos servicios se prestan a través de las fronteras sin necesidad de establecer una presencia local.

Las plataformas de intermediación digital, como Airbnb y Uber, facilitan los servicios sin poseer los activos subyacentes ni emplear la mano de obra necesaria. Su valor reside en conectar a los usuarios.

Las plataformas de redes sociales, incluidas las plataformas de redes profesionales, se basan en el contenido generado por los usuarios y en su participación. Estas plataformas se benefician de los efectos de red y su valor aumenta con cada usuario adicional.

Todos los modelos de negocio destacados anteriormente comparten **características distintivas** que desafían los principios fiscales tradicionales. Algunas de estas características clave de los negocios digitales, tal y como se presentan en el informe final de la Acción 1 de la OCDE y *en el informe provisional de 2018 sobre los retos fiscales derivados de la digitalización* (,2015; 2018) son las siguientes:

- Alcanzan «escala sin masa». Operan a escala mundial con una presencia física mínima o nula.
- Dependencia de activos intangibles, que son muy móviles.
- Dependencia de los datos y la participación de los usuarios.
- Modelos de plataforma multilateral que facilitan las interacciones entre distintos grupos de usuarios ubicados en diferentes jurisdicciones.
- Tendencias a los monopolios u oligopolios en algunos modelos de negocio digitales debido a los fuertes efectos de red.
- Volatilidad en términos de nuevas innovaciones y disrupción continua en los mercados digitales debido a las bajas barreras de entrada y al rápido avance tecnológico.

Deficiencias del sistema actual en la tributación de la economía digital

La naturaleza de los negocios digitales hace que el sistema fiscal convencional resulte redundante. Las normas actuales son deficientes a la hora de establecer la conexión (**nexo**) con las jurisdicciones de mercado y de determinar el **valor creado** en cada jurisdicción de mercado. Como ya se ha indicado en la sección anterior, las empresas digitales pueden prestar servicio a millones de clientes en diferentes jurisdicciones sin tener presencia física en ellas o con una presencia mínima. En consecuencia, los ingresos asociados a estas actividades no se gravan. El hecho de que las normas fiscales tradicionales no definan adecuadamente el valor creado por las empresas digitales a través de sus actividades en las diferentes jurisdicciones complica aún más la cuestión. La creación de valor por parte de los modelos de negocio digitales, por ejemplo, mediante la recopilación de datos de los usuarios, el aprovechamiento de la participación de los usuarios y los efectos de red, no se ajusta a los sistemas fiscales convencionales, lo que dificulta el establecimiento del valor generado a efectos fiscales (Ariyibi et al., 2024; Moreno y Brauner, 2019; OCDE, 2018) . También se sabe que las empresas multinacionales, incluidas las digitales, transfieren sus beneficios mediante estrategias agresivas de planificación fiscal para minimizar su obligación tributaria (OCDE, 2015) . Es necesario reforzar el llamado para mejorar las medidas fiscales dirigidas a la economía digital.

Justificaciones teóricas

El impulso para reformar la fiscalidad de la economía digital se apoya en un amplio conjunto de argumentos y principios jurídicos, económicos y políticos, como se expone en esta sección.

Principio de creación de valor y fuente de los ingresos

El enfoque de la OCDE para gravar la economía digital se centra en la noción de «creación de valor», que exige que los beneficios se graven allí donde se crea valor en las transacciones transfronterizas. La interpretación predominante de la creación de valor hace hincapié en las actividades del lado de la oferta, como la investigación y el desarrollo y la producción, mientras que ignora los factores del lado del mercado, como la demanda de los consumidores y la participación de los usuarios (Devereux y Vella, 2018; Singh, 2018) . Los autores sostienen que esta interpretación es errónea desde el punto de vista económico, ya que el mercado desempeña un papel fundamental en la determinación de los ingresos por ventas y los beneficios. Su análisis muestra que la demanda del mercado, que está determinada por factores como las preferencias de los consumidores, la participación de los usuarios, la generación de datos y el acceso al mercado, contribuye de manera significativa a la generación de ingresos, pero esta contribución queda excluida de la lógica actual del nexo fiscal.

La naturaleza de las empresas digitales les permite generar un valor sustancial en las jurisdicciones de mercado a través de mecanismos como la participación de los usuarios y los datos, y los efectos de red, que son propios del mercado. Sin embargo, el nexo fiscal actual ignora estas importantes contribuciones al mercado. Por lo tanto, el nexo debería ampliarse para incluir las contribuciones al mercado, garantizando así que los países de fuente puedan ejercer legítimamente sus derechos fiscales en consonancia con la realidad de la creación de valor en la economía digital. Hongler y Pistone(2015) proponen un nuevo concepto de establecimiento permanente (EP) basado en la «presencia digital», afirmando que la ubicación de la participación significativa de los usuarios digitales o los flujos de ingresos debería ser adecuada a efectos del nexo fiscal.

Principio de beneficio y lealtad económica

El principio del beneficio es un principio que sostiene que los contribuyentes deben contribuir a las finanzas del Estado en proporción a los beneficios que reciben de los bienes y servicios públicos. Las empresas digitales obtienen beneficios sustanciales de la infraestructura de la jurisdicción del mercado, incluidas las redes de telecomunicaciones, la infraestructura de Internet y el entorno normativo y económico, incluso sin presencia física. Por lo tanto, según el principio del beneficio, deben contribuir financieramente a través de los impuestos. Hongler y Pistone (2015) se basan en teóricos tempranos como Von Schanz y Harding para reforzar la idea de que la lealtad económica, definida como una conexión funcional entre un Estado y la actividad económica, proporciona una base legítima para la jurisdicción fiscal en el contexto digital.

Promover la eficiencia del mercado

Una de las características de la economía digital es *la escalabilidad sin masa*, como se analiza en la sección sobre *Fundamentos conceptuales de la fiscalidad de la economía digital*. Esto se debe a que muchos modelos de negocio digitales se caracterizan por unos elevados costes iniciales de puesta en marcha (por ejemplo, los costes de investigación y desarrollo de plataformas), pero unos costes marginales excepcionalmente bajos para replicar y distribuir productos o servicios (por ejemplo, para añadir usuarios a una red social o a un servicio de streaming) en comparación con las industrias tradicionales que se ocupan de bienes y servicios físicos (Cui y Hashimzade, 2019). Una vez que una empresa digital incurre en los costes iniciales de puesta en marcha para desarrollar la propiedad intelectual, el coste de atender a un usuario o mercado adicional es insignificante en comparación con los ingresos generados (Cui y Hashimzade, 2019).

Por lo tanto, la economía digital genera una renta económica significativa, pero gran parte de ella sigue sin tributar debido a unas normas fiscales obsoletas. La renta económica se refiere a los beneficios excesivos obtenidos por las empresas más allá de los rendimientos normales necesarios para la producción y el funcionamiento. A diferencia de las empresas tradicionales, en las que los beneficios suelen estar vinculados a activos físicos, las empresas digitales disfrutan de altos márgenes de beneficio con bajos costes marginales gracias a sus activos intangibles. Además, las plataformas digitales suelen beneficiarse significativamente de las economías de escala y alcance, lo que les permite atender a una base de usuarios global desde puntos centralizados con un coste incremental por usuario relativamente mínimo. La capacidad de escalar a nivel mundial con unos costes adicionales mínimos genera beneficios extraordinarios para estas empresas. Esto refuerza el dominio de las empresas digitales, permitiéndoles consolidar su poder monopolístico, al tiempo que aumenta las desigualdades económicas y priva a los gobiernos de los ingresos fiscales necesarios para financiar los bienes y servicios públicos.

Cui y Hashimzade (2019) sostienen que estas rentas suelen ser específicas de cada lugar, ya que dependen del acceso a los mercados nacionales de consumo, los sistemas jurídicos, las infraestructuras públicas y la participación en redes en determinadas jurisdicciones, que no están contempladas en las normas fiscales internacionales actuales. Si no se gravan, estas rentas contribuyen al aumento de la desigualdad económica, a la erosión de las bases impositivas nacionales y a la distorsión de la competencia. Esto crea condiciones de desigualdad, favoreciendo a las multinacionales digitales frente a las empresas locales que cumplen con sus obligaciones fiscales. Por lo tanto, gravar las rentas económicas en la economía digital se justifica tanto por razones de eficiencia como de equidad (Cui y Hashimzade, 2019). Es necesario gravar estas rentas económicas para evitar distorsiones del mercado y garantizar una competencia leal.

Principios de equidad y justicia

Las empresas digitales tienen un tipo impositivo efectivo bajo en comparación con los modelos de negocio tradicionales, lo que distorsiona la competitividad (Comisión Europea, 2017; Fair Tax Foundation, 2025) . Además, la fiscalidad de las empresas digitales agrava el problema predominante del desequilibrio entre los derechos fiscales de los Estados de la fuente y de residencia (Dagan, 1999; Hearson, 2018; Feng et al., 2024) . La tributación de la economía digital nivela el campo de juego entre los modelos de negocio digitales y tradicionales y protege los derechos fiscales de los Estados de la fuente, promoviendo así la equidad y manteniendo la confianza pública en el sistema tributario.

Abordar la evasión y elusión fiscales

Las características de la economía digital, entre ellas la dependencia de datos e intangibles altamente móviles y la falta de presencia física, aumentan las oportunidades de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) (OCDE, 2015) . Un informe de la Comisión Europea (indica que las empresas digitales se enfrentan a un tipo impositivo efectivo medio del 9,5 %, frente al 23,2 % de las empresas multinacionales tradicionales, lo que supone un 50% menos de impuestos que las empresas tradicionales que operan en los mismos mercados. La Fundación para la Justicia Fiscal (2025) estima que algunas de las empresas digitales más grandes del mundo, como Google, Amazon y Facebook (Meta), tienen tipos impositivos efectivos medios más bajos, del 18,8 %, en comparación con el tipo impositivo global del 27 %, debido a una planificación fiscal agresiva. La transferencia de beneficios por parte de las multinacionales cuesta a los países 348.000 millones de dólares en ingresos fiscales perdidos al año (Tax Justice Network (TJN), 2024) . Estos bajos tipos impositivos efectivos para las empresas digitales justifican la petición de medidas fiscales específicas dirigidas a las actividades digitales o la revisión de las normas fiscales internacionales para contrarrestar los mayores riesgos de BEPS y proteger las bases impositivas de las jurisdicciones de mercado.

Soluciones emergentes

El problema de la fiscalidad de la economía digital no ha escapado a la atención de los gobiernos de todo el mundo. Esta creciente preocupación ha empujado a los países a buscar soluciones a través de foros internacionales, en particular la OCDE y las Naciones Unidas. El informe final de la Acción 1 de la OCDE de 2015 puso de relieve esta cuestión (OCDE, 2015) . El informe identificó los modelos de negocio digitales y sus características clave, incluida la dependencia de los intangibles y los datos de los usuarios, y cómo estas características aumentan los riesgos de BEPS. El informe de 2015 no recomendaba un curso de acción específico, pero esbozaba posibles enfoques que podían explorarse más a fondo, sentando así las bases para la solución de dos pilares de la OCDE/Grupo de los Veinte (G20) sobre la fiscalidad de la economía digital y las medidas nacionales posteriores. Esbozaba tres posibles soluciones para abordar los retos fiscales de la digitalización: redefinir las normas de nexo para incluir la presencia económica significativa, introducir una retención fiscal sobre las transacciones digitales y aplicar un impuesto de compensación. El informe también destacaba la importancia de mejorar las normas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y del impuesto sobre bienes y servicios (GST) para los bienes y servicios digitales, así como la coordinación internacional.

La nueva regla de nexo se basaría en la presencia económica significativa, lo que implica la existencia de una relación económica sostenida con una jurisdicción a través de tecnología o herramientas automatizadas, sin requerir presencia física (OCDE, 2015 , p. 107) . Las normas de fuente para el nuevo nexo se basarían en: los **ingresos** o las ventas procedentes de una jurisdicción concreta; **factores de presencia digital** que podrían determinarse por el nombre de dominio local, la plataforma digital local o la opción de pago local; factores **basados en**

los usuarios, determinados por el número de usuarios activos, el número de contratos celebrados en línea o los datos de los usuarios recopilados. Un país puede utilizar una combinación de las normas de fuente. Algunos países han utilizado **indicadores basados en la inversión o los activos** para complementar los factores digitales. El Informe de la Acción 1 del BEPS de 2015 reconoció las dificultades de atribuir beneficios al establecimiento de una presencia económica significativa con arreglo a las normas vigentes, que se basan en un análisis funcional vinculado a la presencia física. Para hacer frente a esta limitación, el informe propuso **métodos alternativos de asignación de beneficios, entre ellos el prorrateo**³ basado en claves de asignación predeterminadas (como las ventas o los usuarios) y el uso de una fórmula de beneficio estimado.

La retención en la fuente (WHT por su sigla en inglés) sobre los pagos de los residentes por bienes y servicios digitales fue otra opción discutida en el informe (OCDE, 2015, p. 113). La WHT sobre el pago bruto sería un impuesto definitivo o actuaría como mecanismo de aplicación de la tributación neta en virtud del PES, en cuyo caso la WHT pagada sería acreditable contra el impuesto de renta por PES. El impuesto podría ser retenido y remitido por las empresas residentes o los intermediarios locales que procesan el pago. La tercera alternativa analizada en el informe era un impuesto compensatorio diseñado para igualar las condiciones entre los proveedores nacionales y extranjeros. Estas propuestas inspiraron una oleada de medidas nacionales, como la adopción del impuesto compensatorio en la India, los impuestos PES en Nigeria e Indonesia y los ISD en Francia, el Reino Unido, España y Kenia, entre muchos otros países (Cebreiro-Gomez et al., 2022; Enache, 2024).

En febrero de 2019, la OCDE publicó un documento de consulta pública en el que se esbozaba el marco del Pilar Uno, que posteriormente se formalizó en el acuerdo político de 2021 sobre los Pilares Uno y Dos (OCDE, 2021; 2019). Cabe destacar que el informe de 2021 descartó algunas propuestas recogidas en el informe de 2015, como el impuesto de retención sobre las transacciones digitales y el impuesto de compensación propuesto por los países en desarrollo. En su lugar, adoptó una versión restringida del concepto PES, con un alcance y una aplicabilidad limitados; el importe A del Pilar Uno, que abarca la fiscalidad de la economía digital, solo reasigna una parte de los beneficios de un pequeño número de las multinacionales más grandes y rentables a las jurisdicciones de mercado, lo que ofrece beneficios limitados para la mayoría de las economías en desarrollo.

Un estudio elaborado conjuntamente por el South Centre, el Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF) y el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) indica que los países en desarrollo obtendrían mayores ingresos con medidas nacionales como los impuestos sobre las transacciones digitales que con el Importe A (Starkov y Jin, 2024). El Importe A recaudaría unos 6900 millones de euros para los Estados miembros del South Centre, mientras que un impuesto sobre los servicios digitales del 3 % podría generar entre 7700 y 11 800 millones de euros, dependiendo de si se incluyen las empresas híbridas de servicios digitales automatizados (ADS). Los impuestos sobre los servicios digitales ofrecen un potencial de ingresos mayor y más fiable para las economías en desarrollo en comparación con las reasignaciones limitadas propuestas en el Importe A.

La aplicación del Importe A se ha estancado debido a la falta de consenso mundial. El convenio multilateral para la aplicación de la Importe A requiere la ratificación de al menos 30 jurisdicciones que representen al menos el 60 % de las entidades matrices últimas de las multinacionales que se prevé que estén incluidas en el ámbito de aplicación. La probabilidad de alcanzar este umbral es incierta, dada la falta de apoyo de los Estados Unidos, donde se

³ La OCDE consideró la posibilidad de utilizar el prorrateo para asignar los beneficios a una presencia económica significativa, lo que implicaría la definición de la base imponible, las claves de asignación y la ponderación de estas claves, pero señaló que este enfoque se apartaría de las normas internacionales actuales para la atribución de beneficios a un establecimiento permanente (apartado 7.6.2.2 del *Informe final de la Acción 1 de la OCDE*, 2015, p. 112).

encuentran la mayoría de las multinacionales incluidas en el ámbito de aplicación. Por otra parte, las medidas nacionales o unilaterales se enfrentan a amenazas de represalias por parte de los Estados Unidos, ya que este país las percibe como dirigidas contra las multinacionales estadounidenses. Sin embargo, esto no ha impedido que los países apliquen medidas nacionales para proteger su base impositiva. Los retos que plantea la aplicación de medidas nacionales, como la incertidumbre para las empresas debido a la falta de coherencia de las normas nacionales y el riesgo de doble imposición, siguen haciendo necesaria una estrategia multilateral coordinada.

En 2021, el Comité Fiscal de las Naciones Unidas adoptó el artículo 12B del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas, en el que se introducen disposiciones para la tributación tanto en base bruta como en base neta de los ADS. La base bruta introduce una retención fiscal sobre los pagos por ADS, mientras que la base neta es un enfoque alternativo que las empresas pueden optar por aplicar y que se basa en un beneficio estimado. Estos dos enfoques reflejan algunas de las propuestas del Informe de la OCDE de 2015 sobre la retención en la fuente y el PES. El artículo 12B del Modelo de las Naciones Unidas, ya incluido en dos de los tratados fiscales de Tanzania, da prioridad a los derechos fiscales de las jurisdicciones de mercado y se ajusta a los intereses de las economías en desarrollo que albergan grandes bases de usuarios, pero que tienen dificultades para gravar los beneficios digitales con arreglo a las normas tradicionales de nexo. Sin embargo, sus normas de fuente, que se basan en la ubicación del pagador, son débiles, ya que el pago puede desviarse a través de terceros países y el pago local puede no reflejar el valor de las interacciones basadas en los usuarios.

Más recientemente, las negociaciones para la FCITC de las Naciones Unidas y sus primeros protocolos, uno de los cuales es la Fiscalidad de los servicios transfronterizos en una economía altamente digitalizada, proporcionaron una nueva vía potencial para encontrar una solución global. Esta evolución refleja no solo una alternativa técnica, sino también una creciente frustración por el estancamiento de los avances en el proceso liderado por la OCDE. Los avances unilaterales e internacionales se analizan más adelante.

Soluciones unilaterales

Muchos países han introducido impuestos sobre los servicios digitales, gravámenes compensatorios, impuestos sobre las plataformas digitales y retenciones en la fuente. Otras medidas fiscales incluyen impuestos sobre el consumo, como el IVA y el GST.

Los impuestos sobre los servicios digitales se aplican a los ingresos brutos derivados de los servicios digitales prestados dentro del país, con un tipo que oscila entre el 1,5 % y el 7 % en los distintos países (Enache, 2024) . Los servicios digitales comunes cubiertos incluyen los ingresos procedentes de plataformas de comercio electrónico, mercados en línea, servicios de publicidad en línea, la venta de datos de usuarios y plataformas de intermediación. Los ingresos se obtienen normalmente en función de la ubicación de los usuarios que utilizan el servicio o realizan el pago. Aunque todavía son relativamente nuevos, los impuestos sobre los servicios digitales siguen generando importantes y crecientes fuentes de ingresos para los países que los aplican. El **impuesto de compensación** es equivalente a los impuestos sobre los servicios digitales en la práctica, ya que también se aplica a un tipo fijo sobre los ingresos brutos de los proveedores de servicios digitales prestados por no residentes. Es exclusivo de la India.

Las investigaciones demuestran que, para muchos países en desarrollo, es probable que los ISD generen ingresos más sustanciales y predecibles que las asignaciones limitadas previstas en la Importe A del primer pilar de la OCDE. Un impuesto sobre los servicios digitales del 3 % podría generar entre 7700 y 11 800 millones de euros, dependiendo de si

las empresas híbridas de servicios digitales automatizados se incluyen en el ámbito de aplicación del impuesto, en comparación con los 6900 millones del importe A en ingresos fiscales totales para todos los 55 Estados miembros del South Centre (Starkov y Jin, 2024) .

Las normas **PES** redefinen el umbral para crear un nexo imponible con el fin de incluir factores más allá de la presencia física, centrándose específicamente en los modelos de negocio digitales. Crean un establecimiento permanente digital, más allá del establecimiento permanente tradicional que se basa en la presencia física. El nexo puede activarse cuando se superan los umbrales de ingresos procedentes de transacciones digitales dentro del país, el uso de un dominio o plataforma local, los pagos locales, la interacción con un número significativo de usuarios o la celebración de determinados tipos de contratos digitales, entre otras formas de interacción digital. Los beneficios de una PES se gravan con los tipos impositivos del impuesto de renta a las sociedades. Los beneficios se determinan normalmente utilizando un enfoque de beneficio estimado en la mayoría de las jurisdicciones que lo aplican.

La retención en la fuente (WHT) sobre los servicios digitales también es habitual. Se trata de un impuesto, normalmente retenido por el pagador, sobre los pagos brutos realizados por un residente a un proveedor no residente de servicios digitales. Puede ser un impuesto definitivo o puede ser acreditable contra futuras obligaciones fiscales sobre los beneficios empresariales. Es habitual en las transacciones B2B y puede plantear dificultades en las transacciones B2C, ya que los consumidores individuales no suelen estar preparados para retener impuestos sobre sus compras. La línea entre la WHT y los ISD a veces no está clara, aunque es importante señalar que ambos se aplican a los ingresos y no a los beneficios netos. Por lo tanto, es útil identificar algunas diferencias clave. Mientras que el ISD puede estar separado del sistema del impuesto sobre la renta, la WHT forma parte de los impuestos sobre la renta y se aplica a un amplio conjunto de pagos a no residentes, incluidos dividendos, intereses y regalías. La retención en la fuente es aplicada por el pagador, a diferencia del impuesto sobre los servicios digitales, que en la mayoría de los casos suele ser remitido por el proveedor de servicios no residente. La retención en la fuente puede compensarse en el país de la residencia a través de la aplicación del descuento por impuestos pagados en el exterior.

Un informe del Banco Mundial de 2021 sobre el impuesto sobre los servicios digitales confirmó que cada vez más países siguen adoptando medidas unilaterales para gravar la economía digital (Cebreiro-Gomez et al., 2022) . Un informe publicado por Tax Foundation en abril de 2024 indicaba que 18 países habían aplicado impuestos sobre los servicios digitales. Un informe más reciente de KPMG publicado en abril de 2025 indica que 35 países han promulgado leyes para introducir algún tipo de impuesto directo para la economía digital, es decir, ISD, impuestos PES y WHT (KPMG, 2025) . A continuación se presenta una muestra de los países que aplican impuestos directos:

- Francia (2019): introdujo un ISD del 3 % sobre los ingresos procedentes de la publicidad y las plataformas digitales.
- Reino Unido (2020): aplicó un ISD del 2 % a los motores de búsqueda, las redes sociales y los mercados en línea.
- India (2016): Impuesto de compensación del 6 % sobre la publicidad en 2016. Se amplió para cubrir el suministro y los servicios de comercio electrónico en 2020 con un tipo del 2 %. Introdujo normas PES en la legislación nacional que entraron en vigor en 2022.
- Turquía: Implementó un impuesto sobre los servicios digitales del 7,5 % sobre los ingresos brutos derivados de los servicios digitales en marzo de 2020.
- Nigeria: Implementó el impuesto PES en 2020.

- Indonesia: Implementó el PES en 2020. Sin embargo, aún no se han promulgado las normas de aplicación, a la espera de una solución global⁴.
- Kenia: Implementó ISD en 2019. Introdujo el PES en diciembre de 2024.
- Colombia: Implementó el impuesto PES en 2022.
- Nepal: Implementó el ISD en 2022 con una tasa del 2 % sobre los proveedores de servicios digitales.
- Tanzania: Implementó el ISD en 2022 con una tasa del 2 % sobre los proveedores de servicios digitales.
- Canadá: ISD en 2024 sobre los mercados en línea, las redes sociales, la publicidad en línea y los datos de los usuarios.

El plan de trabajo de la Comisión Europea para 2021 incluía una propuesta de impuesto digital para garantizar una fiscalidad justa (UE, 2020). Sin embargo, el trabajo sobre esta propuesta se suspendió para dar paso a la negociación de la solución del primer pilar de la OCDE. La Comisión no ha reanudado el trabajo legislativo activo al respecto, a la espera del resultado de las negociaciones fiscales mundiales. La Comisión había presentado anteriormente una propuesta para introducir un impuesto sobre los servicios digitales del 3 % en marzo de 2018, que no obtuvo el apoyo de los miembros. No obstante, unos 11 Estados miembros de la Unión Europea (UE) ya habían introducido sus propios impuestos sobre los servicios digitales en abril de 2024 (Enache, 2024), y muchos otros, como la República Checa y Bélgica, han presentado propuestas para hacer lo mismo. El 31 de enero de 2025, Bélgica reafirmó que introduciría un impuesto sobre los servicios digitales para 2027 si no se alcanzaba un acuerdo a nivel de la UE o a nivel internacional (KPMG, 2025).

El auge de las medidas nacionales para gravar la economía digital refleja la urgencia de proteger las bases impositivas nacionales. Los países han aplicado impuestos sobre los servicios digitales y sobre las plataformas digitales en diversas formas, dirigidos a diferentes tipos de actividades digitales, como la publicidad en línea, las plataformas digitales y los datos de los usuarios, a menudo con umbrales, tipos y obligaciones de cumplimiento distintos. Este enfoque fragmentado corre el riesgo de imponer importantes costes de cumplimiento a las empresas digitales que operan a través de las fronteras y puede dar lugar a una doble imposición en los casos en que no se disponga de créditos por impuestos pagados en el exterior o de exenciones en virtud de tratados. Si bien las medidas nacionales ofrecen una solución provisional práctica, es necesario establecer normas internacionales coordinadas para gravar la economía digital.

Impuestos sobre el consumo

Un número cada vez mayor de jurisdicciones ha introducido impuestos sobre el consumo, como el IVA y el IGV, sobre los bienes y servicios digitales para hacer frente a la erosión de la base imponible derivada de las transacciones digitales transfronterizas. En abril de 2025, 113 países habían aplicado regímenes de impuestos indirectos a las ventas digitales transfronterizas (KPMG, 2025). Estos impuestos garantizan que los bienes y servicios digitales se graven en el lugar donde se produce el consumo, con el fin de igualar las condiciones entre los proveedores nacionales y extranjeros.

Los impuestos sobre el consumo no son impuestos sobre la renta. En última instancia, los soportan los consumidores y no abordan las cuestiones fundamentales del nexo, el traslado

⁴ El ministro de Finanzas de Indonesia anunció que el país no aplicaría impuestos sobre los servicios digitales casi inmediatamente después de que Estados Unidos lo incluyera en el informe de la Sección 301 de 2020 como uno de los países cuyos impuestos sobre los servicios digitales estaban siendo investigados - Reuters (16 de junio de 2020): <https://www.reuters.com/article/technology/indonesia-says-us-not-investigating-vat-on-digital-services-idUSKBN23N15Y/>.

de beneficios o la erosión de la base imponible asociadas a las empresas multinacionales digitales. Si bien los impuestos sobre el consumo garantizan la tributación en el lugar de consumo, no están diseñados para captar los ingresos corporativos generados en las jurisdicciones de mercado por las empresas digitales. Del mismo modo que las empresas están sujetas al impuesto de sociedades sobre los beneficios y se aplica el IVA a la venta de sus bienes y servicios, un sistema fiscal integral puede y debe apoyar la coexistencia de los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el consumo. Las medidas basadas en los ingresos, como los ISD, los impuestos a la PES y el WHT, abordan la asignación de los derechos de imposición sobre los beneficios empresariales, mientras que los impuestos sobre el consumo se centran en el gasto de los usuarios finales.

Consideraciones sobre las medidas nacionales para la tributación de la economía digital

A pesar de la creciente adopción de medidas nacionales para la tributación de la economía digital, estas plantean una serie de cuestiones técnicas, jurídicas y económicas que los países deben tener en cuenta antes de su aplicación. A continuación, se presentan las cuestiones clave:

Retos prácticos y administrativos

Los países que aplican la tributación digital deben tener en cuenta consideraciones prácticas y administrativas, en particular a la hora de definir el alcance y aplicar las normas a las entidades no residentes. Los países deben examinar cuidadosamente el alcance de los servicios digitales sujetos a tributación, lo que puede resultar complicado debido a la diversidad de modelos de negocio en la economía digital. El alcance puede abarcar una amplia gama de actividades definidas por la fuente de los ingresos, el uso de plataformas e intermediarios locales, la presencia digital o las interacciones de los usuarios. Los países utilizan una combinación de estos elementos para definir las normas de fuente. Para perfeccionar estas normas, algunas jurisdicciones adoptan umbrales mínimos de ingresos para excluir a los pequeños operadores y centrar la aplicación en las grandes multinacionales. Por ejemplo, el impuesto sobre los servicios digitales (ISD) de Francia se aplica a las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros e ingresos en Francia superiores a 25 millones de euros (Enache, 2024). El impuesto de compensación de la India solo se aplica a los no residentes con transacciones digitales con pagos superiores a 0,1 millones de rupias indias (1500 dólares estadounidenses), o con solicitudes comerciales sistemáticas o interacciones con más de 300.000 usuarios indios en un año.

Los países pueden tener dificultades para rastrear la actividad digital de las empresas multinacionales y, en ocasiones, se basan únicamente en la autodeclaración. Puede resultar difícil determinar la ubicación de los usuarios para obtener ingresos, especialmente cuando los servicios se prestan a través de plataformas de terceros o interfaces anónimas.

Los países también se enfrentan a retos en materia de aplicación, ya que los impuestos digitales se dirigen a proveedores de servicios digitales no residentes que pueden no tener presencia física local. La verificación de las declaraciones de impuestos y la aplicación de las medidas fiscales se convierte en una tarea difícil para los países con capacidad administrativa limitada o sin acceso a información detallada sobre las operaciones globales de las empresas digitales. Las autoridades fiscales tienen dificultades para evaluar la obligación tributaria o hacer cumplir la recaudación sin mecanismos eficaces de intercambio de información en el marco de la cooperación internacional.

Estructura económica e incidencia fiscal

Los impuestos sobre los servicios digitales se aplican a los ingresos brutos, sin tener en cuenta los costes incurridos por los proveedores de servicios. Los críticos argumentan que esto conduce a una imposición excesiva en los modelos de negocio de bajo margen, y que gravar los ingresos en lugar de los beneficios netos puede distorsionar los resultados, ya que no tiene en cuenta las variaciones en las estructuras de costes entre los distintos modelos de negocio digitales (Enache, 2024) . Sin embargo, esta crítica no es aceptada de forma universal: en muchos casos, los servicios digitales tienen bajos costes marginales, lo que significa que los ingresos generados pueden aproximarse mucho a los beneficios netos. Como señalan Cui y Hashimzade (2019) , estos servicios suelen basarse en tecnología escalable con altos costes de desarrollo iniciales, pero con gastos operativos mínimos. En estos contextos, gravar los ingresos brutos puede no diferir significativamente de gravar los beneficios netos. Además, la mayoría de los países han adoptado tipos modestos del impuesto sobre los servicios digitales para mitigar las cargas excesivas.

Los impuestos PES también han sido cuestionados por el mismo motivo, ya que en la mayoría de los casos los beneficios se consideran un porcentaje de los ingresos brutos. Falcão (2025) señala que los países que aplican impuestos PES a menudo carecen de marcos operativos claros para la atribución de beneficios. La mayoría de los países utilizan una fórmula de beneficios estimados, que aplica un margen fijo a los ingresos. Esto favorece la simplicidad, pero puede no reflejar los márgenes de beneficio específicos del sector, lo que crea distorsiones entre las empresas digitales de bajo margen y las de alto margen. Para solucionar este problema, algunos países permiten a las empresas declarar los costes reales incurridos en la generación de ingresos digitales. En tales casos, el impuesto se aplica sobre los beneficios reales en lugar de sobre los márgenes estimados. Sin embargo, cuando esta información no está disponible o es difícil de verificar, especialmente en el caso de las empresas no residentes, los enfoques de beneficios estimados ofrecen simplicidad administrativa y promueven la certeza en el cumplimiento.

Otra cuestión sin resolver es **la incidencia fiscal** de los impuestos sobre los servicios digitales. Existe un debate en curso sobre quién soporta en última instancia el coste de los impuestos sobre los servicios digitales, si son las grandes multinacionales digitales, los consumidores o las pequeñas empresas que dependen de las plataformas digitales. La incidencia fiscal depende de la elasticidad de la demanda de un bien o servicio digital. La elasticidad representa la sensibilidad de la demanda de los consumidores a los cambios en el precio de un bien o servicio. En el caso de los servicios altamente elásticos, especialmente cuando existe una fuerte competencia de otros proveedores de servicios, es posible que las empresas no puedan subir los precios sin perder usuarios, por lo que soportan la mayor parte de la carga fiscal. Por el contrario, en el caso de los servicios inelásticos, especialmente los prestados en estructuras de mercado oligopolísticas y monopolísticas, la demanda de los consumidores es menos sensible a las subidas de precios, por lo que es más probable que el coste se repercuta en los consumidores. Por lo tanto, la incidencia de los impuestos sobre los servicios digitales varía según los mercados y los modelos de negocio, lo que pone de relieve la necesidad de que los responsables políticos tengan en cuenta la dinámica específica de cada sector a la hora de diseñar medidas fiscales digitales.

La incidencia de los impuestos sobre los servicios digitales puede ser económicamente compleja. Un estudio realizado por la Asociación de la Industria Informática y de las Comunicaciones (CCIA) indicó que una propuesta de aumento del impuesto sobre los servicios digitales del 2 % al 6 % en el Reino Unido podría elevar la carga fiscal anual de las empresas digitales estadounidenses a 2660 millones de dólares si no se repercute en los consumidores (Wagener y Cade, 2024) . Si se repercute en los consumidores, el impuesto provocaría un aumento del 1,5 % en los precios y una disminución del 4,2 % en la demanda de servicios digitales, lo que se traduciría en una pérdida económica anual más amplia de 4400 millones de dólares para las multinacionales estadounidenses debido a la disminución de la demanda y la reducción de la competitividad. Estas cifras ilustran que las amenazas de

las multinacionales de los países desarrollados de repercutir los impuestos sobre los servicios digitales a los consumidores pueden acarrearles importantes costes económicos, como la reducción de los ingresos y la competitividad.

Las empresas digitales sujetas a los impuestos sobre los servicios digitales pueden no beneficiarse de **la doble desgravación fiscal**, ya que estos impuestos suelen quedar fuera del ámbito de aplicación de los tratados fiscales tradicionales. Esto aumenta el riesgo de doble imposición o de imposición excesiva. Sin embargo, como señalan algunos estudios, muchas grandes empresas digitales pagan tipos impositivos efectivos relativamente bajos en comparación con las empresas tradicionales (UE, 2017; Fair Tax Foundation, 2025) . Para estas empresas, un ISD moderado puede no representar una carga excesiva y, en cambio, puede ayudar a restablecer la neutralidad competitiva entre las empresas digitales y las tradicionales.

Interacción con los tratados fiscales

Las medidas fiscales nacionales sobre la economía digital también plantean cuestiones jurídicas sobre su compatibilidad con los tratados fiscales existentes. La cuestión clave es si los ISD y las normas PES constituyen impuestos sobre la renta o impuestos sobre el consumo, o incluso aranceles. Esta clasificación afecta a si entran en el ámbito de aplicación de los tratados de doble imposición y si se puede solicitar la exención de la doble imposición. La falta de consenso internacional sobre su estatus jurídico añade más incertidumbre tanto para las empresas como para las administraciones tributarias.

Algunos países, como Francia, el Reino Unido y la India, han aplicado los ISD y el impuesto de compensación como impuestos independientes de los impuestos sobre la renta. Esto significa que no se verán afectados por las disposiciones de los tratados. En los casos en que los ISD y los PES se traten como parte de los impuestos sobre la renta, su eficacia puede verse reducida por las disposiciones de los tratados. Es necesario establecer normas multilaterales más claras sobre la interacción de los impuestos digitales con los tratados fiscales.

Alternativas a las medidas nacionales

Las medidas fiscales nacionales sobre la economía digital generan ingresos para los países, pero conllevan riesgos importantes, como tensiones comerciales, doble imposición y aumento de los costes de cumplimiento para las empresas. Un enfoque multilateral podría abordar algunos de estos riesgos.

El Pilar Uno de la OCDE, denominado «Importe A», tiene por objeto reasignar los derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado en las que las empresas multinacionales (EMN) obtienen ingresos significativos, independientemente de su presencia física (OCDE, 2023) . La propuesta se dirige a las EMN con una facturación global superior a 20 000 millones de euros y márgenes de beneficio neto superiores al 10 %, y se aplica únicamente a los beneficios residuales de las empresas más grandes y rentables. El diseño del importe A refleja los intereses de los países de residencia, que se reflejan en su ámbito de aplicación restringido, limitado a las empresas multinacionales más grandes y rentables (Grondona et al., 2020) . La complejidad técnica de las normas de aplicación, la dependencia del consenso político y la pesada carga administrativa con un bajo rendimiento de ingresos para los países en desarrollo suponen obstáculos adicionales para la participación efectiva de las administraciones tributarias con poca capacidad (Grondona et al., 2020) . La aplicación del importe A se ha enfrentado a retrasos y a la oposición política de los Estados Unidos.

Otra opción es el artículo 12B del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas introducido en 2021 sobre la tributación de los servicios digitales automatizados. A diferencia del Importe A del Pilar Uno, el artículo 12B adopta un enfoque simplificado basado en retenciones en la fuente o un método simplificado para calcular los beneficios netos, en lugar de las complejas normas de asignación de beneficios del Importe A. Permite gravar los ingresos procedentes de los servicios digitales automatizados sobre una base bruta o neta, lo que ofrece flexibilidad en su aplicación. Sin embargo, su eficacia se ve limitada por unas normas de fuente débiles, que se basan principalmente en la ubicación del pagador y son vulnerables a la manipulación.

Otra alternativa emergente es uno de los primeros protocolos de la propuesta de Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional (CNUCID) relativa a la *imposición de los servicios transfronterizos en una economía altamente digitalizada*. Esta iniciativa representa una importante oportunidad para redefinir las normas fiscales internacionales para la imposición de la economía digital de una manera más inclusiva y equitativa. Si se adopta de forma generalizada, podría proporcionar un marco unificado que reduzca la fragmentación, mitigue los riesgos de doble imposición y mejore la seguridad tanto para los gobiernos como para las empresas. Sin embargo, esto puede llevar algún tiempo, ya que los borradores finales se esperan para julio de 2027. El último capítulo ofrece consideraciones clave para informar el diseño del protocolo, basándose en los conocimientos obtenidos de los estudios de casos de los países. Se basa en las valiosas contribuciones fundamentales de Chowdhary et al. (2024) , que ofrecen nuevas perspectivas basadas en experiencias prácticas de los países.

Conclusión

El auge de la economía digital ha puesto en tela de juicio los fundamentos de las normas fiscales internacionales. Los conceptos tradicionales, como la presencia física y los activos tangibles, ya no reflejan cómo se crea valor y se obtienen beneficios en los modelos de negocio digitales modernos. Las empresas digitales generan ingresos en jurisdicciones en las que no tienen presencia física, pero sí una importante interacción con los usuarios, recopilación de datos y participación en el mercado.

Los marcos teóricos, incluidos el principio del beneficio, la lealtad económica, la participación de los usuarios y la renta específica de la ubicación, respaldan la necesidad de una reforma. Estos principios justifican la concesión de derechos fiscales a las jurisdicciones de mercado, donde los usuarios, los datos y la demanda desempeñan un papel central en la generación de valor. Académicos como Devereux y Vella (2018), Singh (2018) y Hongler y Pistone (2015) sostienen que estas contribuciones generadas en el país del mercado son económicamente significativas y deberían formar parte de un nexo fiscal revisado.

Los esfuerzos por actualizar las normas fiscales han tomado forma a través de diversas iniciativas mundiales y nacionales. El proyecto BEPS de la OCDE y su propuesta del Pilar Uno tienen por objeto asignar una parte de los derechos de tributación a las jurisdicciones de mercado. Sin embargo, el alcance de estas reformas es limitado, ya que abarca a las empresas multinacionales más grandes y rentables, y su aplicación se ha estancado debido a la falta de consenso mundial. El artículo 12B de las Naciones Unidas ofrece un método más sencillo, que permite a los países de la fuente gravar los servicios digitales sobre una base bruta o neta, pero se ha adoptado en muy pocos convenios fiscales.

En respuesta al estancamiento del consenso mundial, muchos países han introducido medidas nacionales. Actualmente se utilizan impuestos sobre los servicios digitales, impuestos sobre las plataformas de intercambio de servicios, gravámenes compensatorios e impuestos retenidos en la fuente para recaudar ingresos de las plataformas digitales. Estas

herramientas tienen por objeto restablecer la equidad fiscal garantizando que las empresas digitales contribuyan a las finanzas públicas de los países en los que obtienen ingresos. Los países han recaudado importantes ingresos gracias a los impuestos sobre los servicios digitales. Es probable que estos impuestos generen más ingresos en comparación con la asignación limitada prevista en el acuerdo de la OCDE sobre el Importe A (Starkov y Jin, 2024) . Además, son sencillos y fáciles de aplicar, lo que los hace atractivos, especialmente para los países en desarrollo con capacidad administrativa limitada. Sin embargo, también entrañan el riesgo de amenazas coercitivas unilaterales por parte de los Estados Unidos,⁵ altos costes de cumplimiento y doble imposición. Mientras tanto, los países pueden seguir aplicando medidas nacionales cuidadosamente diseñadas como medio para proteger las bases impositivas y recaudar los ingresos tan necesarios, mientras trabajan para encontrar una solución global para gravar la economía digital en un futuro próximo.

En general, la tributación de la economía digital refleja tanto un problema como una oportunidad. El problema radica en el desajuste entre las normas fiscales actuales y el modo en que operan las empresas digitales. La oportunidad reside en la creación de un nuevo sistema fiscal que refleje las realidades económicas, trate de manera justa las contribuciones de las jurisdicciones de mercado y permita a todos los países beneficiarse de la transformación digital. En los capítulos siguientes se presentan estudios de casos de países para analizar cómo han aplicado estas las medidas fiscales nacionales a la economía digital, compartiendo las experiencias y los resultados.

⁵ Véase, por ejemplo, el memorándum estadounidense publicado en febrero de 2025 titulado «Defender a las empresas e innovadores estadounidenses de la extorsión y las multas y sanciones injustas del extranjero», en el que se afirma que Estados Unidos impondrá aranceles y tomará «otras medidas de respuesta» contra los países que apliquen impuestos sobre los servicios digitales y medidas similares. (<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/02/defending-american-companies-and-innovators-from-overseas-extortion-and-unfair-fines-and-penalties/>)

ESTUDIOS DE CASOS DE PAÍSES

I. COLOMBIA

Antecedentes

El caso de Colombia es único, ya que es miembro de la OCDE y, al mismo tiempo, un país en desarrollo. Como miembro de la OCDE, Colombia se ha adherido en general a las directrices y acuerdos de dicha organización, incluido el Acuerdo de octubre⁶ de 2021, que estableció una solución de dos pilares para abordar, entre otros, los retos que plantea la digitalización de la economía. Sin embargo, el país sigue considerando que las oportunidades de movilización de ingresos internos son insuficientes, dado el tamaño del mercado colombiano. A pesar de la adopción de la mayoría de las recomendaciones del proyecto BEPS, así como de la adhesión a todos los instrumentos disponibles y la recepción de una importante asistencia técnica en materia de política fiscal, auditoría y recaudación, los ingresos fiscales de Colombia siguen estando muy por debajo de la media de los países de la OCDE (13,1 % del PIB⁷ frente al 33,9 % del PIB en la OCDE en 2024).

En el ámbito digital, en enero de 2024 había 39,51 millones de usuarios de Internet registrados en Colombia, con una penetración de Internet del 75,7 %⁸. Las estadísticas del Gobierno colombiano son ligeramente superiores, ya que registran una penetración de Internet del 82,9 % en septiembre de 2023⁹, en un país con aproximadamente 53 millones de habitantes. El valor de la economía digital se estima en un 6,5 % del PIB¹⁰, lo que indica una posible brecha fiscal importante debido a la digitalización de la economía en el país.

Las soluciones de la OCDE y, más concretamente, el Pilar 1, se consideraron insuficientes no solo en términos de ingresos, sino también en términos de alcance, ya que no cubre la mayor parte de las empresas que operan en el espacio digital a nivel local. Por esta razón, y dado el precedente de los aranceles impuestos por los Estados Unidos tras la adopción de los ISD por países como Francia en 2021¹¹, Colombia optó por adoptar una norma de Presencia Económica Significativa (PES) en la reforma fiscal introducida mediante la Ley

⁶ OCDE, «Declaración sobre una solución de dos pilares para abordar los retos fiscales que plantea la digitalización de la economía», octubre de 2021. Disponible en <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html> (consultado el 10 de marzo de 2025).

⁷ CEIC, «Ingresos fiscales (% del PIB) – Colombia» (2024). Disponible en <https://www.ceicdata.com/en/indicator/colombia/tax-revenue--of-gdp> (consultado el 10 de marzo de 2025).

⁸ Datareportal, «Digital 2024: Colombia» (2024). Disponible en <https://datareportal.com/reports/digital-2024-colombia#:~:text=Esta%20página%20contiene%20todos%20los%20datos%20más%20recientes%2C%20información%2C,en%20Colombia%20utilizan%20dispositivos%20y%20servicios%20digitales%20en%202024> (consultado el 10 de marzo de 2025).

⁹ Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), «Uso de Internet Móvil Alcanza Cifra Récord en Colombia» (2024). Disponible en <https://www.crcm.gov.co/es/noticias/comunicado-prensa/uso-internet-movil-alcanza-cifra-record-en-colombia> (consultado el 10 de marzo de 2025).

¹⁰ Administración de Comercio Internacional, «Economía digital de Colombia» (2024). Disponible en <https://www.trade.gov/country-commercial-guides/colombia-digital-economy> (consultado el 10 de marzo de 2025).

¹¹ Oficina del Representante Comercial de los Estados Unidos, «Suspensión de la acción arancelaria en la investigación sobre el impuesto a los servicios digitales en Francia» (2021). Disponible en <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/suspension-tariff-action-france-digital-services-tax-investigation> (consultado el 10 de marzo de 2025).

2277/2022 en diciembre de 2022. Esta medida se redactó de manera que se evitara cualquier interpretación de discriminación contra las empresas estadounidenses y se impidiera su inclusión en la lista de medidas nacionales que se eliminarían si llegara a entrar en vigor el Pilar 1.

También es importante mencionar que el Gobierno prometió inicialmente que esta sería la única reforma fiscal durante el periodo de cuatro años que finaliza en 2026, por lo que la oportunidad política de introducir nuevas medidas para gravar la economía digital (incluido el Convenio Multilateral de la OCDE, MLC) sería limitada.

Marco jurídico

La Ley 2277/2022 introdujo la PES como medida para contrarrestar la pérdida de ingresos causada por la digitalización y la reducción de los tiempos de realización de las actividades comerciales. Según la motivación de la ley,

*«Los países importadores de capital, como Colombia, han sufrido una pérdida sustancial de sus derechos a gravar las actividades realizadas por extranjeros en relación con su territorio. Esta pérdida se debe a las normas internacionales que permiten gravar a las empresas extranjeras solo en presencia del llamado establecimiento permanente (EP), es decir, cuando la empresa tiene una presencia física fija y una duración de actividades de al menos un (1) año en el país. En medio de la digitalización de la economía, la presencia física y la duración de un año no son necesarias para llevar a cabo actividades muy relevantes desde el punto de vista económico. Además, esperamos una mayor reducción del aspecto físico de las empresas y del tiempo necesario para llevar a cabo diversas actividades en el futuro».*¹²

Como se ha mencionado anteriormente, la ley también cita las limitaciones de la solución del Pilar 1 de la OCDE y la estrecha ventana legislativa para gravar los ingresos de las empresas que operan en la economía digital:

*«Los países emergentes, como Colombia, son los más afectados por esta situación. Sin embargo, la solución que ofrece actualmente la comunidad internacional (el llamado Pilar 1) solo cubre a unas 108 empresas (con ingresos superiores a 20.000 millones de euros anuales) y solo transfiere el derecho a gravar los beneficios en un porcentaje mínimo que representa menos del 0,5 % de los ingresos actuales, según los cálculos de la DIAN y los expertos. Además, los expertos asignan actualmente una baja probabilidad a la ratificación del Convenio Multilateral (MLC) que implementaría la solución. Por lo tanto, si Colombia no aprueba una solución alternativa, perdería la oportunidad de gravar los ingresos de la economía digital».*¹³

Las normas PES se incluyeron en el capítulo sobre evasión y elusión fiscal de la reforma y consisten en una norma principal que define la PES, una norma que aclara que los ingresos derivados del PES se consideran de fuente colombiana, una norma sobre el mecanismo de recaudación, una norma antielusión para partes relacionadas y algunas disposiciones que reconocen que los acuerdos internacionales prevalecen sobre la norma nacional.

Definición

¹² Ministerio de Hacienda y Crédito Público, «Exposición de Motivos Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social» (2022). Disponible en <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/activos/documentos/EXPOSICION%20DE%20MOTIVOS%20REFORMA%20TRIBUTARIA-08-08-2022.pdf> (consultado el 10 de marzo de 2025). Traducción libre.

¹³ *Ibidem*.

La norma que define la PES se introdujo en el código tributario en el artículo 20-3, justo después de la norma sobre el establecimiento permanente, complementando así el alcance limitado de esta última. La definición de PES, tal y como se establece en la ley, es la siguiente:

«ARTÍCULO 20-3. TRIBUTACIÓN POR PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA EN COLOMBIA. Las personas físicas o jurídicas no residentes y no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia están sujetas al impuesto sobre la renta y a los impuestos complementarios sobre los ingresos derivados de la venta de bienes y/o la prestación de servicios a clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional.

Para la comercialización de bienes y/o servicios, se entenderá que una persona o entidad no residente y no domiciliada en el país tendrá una presencia económica significativa en Colombia cuando:

1. Existen **interacciones deliberadas y sistemáticas en el mercado colombiano**, es decir, con clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional; y
2. Durante el año fiscal anterior o el año fiscal actual, han obtenido u obtienen **ingresos brutos de treinta y un mil trescientos (31 300) UVT¹⁴ o más** por transacciones relacionadas con la venta de bienes a clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional». ¹⁵

Los indicadores de una interacción deliberada y sistemática en el mercado colombiano figuran en el párrafo 1 del artículo 20-3 del Código Tributario colombiano:

«Se presume que existe interacción deliberada y sistemática en el mercado colombiano, es decir, con clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional, cuando:

1. La persona o entidad no residente y no domiciliada en el país mantiene **interacción o despliegue comercial con trescientos mil (300.000) o más clientes y/o usuarios** ubicados en el territorio colombiano durante el año fiscal anterior o el año fiscal actual; o
2. La persona o entidad no residente y no domiciliada en el país mantiene o establece la posibilidad de **mostrar precios en pesos colombianos (COP) o de permitir el pago en pesos colombianos (COP)**».

Estos indicadores son objetivos y verificables con la propia segmentación geográfica de las empresas para los usuarios, en el caso del número de clientes colombianos, y con los sitios web y aplicaciones de las empresas. Si bien existen complicaciones para calcular los usuarios con Red Privada Virtual (VPN), también es cierto que muchas empresas ya cuentan con soluciones tecnológicas que impiden que los usuarios de una ubicación geográfica específica accedan a los servicios o bienes disponibles en un país diferente. En todos los casos, se debe exigir a las empresas que mantengan políticas claras de segmentación geográfica en caso de auditoría. Es importante señalar que estas suelen estar disponibles siempre que la empresa ofrece anuncios, ya que suelen estar dirigidos a usuarios ubicados en un país específico.

En cuanto al umbral de ingresos brutos, 31.300 UVT equivalen aproximadamente a 490.000 dólares estadounidenses, lo que abarca el segmento más allá de las empresas emergentes

¹⁴ La UVT (*Unidad de Valor Tributario*) es la unidad de valor tributario de Colombia, ajustada anualmente según la inflación. Valor de la UVT en 2025: 49 799 COP (equivalente aproximadamente a 13,10 USD) - <https://europa.eu/european-council/colombia-2025-minimum-wage-and-uvt-updates/>

¹⁵ Colombia, Ley 2277/2022, art. 57, que introduce el artículo 20-3 en el código tributario. Disponible en español en <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>. Traducción libre.

que no se incluía en el ámbito del Pilar 1. El artículo ilustra además los tipos de servicios que se incluirían en esta disposición, incluyendo una cláusula general para «cualquier otro servicio prestado a través de un mercado digital» para los usuarios ubicados en Colombia¹⁶.

Esta lista proporciona certeza a los contribuyentes con respecto a los servicios digitales, que se gravarán en Colombia en virtud de las disposiciones de PES si se cumple la definición de PES. La elección del término «desde» el extranjero fue deliberada con el fin de excluir los servicios prestados en el extranjero a residentes colombianos que viajan.

Recaudación

El artículo 20-3 establece un mecanismo opcional para la recaudación del impuesto por PES. De acuerdo con el párrafo 2, los no residentes pueden optar por registrarse y presentar una declaración de impuestos y pagar un 3 % del ingreso bruto total por la venta de bienes o la prestación de servicios digitales desde el extranjero a clientes o usuarios colombianos. Los contribuyentes que opten por este mecanismo estarán exentos de la retención general del 10%¹⁷. El párrafo 6 autoriza además a la DIAN a emitir reglamentos sobre la recaudación del impuesto por PES.

Anti elusión

El párrafo 3 del artículo 20-3 del Código Tributario colombiano establece la obligación de que las partes relacionadas agreguen los ingresos brutos y los umbrales de usuarios establecidos en la definición de Presencia Económica Significativa. La Administración Tributaria colombiana ha aclarado que los ingresos brutos y el número de usuarios de diferentes empresas vinculadas (según la definición nacional de parte vinculada a efectos de precios de transferencia) se agregarán con el fin de evitar la elusión de la PES mediante la fragmentación de los usuarios o los ingresos mediante el uso de diferentes empresas del mismo grupo empresarial.

Excepción del tratado

Los párrafos 4 y 5 del artículo 20-3 del Código Tributario colombiano aclaran la interacción entre la PES y las disposiciones de los tratados, especialmente las disposiciones sobre establecimientos permanentes en los acuerdos de doble imposición (ADI). El párrafo 4 aclara que prevalecerán los ADI, lo que implica que los servicios prestados y los bienes vendidos desde el territorio de un socio del tratado no crearán una presencia económica significativa y se aplicarán los umbrales tradicionales de establecimiento permanente. Lamentablemente, el respeto de Colombia a los compromisos internacionales adquiridos en el pasado debilita la

¹⁶ «Para la prestación de servicios digitales desde el extranjero, los siguientes servicios están sujetos al impuesto sobre la renta, siempre que se cumplan las condiciones anteriores [interacción deliberada y sistemática y umbral de ingresos]:

1. Servicios de publicidad en línea. 2. Servicios de contenido digital, ya sea en línea o descargable, incluyendo aplicaciones móviles, libros electrónicos, música y películas. 3. Servicios de transmisión gratuita, incluyendo programas de televisión, películas, música en streaming, transmisión multimedia, podcasts y cualquier forma de contenido digital. 4. Cualquier forma de monetización de la información y/o los datos de los usuarios ubicados en el territorio nacional y generados por la actividad de dichos usuarios en los mercados digitales. 5. Servicios de plataformas intermediarias en línea. 6. Suscripciones digitales a medios audiovisuales, incluyendo, entre otros, noticias, revistas, periódicos, música, video y juegos de cualquier tipo. 7. Gestión, administración o manejo de datos electrónicos, incluyendo almacenamiento web, almacenamiento de datos en línea, servicios de intercambio de archivos o almacenamiento en la nube. 8. Servicios de motores de búsqueda en línea, estandarizados o automatizados, incluyendo software personalizado. 9. La concesión del derecho de uso o explotación de bienes intangibles. 10. Otros servicios electrónicos o digitales destinados a usuarios ubicados en el territorio nacional. 11. Cualquier otro servicio prestado a través de un mercado digital destinado a usuarios ubicados en el territorio nacional».

¹⁷ Art. 408, Código Tributario Colombiano.

aplicación de la PES, ya que los no residentes podrían estructurar sus operaciones en Colombia a través de una jurisdicción de tratado como España, que sigue en gran medida el modelo de la OCDE para evitar la aplicación de la PES. En este caso, se recomienda encarecidamente que los países revisen y, si es necesario, renegocien sus ADIs para reflejar el nuevo nexo creado por las disposiciones del PES.

El párrafo 5 establece de manera similar que si Colombia celebra un acuerdo que prohíbe la tributación por PES, los efectos del artículo 20-3 cesarán después de la entrada en vigor del acuerdo. Esta disposición se redactó con el fin de demostrar que Colombia seguía comprometida con las discusiones de la OCDE, pero el aplazamiento de los efectos hasta la entrada en vigor del acuerdo también permite al país recaudar el impuesto mientras las posibilidades de que se ratifique el MLC siguen siendo bajas o inexistentes.

Obligaciones formales

Si bien las normas del PES exigen a los no residentes que presenten una declaración o acepten una retención elevada por los pagos de los agentes de retención colombianos, el párrafo 7 del artículo 20-3 del Código Tributario colombiano establece claramente que el cumplimiento de la PES no convierte a los no residentes en residentes colombianos. Por lo tanto, aunque se les tratará como contribuyentes residentes a efectos de PES, los contribuyentes con una presencia económica significativa en Colombia no estarán obligados a cumplir otras obligaciones formales si no cumplen los umbrales y condiciones para convertirse en residentes. Esto facilita el cumplimiento por parte de las empresas que no cuentan con personal administrativo o de apoyo en Colombia, lo que es un aspecto clave para garantizar el principio de proporcionalidad en las obligaciones de cumplimiento.

Nexo

La PES crea una nueva categoría de ingresos de fuente colombiana. Por este motivo, la Ley 2277/2022 incluyó un artículo que añade la nueva circunstancia a la lista de categorías de ingresos de fuente colombiana establecida en el artículo 24 del Código Tributario colombiano, que ahora incluye *«Los ingresos derivados de la venta de bienes y/o la prestación de servicios por parte de personas o entidades no residentes y no domiciliadas en el país con una presencia económica significativa en Colombia, a clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional, de conformidad con el artículo 20-3 del Estatuto Tributario»*.

Este nuevo nexo refleja el hecho de que los países pueden optar por gravar a las empresas o personas físicas que realizan actividades significativas en su territorio, incluso si las actividades están digitalizadas o carecen de duración debido a los avances tecnológicos. Esta es, de hecho, la intención original de las normas sobre establecimientos permanentes, ya que la realización de actividades comerciales significativas en un país extranjero requería una presencia física sustancial y cierto grado de permanencia en el territorio donde se encontraban los clientes.

Tasa

Según el artículo 20-3 del Código Tributario colombiano, la tasa predeterminada para el impuesto por PES es la tasa de retención para los pagos establecida en el artículo 408 del mismo código, es decir, el 10 % del importe total del pago. Esta retención solo puede evitarse si el contribuyente no residente decide registrarse y presentar una declaración. En ese caso, la tasa se reduce al 3 % de los ingresos brutos por ventas y servicios a residentes colombianos.

Administración tributaria

La administración de la PES requiere un equipo con conocimientos tecnológicos, ya que las pruebas de una presencia económica significativa en ausencia de un establecimiento permanente o una filial probablemente provengan del ámbito digital o de las nuevas tecnologías. En Colombia, la auditoría la realiza el equipo de auditoría fiscal internacional, y el equipo jurídico se encarga de aclarar la interpretación de las normas cuando los contribuyentes tienen dudas. Por ejemplo, la DIAN ha emitido una serie de resoluciones generales en las que se explica, por ejemplo, que se entiende por «clientes» aquellos que pagan por los bienes o servicios, mientras que los «usuarios» son aquellos que se benefician directamente o utilizan los bienes o servicios¹⁸. El uso de informes financieros en los que las empresas digitales segmentan geográficamente a sus usuarios también es útil para la administración de las normas de PES.

Registro y cumplimiento

Bajo el régimen PES colombiano, los contribuyentes no residentes tienen la opción de registrarse con un Número de Identificación Tributaria colombiano y presentar una declaración que incluye el pago del 3 % sobre los ingresos brutos derivados de la venta de bienes y servicios a clientes y usuarios colombianos. La declaración de PES se realiza anualmente con pagos anticipados cada dos meses a lo largo del año. Si el vendedor de los bienes o servicios no elige esta opción, los pagadores colombianos (que incluyen agentes de retención de impuestos o instituciones financieras e intermediarios) están obligados a retener un 10 % del pago total. El pago puede realizarse electrónicamente en USD a una cuenta de la DIAN en los Estados Unidos.

Colombia también introdujo el IVA en las transacciones B2C a partir del 1 de julio de 2018, por lo que los proveedores de servicios digitales no residentes están obligados a registrarse y declarar el IVA (KPMG, 2025). Los proveedores de servicios no residentes también pueden optar por que el IVA sea retenido por intermediarios de pago, como las empresas de tarjetas de crédito.

Retos y factores de éxito en la implementación

Como es habitual en la fiscalidad de las actividades digitales y globales, el mayor reto proviene de las limitaciones de la aplicación unilateral de la PES. El hecho de que Colombia haya adoptado la medida de forma temprana y en solitario en la región latinoamericana ha reducido la competitividad del país y posiblemente haya aumentado el valor de los bienes y servicios para los residentes colombianos. No hay estadísticas que verifiquen esta afirmación, pero es práctica habitual establecer una cláusula de «incremento» en los contratos con los contribuyentes colombianos, transfiriendo así de forma efectiva (al menos parcialmente) el valor del impuesto al usuario o comprador. Además, la incompatibilidad con las normas fiscales internacionales existentes, como el establecimiento permanente en los acuerdos fiscales bilaterales anteriores, dificulta la implementación, ya que las empresas tienen la oportunidad de eludir el impuesto operando a través de filiales en jurisdicciones con acuerdos fiscales.

¹⁸ DIAN, CONCEPTO 006363 int 618 DE 2023. Disponible en https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_6363_2023.htm#0 (consultado el 11 de marzo de 2025).

II. INDIA

La fiscalidad de la economía digital en la India: evolución, retos y cambios políticos

La economía digital de la India ha crecido rápidamente, contribuyendo con un 11,74 % al PIB nacional —31,64 lakh crore de rupias indias (402.000 millones de dólares estadounidenses)— en 2022-23, y se prevé que alcance el 20 % en 2030 (, 2025) . Este auge está impulsado por una población numerosa y experta en tecnología, con más de 950 millones de usuarios de Internet y 650 millones de propietarios de teléfonos inteligentes, lo que alimenta el crecimiento del comercio electrónico, la tecnología financiera y los pagos digitales (Mishra et al., 2025) .

Hitos políticos clave, como la desmonetización de 2016 y la introducción en 2017 del impuesto sobre bienes y servicios (GST), aceleraron la adopción digital, imponiendo las transacciones en línea y el cumplimiento normativo. Para abordar los retos fiscales de la creación de valor en los mercados digitales globales, la India ha aplicado un enfoque híbrido, que combina medidas nacionales como el impuesto de igualación con reformas alineadas con la OCDE, equilibrando la soberanía fiscal con la cooperación internacional.

Marcos jurídicos

La India, aprovechando su amplia base de consumidores y su población de usuarios digitales, ha sido pionera en abordar los retos fiscales de la economía digital. Según la legislación fiscal India, los no residentes solo tributan por los ingresos percibidos u obtenidos en la India, y los ingresos empresariales solo están sujetos a impuestos si existe una conexión comercial o un establecimiento permanente (PE). Sin embargo, la naturaleza única de las empresas digitales, que dependen en gran medida de los intangibles y los datos de los usuarios, plantea cuestiones complejas en torno al nexo fiscal, la caracterización de los pagos y la atribución de beneficios. En respuesta a ello, la India se alineó con el Plan de Acción 1 de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), que proponía tres soluciones: una norma de nexo basada en la presencia económica significativa (PES), un impuesto de retención sobre las transacciones digitales y un impuesto de compensación. Reconociendo que la PES y las retenciones fiscales requerirían la renegociación de numerosos tratados fiscales, la India adoptó el impuesto de compensación como primer paso, lo que permite gravar las transacciones digitales en virtud de la legislación nacional sin necesidad de introducir cambios importantes en los tratados.

Impuesto de compensación

La India introdujo el impuesto compensatorio (EL) en 2016 como una medida fiscal independiente fuera de la Ley del Impuesto sobre la Renta para abordar los retos fiscales que plantean las empresas digitales que carecen de presencia física en la India. Aplicado inicialmente al 6 % sobre los pagos B2B por anuncios en línea y servicios relacionados que superaran los 100,000 INR (1500 USD) realizados a no residentes, el EL se consideró un mecanismo para nivelar el terreno de juego fiscal entre los proveedores de servicios digitales extranjeros y sus homólogos indios, sin alterar los tratados fiscales existentes. A diferencia del impuesto sobre la renta, se aplicaba sobre el importe bruto y, al no estar clasificado como impuesto sobre la renta en la legislación nacional o en los tratados, no daba derecho a créditos fiscales extranjeros.

En 2020, su ámbito de aplicación se amplió para incluir un gravamen del 2 % a los operadores de comercio electrónico —no residentes que gestionan plataformas de venta en línea de bienes o servicios— aplicable cuando las transacciones involucraban a residentes indios o

usuarios que accedían a la plataforma desde una dirección IP india. Este impuesto del 2 % debía ser pagado por el operador de comercio electrónico sobre la contraprestación recibida o por recibir, con exenciones para las entidades con un establecimiento permanente en la India, los servicios ya sujetos al EL del 6 % o los ingresos anuales inferiores a 20 millones de INR (aproximadamente 235 000 USD). Las obligaciones administrativas variaban: el 6 % del EL debía ser retenido por los pagadores indios, mientras que el 2 % del EL debía ser declarado y pagado por el operador no residente.

Estructura de doble imposición

Parámetro	6 % de EL (anuncios)	2 % EL (comercio electrónico)
Responsabilidad de recaudación	Destinatario del servicio	Operador de comercio electrónico
Presentación	Declaración anual antes del 30 de junio	Pagos trimestrales + Declaración anual
Sanciones	100 % del impuesto + intereses	100 % del impuesto + intereses
Anulación del tratado	Sin crédito fiscal extranjero	Sin crédito fiscal extranjero

La tendencia en la recaudación del impuesto de compensación (EL) en la India entre los ejercicios fiscales 2017 y 2025 revela un aumento constante y significativo, especialmente a partir del ejercicio fiscal 2021, lo que refleja la creciente digitalización de la economía y la ampliación del alcance del impuesto. La recaudación pasó de 3.386 millones de rupias indias en el ejercicio fiscal 2017 a 11.365 millones en el ejercicio fiscal 2020, lo que supone un aumento gradual pero constante. En el ejercicio fiscal 2021 se produjo un fuerte repunte, con una recaudación que casi se duplicó hasta alcanzar los 20 579 millones de rupias indias, coincidiendo con la introducción del EL del 2 % para los operadores de comercio electrónico.

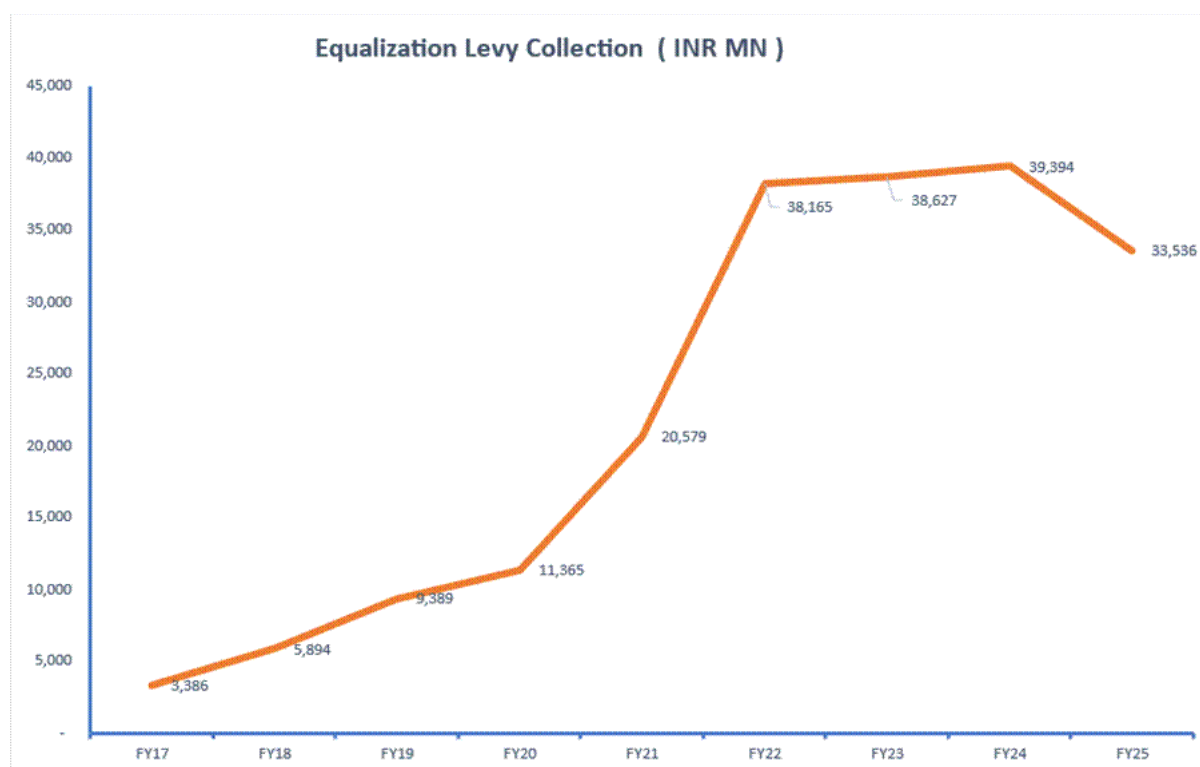


Figura1 : Recaudación del impuesto de compensación

Fuente: CBDT, Ministerio de Finanzas

El aumento más notable se observó en el ejercicio fiscal 2022, en el que la recaudación se disparó hasta los 38.165 millones de rupias indias, casi el doble de la cifra del año anterior. Esta tendencia al alza continuó en los ejercicios fiscales 2023 (38.627 millones de rupias indias) y 2024 (39.394 millones de rupias indias), lo que indica una estabilización en niveles elevados, probablemente debido a la estabilización del mercado y a la mejora del cumplimiento. En general, la tendencia refleja un fuerte crecimiento impulsado por la expansión de las políticas y la madurez del mercado digital, seguido de una corrección esperada en respuesta a las inminentes reformas fiscales.

El impuesto de compensación (EL) de la India ha desempeñado un papel pionero en la movilización de los ingresos procedentes de la economía digital y en el fomento de la presencia local de las plataformas digitales extranjeras, lo que ha profundizado su compromiso económico con el país. Si bien su aplicación puso de manifiesto ciertos retos operativos, como solapamientos con categorías de ingresos como los derechos de autor o las tasas por servicios técnicos (FTS), e incertidumbres en la coordinación con las obligaciones del impuesto sobre bienes y servicios (GST), también sentó las bases para una elaboración de políticas más informadas en este ámbito en evolución.

Es importante destacar que el EL puso de relieve la necesidad de un marco más estructurado para evaluar el valor de los datos de los usuarios y las contribuciones digitales, que son fundamentales para los modelos de negocio digitales. Esta perspectiva sitúa a la India en una posición privilegiada para liderar futuras reformas fiscales que reflejen la realidad de la creación de valor digital.

A pesar de las cuestiones interpretativas, como la ambigüedad en torno a la definición de «suministro o servicios de comercio electrónico» y la base de ingresos brutos que afectaba a las empresas de bajo margen, la EL inspiró el diálogo mundial y la adopción de medidas similares en otras jurisdicciones. En respuesta a los comentarios constructivos de las partes interesadas y para alinearse con el consenso internacional emergente, el Gobierno de la India anunció en el Presupuesto de la Unión de 2024 la retirada gradual del EL del 2 % a partir de agosto de 2024 y del EL del 6 % a partir de abril de 2025.

Esta transición política, que se refleja en una caída de la recaudación del ejercicio fiscal 2025 hasta los 33 536 millones de rupias indias, supone un cambio meditado hacia un marco fiscal más coherente, armonizado y alineado a nivel mundial para la economía digital. Reafirma el compromiso de la India de crear un entorno fiscal equilibrado y preparado para el futuro que apoye la innovación y garantice al mismo tiempo una fiscalidad justa.

Presencia económica significativa

Como parte de su política fiscal digital en evolución, la India amplió la interpretación de «conexión comercial» en su legislación nacional al introducir el concepto de presencia económica significativa (PES) a través de la Ley de Finanzas de 2018. Reconociendo las limitaciones de las normas tradicionales de nexo para captar el valor creado por las empresas digitales, se introdujo la PES para ampliar la base impositiva de las entidades no residentes que operan en la India sin presencia física. En virtud del artículo 9(1)(i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor desde el 1 de abril de 2022, la PES se activa en caso de que cualquier transacción relativa a bienes, servicios o propiedades sea realizada por un no residente con cualquier persona en la India, incluida la provisión de descarga de datos o software en la India, si el total de los pagos derivados de dicha transacción o transacciones durante el año anterior supera los 20 millones de INR (aproximadamente 235 000 dólares estadounidenses), o la solicitud sistemática y continua de actividades comerciales o la interacción con 300.000 usuarios en la India. La Ley de Finanzas de 2025 ha aclarado que las transacciones o actividades de un no residente en la India que se limiten a la compra de bienes en la India

con fines de exportación no constituirán una presencia económica significativa de dicho no residente en la India.

Una vez que se alcanza el umbral de PES, la parte de los ingresos atribuible a las transacciones o actividades pertinentes pasa a ser imponible en la India. La atribución de beneficios se lleva a cabo de conformidad con las disposiciones fiscales nacionales, que facultan al funcionario evaluador para adoptar el método más razonable en función de las circunstancias específicas del caso. Esto puede implicar la atribución de beneficios como porcentaje del volumen de negocios generado en la India, utilizando un método proporcional basado en la relación entre los ingresos indios y los ingresos globales, o aplicando cualquier otro enfoque que se considere apropiado. Este marco basado en umbrales permite a la India gravar a los no residentes que obtienen un valor económico sustancial de los mercados indios, incluso cuando los contratos se celebran en el extranjero o los servicios se prestan desde lugares extraterritoriales.

Además, los pagos realizados a no residentes pueden estar sujetos a retenciones en la fuente sobre determinados tipos de ingresos, como intereses, dividendos, regalías y honorarios por servicios técnicos. Los remitentes de dichos ingresos suelen exigir a los no residentes que confirmen si constituyen una presencia económica significativa (PES) en la India. También pueden solicitar documentación justificativa, como un certificado de residencia fiscal (TRC), declaraciones de establecimiento permanente (PE) y otras divulgaciones pertinentes. Además, se han actualizado los formularios de declaración de impuestos sobre la renta aplicables a las empresas, incluidas las empresas extranjeras, para incluir el requisito específico de revelar si la entidad tiene una presencia económica significativa en la India.

Esta medida tiene por objeto colmar las lagunas críticas en la fiscalidad de las transacciones digitales, captando los ingresos procedentes de la publicidad digital, el comercio electrónico y la monetización de datos en los que participan usuarios indios, al tiempo que se garantiza la igualdad de condiciones entre las entidades digitales nacionales y extranjeras y se refuerza la soberanía fiscal de la India sobre la creación de valor digital transfronterizo.

Sin embargo, la aplicabilidad práctica de la PES, al ser un concepto de derecho interno, sigue estando restringida en los casos de tratados, ya que los tratados fiscales siguen regulando la tributación de los no residentes con sus definiciones más restrictivas de establecimiento permanente (PE). En consecuencia, las disposiciones de PES afectan en gran medida a las empresas de jurisdicciones no sujetas a tratados o a los casos en los que no se pueden aplicar los beneficios de los tratados debido a disposiciones contra el abuso o a cuestiones de residencia. Además, dado que los modelos de negocio digitales dependen en gran medida de los intangibles y los datos de los usuarios, lo que requiere normas claras de atribución de ingresos para la tributación basada en la PES, surgen importantes retos a la hora de calcular la base imponible y determinar las obligaciones de retención, en particular en lo que se refiere a los ingresos indirectos procedentes de los datos de los usuarios o de los anuncios digitales. También pueden surgir controversias sobre lo que constituye una interacción «sistemática y continua», especialmente cuando los servidores se encuentran fuera de la India.

Por otra parte, las empresas extranjeras que entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones PES de la India deben cumplir una serie de obligaciones de cumplimiento, como el registro fiscal, las auditorías y la presentación de declaraciones, incluso sin tener presencia física en el país. Si bien los umbrales PES de la India se han fijado intencionadamente en un nivel bajo para reflejar su amplia base de usuarios digitales, en ocasiones pueden dar lugar a obligaciones de retención para los pagadores indios, y el incumplimiento de las mismas conlleva sanciones y el riesgo de ser tratados como contribuyentes representativos. El amplio alcance de la PES también puede captar inadvertidamente ciertas transacciones no digitales o poco frecuentes, lo que crea dificultades de cumplimiento para los exportadores tradicionales.

No obstante, la PES representa un paso progresista en la afirmación del derecho de la India a gravar la creación de valor digital. Su impacto a largo plazo se verá significativamente reforzado gracias a la armonización con las normas fiscales digitales aceptadas a nivel mundial, allanando el camino para un marco más coherente y predecible.

Mecanismo de retención fiscal

El enfoque de la India para gravar la economía digital ha evolucionado para abordar los retos únicos que plantean las transacciones digitales transfronterizas. Al integrar los mecanismos tradicionales de retención de impuestos con nuevas disposiciones diseñadas para los servicios digitales, el país garantiza que los proveedores de servicios digitales y los operadores de comercio electrónico no residentes contribuyan con impuestos sobre los ingresos generados por los usuarios indios, incluso en ausencia de una presencia física. Este enfoque incluye la retención de impuestos sobre diversos tipos de pagos, como regalías, honorarios por servicios técnicos e intereses, en virtud del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961. El tipo impositivo depende de la naturaleza del pago y puede reducirse en virtud de un acuerdo para evitar la doble imposición (DI). Si no se aplica ningún tratado, se aplican los tipos nacionales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el incumplimiento puede dar lugar a sanciones y a la denegación de deducciones.

Para hacer frente a la creciente influencia de los mercados digitales, la India introdujo en octubre de 2020 la sección 194-O de la Ley del impuesto sobre la renta, que exige a los operadores de comercio electrónico retener un impuesto del 1% sobre el importe bruto de las ventas o servicios facilitados a través de su plataforma. Esta disposición abarca tanto los bienes como los servicios, con un umbral de 500.000 INR (aproximadamente 5800 USD) en pagos anuales por vendedor individual. El operador de comercio electrónico es responsable de retener y remitir el impuesto, garantizando que este se recaude en la fuente, incluso cuando el vendedor sea un no residente o una entidad no organizada. Además de los mecanismos tradicionales, los impuestos en el marco de la Presencia Económica Significativa (PES) también se recaudan activando las obligaciones de retención de impuestos para los no residentes, incluso en ausencia de un establecimiento permanente físico en la India.

La aplicación de las disposiciones sobre retención de impuestos en la India implica el cumplimiento de una serie de requisitos administrativos y de información. Los pagadores son responsables de presentar las declaraciones de retención de impuestos y de remitir los importes deducidos, con sanciones e intereses aplicables en caso de incumplimiento. Además, los servicios digitales están sujetos a un impuesto sobre bienes y servicios (IGV) del 18 %, lo que obliga a los proveedores no residentes a registrarse y cumplir con las normas de información. Dado que las diferentes categorías de pago, como los derechos de autor, los honorarios por servicios técnicos y los ingresos por comercio electrónico, pueden estar sujetas a distintas obligaciones de retención, las empresas deben permanecer atentas para garantizar un cumplimiento preciso y evitar el riesgo de doble imposición.

Las recientes reformas de la India reflejan un avance constructivo hacia un régimen fiscal digital más alineado y eficiente a nivel mundial. La derogación del impuesto de compensación (EL) del 2 % a los operadores de comercio electrónico a partir del 1 de agosto de 2024 y la retirada del EL del 6 % a la publicidad en línea a partir del 1 de abril de 2025 son una muestra del compromiso con la simplificación y la armonización. A pesar de la eliminación gradual de estos impuestos, la retención en la fuente sobre las transacciones de comercio electrónico en virtud del artículo 194-O sigue siendo un instrumento clave para la tributación en la fuente. A medida que evoluciona el consenso mundial sobre la fiscalidad digital, el enfoque adaptativo de la India en materia de retención en la fuente está preparado para apoyar tanto el cumplimiento como la movilización efectiva de ingresos en la era digital.

Servicios de acceso o recuperación de información y bases de datos en línea (OIDAR)

El marco de impuestos indirectos de la India también ha evolucionado de forma constante para seguir el ritmo del crecimiento de la economía digital, garantizando que los bienes y servicios digitales se incluyan en el ámbito de la tributación. En virtud del régimen del impuesto sobre bienes y servicios (IGV), los servicios digitales prestados por proveedores no residentes a consumidores indios se clasifican como servicios de acceso o recuperación de información y bases de datos en línea (OIDAR). Estos servicios están sujetos a un IGV del 18%, y los proveedores no residentes están obligados a registrarse y cumplir con mecanismos simplificados de presentación de declaraciones, incluso si no tienen presencia física en la India.

Además, la decisión de la India de responsabilizar a los operadores de comercio electrónico de la recaudación de retenciones en la fuente (TCS) en virtud del IGV ha simplificado aún más el cumplimiento y ha permitido un seguimiento eficiente de los impuestos en las plataformas digitales. Este mecanismo contribuye a incorporar a la red tributaria a los proveedores no registrados o pequeños que operan a través de los mercados digitales, ampliando así la base impositiva. El marco de impuestos indirectos también se ve respaldado por los esfuerzos políticos en curso para mejorar la claridad y la facilidad administrativa, en coordinación con las mejores prácticas mundiales, lo que garantiza que la fiscalidad se adapte al ritmo de la innovación, al tiempo que se mantiene la igualdad de condiciones para todos los participantes en el mercado.

Enfoque de todo el Gobierno

En los últimos años, las autoridades fiscales indias han ampliado el alcance de las transacciones digitales, con el apoyo de un ecosistema regulatorio más amplio que influye en las implicaciones fiscales de las empresas digitales. Más allá de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los mandatos regulatorios de organismos como el Banco de la Reserva de la India (RBI), la Autoridad Reguladora de las Telecomunicaciones de la India (TRAI) y el Departamento de Telecomunicaciones (DoT) contribuyen a configurar el panorama fiscal de los actores digitales.

El RBI, a través de su directiva de 2018, exige que todos los datos del sistema de pago, incluidos los detalles de las transacciones, la información de los clientes y las instrucciones, se almacenen exclusivamente en servidores ubicados en la India. Si bien los segmentos extranjeros de las transacciones pueden almacenarse en el extranjero, los datos básicos deben residir dentro de la jurisdicción india. Del mismo modo, las recomendaciones de la TRAI de 2018 sobre privacidad y propiedad de los datos abogan por la localización de los datos al exigir a los proveedores de servicios de telecomunicaciones que almacenen los datos de los abonados —como los registros de llamadas y los mensajes— dentro de la India para garantizar la soberanía de los datos y la seguridad nacional.

El Acuerdo de Licencia Unificada del DoT obliga además a los operadores de telecomunicaciones a conservar todos los registros comerciales y de suscriptores dentro de la India, prohibiendo su transferencia al extranjero sin autorización previa. Estos requisitos se ven reforzados por la Ley de Protección de Datos Personales Digitales de 2023 (Ley DPDP), que faculta al gobierno para restringir las transferencias transfronterizas de datos y obliga a las empresas de telecomunicaciones, ahora designadas como fiduciarias de datos, a almacenar los datos personales sensibles en el país.

En conjunto, estas regulaciones obligan a las empresas de sectores como la tecnología financiera, el comercio electrónico, las telecomunicaciones y la tecnología sanitaria a mantener servidores en la India para procesar los datos de los usuarios indios. Si bien el

objetivo principal de estas regulaciones no fiscales es garantizar la seguridad y la soberanía de los datos, también tienen consecuencias fiscales indirectas. Esto tiene importantes implicaciones: si una empresa digital extranjera instala u opera servidores en la India para cumplir con estas normas de localización de datos, dichos servidores pueden ser tratados como establecimientos permanentes (PE), lo que daría lugar a una presencia fiscal en la India. Esto pone de relieve la creciente intersección entre la regulación de datos y la fiscalidad internacional en el marco de la política digital de la India.

El camino a seguir

La fiscalidad de las empresas digitales ha planteado retos persistentes a los marcos fiscales internacionales, lo que ha llevado a más de 20 países a adoptar unilateralmente impuestos sobre los servicios digitales a falta de una solución aceptada a nivel mundial. Reconociendo que las disposiciones tradicionales de los convenios fiscales son insuficientes para abordar la naturaleza transfronteriza de los modelos de negocio digitales, las Naciones Unidas introdujeron el artículo 12B en su Convenio Modelo de Convenio Fiscal. El artículo 12B asigna los derechos de imposición sobre los servicios digitales automatizados (ADS) principalmente al país de la fuente —donde se generan los ingresos— sobre una base bruta, de conformidad con la legislación nacional, pero con sujeción a un límite negociado cuando el beneficiario de los ingresos es el propietario efectivo y residente del otro Estado contratante. Esta disposición tiene por objeto ayudar a los Estados de la fuente, en particular a las economías en desarrollo, a movilizar recursos nacionales para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Sin embargo, el artículo 12B funciona estrictamente sobre la base de un mecanismo basado en los pagos, por el que se considera que los ingresos se generan en el país en el que se encuentra la entidad pagadora, y no en el país en el que se encuentra el usuario final o la jurisdicción del mercado. Esto limita su alcance en los casos en que el anunciante y el público objetivo se encuentran en países diferentes. Si bien el artículo 12B supone un avance significativo en la adaptación de las normas fiscales internacionales a la era digital, se necesitan más reformas para que sirva como norma global integral.

Para subsanar estas deficiencias, también deberían explorarse otros mecanismos basados en tratados, incluida la introducción del concepto de establecimiento permanente digital (EP digital). Según este enfoque, se podría considerar que una empresa no residente tiene un EP en la India si mantiene una interacción digital significativa y sostenida con la economía india. Los criterios para ello podrían incluir los ingresos anuales procedentes de los servicios digitales, el número de usuarios activos, los contratos digitales cerrados o la participación continua en línea para asignar de forma equitativa las jurisdicciones de mercado. Sin embargo, la puesta en práctica del EP digital requeriría una renegociación estratégica de los ADIs, especialmente con los principales países exportadores de servicios digitales, un proceso que puede ser largo y políticamente delicado.

Al mismo tiempo, las normas existentes de atribución de beneficios deben evolucionar para reflejar el valor creado a través de la participación de los usuarios, la localización de datos y la participación digital. Si el principio tradicional de plena competencia resulta inadecuado, pueden ser necesarios métodos alternativos, como el prorrateo o el reparto de beneficios según una fórmula.

Se espera que la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal (CNUCID) y el Comité Fiscal de las Naciones Unidas desempeñen un papel cada vez más importante en la configuración de las normas fiscales internacionales para la economía digital. En particular, la línea de trabajo de la CNUCID sobre el Protocolo para la fiscalidad de los servicios transfronterizos en un mundo cada vez más digitalizado trata de subsanar las deficiencias de las normas fiscales heredadas, que se basan en la presencia física y los establecimientos fijos. Esta iniciativa tiene por objeto garantizar que las empresas

digitales paguen una parte justa de los impuestos en las jurisdicciones en las que generan un valor económico sustancial. El Comité Fiscal de las Naciones Unidas, conocido oficialmente como Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales, ha ampliado su mandato para abordar cuestiones como la redefinición del nexo, la atribución de beneficios y la fiscalidad de los servicios digitales. También ofrece una plataforma para desarrollar y perfeccionar el marco de los establecimientos permanentes digitales, garantizando que los países en desarrollo dispongan de las herramientas jurídicas necesarias para gravar eficazmente la economía digital. Mediante una combinación de coordinación internacional, reforma de los tratados y desarrollo de capacidades, estas iniciativas lideradas por las Naciones Unidas tienen por objeto crear un sistema fiscal mundial más justo y adaptable, adecuado a las realidades empresariales del siglo XXI.

III. KENIA

Antecedentes

Los avances tecnológicos han cambiado el comercio y el comercio electrónico en todo el mundo, permitiendo las transacciones transfronterizas. Esta escala sin aspecto masivo ha hecho posible que las empresas realicen transacciones sin necesidad de tener una presencia física en la jurisdicción. Kenia no se ha quedado atrás en estos avances y ha experimentado un enorme crecimiento de la economía digital en los últimos años gracias a los avances tecnológicos. Se ha producido un cambio de los modelos de negocio tradicionales a modelos basados en la tecnología. Algunos de los nuevos modelos de negocio en Kenia incluyen los servicios de transporte a demanda, las cocinas en la nube, los alquileres vacacionales, sin olvidar los mercados comerciales, la tecnología financiera y los contenidos en streaming, entre otros. Estos nuevos modelos de negocio son posibles gracias a tecnologías emergentes como la inteligencia artificial, el análisis de big data y el internet de las cosas, por nombrar solo algunas.

La economía digital de Kenia está evolucionando rápidamente y tiene un impacto positivo en el desarrollo económico del país. Según un informe de la GSMA (2024), se prevé que la economía digital de Kenia contribuya con 662.000 millones de chelines kenianos (aproximadamente 5.000 millones de dólares estadounidenses) al PIB para 2028. La infraestructura digital, los datos, las habilidades digitales, las políticas y las regulaciones son los factores clave que impulsan la economía digital en Kenia. Kenia ha tenido una alta tasa de penetración de la telefonía móvil e Internet. Según el último informe de la Autoridad de Comunicaciones de Kenia (CA) (2025), el número total de dispositivos móviles conectados a redes móviles era de 68,1 millones, lo que representa una tasa de penetración del 131,5 %.

El informe de Statista indicaba que se estima que la penetración de Internet en Kenia alcanzará el 64,94 % en 2025. La innovación en tecnología financiera desempeña un papel importante en el impulso del crecimiento de la economía digital de Kenia, con servicios financieros basados en la telefonía móvil, como M-Pesa, que permiten la inclusión financiera. Las políticas e iniciativas gubernamentales han revolucionado el espacio digital con esfuerzos para mejorar las competencias y la infraestructura digitales con el fin de crear un marco regulatorio.

El crecimiento de las actividades digitales hizo necesaria la recaudación de ingresos y la ampliación de la base impositiva de este sector. Gravar la economía digital supuso una nueva fuente de ingresos para el Gobierno. Garantizar que las empresas digitales contribuyan de forma equitativa a la base impositiva promueve la equidad en el sistema tributario. Las empresas digitales deben pagar una parte justa de sus impuestos, al igual que los modelos tradicionales. Kenia mejora su soberanía económica al alinear la fiscalidad con el crecimiento de la economía digital. Como país, era necesario aprovechar y liberar el potencial de ingresos del espacio digital, lo que llevó a la introducción del impuesto sobre los servicios digitales.

Marco jurídico del impuesto sobre los servicios digitales

Impuesto sobre los servicios digitales (ISD)

El marco normativo que regula la fiscalidad de la economía digital ha llevado a Kenia a modificar su legislación fiscal para incluir a las empresas digitales. La Ley de Finanzas de 2019 modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar los ingresos obtenidos a través de un mercado digital, definiendo posteriormente qué es un mercado digital. La Ley de

Finanzas de 2020 introdujo el impuesto sobre los servicios digitales en virtud del artículo 12E de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El 11 de diciembre de 2020 se publicaron en el boletín oficial las Normas del Impuesto sobre la Renta (Impuesto sobre los Servicios Digitales) de 2020, en las que se detalla, entre otras cosas, su ámbito de aplicación.

El impuesto sobre los servicios digitales en Kenia se basa en el artículo 12E de la Ley del Impuesto sobre la Renta; la Ley de Finanzas de 2021 excluyó a los contribuyentes residentes de las disposiciones del ISD.

El ámbito de aplicación de los servicios incluye:

- Contenido digital descargable: aplicaciones móviles descargables, libros electrónicos, películas, música y juegos en línea.
- Servicios Over the Top: programas de televisión, películas, música, podcasts y cualquier forma de contenido digital en streaming.
- Venta, licencia o cualquier otra forma de monetización de los datos recopilados sobre los usuarios kenianos: generados a partir de las actividades de dichos usuarios en un mercado digital.
- Suministro de un mercado digital, sitio web u otras aplicaciones en línea: plataformas de comercio electrónico y economía colaborativa, por ejemplo, servicios de transporte en taxi.
- Medios de comunicación por suscripción: noticias, revistas y periódicos.
- Gestión de datos electrónicos: alojamiento de sitios web, almacenamiento de datos en línea, intercambio de archivos, computación en la nube y servicios de almacenamiento en la nube.
- Prestación de servicios de motores de búsqueda y de asistencia técnica automatizada: incluye el suministro de servicios de motores de búsqueda personalizados.
- Servicios de reserva y venta de entradas electrónicas: venta en línea de entradas para asistir a eventos en directo, teatro, artes escénicas y actividades de entretenimiento similares.
- Enseñanza a distancia en línea: a través de medios pregrabados o aprendizaje electrónico, incluidos los cursos en línea.
- Cualquier otro servicio prestado o suministrado a través de una plataforma digital o electrónica en línea.

Se considera que los ingresos proceden de Kenia si el usuario del servicio digital se encuentra en Kenia. Se considera que un usuario se encuentra en Kenia si:

- el usuario recibe el servicio digital desde un terminal ubicado en Kenia, donde el terminal incluye un ordenador, una tableta y un teléfono móvil;
- el pago del servicio digital se realiza mediante una tarjeta de débito o crédito proporcionada por una institución financiera o empresa ubicada en Kenia;
- el servicio digital se adquiere a través de una dirección de protocolo de Internet registrada en Kenia o un código de país de teléfono móvil internacional asignado a Kenia; o
- el usuario tiene una dirección comercial, residencial o de facturación en Kenia.

El impuesto sobre los servicios digitales se aplica a un tipo del 1,5% sobre el valor bruto de la transacción, que se determina de la siguiente manera:

- Para la prestación de servicios digitales, el pago recibido como contraprestación por los servicios.
- En el caso de un mercado digital, la comisión o tarifa pagada al proveedor del mercado digital por el uso de la plataforma.

No hay umbral de ingresos para el valor de la transacción. El valor bruto de la transacción no incluye el IVA. El impuesto sobre los servicios digitales es un impuesto definitivo y, cuando se ha aplicado la retención en la fuente, el ISD está exento. La frecuencia de pago es el primer día²⁰ del mes siguiente o antes.

Impuesto sobre la presencia económica significativa

La Ley de Modificación de las Leyes Tributarias de 2024 introdujo el impuesto sobre la presencia económica significativa (PES), que sustituyó al impuesto sobre los servicios digitales (ISD) con efecto a partir del 27/12/2024. Esta transición y cambio en el enfoque de Kenia respecto a la tributación de la economía digital forma parte del esfuerzo del Gobierno por ampliar la red tributaria digital y ofrecer una transición sostenible hacia la tributación de la economía digital. Esto se ajusta a las mejores prácticas internacionales y a las tendencias mundiales. En virtud de la PES, el 10% del volumen de negocios bruto se considera beneficio imponible y el tipo impositivo es del 30 % del beneficio imponible. En la práctica, el tipo impositivo es del 3 % de la facturación bruta, frente al 1,5 % del ISD. El umbral de ingresos es una facturación anual superior a 5 millones de KES (aproximadamente 40.000 USD), lo que protege a las entidades que no realizan actividades significativas en Kenia.

Administración tributaria

La hoja de ruta para la implementación ha sido un éxito. Inicialmente, el impuesto sobre los servicios digitales se aplicaba tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes. La Ley de Finanzas de 2021 introdujo modificaciones que excluyen a los contribuyentes residentes del ámbito de aplicación del impuesto sobre los servicios digitales.

La Autoridad Fiscal de Kenia creó una oficina con 20 empleados encargada de recaudar impuestos en el ámbito digital. El equipo recibió formación técnica para desarrollar sus capacidades. Se han establecido contactos con los mercados digitales para compartir información y, posteriormente, supervisar el cumplimiento. Existe una necesidad continua de intercambiar información a través del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MAAC) para ayudar en la administración tributaria. Kenia ha realizado una serie de investigaciones comparativas con diversas administraciones tributarias en un esfuerzo por obtener información sobre cómo gravar la economía digital.

iTax, el sistema web de Kenia para la recaudación de ingresos, tuvo que mejorarse para permitir la recaudación de impuestos de las transacciones digitales. Se añadieron módulos para permitir a los contribuyentes no residentes declarar sus impuestos de forma eficaz y eficiente. Era necesario un marco simplificado.

Registro y cumplimiento

Todos los proveedores de servicios digitales no residentes deben registrarse en iTax. El proceso es sencillo: hay que presentar el certificado de registro mercantil que se utiliza en el país de residencia, la dirección de correo electrónico y los números de teléfono de contacto. Una vez aprobada la solicitud, se asigna al no residente un número alfanumérico único denominado PIN (número de identificación personal) que se utilizará para la contabilidad fiscal en Kenia.

Las personas no residentes sin establecimiento permanente que decidan no registrarse en el régimen simplificado deberán designar a un representante fiscal. El representante fiscal será

responsable de cumplir con las obligaciones fiscales del contribuyente, incluida la presentación de declaraciones y el pago de impuestos.

La declaración de impuestos ISD es una declaración de pago en la que el contribuyente solo tiene que introducir la facturación bruta del mes y el sistema calcula automáticamente los impuestos del 1,5 % sobre la misma para simplificar el cumplimiento. A continuación, el sistema genera un recibo de pago con un número de registro de pago (PRN), un código de 16 dígitos para realizar el pago mediante transferencia bancaria. El contribuyente puede realizar los pagos a través de SWIFT incluyendo el PRN en los datos de SWIFT. Existen varios bancos comerciales agentes de la KRA para realizar los pagos.

Las comprobaciones de cumplimiento de las declaraciones se realizan mensualmente. Se consultan las discrepancias y se solicitan los documentos pertinentes para el cierre de los casos. Algunas de las medidas de ejecución vigentes incluyen el nombramiento de un agente con el fin de recaudar y remitir el impuesto sobre los servicios digitales al Comisionado.

Algunas disputas sobre las liquidaciones del ISD surgen de las fluctuaciones del tipo de cambio. Se aconseja a la mayoría de los contribuyentes que añadan un pequeño margen al realizar los pagos para cubrir esto. Se ha mejorado el iTax para permitir la utilización automática de cualquier exceso de fondos en la siguiente declaración.

Los contribuyentes con ventas mínimas tienden a plantear el reto de los elevados costes administrativos, especialmente en lo que se refiere a las comisiones por transferencia bancaria. Tras un exhaustivo examen documental de estos casos, se aconseja a algunos que presenten declaraciones trimestrales para aliviar la carga.

Resultados y evaluación

Desde el 1 de enero de 2021, Kenia ha podido registrar 415 empresas. Los ingresos recaudados en concepto de impuesto sobre los servicios digitales/obligación PES ascienden a 2200 millones de chelines kenianos (aproximadamente 15 millones de dólares estadounidenses).

A continuación se presenta un desglose de la recaudación de ingresos a lo largo de los años:

Año	Ingresos en KES
2021	152,5 millones
2022	306,7 millones
2023	435,3 millones
2024	694,7 millones
2025 (julio de 2024 a marzo de 2025)	519,5 millones

Fuente: KRA/KNBS

(Cada año va de julio a junio. El tipo de cambio entre el chelín keniano y el dólar estadounidense es de aproximadamente 129).

La tasa de cumplimiento ha sido positiva. La mayoría de los contribuyentes presentan sus declaraciones y pagan sus impuestos a tiempo, a pesar de las diferencias horarias. Esto ha sido posible gracias a la sensibilización sobre la necesidad de presentar las declaraciones y

pagar a tiempo. Además, la imposición de sanciones por presentación y/o pago tardíos ha reducido los casos de incumplimiento.

La fiscalidad de la economía digital ha tenido un impacto positivo en la economía de Kenia. Se ha producido un aumento de los ingresos públicos que ha permitido el desarrollo de servicios públicos como la sanidad, la educación, la seguridad y la infraestructura. Los ingresos son un pilar del desarrollo nacional en Kenia. Se ha producido un crecimiento económico que implica un aumento del PIB del país. Sin embargo, ha habido un impacto negativo, ya que algunas empresas han cesado sus operaciones en Kenia alegando falta de rentabilidad. La recaudación del ISD ha igualado las condiciones, y ahora existe un terreno de juego justo tanto para las empresas digitales como para las tradicionales.

Retos y factores de éxito en la implementación

En el camino hacia la tributación de la economía digital, Kenia se ha enfrentado a numerosos retos:

El anonimato de algunas transacciones digitales ha sido un problema. Establecer una presencia imponible para algunas de las empresas digitales ha supuesto un reto, dada su capacidad para operar sin presencia local. El comercio entre jurisdicciones sin un establecimiento permanente dificulta la determinación del nexo fiscal de determinadas empresas.

Identificar las transacciones digitales y los ingresos a efectos fiscales puede resultar difícil debido a la complejidad de sus modelos de negocio y sus características únicas. La incertidumbre puede dar lugar a un tratamiento fiscal y un cálculo de impuestos erróneos. La aplicación indebida del tratamiento fiscal da lugar a disputas fiscales que requieren mucho tiempo para resolverse. Se necesitan conocimientos técnicos y recursos para caracterizar claramente las transacciones y los ingresos a efectos fiscales.

Existen riesgos de doble imposición en algunas empresas digitales que podrían frenar la inversión.

Las medidas de ejecución son bastante mínimas debido a las limitaciones legislativas. Algunas medidas de ejecución en Kenia no pueden aplicarse más allá de la jurisdicción para recaudar impuestos. Por ejemplo, las notificaciones de las agencias no son ejecutables fuera de las fronteras de Kenia, lo que limita la capacidad de la administración tributaria para obligar a los proveedores de servicios digitales no residentes a cumplir con sus obligaciones fiscales. Esto puede dar lugar a un incumplimiento intencionado.

A pesar de los retos mencionados, la tributación de la economía digital en Kenia ha sido un éxito. Se ha establecido un marco jurídico actualizado y preciso. Debido a la naturaleza dinámica de la economía digital, Kenia se ha mantenido al día modificando su legislación fiscal para adaptarse a esta naturaleza fluida de la economía. Se ha llevado a cabo una revisión continua de la legislación para mantenerse al día con los rápidos cambios que se producen.

La administración tributaria ha sido eficaz. La KRA garantiza la mejora oportuna del iTax para permitir la recaudación de ingresos. El iTax se ha simplificado y todos los procedimientos fiscales, desde el registro hasta el pago de impuestos, son fáciles de usar. Además, la KRA participa activamente en la cooperación internacional sobre cómo gravar la economía digital. Esto se evidencia en los diversos puntos de referencia establecidos y en la pertenencia de Kenia al Marco Inclusivo de la OCDE. Existe una colaboración continua con organizaciones internacionales y países para abordar los retos de la fiscalidad de la economía digital.

El reconocimiento público de los contribuyentes no residentes que cumplen con sus obligaciones fiscales durante el mes del contribuyente¹⁹ sirve de incentivo para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales en Kenia.

Habiendo visto los retos y los factores de éxito en la administración tributaria de la economía digital, es necesario que la Autoridad Fiscal de Kenia aproveche la tecnología para ayudar a rastrear las transacciones digitales e identificar los incumplimientos. La adquisición de herramientas para rastrear las transacciones en el espacio digital puede actuar como medida de aplicación y, en consecuencia, conducir a una mayor recaudación de ingresos. El uso del análisis de datos para determinar los patrones en diversas transacciones digitales de las empresas podría frenar la evasión fiscal y fomentar el cumplimiento.

¹⁹ El Mes del Contribuyente es organizado cada octubre por la Administración Tributaria de Kenia para reconocer, agradecer y comprometerse con los contribuyentes, así como para reconocer a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones.

IV. NEPAL

Antecedentes

En la actualidad, la economía digital representa más del 15% del PIB mundial y se espera que contribuya en torno al 24% a la economía mundial en 2024, según el Banco Asiático de Desarrollo (2022). El auge de la digitalización ha hecho que las empresas y los consumidores se trasladen cada vez más a Internet, pero no todos los países están en igualdad de condiciones para beneficiarse de ello. Del mismo modo, Estados Unidos y China son los líderes, con el 90% de la capitalización bursátil de las plataformas digitales más grandes del mundo, según la UNCTAD (2021). Como resultado de unas normas fiscales obsoletas, los países no tienen derecho a gravar la economía digital, lo que se traduce en una pérdida de ingresos, por lo que es necesario seguir negociando para hacer valer este derecho en primer lugar. Las implicaciones de las normas obsoletas se sienten en gran medida en las economías digitales en crecimiento, en particular en los países en desarrollo del Sur Global. Del mismo modo, casi 20 países, incluidos algunos del sur de Asia, como la India, Nepal y Pakistán, han aplicado o propuesto algún tipo de impuesto sobre los servicios digitales (ISD) o impuesto sobre la presencia económica significativa (PES) (Enache, 2024) .

La economía digital de Nepal está creciendo de forma exponencial. Según la Autoridad de Telecomunicaciones de Nepal (NTA) (2016), solo en 2017 se sumaron 2,25 millones de nuevos usuarios de Internet, lo que se traduce en aproximadamente 250 nuevos usuarios de Internet cada hora. En enero de 2024, Nepal contaba con 13,50 millones de usuarios de redes sociales, lo que equivale al 43,5 % de la población total, incluidos 15,40 millones de usuarios de Internet. Del mismo modo, la creciente popularidad de redes sociales como Facebook, TikTok e Instagram es un factor crucial para la adopción de Internet en Nepal.

En este rápido desarrollo digital, el Gobierno de Nepal está adaptando sus políticas fiscales para captar los ingresos de la floreciente economía digital. Así, mediante la Ley de Finanzas 2079/80²⁰ (2022/23) Nepal introdujo el impuesto sobre los servicios digitales (ISD) en virtud del artículo 20 de dicha Ley. Este impuesto se diseñó para garantizar que las entidades no residentes que prestan servicios digitales a los consumidores de Nepal contribuyan a los ingresos del país. Establece el marco para imponer un impuesto directo sobre el valor de las transacciones de los servicios digitales prestados por personas no residentes a los consumidores de Nepal, que asciende al 2 % del valor de las transacciones de los servicios digitales. Además, según el procedimiento relativo al impuesto sobre los servicios digitales (2022), el impuesto se aplica a las empresas extranjeras que operan en Nepal y obtienen unos ingresos anuales superiores a 3 millones de rupias nepalíes (NPR). Una vez superado este umbral, se aplica el impuesto del 2 % al importe total, y no solo a la parte que supera los 3 millones de NPR del importe de la transacción.

Marco jurídico del impuesto sobre los servicios digitales y administración tributaria

La adopción por parte de Nepal de la Ley del Impuesto sobre los Servicios Digitales (DSA) ha supuesto un paso importante para incorporar a los proveedores internacionales de servicios digitales al sistema fiscal general. La DSA, también conocida como Procedimiento del Impuesto sobre los Servicios Electrónicos, regula las obligaciones fiscales de las empresas no residentes que prestan servicios digitales a los consumidores nepalíes. Este impuesto sobre los servicios digitales (ISD) se rige por la Ley de Finanzas y funciona de forma independiente de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo tanto, los tratados fiscales de

²⁰ 2079/80 según el calendario nepalí Bikram Sambat (B.S)

Nepal, que solo se aplican a los impuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no prevalecen ni eximen a las empresas de las obligaciones del ISD.

Además de la DSA, el Gobierno nepalí modificó la Ley del IVA para regular otras cuestiones relacionadas con el IVA en relación con la prestación de servicios digitales por parte de proveedores de servicios digitales extranjeros.

El Departamento de Hacienda ha publicado la segunda enmienda de la Ley de Servicios Digitales en 2024. Esta ley define y aclara aún más el alcance de la disposición del ISD. Además, establece que las transacciones anuales de hasta 3 millones de NPR (equivalentes a 22.351 USD) no estarán sujetas a impuestos. Sin embargo, si el importe supera los 3 millones de NPR en un ejercicio fiscal, se gravará el importe total de la transacción. Además, también establece una multa del 0,1 % del total de las transacciones anuales por la no presentación de la declaración, incluyendo un recargo del 15 % por el impago del impuesto en los tres meses siguientes al ejercicio fiscal.

Del mismo modo, en lo que respecta a la administración y recaudación de impuestos, el impuesto sobre los servicios digitales es administrado por la Oficina de Grandes Contribuyentes. Aunque no se ha designado formalmente ninguna sucursal u oficial específica para su aplicación, la Sección de Tecnología de la Información y la Sección de Políticas del Departamento de Hacienda, en coordinación con la Oficina de Grandes Contribuyentes, están trabajando conjuntamente para aplicar el ISD.

Registro y cumplimiento

El Departamento de Hacienda (IRD) ha publicado una normativa sobre la aplicación del impuesto sobre los servicios digitales en 2022. La guía se incluye en un «procedimiento relativo a los servicios digitales 2022», que define los términos clave y explica las características del régimen. Además, define los servicios digitales como «servicios cuya prestación requiere esencialmente tecnología de la información y se prestan automáticamente a través de Internet con una intervención humana mínima». Esto se ilustra con los ejemplos proporcionados por el IRD, entre los que se incluyen la publicidad, el streaming, el almacenamiento de datos, los juegos y los mercados en línea. Dentro de esta estructura, los contribuyentes están obligados a registrarse para pagar el impuesto sobre los servicios digitales si su volumen de negocios por los servicios cubiertos es superior a 3 millones de NPR en cualquier ejercicio fiscal. La guía explica que, una vez superado el umbral de 3 millones de NPR, los contribuyentes tendrán 30 días para registrarse en la Oficina de Grandes Contribuyentes (LTO), el organismo responsable de administrar el impuesto.

Además, las entidades que estén obligadas a pagar el impuesto sobre los servicios digitales deberán registrarse obligatoriamente y obtener el PAN²¹. El registro para obtener el PAN deberá realizarse en un plazo de 30 días a partir de la fecha en que el importe de la transacción supere el umbral de 3 millones de NPR. Se permite el registro voluntario para obtener el PAN incluso si el importe de la transacción no supera el límite máximo. Las entidades que ya se hayan registrado a efectos del IVA no necesitan obtener un PAN por separado. Tras recibir la solicitud, la LTO expedirá un certificado de registro en un plazo de siete días. Sin embargo, si un contribuyente no puede registrarse, la LTO se lo notificará en un plazo de 15 días. Los no residentes también pueden registrarse voluntariamente para el impuesto en cualquier momento. La guía estipula que las declaraciones de impuestos sobre

²¹ Un PAN es un número único de 9 dígitos emitido por el Departamento de Hacienda de Nepal que se asigna a las personas físicas y jurídicas que están obligadas a pagar los impuestos aplicables en Nepal. El número de cuenta permanente (PAN) es el método de identificación oficial utilizado por el Departamento de Hacienda para identificar a los contribuyentes en Nepal.

los servicios digitales deben presentarse en un plazo de tres meses a partir del final del año fiscal, y las declaraciones tardías estarán sujetas a una sanción del 0,1 % del total de las transacciones anuales. Adicionalmente, se aplican sanciones hasta del 50 % sobre cualquier obligación fiscal no declarada.

La solicitud de registro requiere algunos documentos y pasos importantes, como que las personas no residentes proporcionen copias notariales en inglés de su certificado de registro mercantil de su país de residencia, el número de identificación fiscal de su país de residencia, una carta relativa a la persona autorizada designada a efectos fiscales y una copia notarial del pasaporte de la persona en inglés. También deben proporcionar una foto y una muestra de la persona autorizada designada en nombre de la persona no residente. Si se designa a un ciudadano de Nepal a efectos fiscales, se requiere una carta autorizada y copias notariales de su ciudadanía o pasaporte. La Oficina debe expedir un certificado de registro en un plazo de siete días a partir de la recepción de la solicitud o informar al solicitante en un plazo de 15 días, junto con los motivos, si el registro no es posible.

Además, al depositar el impuesto sobre los servicios digitales recaudado en la oficina tributaria, el pago se realizará electrónicamente bajo el concepto de ingresos definido en un plazo de tres meses a partir del final de cada año fiscal. Por ejemplo, para el año fiscal (AF) 2023-24, la fecha límite sería a mediados de octubre de 2024. Se aplicará un interés del 15 % anual y se recuperará en caso de ausencia de pago del impuesto dentro del plazo estipulado.

Por otra parte, el contribuyente deberá registrar y presentar los datos a la oficina tributaria. Las transacciones se registrarán en moneda nepalí y se contabilizarán según el principio de devengo. Además, la contabilidad se realizará según el año fiscal nepalí. El formato de la declaración será el especificado en el anexo 3 del procedimiento. Se trata de un formulario de declaración que incluye el valor de las transacciones de servicios digitales, la obligación tributaria y los intereses o recargos por demora aplicables. También se requieren los detalles de las ventas, incluidos los servicios prestados a empresas distintas de los consumidores nepalíes. La declaración se presentará en un plazo de tres meses a partir del final de cada año fiscal a través de Internet. Como se ha mencionado anteriormente, se impondrá una multa del 0,1 % anual sobre el valor de las transacciones anuales si la declaración no se presenta a tiempo.

Resultados y evaluación

En junio de 2025, hay 20 empresas extranjeras registradas, entre ellas Apple, Google, Microsoft, TikTok y Netflix, que han comenzado a pagar el ISD por prestar servicios electrónicos a los consumidores de Nepal. Este número está aumentando rápidamente a medida que crece el número de empresas que se registran y pagan impuestos.

Según los medios de comunicación nacionales, empresas como Microsoft, Google, Adobe, Netflix, Amazon y Apple pagaron 410 millones de NPR (aproximadamente 3,1 millones de dólares) en concepto de ISD en el año fiscal 2023-24. Además, otra fuente muestra que en el año fiscal 2079/80 (2022/23), tras la aplicación del impuesto sobre los servicios digitales, ocho empresas registraron 700 millones de NPR en transacciones en solo cinco meses, lo que supuso una contribución fiscal de 109,4 millones de NPR. Una sola empresa con sede en Estados Unidos registró la transacción más alta, con 1310 millones de NPR, y pagó la mayor parte de los impuestos. Estas empresas prestan servicios digitales como publicidad, servicios en la nube, plataformas OTT (*over-the-top*), software y otros.

A partir del actual año fiscal 2081/82 (2024/25), las empresas con transacciones anuales superiores a 3 millones de NPR (antes 2 millones de NPR) están obligadas a pagar el impuesto sobre los servicios digitales y el IVA.

A día de hoy, solo los proveedores de servicios digitales no residentes están obligados a pagar el impuesto sobre los servicios digitales (ISD) en Nepal. Sin embargo, las modificaciones de las disposiciones del ISD y de la Ley del IVA, introducidas a través de la Ordenanza Financiera de 2025, exigen ahora a las personas no residentes que paguen impuestos sobre los ingresos derivados de la publicidad online dirigida y la venta de datos de usuarios.

La venta de datos de usuarios y su uso en publicidad online dirigida es una práctica muy extendida en la que las empresas recopilan, analizan y, a menudo, venden información personal para ofrecer anuncios personalizados. Con estos cambios, se espera que se amplíe el alcance del ISD de Nepal y aumente la recaudación de ingresos.

Retos y factores de éxito en la implementación

Nepal adoptó el impuesto sobre los servicios digitales (ISD) a principios de 2022 y realizó la segunda enmienda en 2024/2025. En junio de 2025, ya se habían registrado 20 empresas. Se trata de un cambio considerable desde la creación del ISD. Sin embargo, el proceso de implementación no está siendo tan fluido como se esperaba. Hace solo unas semanas, el ministro nepalí de Comunicación y Tecnología de la Información lanzó un ultimátum a las principales empresas tecnológicas, exigiéndoles que se registraran y cumplieran con sus obligaciones fiscales. Esta situación también pone de relieve el desprecio mostrado por algunas de estas empresas al no cumplir con el marco legal. Aunque el Gobierno ha promulgado leyes destinadas a incorporar a estas empresas al sistema tributario, la mayoría sigue operando al margen del mismo.

Además, es necesario reforzar el marco regulador eficaz para hacer frente a los retos actuales. Para aplicar estas políticas es esencial contar con una legislación y unas directrices adecuadas. Además, otro factor importante es el desarrollo de la capacidad de los organismos gubernamentales. Esto se vería reforzado si el Gobierno creara un grupo de trabajo especial para el ISD. Además, es comprensible que muchas empresas no estén físicamente presentes sobre el terreno, por lo que es difícil regularlas. También sería útil contar con una infraestructura pública digital y una conectividad adecuadas y seguras. Asimismo, reconocer públicamente a las empresas que más contribuyen acabaría inspirando a otras a hacer lo mismo.

A medida que las aspiraciones de desarrollo del país siguen creciendo, es esencial ampliar la base impositiva y aumentar los ingresos para financiar estos objetivos. Con la rápida aceleración de las actividades digitales, se espera que el impuesto sobre los servicios digitales (ISD) sirva de base sólida para la generación de ingresos. Se prevé que la cantidad recaudada a través del ISD aumente sustancialmente en los próximos años. Por lo tanto, existe una necesidad urgente de que el Departamento de Hacienda cree un grupo de trabajo especial para trabajar en la aplicación del ISD y aprovechar las herramientas y la tecnología digitales disponibles para garantizar su cumplimiento. El camino por recorrer puede ser difícil, pero con iniciativas de colaboración, Nepal debe aprovechar todo su potencial y sacar partido de la economía digital.

V. NIGERIA

Antecedentes

La globalización y la digitalización no solo han impulsado el comercio internacional, sino que también han puesto de manifiesto las deficiencias de los sistemas fiscales. La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) ofrece a las empresas multinacionales la oportunidad de trasladar sus beneficios a jurisdicciones con bajos impuestos y poca o ninguna actividad económica. Según la OCDE (2025), el BEPS provoca unas pérdidas anuales estimadas de entre 100.000 y 240.000 millones de dólares en los ingresos fiscales de las empresas a nivel mundial.

En respuesta a ello, la OCDE y el G-20 pusieron en marcha en 2013 un plan de 15 medidas para frenar la BEPS y modernizar las normas fiscales internacionales. Nigeria se sumó a la iniciativa BEPS en 2014 y adoptó varias reformas basadas en los informes BEPS.

Con unos 200 millones de habitantes y una penetración de Internet del 55 %, Nigeria es uno de los mercados digitales de más rápido crecimiento de África. El aumento de los proveedores de servicios digitales extranjeros y la ineficacia de la tributación de los ingresos generados por las transacciones transfronterizas llevaron al país a actualizar su marco fiscal con el fin de garantizar una tributación justa de todas las actividades económicas.

La Acción 1 del Plan BEPS aborda directamente estos retos de la economía digital, promoviendo una colaboración inclusiva para remodelar las normas fiscales mundiales.

Marco de aplicación

Nigeria, como toda nación soberana, tiene derecho a diseñar su marco de política fiscal, así como a promulgar sus propias leyes fiscales con respecto a las actividades económicas dentro de su jurisdicción.

A raíz de la iniciativa BEPS, los esfuerzos nacionales de Nigeria para abordar con seriedad los retos fiscales de la economía digital comenzaron en 2017 con la creación del Comité de Implementación del BEPS para revisar los resultados del BEPS y proporcionar recomendaciones al Gobierno sobre su implementación.

Reconociendo la naturaleza disruptiva de la digitalización en las normas fiscales tradicionales, el Comité adoptó un enfoque estratégico triple: marco normativo, marco legislativo y marco administrativo.

Marco normativo

Reconociendo que el sistema tributario de Nigeria se basa en modelos de negocio tradicionales, el marco normativo trató de reformarlo. Un elemento clave fue el desarrollo de un marco nacional para ejercer los derechos fiscales sobre todas las actividades empresariales que se llevan a cabo en Nigeria. Este marco se diseñó para abarcar tanto los impuestos directos (una norma de nexo fiscal basada en la presencia económica significativa (PES)) como los impuestos indirectos (un régimen simplificado de registro y cumplimiento para la recaudación del IVA en las transacciones digitales transfronterizas).

La regla del nexo del impuesto sobre la renta se diseñó como medida provisional, mientras Nigeria participa activamente en la medida global contra los retos fiscales de la economía

digitalizada del Marco Inclusivo de la OCDE/G20, que consistía en promover normas fiscales digitales globales justas en el marco del enfoque unificado de dos pilares.

En cuanto al enfoque de los impuestos indirectos, la política tenía por objeto revisar la legislación vigente impuesto sobre el valor añadido (IVA) para hacer frente a los retos que plantean las transacciones transfronterizas y mejorar la armonización con las normas internacionales, en particular las directrices de la OCDE sobre el IVA y el impuesto sobre bienes y servicios (IGV).

Marco legislativo

El marco legislativo se estableció mediante las Leyes de Finanzas (2019-2021). Las Leyes de Finanzas de 2019-2021 modificaron las leyes fiscales pertinentes y establecieron la prueba de nexo PES para la tributación de los ingresos derivados de Nigeria. La norma PES define el nexo fiscal basándose en una prueba económica; pasó de una prueba de presencia puramente física a una presencia económica.

La Orden PES de 2020 detalló las actividades económicas sujetas a impuestos y los umbrales de volumen de negocios pertinentes. También se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (PITA) para incluir las normas PES para los ingresos derivados de servicios remotos transfronterizos prestados por personas físicas no residentes.

Se modificó la Ley del IVA para exigir a los proveedores no residentes que se registren y paguen el IVA.

Marco administrativo

El marco administrativo implica la creación de la Oficina de Impuestos para Personas No Residentes (NRPTO) por parte de la autoridad fiscal nigeriana con el fin de simplificar los procesos administrativos para las personas no residentes y personalizar dichos procesos para facilitar el cumplimiento.

Además, se ha implantado una plataforma fiscal totalmente digital que permite el registro, la presentación de declaraciones de impuestos y el pago de impuestos en línea.

El régimen PES

Ámbito

El régimen PES de Nigeria se aplica a las actividades económicas realizadas en Nigeria sin presencia física. El ámbito de las actividades cubiertas por la Orden PES incluye:

- i. Transmisión o descarga de contenidos (por ejemplo, películas, música, aplicaciones, libros electrónicos).
- ii. Transmisión de datos de usuarios residentes en Nigeria.
- iii. Venta de bienes o servicios a través de plataformas digitales a clientes nigerianos.
- iv. Prestación de servicios de intermediación que conectan a compradores y vendedores nigerianos.
- v. Prestación de servicios profesionales, técnicos, de consultoría o de gestión a residentes nigerianos, o a establecimientos permanentes o agentes de entidades extranjeras con sede en Nigeria.

Para este conjunto de actividades, la Orden PES establece un umbral mínimo de ingresos anuales **de 25 millones de nairas** o su equivalente en otras monedas para constituir una huella digital para el nexo imponible en Nigeria.

Además del umbral de volumen de negocios, otros factores no cuantitativos incluyen:

- (i) utiliza el nombre de dominio (.ng) o registra una dirección de sitio web en Nigeria; o
- (ii) tiene una interacción intencionada y sostenida con personas en Nigeria mediante la personalización de su página o plataforma digital para dirigirse a personas en Nigeria, incluyendo el reflejo de los precios de sus productos o servicios en moneda nigeriana o el ofrecimiento de opciones de facturación o pago en moneda nigeriana.

Los siguientes pagos están exentos de las normas PES:

- i. los pagos recibidos por un empleado como remuneración o compensación en virtud de un contrato de trabajo; los pagos por servicios de enseñanza a través de una institución educativa nigeriana, o
- ii. los pagos realizados por empresas nigerianas desde sus bases fijas o establecimientos permanentes ubicados en otros países.
- iii. La norma PES nigeriana no se aplica a las empresas residentes en jurisdicciones con las que Nigeria ha celebrado un acuerdo fiscal bilateral o multilateral que contenga un acuerdo consensuado para abordar los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

Tipos impositivos y atribución de beneficios

Los beneficios de las entidades cubiertas por el régimen PES de Nigeria se gravan con los tipos impositivos estándar del impuesto sobre la renta de las sociedades (CIT), es decir:

- 0 % para ingresos inferiores a 25 millones de nairas,
- 20 % para ingresos entre 25 y 100 millones de nairas, y
- 30 % para ingresos superiores a 100 millones de nairas.

Cuando el contribuyente no ha presentado la declaración del impuesto sobre la renta o existen complejidades en la atribución de beneficios en determinadas circunstancias (incluidas las transacciones digitales), el artículo 30 de la CITA permite a la autoridad fiscal considerar como beneficio un porcentaje «justo y razonable» del volumen de negocios generado en Nigeria por la entidad. Con el fin de mejorar la claridad en la aplicación de esta disposición, se pueden utilizar puntos de referencia, como los ratios de rentabilidad del grupo, los indicadores basados en el EBITDA (beneficios antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización) y las evaluaciones basadas en el volumen de negocios .

Para los servicios de gestión, técnicos, profesionales o de consultoría prestados por no residentes, la retención fiscal aplicable es del 10 %. La retención fiscal es el impuesto definitivo cuando la entidad no tiene presencia fiscal en Nigeria.

Características del régimen PES

1. **No es un impuesto separado ni una medida unilateral:** la PES de Nigeria no es un impuesto separado, sino una norma de nexo a efectos del impuesto sobre la renta. El régimen modifica las normas de nexo que sirven como indicadores sustitutivos del impuesto sobre la renta en virtud de la legislación fiscal.
2. **Amplia aplicación:** la PES cubre las ventas digitales de bienes físicos, bienes digitales (software, libros electrónicos, aplicaciones, etc.) y servicios digitales (streaming, consultoría, soluciones en la nube, monetización de datos).

3. **Parte integrante del impuesto sobre la renta de las sociedades vigente:** la PES se inscribe en el marco fiscal de Nigeria y no es un impuesto independiente ni un nuevo tipo de impuesto.
4. **Protección del tratado:** los residentes de los países socios del tratado están exentos, salvo que se disponga lo contrario en el acuerdo pertinente.
5. **Tributación sobre la base neta:** La PES nigeriana grava sobre la base neta, y no sobre la base bruta.
6. **Asignación de beneficios:** La ley no establece ninguna norma específica de asignación de beneficios para los ingresos generados a través del PES. Por el contrario, el contribuyente calcula sus beneficios de acuerdo con las normas fiscales.
7. **Declaraciones de autoevaluación:** El contribuyente está obligado a presentar declaraciones de impuestos sobre la renta de autoevaluación veraces y correctas. Si no lo hace, la autoridad fiscal puede considerar un porcentaje justo y razonable de la facturación generada en Nigeria como beneficios a efectos fiscales.

Reformas de la administración tributaria en Nigeria para aplicar la PES

Reformas estructurales

Nigeria estableció las siguientes funciones especializadas:

1. Oficina de Impuestos para Personas No Residentes (NRPTO) para los asuntos fiscales de las entidades extranjeras que operan en Nigeria.
2. Departamento de la Autoridad Competente: supervisa las obligaciones de Nigeria en materia de convenios fiscales, resuelve los litigios por doble imposición, coordina las políticas fiscales internacionales y facilita la cooperación fiscal internacional.

Estas funciones se combinan para mejorar la seguridad fiscal, reducir las disputas y facilitar el cumplimiento voluntario.

Desarrollo de capacidades

La creciente complejidad de los retos fiscales de la economía digitalizada ha requerido un desarrollo continuo de capacidades. La autoridad fiscal de Nigeria ha realizado importantes inversiones en la mejora de las competencias de su personal mediante:

1. Formación técnica sobre marcos fiscales internacionales (centrada en los informes BEPS y las directrices de la OCDE).
2. Talleres y certificaciones en auditoría digital, ciencia de datos y contabilidad forense.
3. Colaboraciones con organizaciones fiscales internacionales (como ATAF, OCDE y WATAF) para garantizar el cumplimiento de las mejores prácticas mundiales.

Sistema informático (automatización)

La autoridad fiscal ha adoptado varias herramientas tecnológicas, como:

1. TaxPro Max : una plataforma desarrollada localmente que permite el registro, la presentación, el pago y el abono automático de la retención fiscal de manera simple y eficiente.
2. Mecanismos automatizados de recaudación del IVA, en particular para los proveedores digitales no residentes.

Procesos de implementación

Registro y presentación

1. Las empresas no residentes que cumplen los umbrales especificados para la PES deben registrarse en la FIRS a través de la plataforma TaxPro Max. Esta plataforma permite el registro remoto a nivel mundial y emite un número de identificación fiscal (TIN) a las personas registradas en un plazo de 48 horas.
2. Los contribuyentes registrados presentan sus declaraciones y pagan sus impuestos en línea en las principales divisas a través de la plataforma de administración tributaria digital.

Mecanismos de recaudación

1. Los proveedores de servicios digitales deben realizar una autoevaluación, presentar las declaraciones de impuestos de forma adecuada y remitir el impuesto.
2. En el caso de las entidades que no estén registradas, el FIRS puede exigir a los clientes corporativos nigerianos que deduzcan y remitan el impuesto al pagar a los proveedores extranjeros.

Supervisión del cumplimiento

1. **Presentación de declaraciones de impuestos:** para mejorar el cumplimiento, la autoridad fiscal puede aprovechar la información de las transacciones o los datos publicitarios para identificar a las entidades que están obligadas a presentar declaraciones en Nigeria.
2. **Auditorías fiscales:** las auditorías tradicionales son difíciles debido a la falta de acceso directo a los registros de las empresas extranjeras.
3. **Resolución de litigios:** la prevención y resolución de litigios se rige por el marco fiscal corporativo de Nigeria, que describe los pasos previos al litigio y el proceso de litigio a través del Tribunal de Apelación Fiscal (TAT) y los tribunales.

El proceso comienza con una notificación de liquidación del FIRS al contribuyente; si este no está de acuerdo, dispone de 30 días para presentar una notificación de objeción (NOO) en la que detalle los motivos de la objeción y aporte la documentación justificativa. La FIRS puede mantener, revisar la liquidación y emitir una liquidación revisada, o rechazar la modificación de la liquidación y emitir una notificación de denegación de modificación (NORA). Un contribuyente insatisfecho puede recurrir al TAT, que es un organismo independiente creado por ley para resolver disputas fiscales. Se pueden presentar recursos adicionales ante el Tribunal Superior Federal y otras instancias superiores.

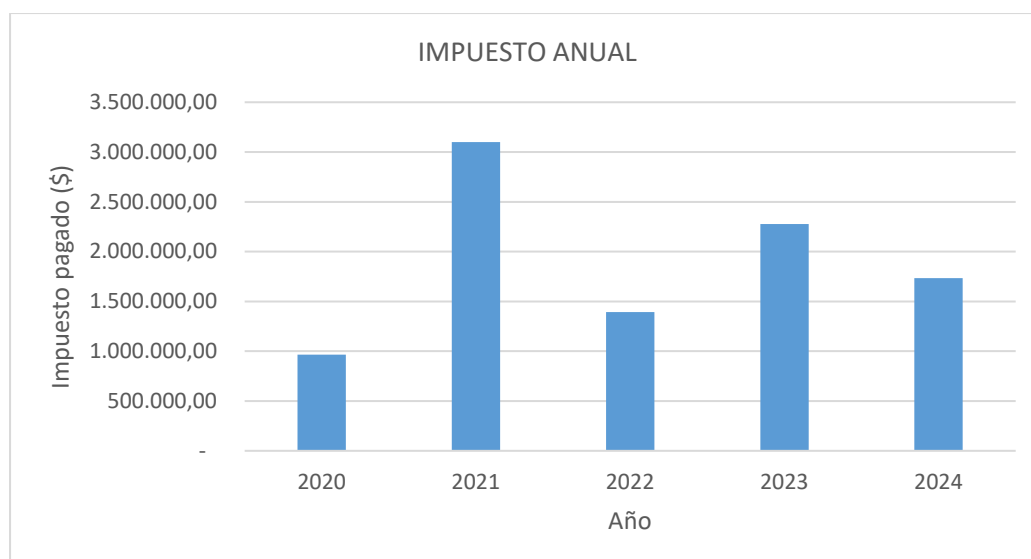
Resultados y evaluación

Empresas registradas

Se ha producido un aumento constante en el número de empresas digitales registradas a efectos fiscales en Nigeria, pasando de un recuento inicial de solo 20 empresas en las primeras etapas a unas 40 entidades registradas a finales de 2024.

Ingresos recaudados

Los impuestos recaudados entre los años 2020 y 2024 se muestran en la siguiente figura:



Fuente: FIRS

Los ingresos declarados anteriormente se basan únicamente en las declaraciones autoevaluadas por las empresas.

Dificultades en la aplicación

Si bien la política de la PES refleja una fuerte voluntad política y una gran innovación, su implementación se ha visto obstaculizada por los siguientes retos legales, estructurales y administrativos.

- i. **Lagunas legales e institucionales:** Una cuestión clave es la falta de normas específicas de atribución de beneficios para la presencia digital en la legislación nigeriana, lo que dificulta la evaluación fiscal efectiva.
- ii. **Bajos ingresos y dificultades de atribución:** A pesar de la PES, los ingresos son bajos debido a las normas de asignación de beneficios existentes en las directrices sobre precios de transferencia (basadas en el análisis tradicional de funciones, activos y riesgos (FAR), que ignora el valor de la contribución de los usuarios), así como a la dificultad de valorar las contribuciones de los usuarios a las empresas digitales. Esto permite el cumplimiento formal, pero con una contribución fiscal mínima.
- iii. **Limitaciones relacionadas con los tratados en la aplicación de la PES:** la norma PES no se aplica a las entidades de los socios de los tratados fiscales de Nigeria, lo que limita su alcance.
- iv. **Dificultades en la renegociación de tratados y la reforma legislativa:** la renegociación de tratados para la fiscalidad digital es compleja y lenta.
- v. **Acceso a los datos:** el acceso limitado a las redes mundiales de intercambio de datos, los acuerdos limitados de intercambio de datos con las empresas tecnológicas y la falta de visibilidad de los pagos transfronterizos, especialmente para los usuarios individuales y las pequeñas empresas que realizan transacciones a través de pagos móviles o tarjetas de crédito, dificultan el seguimiento de los ingresos, lo que da lugar a recaudaciones inferiores a las previstas. Los sistemas automatizados de atención al cliente suelen bloquear el acceso directo a las empresas.
- vi. **Limitaciones en el cumplimiento y la aplicación:** existen retos estructurales y de capacidad a la hora de hacer cumplir la normativa por parte de los gigantes digitales, debidos en parte a la falta de marcos de aplicación y cooperación internacionales.

Factores de éxito en la implementación

A pesar de los diversos retos, varios factores han contribuido al relativo progreso de Nigeria en la implementación de la norma PES:

- a. Voluntad política e innovación institucional: el Gobierno nigeriano ha mostrado un firme compromiso con las normas PES, y la autoridad fiscal ha impulsado reformas fiscales digitales y ha mejorado los mecanismos de cumplimiento.
- b. Participación de las partes interesadas: colaboraciones con las partes interesadas que supervisan las transacciones digitales, que sirven como herramientas indirectas de aplicación.
- c. Alineación con las tendencias mundiales: el régimen PES de Nigeria es coherente con las normas internacionales pertinentes. Esta alineación global puede facilitar futuras colaboraciones y reformas de los tratados.

Perspectivas de futuro y prioridades estratégicas

Para profundizar en la eficacia de la aplicación de las normas PES y garantizar unos ingresos sostenibles procedentes de las actividades digitales, Nigeria está aplicando activamente un conjunto de estrategias con visión de futuro:

- i. Fortalecimiento de la cooperación internacional: Nigeria aprovechará el intercambio de información y los datos de los informes país por país (CbCR), junto con los marcos de asistencia administrativa fiscal multilateral, para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ii. Profundizar la colaboración con los organismos nacionales: la autoridad fiscal mejorará la colaboración con los organismos reguladores del sector tecnológico y los reguladores financieros para mejorar el acceso a los datos sobre las operaciones digitales y los flujos de ingresos.
- iii. Creación de una infraestructura de cumplimiento habilitada por la tecnología.

Conclusión: Recuperar los derechos fiscales en una economía digital

El régimen PES de Nigeria supone un paso positivo hacia la recuperación de los derechos fiscales en la economía digital. A pesar de los retos, Nigeria está reformando sus leyes, reforzando la colaboración nacional y adoptando herramientas de transparencia fiscal global para mejorar el acceso a los datos.

VI. TANZANIA

Antecedentes

Antes de la introducción del ISD, la política fiscal de Tanzania tenía dificultades para obtener ingresos de su economía digital. Según las normas fiscales tradicionales, los ingresos de una empresa extranjera solo están sujetos a impuestos en Tanzania si la empresa tiene una presencia fiscal local (un «establecimiento permanente»). Los servicios digitales se prestan normalmente a distancia, por lo que los proveedores de servicios no residentes que no tienen un establecimiento permanente no pagan el impuesto sobre la renta por los beneficios obtenidos de los usuarios tanzanos. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta de Tanzania exigía la retención de impuestos sobre determinados pagos a no residentes, esas normas no cubrían eficazmente los servicios digitales prestados a los consumidores (transacciones B2C). En particular, los consumidores tanzanos particulares no estaban obligados a retener impuestos sobre los pagos a proveedores de servicios electrónicos extranjeros (un resultado reforzado por el artículo 83(2) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que eximía a los pagos personales de la retención) (República Unida de Tanzania (URT), 2004). Esto significaba que si una persona tanzana compraba, por ejemplo, una suscripción en línea o un servicio de publicidad a una empresa no residente, ese pago, que procedía de Tanzania, podía salir del país sin tributar. Por otra parte, los proveedores de servicios residentes estaban sujetos a impuestos locales (como el impuesto sobre la renta de las sociedades y el IVA), lo que les situaba en una situación de desventaja competitiva en términos de precios. Este desequilibrio y la erosión de la base impositiva motivaron al Gobierno a considerar un nuevo enfoque.

El sector digital nacional de Tanzania cuenta con empresas emergentes locales y servicios impulsados por las telecomunicaciones, pero los proveedores extranjeros han capturado una cuota significativa del mercado, según GSMA (2022). La introducción de un impuesto sobre los servicios digitales en Tanzania se debió a la necesidad de igualar las condiciones entre los proveedores de servicios extranjeros y locales y de captar ingresos del creciente mercado digital. El Gobierno reconoció que las plataformas digitales estaban generando un importante valor económico en Tanzania sin las correspondientes contribuciones fiscales. El ISD formaba parte de los esfuerzos por «generar ingresos a partir de la economía digital en rápido crecimiento, impulsada por el aumento del uso de Internet y los teléfonos inteligentes» [tal y como se afirma en el discurso sobre el presupuesto para 2022/23] (URT 2022a). Su objetivo era garantizar que las empresas no residentes pagaran un impuesto equitativo sobre los ingresos obtenidos de los usuarios tanzanos, al igual que las empresas locales. En esencia, el ISD permitiría a Tanzania gravar una parte de los ingresos procedentes de los servicios en línea a los que se accede dentro del país, recuperando así algunos ingresos que antes escapaban a la tributación. Con la aplicación del ISD, Tanzania pretendía no solo aumentar la recaudación de impuestos, sino también crear un entorno de mercado más justo en el que los proveedores de servicios electrónicos extranjeros no socavarán a las empresas locales simplemente por eludir el pago de impuestos. Por lo tanto, el ISD de Tanzania se basa tanto en las necesidades de ingresos como en los principios de equidad fiscal sugeridos en las mejores prácticas (ATAF, 2020).

Marco jurídico

El régimen del ISD de Tanzania se estableció mediante enmiendas a las leyes fiscales existentes, en lugar de una ley independiente, y entró en vigor a mediados de 2022. La Ley de Finanzas de 2022 introdujo cambios clave en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Cap. 332) y la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Cap. 148) para proporcionar la base jurídica para gravar los servicios digitales (URT 2022b). Concretamente, la Ley de Finanzas

de 2022 introdujo el artículo 90A en la Ley del Impuesto sobre la Renta, creando la obligación para determinados proveedores de servicios no residentes de pagar el impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos por sus servicios digitales. También añadió el artículo 69(m) para definir dichos ingresos como procedentes de Tanzania cuando son pagados por usuarios locales. Inicialmente, la ley limitaba el ámbito de aplicación a los servicios prestados a través de un «mercado digital», definido como cualquier plataforma electrónica que permita la interacción directa entre compradores y vendedores de servicios (URT 2022b). En esencia, el artículo 90A(1) exigía que una persona no residente que prestara servicios electrónicos a una persona en Tanzania (que no realizara actividades comerciales) pagara un impuesto sobre los servicios digitales del 2 % sobre el pago bruto recibido. Esto estableció el ISD como un impuesto sobre la renta bruta de los servicios digitales, independiente del impuesto de sociedades ordinario. Cabe destacar que la redacción se centraba en los pagos realizados por personas físicas que no realizaban actividades comerciales, por lo que el ISD se centraba en las transacciones B2C (de empresa a consumidor).

Al año siguiente, la Ley de Finanzas de 2023 perfeccionó las disposiciones del ISD. Una enmienda a la sección 90A amplió el alcance del ISD «para incluir todos los servicios electrónicos, en lugar de limitarlo a los prestados a través de mercados digitales» (URT 2023). Este cambio cerró cualquier laguna jurídica por la que un servicio digital pudiera alegar no ser un mercado formal; ahora, cualquier servicio electrónico prestado a usuarios tanzanos por un no residente entra en el ámbito de aplicación del ISD. La enmienda de 2023 también ajustó algunos detalles administrativos (como se explica más adelante, alineó las fechas de presentación de declaraciones con el calendario del IVA). En conjunto, las Leyes de Finanzas de 2022 y 2023 garantizan que cualquier ingreso obtenido en línea de los tanzanos por un no residente esté sujeto al ISD o cubierto por otros mecanismos fiscales.

Además de los cambios en la legislación sobre el impuesto sobre la renta, la Ley del IVA se modificó en 2022 para incluir los servicios digitales en la red del IVA. La Ley de Finanzas de 2022 introdujo el artículo 64(5) en la Ley del IVA, que permite a los proveedores de servicios electrónicos no residentes registrarse a efectos del IVA sin necesidad de un representante fiscal local. Esto permite a los vendedores extranjeros cobrar y remitir el IVA tanzano (18 %) sobre los servicios digitales vendidos a los consumidores tanzanos (URT 2022b). De este modo, la Ley del IVA se sincronizó con la ley del ISD: ambos impuestos se aplican a las mismas transacciones (el ISD sobre los ingresos y el IVA sobre el consumo). Sin embargo, el mecanismo del IVA distingue entre clientes empresariales y consumidores: si el cliente tanzano está registrado a efectos del IVA (una empresa), la ley aplica una inversión del sujeto pasivo (la empresa local autoliquidada el IVA), mientras que si el cliente no está registrado a efectos del IVA (un particular), el proveedor no residente debe recaudar y remitir el IVA. Esto refleja el enfoque del ISD en los clientes no empresariales (ATAF, 2020).

Para poner en práctica estos cambios legales, el Ministro de Finanzas ejerció la autoridad que le confiere el artículo 90A(3) para promulgar reglamentos detallados. A finales de 2022 se publicaron dos avisos gubernamentales clave: *el Reglamento del Impuesto sobre la Renta (Registro de Proveedores de Servicios Electrónicos No Residentes) de 2022* (GN n.º 478 de 2022) y *el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Registro de Proveedores de Servicios Electrónicos No Residentes) de 2022* (GN n.º 479 de 2022). Estas normas (denominadas colectivamente «Normas sobre proveedores de servicios electrónicos») describen cómo los proveedores no residentes deben registrarse, presentar declaraciones y cumplir con las obligaciones en materia de ISD e IVA (URT 2022c). Por ejemplo, la norma 4 de ambos reglamentos exige que los proveedores de servicios electrónicos no residentes que cumplan los requisitos soliciten el registro fiscal en línea ante el Comisionado General de la Autoridad Fiscal de Tanzania (TRA). Las normas también aclaran las definiciones y los procedimientos, garantizando que los nuevos impuestos se administren en el marco de la administración fiscal vigente en Tanzania.

Una característica destacable del régimen del ISD de Tanzania es que excluye las transacciones B2B, centrándose únicamente en los servicios digitales de empresa a consumidor. Esto es intencionado. Dado que los pagos de las empresas tanzanas a los no residentes ya estaban sujetos a retención fiscal en virtud de la legislación preexistente, el ISD se diseñó para complementar, y no duplicar, esas normas (URT 2004). En virtud del artículo 83(c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si una empresa u organización tanzana paga una comisión por servicios a un no residente, debe retener el 15 % del pago bruto en concepto de impuesto y remitirlo a la TRA. Esta retención en la fuente (WHT) se aplica a muchos servicios, incluidos los servicios técnicos, profesionales y de gestión prestados en Tanzania o para Tanzania. Por ejemplo, si una empresa tanzana paga a una empresa de software extranjera por software empresarial o servicios en la nube (una transacción B2B), la empresa tanzana está obligada a deducir un 15 % de WHT del pago. En tales casos, el nuevo ISD del 2 % no se aplica, ya que la transacción se grava a través del mecanismo de retención. La ley del ISD se dirige explícitamente a los pagos de consumidores individuales, que anteriormente no estaban sujetos a impuestos. Este enfoque bifurcado evita la doble imposición: una venta de servicios digitales a una empresa tanzana da lugar a la WHT (15 %), pero no al ISD, mientras que una venta a un particular tanzano da lugar al ISD (2 %), pero no a la WHT.

Administración tributaria

La aplicación del régimen del ISD requirió una importante preparación administrativa por parte de la Autoridad Fiscal de Tanzania. A finales de 2022 y principios de 2023, la TRA creó un grupo de trabajo específico sobre economía digital para diseñar y poner en marcha el nuevo impuesto. Este equipo interno, compuesto inicialmente por unos seis funcionarios con experiencia en economía y política fiscal, derecho, sistemas informáticos y gestión tributaria, se amplió posteriormente a unos diez miembros a medida que el proyecto cobró impulso y fue reconocido en la nueva estructura de la TRA con efecto a partir de mediados de 2023 (TRA 2023a). El mandato del equipo era establecer los procesos, la tecnología y la participación de las partes interesadas necesarios para aplicar el ISD y el IVA correspondiente a los servicios electrónicos. Dado que Tanzania era uno de los pocos países de la región que había implementado un ISD, el equipo de la TRA buscó activamente aprender de otras jurisdicciones. Los miembros del equipo participaron en sesiones de formación y visitas de referencia a las autoridades fiscales de Kenia y Nigeria para recopilar las mejores prácticas en materia de tributación de las empresas digitales (ATAF, 2021). Este aprendizaje entre pares ayudó a la TRA a evitar los escollos encontrados en otros lugares y a adaptar las tácticas exitosas al contexto tanzano.

Uno de los principales objetivos de la administración fue desarrollar un sistema informático para gestionar el registro, la presentación de declaraciones y el pago de los contribuyentes no residentes. El sistema tributario electrónico existente de la TRA se amplió para dar cabida a los proveedores de servicios digitales extranjeros, que a menudo no tienen presencia ni representación local. A finales de 2022, la TRA había creado un portal de registro en línea simplificado específico para los proveedores de servicios electrónicos no residentes. El portal permite a los no residentes registrarse a distancia para obtener un número de identificación fiscal (TIN) y registrarse a efectos del IVA de forma totalmente en línea (TRA 2022a). A finales de 2022, el portal en línea entró en funcionamiento para su uso general, y la TRA publicó un aviso público el 30 de diciembre de 2022 en el que informaba a los proveedores de servicios digitales no residentes de su obligación de registrarse y comenzar a presentar declaraciones (lo que coincidió con las fechas de entrada en vigor de la ley) (TRA 2022b). Se publicó un manual de usuario en el sitio web de la TRA para guiar a los contribuyentes paso a paso a través del proceso de registro y presentación de declaraciones. El manual explica cómo crear una cuenta, enviar la información de la empresa y presentar las declaraciones mensuales del ISD/IVA. Esta guía fue crucial, ya que muchas empresas no estaban familiarizadas con los procedimientos fiscales de Tanzania.

El calendario de implementación se dividió en fases para facilitar el cumplimiento. Las declaraciones del ISD debían presentarse a partir de las transacciones de julio de 2022 (ya que la ley entró en vigor el 1 de julio de 2022), mientras que las declaraciones del IVA se exigieron efectivamente unos meses más tarde (la primera declaración del IVA para los servicios digitales correspondía a enero de 2023 y debía presentarse en febrero de 2023) (URT 2022b). La TRA concedió un período de gracia para que se eximiera del pago de sanciones e intereses por presentación tardía en los primeros meses, reconociendo que muchas empresas aún se estaban incorporando al sistema. Este enfoque de «primero educar, luego hacer cumplir» contribuyó a que las empresas cumplieran voluntariamente con la normativa. En enero de 2023, el portal de registro y el sistema de declaración en línea estaban plenamente operativos, y la TRA comenzó a recibir declaraciones mensuales del ISD y del IVA de los contribuyentes no residentes (TRA 2023b).

Registro y cumplimiento

El ISD y el IVA de Tanzania sobre los servicios electrónicos se administran a través de un portal en línea simplificado, respaldado por guías de usuario que facilitan el registro a los proveedores no residentes (TRA 2022a). Inicialmente, las declaraciones y los pagos mensuales debían realizarse antes del día 7 del mes siguiente, pero este plazo se amplió hasta el día 20 mediante la Ley de Finanzas de 2023, alineándose con los ciclos del IVA nacional y concediendo más tiempo a las entidades extranjeras (URT 2023). Los proveedores registrados deben presentar declaraciones electrónicas mensuales en las que declaren los ingresos brutos procedentes de los usuarios tanzanos, sobre los que se calculan un 2 % de ISD y un 18 % de IVA. Los pagos se realizan mediante transferencia bancaria utilizando un número de control generado por el sistema. Los proveedores no residentes están exentos de utilizar los EFD locales y pueden presentar sus propias facturas del sistema para el mantenimiento de registros. No se permiten créditos por IVA soportado para estos contribuyentes (TRA 2022a).

La TRA supervisa el cumplimiento revisando las declaraciones mensuales y señalando las presentaciones tardías. En la fase inicial, se adoptó un enfoque facilitador, centrándose en los recordatorios y la orientación más que en las sanciones. A partir de 2024, se intensificaron los esfuerzos de aplicación de la ley, con sanciones previstas para las declaraciones tardías, la declaración incompleta o el incumplimiento deliberado. Dada la naturaleza transfronteriza del impuesto, su aplicación depende en gran medida de la cooperación y la educación. La TRA mantiene un servicio de asistencia y se comunica regularmente con los proveedores a través de seminarios web y actividades de divulgación directa para aclarar las obligaciones en materia de ISD e IVA (TRA 2023a).

Se ha fomentado el cumplimiento voluntario mediante la simplificación del registro y el apoyo a los contribuyentes. Las grandes empresas digitales cumplieron desde el principio, mientras que identificar y animar a las plataformas más pequeñas requirió un mayor esfuerzo. La TRA coteja las tiendas de aplicaciones, los informes de los consumidores y los datos de pago de las instituciones financieras para identificar a los proveedores no registrados. A partir de julio de 2024, la TRA comenzó a realizar auditorías formales del ISD, comparando los ingresos declarados con indicadores externos. Aunque no han surgido disputas importantes, existe un mecanismo de apelación claro (TRA 2024).

En general, la estrategia de cumplimiento combina procedimientos simplificados, educación y una aplicación creíble, reconociendo que, para las empresas no residentes sin presencia local, la cooperación es más eficaz que la coacción. La divulgación continua y la aplicación adaptativa siguen siendo esenciales para mantener el cumplimiento.

Resultados y evaluación

Desde su introducción a mediados de 2022, el impuesto sobre los servicios digitales (ISD) de Tanzania y el IVA asociado a los servicios electrónicos han ampliado la base impositiva nacional, generando ingresos cada vez mayores procedentes de transacciones digitales que antes no estaban sujetas a impuestos. El número de proveedores de servicios digitales no residentes registrados ha crecido notablemente con el tiempo, lo que refleja la mejora de la cobertura y la aplicación de la ley. De unas pocas inscripciones iniciales a finales de 2022, la TRA informó de 33 proveedores que cumplían la normativa en 2023, cifra que aumentó a 138 en enero de 2024 (TRA 2023a). Este impulso continuó, con 58 proveedores adicionales registrados en 2024 y 53 más en los tres primeros trimestres de 2025, lo que elevó el total acumulado a 144 en el tercer trimestre de 2025. Estos registrados representan una amplia gama de servicios, entre los que se incluyen el streaming, el software, el comercio electrónico y los viajes en línea, lo que indica una amplia participación en la economía digital.

La recaudación de ingresos siguió una trayectoria de crecimiento similar. En el año fiscal 2022/23 (que abarca de julio de 2022 a junio de 2023), la TRA recaudó aproximadamente 914 millones de chelines tanzanos por concepto de ISD e IVA sobre los servicios digitales (TRA 2023a). Esta modesta cifra reflejó las dificultades iniciales de la implementación y las operaciones parciales del año. Sin embargo, la recaudación aumentó en 2023/24, alcanzando los 20.490 millones de chelines tanzanos, impulsada por un número creciente de entidades que cumplían con la normativa, un aumento del consumo digital y mecanismos de cumplimiento más estrictos. Cabe destacar que, solo entre julio de 2023 y enero de 2024, los ingresos por impuestos digitales ascendieron a 20.060 millones de chelines tanzanos, lo que indica una mayor madurez del sistema (TRA 2024).

En marzo de 2025, la recaudación acumulada total había alcanzado los 48.160 millones de chelines tanzanos (aproximadamente 17,88 millones de dólares estadounidenses), ingresos que de otro modo no se habrían recaudado antes del establecimiento del régimen (TRA 2025). Si bien los impuestos digitales siguen representando una pequeña parte de los ingresos fiscales totales de Tanzania, aportan una contribución significativa y creciente, procedente principalmente de proveedores extranjeros que antes no estaban registrados.

El desglose de la recaudación revela que el IVA, con un 18 %, representa la mayor parte de los ingresos, mientras que el ISD, con un 2 % sobre los ingresos brutos, constituye una parte menor pero importante. En 2023, el ISD aportó aproximadamente el 22,5 % de los ingresos fiscales digitales totales, descendiendo ligeramente hasta el 17,0 % en 2024 y repuntando hasta el 21,1 % en el tercer trimestre de 2025. Es probable que estas fluctuaciones reflejen cambios en la composición de la clientela, en particular entre el consumo B2C y B2B, y la expansión del volumen de transacciones sujetas a impuestos. Por término medio, el ISD representa el 20 % del total de la recaudación fiscal digital. Aunque es menor que el IVA, el ISD representa una fuente de ingresos totalmente nueva, ya que capta ingresos que antes de las reformas de 2022 estaban en gran medida fuera del alcance de las autoridades fiscales.

Retos y factores de éxito en la aplicación

Si bien el régimen del impuesto sobre los servicios digitales de Tanzania supone un paso importante en la tributación de la economía digital, se enfrenta a varios retos de implementación. Uno de los principales obstáculos es la identificación de los proveedores de servicios digitales no residentes, en particular las plataformas más pequeñas sin presencia física. La TRA se basa en la investigación en Internet, las denuncias de los consumidores y la cooperación transfronteriza para localizar a estas entidades. El refuerzo del intercambio de

información con otras autoridades fiscales y la colaboración con reguladores nacionales como la *Autoridad Reguladora de las Comunicaciones de Tanzania (TCRA)* podrían mejorar la detección. La aplicación de la ley también sigue siendo limitada, ya que es difícil obligar a las entidades extranjeras que no tienen activos locales. La TRA se basa principalmente en el cumplimiento voluntario, los incentivos reputacionales y la amenaza implícita de exclusión del mercado. Las mejoras futuras pueden incluir la cooperación bilateral y la participación en marcos fiscales digitales globales.

La auditoría y la verificación del cumplimiento tributario son otra tarea compleja. La TRA depende en gran medida de los datos de ingresos declarados por las propias empresas, con un acceso limitado a registros de terceros, como el número de suscriptores o el volumen de transacciones. El refuerzo de la capacidad de auditoría mediante la formación en economía digital y el análisis de datos es un factor clave para el éxito. También persisten los problemas de pago, especialmente para las pequeñas plataformas que no están familiarizadas con los procesos de remesas internacionales. Los riesgos de conversión de divisas y los tiempos de inactividad del sistema también han supuesto un obstáculo, aunque las recientes reformas administrativas, como la flexibilización de los plazos, han contribuido a mejorar el cumplimiento.

La preparación y la concienciación de los contribuyentes siguen siendo desiguales. Algunas empresas digitales, en particular las de tamaño medio, desconocían sus obligaciones o tenían dificultades para adaptar sus sistemas al cumplimiento del impuesto sobre los servicios digitales y el IVA sobre los servicios electrónicos. La educación proactiva de los contribuyentes por parte de la TRA, la flexibilidad en la aplicación de la ley y la participación continua de la industria han demostrado su eficacia.

El enfoque de Tanzania ha evolucionado más allá de los servicios B2C. En 2024, el Gobierno introdujo una retención en la fuente del 5 % a los creadores de contenidos digitales residentes y una retención del 3 % a las transacciones de activos digitales. Estas medidas tienen por objeto llenar las lagunas de la base impositiva digital. En general, la experiencia de Tanzania subraya la importancia de la adaptabilidad, la coordinación entre organismos y la participación de las partes interesadas en la creación de un sistema de fiscalidad digital eficaz y sostenible.

En conclusión, el régimen del impuesto sobre los servicios digitales de Tanzania ha logrado avances impresionantes en poco tiempo, convirtiéndose en un caso de estudio para otros países en desarrollo que buscan gravar la economía digital. Entre los factores de éxito que han propiciado este logro se encuentran una fuerte voluntad política, un marco jurídico claro, la inversión en infraestructura administrativa y la participación de las partes interesadas. La agilidad de la TRA a la hora de ajustar las normas (como la extensión de los plazos de presentación) y la creación de una unidad especializada son indicativas de una administración receptiva, lo que es un buen augurio para el futuro. Por otra parte, retos como la aplicación transfronteriza y la naturaleza en constante evolución de los servicios digitales significan que el régimen del impuesto sobre los servicios digitales requerirá una atención y una adaptación continuas. El desarrollo continuo de capacidades, la cooperación internacional y el diálogo con la industria digital serán fundamentales para mantener y mejorar este régimen.

CONCLUSIÓN

La rápida digitalización de la economía mundial ha transformado el funcionamiento de las empresas, permitiéndoles expandirse más allá de las fronteras sin necesidad de establecer una presencia física. El tamaño de la economía digital sigue creciendo y se estima que varía entre el 4,5 % y el 15,5 % del PIB mundial (UNCTAD, 2019, pp. 48, 69). La revolución digital ha creado oportunidades económicas, pero también ha puesto de manifiesto las deficiencias de las normas fiscales actuales. Las normas fiscales actuales no establecen un nexo fiscal con los países de mercado y no captan el valor creado en esos mercados.

Muchas empresas digitales obtienen importantes ingresos en jurisdicciones de mercado de todo el mundo sin tener presencia física. Sus modelos de negocio se basan en activos intangibles altamente móviles, datos de usuarios y participación de los usuarios. Como resultado, a menudo pagan pocos o ningún impuesto sobre los beneficios generados en las jurisdicciones de mercado, mientras que las empresas tradicionales siguen estando sujetas a una tributación completa (Aslam y Shah, 2021; Comisión Europea, 2017; Fair Tax Foundation, 2025). Esto da lugar a una competencia desleal y a pérdidas de ingresos para las jurisdicciones de mercado, lo que subraya la urgente necesidad de reformar las normas fiscales tradicionales y adoptar medidas específicas para gravar la economía digital.

Las normas fiscales actuales hacen hincapié en las actividades del lado de la oferta y la presencia física, pasando por alto las contribuciones basadas en el mercado, como la participación de los usuarios, los datos y la infraestructura local (Singh, 2018; Devereux y Vella, 2018; Hongler y Pistone, 2015). Esto da lugar a que las empresas digitales generen importantes beneficios en las jurisdicciones de mercado, mientras que pagan impuestos mínimos. El principio del beneficio y la lealtad económica respaldan la tributación basada en el la fuente, ya que las empresas digitales obtienen ventajas sustanciales de los bienes públicos en las jurisdicciones de los usuarios. Además, la economía digital genera rentas económicas específicas de cada lugar debido a los bajos costes marginales y la escalabilidad, que siguen sin tributar en gran medida (Cui y Hashimzade, 2019).

Los países respondieron a los retos fiscales de la economía digital mediante medidas nacionales e iniciativas multilaterales. El informe de la OCDE de 2015 sobre la Acción 1 del BEPS identificó tres opciones para abordar los retos fiscales de la economía digital: redefinir el nexo para incluir la PES, retener impuestos sobre las transacciones digitales y aplicar un impuesto de compensación (OCDE, 2015). Aunque estas propuestas no se incorporaron plenamente al importe A del Pilar Uno, influyeron en una oleada de medidas nacionales, entre ellas los impuestos sobre los servicios digitales, las PES y los impuestos de compensación en países como la India, Nigeria y Kenia. El diseño final del importe A del Pilar Uno de la OCDE adoptó un enfoque más restrictivo, dirigido únicamente a un número limitado de las empresas multinacionales más grandes y rentables, y desde entonces se ha estancado debido a la falta de consenso mundial. Los estudios muestran que los países en desarrollo obtendrían más ingresos con los ISD que con las reasignaciones limitadas del Pilar Uno, Importe A (Starkov y Jin, 2024).

En el marco de las Naciones Unidas, el artículo 12B del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas prevé la imposición en la fuente de los servicios digitales automatizados sobre una base bruta o neta. Aunque se ha adoptado en pocos tratados, se ajusta más a las necesidades de los países en desarrollo. El protocolo inicial sobre la fiscalidad de los servicios transfronterizos en una economía altamente digitalizada en el marco de la CNUCID ofrece otra plataforma para que los países racionalicen la fiscalidad de la economía digital.

Prácticas comparativas de los países

Países como Colombia, India, Kenia, Nepal, Nigeria y Tanzania han adoptado ISD, PES o ambos. En este documento se ha analizado cómo han aplicado las medidas fiscales digitales nacionales. En el cuadro siguiente se resumen las características principales:

Tabla1 : Prácticas de los países

País	Tipo de medida	Tipo impositivo	Ámbito	Umbral/Criterios de nexo	Año de entrada en vigor
Colombia	PES Retención IVA	PES: 3 % de los ingresos brutos totales 19% (0% para computación en la nube)	Servicios digitales y comercio electrónico prestados por empresas no residentes	Interacción sistemática con el mercado local: 300.000 usuarios o clientes; o transacciones con precios o pagos en moneda local Valor bruto de las transacciones por año de 31.300 UVT (490.000 USD)	2022 2018
India	Impuesto de igualación (EL) y PES Retención IGV	EL del 6 % sobre la publicidad (2016) EL del 2 % en comercio electrónico (2020) Normas PES (2022)	Anuncios en línea, comercio electrónico, proporcionados por empresas no residentes PES basado en ingresos/usuarios	Anuncios en línea y pagos de comercio electrónico que superen los 0,1 millones de INR (1500 USD) No cubre a los proveedores de servicios digitales con ingresos anuales inferiores a 20 millones de INR (235 000 USD) PES: interacción sistemática con los usuarios: 300 000 usuarios Valor de la transacción: ingresos anuales de al menos 20 millones de INR (235 000 USD)	2016 (anuncios en línea EL) 2020 (comercio electrónico EL) 2022 (PES)
Kenia	ISD PES IVA	ISD: 1,5 % de los ingresos brutos PES: 3 % del volumen de negocios bruto (impuesto sobre sociedades del 30 % sobre el beneficio imponible, considerado como el 10 %	Servicios digitales, software, datos; comercio electrónico prestado por empresas no residentes	Sin umbral de ingresos para el ISD IP local, dirección de facturación, intermediarios de pago Umbral de ingresos para el PES: 5 millones de KES (40 000 USD) de volumen de negocios anual	2021 (ISD) Diciembre de 2024 – (PES)

		del volumen de negocios bruto)			
Nepal	ISD IVA	ISD: 2 % sobre el importe de la transacción	Transacciones digitales y servicios en línea por parte de no residentes	Transacción anual de 3 millones de NPR (22 351 USD)	2022
Nigeria	PES Retención en la fuente IVA	PES: Sin tipo fijo; el impuesto sobre sociedades se aplica a los beneficios. No existe una fórmula fija para calcular los beneficios estimados.	Transacciones y servicios digitales, comercio electrónico por parte de no residentes	Umbral de ingresos de 25 millones de nairas (15 000 dólares estadounidenses), o interacción digital significativa: dominio local u opción de pago Servicios de gestión o profesionales.	2019 (norma PES propuesta)
Tanzania	ISD Retención IVA	ISD: 2 % del volumen de negocios	Servicios en línea y plataformas de comercio electrónico para transacciones B2C. Excluye las transacciones B2B (que están cubiertas por el WHT).	Basado en el volumen de negocios; se aplica a los no residentes por los pagos realizados por usuarios locales por servicios digitales	2022

El análisis de los cinco países, Colombia, India, Kenia, Nigeria y Tanzania, muestra que todos han adoptado medidas nacionales para gravar la economía digital, aunque con diferentes tipos impositivos, alcances y estrategias de implementación, como se indica en la tabla. Colombia y Nigeria tienen un impuesto PES. La India tenía tanto el impuesto de compensación (EL) como el impuesto PES, pero desde entonces ha retirado el EL sobre el comercio electrónico en agosto de 2024 y el EL sobre la publicidad en línea en abril de 2025. Kenia y Tanzania tienen el ISD. Sin embargo, Kenia pasó del ISD al PES en diciembre de 2024. Todos los países utilizan la autoevaluación para el cumplimiento. Colombia, India, Nigeria y Tanzania cuentan con un mecanismo de retención en la fuente para garantizar el cumplimiento de los pagos realizados a no residentes por transacciones B2B.

Los tipos impositivos de los ISD en los distintos países oscilan entre el 1,5 % y el 6 % de los ingresos brutos, y su ámbito de aplicación abarca una amplia gama de transacciones digitales, incluidos los servicios de streaming, los mercados digitales, los datos y las interacciones de los usuarios. El PES de Nigeria es más amplio, ya que incluye los pagos a no residentes por la prestación de servicios de gestión o profesionales. Mientras que el impuesto por PES de Colombia y Kenia aplica un porcentaje fijo de beneficio estimado para determinar la rentabilidad, la PES FIRS de Nigeria utiliza diversos parámetros de referencia, como los ratios de rentabilidad del grupo, los indicadores basados en el EBITDA y las evaluaciones basadas en el volumen de negocios para determinar la rentabilidad. Del mismo modo, la PES de la India aplica disposiciones nacionales que facultan al funcionario evaluador para adoptar el método más razonable en función de las circunstancias específicas del caso.

Todos los países aplican diferentes umbrales mínimos de ingresos o de usuarios, excepto Kenia y Tanzania, cuyos ISD no tienen umbrales, lo que podría aumentar la carga fiscal de las entidades más pequeñas. Las normas de fuente del ISD de Tanzania se limitan a los pagos de los locales a empresas no residentes por servicios digitales para transacciones B2C, mientras que las transacciones B2B se gravan a través de la retención en la fuente.

Todos los países aplican medidas fiscales complementarias. Colombia, India, Kenia, Nigeria y Tanzania aplican retenciones en la fuente a los pagos por transacciones digitales a proveedores de servicios no residentes. Los seis países gravan con IVA o IGV los servicios digitales transfronterizos para lograr un sistema fiscal integral.

Los ingresos procedentes de los ISD han aumentado con el tiempo, generando ingresos significativos en la India, Kenia, Nepal y Tanzania. Los ingresos generados por la PES en Nigeria y Nepal también han aumentado, pero aún no han alcanzado niveles significativos. Las sanciones, los intereses y las multas varían mucho entre los distintos países, desde una multa del 0,1 % en Nepal hasta el 100 % del EL impagado en la India, lo que indica una considerable disparidad en los enfoques de aplicación.

Una característica común a todas las jurisdicciones es la naturaleza dinámica y evolutiva de la legislación. Los países siguen perfeccionando sus leyes en respuesta al rápido ritmo de la transformación digital y a la necesidad de ampliar la base impositiva: la India amplió el alcance de las transacciones cubiertas por el EL en 2020 y finalmente lo ha retirado en previsión de las reformas multilaterales. Nepal amplió el umbral impositivo en 2024. Kenia ha pasado de un ISD basado en el bruto a un modelo PES basado en el neto.

Las declaraciones del ISD se presentan mensualmente en Kenia y Tanzania. En el caso de Nepal, la declaración se realiza anualmente. Las declaraciones del PES se presentan anualmente en Nigeria. En Colombia, los no residentes registrados según las normas del PES deben presentar una declaración anual, pero realizar pagos provisionales mensuales del impuesto sobre la renta. En la India, las declaraciones del EL se presentan anualmente, pero se exigen pagos anticipados trimestrales. Los pagos provisionales mensuales en Colombia y los pagos anticipados trimestrales en la India mejoran el cumplimiento.

Persisten algunos **retos** en la aplicación. Uno de ellos es la interacción de las PES con los tratados fiscales, que limita su eficacia, como es el caso de las PES de Colombia y la India.

Otro desafío es de carácter político: los países que aplican medidas unilaterales o nacionales pueden verse en desventaja si otras jurisdicciones similares no imponen medidas similares. Colombia, por ejemplo, se enfrenta a este problema, ya que otros países de la región no han adoptado medidas similares, y la falta de exención de doble imposición no hace más que empeorar la situación.

Los países también se enfrentan a limitaciones en la aplicación. Las autoridades fiscales tienen dificultades para hacer cumplir la normativa a las empresas digitales no residentes que no tienen presencia física local. Muchas carecen de acceso a información fiable sobre las operaciones de las empresas digitales globales con presencia digital local. Otro reto es la falta de normas claras de atribución de beneficios para una PES, como es el caso de Nigeria y la India, lo que puede aumentar la incertidumbre.

Mejores prácticas de los países

De las experiencias de los países en el diseño y la aplicación de medidas fiscales digitales se han desprendido varias mejores prácticas. Los países en desarrollo que estén considerando la posibilidad de introducir impuestos digitales pueden inspirarse en las siguientes mejores prácticas a la hora de diseñar su fiscalidad:

- **Umbrales claros y nexos basados en los ingresos:** La mayoría de los países cuentan con normas y umbrales claros que establecen criterios estructurados para determinar la presencia digital. Estos umbrales ayudan a centrarse en los grandes proveedores de

servicios digitales no residentes, al tiempo que reducen la carga que supone el cumplimiento normativo para las empresas más pequeñas.

- **Separación de los sistemas del impuesto sobre la renta:** el impuesto de compensación de la India evita complicaciones en los tratados al estar legislado fuera de su ley del impuesto sobre la renta. Los países con una amplia red de tratados fiscales pueden optar por esta opción. Sin embargo, esto puede limitar la concesión de la exención por doble imposición.
- **Integración con los sistemas existentes de retención en la fuente (WHT) e IVA/GST:** Colombia, la India y Nigeria aplican retenciones en la fuente a las transacciones digitales. Nepal, la India y Kenia aplican el IVA a las transacciones digitales. Esto amplía la base impositiva y mejora el cumplimiento. En Colombia, el impuesto de retención más alto en comparación con el impuesto aplicable en virtud del régimen PES sobre los servicios digitales anima a los no residentes a registrarse voluntariamente y realizar autoevaluaciones. Es importante destacar que contar con instituciones financieras e intermediarios como agentes de retención del impuesto, como es el caso de Colombia, puede mejorar el cumplimiento y cerrar las lagunas jurídicas.
- **Cálculo simplificado de los impuestos:** Colombia, India, Kenia y Tanzania han aplicado una tributación basada en el importe bruto con tipos fijos, lo que reduce la complejidad para las autoridades fiscales con capacidad limitada y disponibilidad de información limitada. Sin embargo, la tributación basada en el importe bruto puede no tener en cuenta los márgenes de beneficio específicos del sector y podría aumentar el riesgo de medidas de represalia por parte de los países desarrollados.
- **Pagos mensuales provisionales o pagos anticipados,** como en el caso de Colombia y la India. Cuando un régimen exige la presentación de una declaración de impuestos anual, los pagos anticipados o provisionales mejoran el cumplimiento, alivian la carga fiscal de los contribuyentes y garantizan la recaudación oportuna de ingresos por parte del gobierno.
- **Una unidad dedicada y con recursos suficientes dentro de la administración tributaria** para supervisar la aplicación y el cumplimiento de los impuestos digitales. Países como Kenia y Tanzania han adoptado este enfoque creando equipos especializados para administrar los impuestos sobre los servicios digitales. Estas unidades deben estar dotadas de la capacidad técnica, el personal y la infraestructura digital adecuados, y recibir formación y apoyo continuos para gestionar eficazmente el registro de los contribuyentes, la supervisión del cumplimiento y la aplicación de la ley.
- **Registro obligatorio para los proveedores digitales no residentes,** tal y como se ha introducido en Kenia, Nigeria y Nepal, lo que mejora la visibilidad de los contribuyentes no residentes y facilita la supervisión del cumplimiento.
- Los países han introducido **incentivos para animar a las empresas a cumplir con la normativa.** Colombia aplica un tipo reducido del 3 % por PES a las empresas no residentes registradas, mientras que a las empresas no residentes que no se han registrado se les aplica una retención fiscal general más elevada, del 10 %. Reconocer públicamente a los contribuyentes que cumplen con la normativa puede incentivar el cumplimiento. Kenia incentiva el cumplimiento reconociendo los esfuerzos de los contribuyentes no residentes que cumplen con la normativa durante el mes de los contribuyentes. La simplificación de los procesos de registro y presentación, en los que todo se realiza en línea, puede aumentar el cumplimiento. Por ejemplo, sistemas en línea como *iTax* en Kenia y *TaxPro Max* en Nigeria permiten el registro y la presentación automáticos.
- **Colaboración con otros departamentos reguladores gubernamentales:** La colaboración de la India con otros organismos reguladores ha mejorado la armonización legislativa y reforzado el cumplimiento normativo. Las políticas que exigen el almacenamiento local de datos, especialmente para las empresas de tecnología financiera, comercio electrónico, telecomunicaciones y tecnología sanitaria, han llevado

a muchas empresas digitales a mantener servidores en la India, lo que mejora la trazabilidad y facilita la aplicación de la normativa fiscal.

- Colombia y Nigeria cuentan con una **disposición contra la evasión fiscal** para garantizar que el umbral mínimo de ingresos no se manipule, teniendo en cuenta el valor agregado de todas las transacciones con partes relacionadas y afiliadas.
- **El aprendizaje entre pares** puede desarrollar capacidades y ayudar a establecer puntos de referencia. Kenia, Nigeria y Tanzania han participado en ejercicios de aprendizaje entre pares sobre la fiscalidad de la economía digital.

Hacia la armonización y la racionalización

Los estudios de caso ilustran la diversidad de las medidas nacionales en cuanto a su diseño, aplicación y ejecución. Si bien las medidas nacionales han generado ingresos significativos, el panorama fragmentado de la fiscalidad digital también ha dado lugar a un aumento de los costes de cumplimiento, a la incertidumbre jurídica y a un mayor riesgo de doble imposición y tensiones comerciales. Los continuos cambios en la legislación aumentan aún más la incertidumbre. Para hacer frente a esta situación, los países deben buscar la cooperación regional o internacional para establecer normas mundiales. Los países pueden empezar por armonizar los elementos básicos de sus regímenes fiscales digitales, entre ellos:

- Definiciones estandarizadas del alcance de los servicios digitales y PES
- Normas coherentes de fuente para los ISD y PES
- Umbrales comunes para los ingresos o la base de usuarios para establecer el nexo
- Definición de un rango aceptable de tipos impositivos para los ISD
- Normas coherentes de atribución de beneficios para PES
- Requisitos de información armonizados y sistemas de registro simplificados para los proveedores de servicios digitales no residentes
- Aprovechamiento de las plataformas regionales para la asistencia mutua en la administración tributaria, incluido el intercambio de información, la recaudación de impuestos y las estrategias de aplicación
- Mejora de la coordinación regional para evitar desventajas competitivas

La armonización no consiste en la uniformidad, sino en crear coherencia y compatibilidad, al tiempo que se mantiene la flexibilidad suficiente para equilibrar la soberanía nacional con la coherencia internacional, a fin de garantizar una fiscalidad justa, transparente y eficaz de la economía digital. El hecho de que los países se hayan comprometido a encontrar una solución negociada a nivel mundial para gravar la economía digital en el marco de la CNUCID es prometedor.

Consideraciones para el protocolo de la CNUCID

Las diversas experiencias nacionales en Colombia, India, Nepal, Kenia, Nigeria y Tanzania ofrecen valiosas lecciones para diseñar un protocolo de la tributación de servicios digitales coherente a nivel mundial en el marco de la CNUCID. Para aprovechar las experiencias de los países y promover la coherencia, respetando al mismo tiempo las diferencias nacionales, el diseño del protocolo debería tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Afirmar los derechos de tributación basados en la fuente que se ajustan a los modelos de negocio digitales

El protocolo debe afirmar claramente el derecho de las jurisdicciones de mercado a gravar los ingresos derivados de los servicios digitales consumidos dentro de sus fronteras, donde los usuarios generan un valor económico sustancial. Esto se puede lograr mediante:

- Ampliar la definición de establecimiento permanente para incluir la presencia digital no física, como la interacción de los usuarios o los umbrales de ingresos, o factores de presencia digital, como el nombre de dominio local, la plataforma digital o la opción de pago en moneda local.
- Los derechos de tributación en fuente mediante la retención en la fuente (WHT) sobre los ingresos procedentes de las jurisdicciones de mercado.
- El fomento de la actualización de los tratados bilaterales para alinearlos con los nuevos principios de tributación en fuente. Esto puede hacerse a través del protocolo.

2. Estandarizar los elementos clave del diseño

Para reducir la fragmentación y la incertidumbre jurídica, el protocolo debería promover normas estandarizadas para:

- Las normas de alcance y fuente de los ISD y PES.
- Umbrales coherentes de ingresos o usuarios, y un rango aceptable de tipos impositivos.
- Normas coherentes de atribución de beneficios para PES que reflejen la actividad económica, incluidos métodos alternativos de asignación de beneficios para los modelos de negocio digitales, como el prorrateo, prestando especial atención a las necesidades prácticas de aplicación de los países en desarrollo. Esto puede basarse en el método neto del artículo 12B, que ya utiliza el prorrateo.

3. Flexibilidad y opciones simplificadas

El protocolo debería apoyar modelos de cumplimiento simplificados que reconozcan las limitaciones de capacidad a las que se enfrentan muchas jurisdicciones en desarrollo, y proporcionar a los países un conjunto aceptable de opciones fiscales entre las que elegir en función de las prioridades y la capacidad de cada país. Entre ellas pueden figurar:

- Retención en la fuente sobre los pagos brutos.
- Métodos de beneficios estimados para la tributación basada en PES, que ofrezcan resultados predecibles y administrables.
- Flexibilidad en la elección de las opciones de tributación y en los plazos de aplicación, lo que permite una adopción gradual en función de la preparación nacional.
- Las propuestas fiscales también deben ser dinámicas para adaptarse a la rápida evolución de los modelos de negocio digitales.

4. Eliminación de la doble imposición

El protocolo debe definir claramente que, cuando una de las partes del protocolo aplique el conjunto aceptable de opciones fiscales, como los ISD, los impuestos por PES y las WHT digitales, estas serán elegibles para créditos fiscales extranjeros. Esta claridad es esencial para evitar la doble imposición. En resumen, los países que firmen el protocolo de la ONU se comprometerían a aplicar únicamente el conjunto de opciones fiscales aceptables y a conceder desgravaciones fiscales por los impuestos pagados por sus residentes en otros países a esas opciones fiscales. El protocolo puede diseñarse de manera similar al artículo 46 del Convenio Multilateral del Importe A²², de modo que

²² OCDE/G20, Convenio multilateral para aplicar el pilar uno, parte A: solución de dos pilares para abordar los retos fiscales que plantea la digitalización de la economía (2023). Disponible en <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>.

prevalezca sobre los tratados fiscales bilaterales vigentes entre las partes firmantes del protocolo.

5. Promover la asistencia administrativa mutua en materia tributaria

La aplicación efectiva de las medidas fiscales digitales depende de la capacidad de las administraciones tributarias para identificar, registrar y supervisar a los proveedores de servicios digitales no residentes y hacer cumplir la legislación fiscal. En consonancia con ello, el protocolo debería promover:

- El intercambio de información para acceder a datos sobre pagos y actividades de los usuarios, y la asistencia en la aplicación y el cobro de impuestos.
- Fomentar la cooperación mundial en materia de acceso a los datos y registro de los proveedores no residentes.
- Armonizar los requisitos de información para las empresas.

6. Establecer un mecanismo de resolución de controversias

Desarrollar un mecanismo multilateral de prevención y resolución de controversias para resolver los conflictos relacionados.

Resumen

Este documento muestra que la tributación de los proveedores de servicios digitales no residentes plantea enormes retos a muchas administraciones tributarias. Reconociendo estos retos, la OCDE, en su informe sobre la Acción 1 para abordar los retos fiscales de la economía digital, recomendó la aplicación de impuestos EL, PES o WHT. La OCDE no siguió adelante con esas recomendaciones, sino que se desarrolló el Importe A del Pilar Uno.

India, Kenia, Colombia, Nepal, Tanzania y Nigeria han promulgado medidas nacionales teniendo en cuenta la necesidad de actuar con rapidez para proteger sus bases impositivas y el hecho de que se espera que solo unas pocas empresas entren en el ámbito de aplicación del importe A, lo que puede no traducirse en ingresos razonables para muchos países, así como la preocupación de que el importe A pueda no ser ratificado, dado que, por su diseño, Estados Unidos tiene poder de veto sobre el mismo.

Si bien las medidas nacionales introducidas por los países analizados no siguieron los mismos caminos, todas las legislaciones establecieron un nexo entre los no residentes y sus jurisdicciones utilizando los ingresos y, en algunos casos, los umbrales de los usuarios. La aplicación de las medidas nacionales introducidas por los países plantea retos en materia de política fiscal debido a la interacción de las medidas nacionales con los convenios fiscales y los impuestos indirectos. Dada la definición restrictiva de establecimiento permanente en los convenios de doble imposición, los no residentes comparan precios para eludir la tributación en las jurisdicciones de la fuente.

Teniendo en cuenta que la aplicación de las medidas nacionales se enfrenta a retos importantes, como el cumplimiento y la ejecución, la interacción con los tratados fiscales y que la negociación bilateral del artículo 12B del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas en los tratados existentes es compleja y lleva mucho tiempo, se necesitaría una solución multilateral para garantizar que las empresas digitales no residentes paguen su parte justa de impuestos en los mercados en los que interactúan con usuarios, clientes o visitas. El Protocolo de las Naciones Unidas sobre la tributación de los ingresos procedentes de los servicios digitales transfronterizos en el marco de la CNUCID podría establecer normas más justas y equitativas, y el documento ha esbozado sus elementos clave de diseño.

REFERENCIAS

- Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) (2020). *Enfoque sugerido para la redacción de la legislación sobre el impuesto a los servicios digitales*. Pretoria: ATAF.
- ATAF (2021). La fiscalidad de la economía digital: la perspectiva africana - Resumen de políticas. Pretoria: ATAF.
- Andersen (2024). El impacto de la nueva Ley de Impuestos sobre los Servicios Digitales de Canadá en las empresas, 9 de septiembre. Disponible en <https://ca.andersen.com/blog/the-impact-of-canadas-new-digital-services-tax-act-on-businesses/>.
- Ariyibi, K. O., Bello, O. F., Ekundayo, T. F., Gupta, R., Samuel, E. O., Oluwabusolami, O. y Odumuwagon, O. O. (2024). *Abordar los retos de la fiscalidad del comercio electrónico y los servicios digitales en la economía globalizada*.
- Aslam, A. y Shah, A. (2021). La fiscalidad de la economía digital. En «*Los impuestos sobre la renta de las sociedades bajo presión. Por qué es necesaria una reforma y cómo podría diseñarse*». Washington, EE. UU.: Fondo Monetario Internacional, 189-226.
- Bauer, G., Fritz, J., Schanz, D. y Sixt, M. (2019). Retos del impuesto sobre la renta de las sociedades derivados de los modelos de negocio digitalizados. Disponible en SSRN 3348544.
- Cebreiro-Gomez, A., Clavey, C., Estevão, M., Leigh-Pemberton, J. y Stewart, B. (2022). *Impuesto sobre los servicios digitales: prácticas nacionales y retos técnicos*. Banco Mundial.
- Chowdhary, A. M., Maina, A. W. y Omole, K. (2024). Hacia un protocolo de las Naciones Unidas para gravar los servicios transfronterizos en una economía digitalizada. T20 y South Centre. Disponible en <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-no-40-19-december-2024/>.
- Cui, W. y Hashimzade, N. (2019). El impuesto sobre los servicios digitales como impuesto sobre la renta específica de la ubicación. Disponible en SSRN 3488812.
- Dagan, T. (1999). El mito de los tratados fiscales. *NYUJ Int'l L. & Pol.*, 32, 939.
- Devereux, M. P. y Vella, J. (2018). Gravar la economía digitalizada: ¿reforma específica o reforma de todo el sistema? *British Tax Review*, 4, 387-406.
- Enache, C. (2024). *La fiscalidad digital en todo el mundo*. Tax Foundation. Disponible en <https://taxfoundation.org/research/all/global/digital-taxation/>.
- Comisión Europea (2017). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema fiscal justo y eficiente en la Unión Europea para el mercado único digital*. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>.
- Unión Europea (UE) (2017). *Reglamento sobre minerales de conflicto*. Disponible en https://policy.trade.ec.europa.eu/development-and-sustainability/conflict-minerals-regulation_en.

- UE (19 de octubre de 2020). *Programa de trabajo de la Comisión para 2021*. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0690>.
- Fair Tax Foundation (2025). *Las seis empresas de Silicon Valley y su persistente brecha fiscal global*. Disponible en <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/Silicon-Six-Report-2025.pdf>.
- Falcão, T. (2025). Fiscalidad de la presencia económica significativa: ¿un concepto sin práctica? Centro Internacional de Impuestos e Inversiones (ITIC); Tax Notes, 10 de febrero. Disponible en <https://www.taxnotes.com/lr/resolve/tax-notes-international/significant-economic-presence-taxation-a-concept-without-practice/7qtv>.
- Feng, A., Joshi, S. y McGannon, Q. (2024). *Análisis de los tratados fiscales desequilibrados de los países en desarrollo. Perspectivas de la base de datos Tax Treaties Explorer..* South Centre. Disponible en <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/09/Graduate-Institute-South-Centre-Tax-Report-2024.pdf>.
- Grondona, V., Chowdhary, A. M. y Uribe, D. (2020). *Medidas nacionales sobre la tributación de la economía digital*. Documento de investigación n.º 111 del. South Centre. Disponible en <https://www.southcentre.int/research-paper-111-may-2020/>.
- Hearson, M. (2018). ¿Cuándo negocian los países en desarrollo su base impositiva corporativa? *Revista de Desarrollo Internacional*, 30(2), 233–255.
- Hongler, P. y Pistone, P. (2015). Planes para un nuevo nexo PE para gravar los ingresos empresariales en la era de la economía digital. Disponible en SSRN 2586196.
- Comité Intergubernamental de Negociación sobre la CNUCC (4 de abril de 2025). *Hoja de ruta y métodos de trabajo*. Disponible en <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-04/roadmap%20A-AC.298-CRP.12.pdf>.
- Kim, Y. R. (2019). Impuesto sobre los servicios digitales. *Actas. Conferencia anual sobre fiscalidad y actas de la reunión anual de la Asociación Nacional de Impuestos*, 112, 1–63.
- KPMG (2025). *Fiscalidad de la economía digitalizada: resumen de desarrollo*. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
- Mishra, D., Kedia, M., Reddy, A., Ramnath, K. y Vanguri, S. (2025). *Informe sobre el estado de la economía digital de la India (SIDE)*. ICRIER. Disponible en <https://icrier.org/publications/state-of-indias-digital-economy-side-report-2025/>.
- Moreno, A. B. y Brauner, Y. (2019). Gravar la economía digital tras los BEP... En serio. *Colum. J. Transnat'l L.*, 58, 121.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2015). *Abordar los retos fiscales de la economía digital, Acción 1 2015 Informe final*. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

- OCDE (2018). *Retos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional de 2018*. Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- OCDE (2019). Documento de consulta pública. Propuesta de la Secretaría para un «enfoque unificado» en el marco del primer pilar. Disponible en [https://web-archive.oecd.org/2019-10-10/532365-public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf](https://web.archive.oecd.org/2019-10-10/532365-public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf).
- OCDE (2021). Declaración sobre una solución de dos pilares para abordar los retos fiscales que plantea la digitalización de la economía. Disponible en <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.
- OCDE (11 de octubre de 2023). Convenio multilateral para aplicar el pilar uno, parte A. Marco inclusivo de la OCDE y el G20. Disponible en <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.
- PIB Delhi (2025). *Estimación y medición de la economía digital de la India*. Disponible en <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=2095260>.
- Singh, V. K. (2018). Interacción entre los precios de transferencia y la atribución de beneficios: cuestiones conceptuales y políticas para los países en desarrollo. Informe sobre políticas de cooperación fiscal n.º 3. Ginebra: South Centre. Disponible en https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution_EN.pdf.
- . Starkov, V. y Jin, A. (2024). *¿Una moneda al aire? Comparación de los ingresos fiscales procedentes de la Importe A y los regímenes fiscales de los servicios digitales para los países en desarrollo*. Documento de investigación n.º 199 del South Centre, Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) y Foro de Administración Tributaria de África Occidental (WATAF). Disponible en https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/05/RP199_A-Toss-Up_EN.pdf.
- Red de Justicia Fiscal (TJN) (2024). *Estado de la justicia fiscal 2024*. Disponible en <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-English-Tax-Justice-Network.pdf>.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2019). *Informe sobre la economía digital 2019*. Disponible en https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf.
- UNCTAD (2024). *Informe sobre la economía digital 2024. Configurar un futuro digital inclusivo y sostenible desde el punto de vista medioambiental*. Publicaciones de las Naciones Unidas. Disponible en https://unctad.org/system/files/official-document/der2024_en.pdf.
- Wagener, T. y Cade, K. (2024). *Impacto del aumento propuesto por los liberales demócratas al impuesto sobre los servicios digitales del Reino Unido*. Centro de Investigación de la CCIA. Disponible en <https://ccianet.org/research/reports/impact-liberal-democrats-proposed-increase-uk-digital-service-tax/>.

Banco Mundial (2024). . *Informe sobre el progreso y las tendencias digitales 2023..*
<https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/95fe55e9-f110-4ba8-933f-e65572e05395/content>.

DOCUMENTOS DE INVESTIGACIÓN RECIENTES DEL SOUTH CENTRE

N.º	Fecha	Título	Autores
142	4 de enero de 2022	Derecho de la competencia y acceso a los medicamentos: lecciones de la normativa y la práctica brasileñas	Matheus Z. Falcão, Mariana Gondo y Ana Carolina Navarrete
143	11 de enero de 2022	Derecho brasileño de la competencia y acceso a la salud en Brasil: Precios exploratorios en el sector de los medicamentos	Bruno Braz de Castro
144	27 de enero de 2022	Una exención TRIPS-COVID y compromisos superpuestos para proteger los derechos de propiedad intelectual en virtud de acuerdos internacionales de propiedad intelectual e inversión	Henning Grosse Ruse-Khan y Federica Paddeu
145	9 de febrero de 2022	El derecho a la salud en las disputas sobre patentes farmacéuticas	Emmanuel Kolawole Oke
146	16 de febrero de 2022	Una revisión de las disputas de la OMC sobre los ADPIC: implicaciones para el uso de flexibilidades para la salud pública	Nirmalya Syam
147	28 de febrero de 2022	¿Pueden las negociaciones en la Organización Mundial de la Salud conducir a un marco justo para la prevención, la preparación y la respuesta a las pandemias como bienes públicos mundiales?	Viviana Muñoz Tellez
148	7 de marzo de 2022	Recursos genéticos marinos fuera de las jurisdicciones nacionales: opciones de negociación sobre la propiedad intelectual	Siva Thambisetty
149	8 de marzo de 2022	El discurso internacional sobre el derecho al desarrollo y la necesidad de revitalizar su aplicación	Yuefen Li, Daniel Uribe y Danish
150	21 de marzo de 2022	La responsabilidad de los proveedores de servicios de Internet por la infracción de los derechos de autor en Sri Lanka: un análisis comparativo	Por Ruwan Fernando
151	19 de abril de 2022	Escapar de la trampa de la fragilidad/conflicto y la pobreza: cómo la interacción entre la prestación de servicios, el desarrollo de capacidades y la transformación institucional impulsa el proceso de transición para salir de la fragilidad	Mamadou Dia
152	21 de abril de 2022	Examen de determinadas excepciones en materia de salud pública en las leyes asiáticas sobre patentes	Kiyoshi Adachi
153	26 de abril de 2022	Análisis de patentes de medicamentos y productos bioterapéuticos en ensayos para tratar la COVID-19	Srividya Ravi
154	9 de mayo de 2022	Las vacunas contra la COVID-19 como bienes públicos mundiales: entre la vida y el beneficio	Katiuska King Mantilla y César Carranza Barona

155	27 de mayo de 2022	Fabricación para la exportación: una excepción procompetitiva compatible con el Acuerdo sobre los ADPIC	por Carlos M. Correa y Juan I. Correa
156	1 de junio de 2022	¿Una decisión difícil? Comparación de los ingresos fiscales que obtendrían los países en desarrollo con el importe A y los regímenes del artículo 12B del modelo de tratado de las Naciones Unidas	Vladimir Starkov y Alexis Jin
157	3 de junio de 2022	Moratoria de la OMC sobre los derechos de aduana aplicables a las transmisiones electrónicas: ¿cuántos ingresos arancelarios han perdido los países en desarrollo?	Rashmi Banga
158	15 de junio de 2022	Veinte años después de Doha: análisis del uso de las flexibilidades en materia de salud pública del Acuerdo sobre los ADPIC en la India	Muhammad Zaheer Abbas, PhD
159	15 de julio de 2022	Cosechando los frutos de la investigación sobre microorganismos: perspectivas y retos para la I+D y la industria en Sri Lanka	Ruwan Fernando
160	21 de julio de 2022	Avances en el acceso y la distribución de beneficios para el Convenio sobre la Diversidad Biológica: apertura limitada sobre la información natural	JoPESh Henry Vogel, Manuel Ruiz Muller, Klaus Angerer y Christopher May
161	26 de julio de 2022	Solución de dos pilares para gravar la economía digitalizada: implicaciones políticas y orientación para el Sur Global	Irene Ovonji-Odida, Verónica Grondona y Abdul Muheet Chowdhary
162	11 de agosto de 2022	El mecanismo multilateral permanente propuesto y su posible relación con el universo existente de resolución de controversias entre inversores y Estados	Danish y Daniel Uribe
163	19 de agosto de 2022	El derecho humano a la ciencia: ¿de la fragmentación a la aplicación integral?	Peter Bille Larsen y Marjorie Pamintuan
164	23 de septiembre de 2022	Impacto de un tipo impositivo mínimo en el marco de la solución del segundo pilar en los pequeños Estados insulares en desarrollo	Kuldeep Sharma
165	4 de octubre de 2022	Evaluación del impacto de los pilares uno y dos	Suranjali Tandon y Chetan Rao
166	6 de octubre de 2022	Lecciones de la aplicación por parte de la India de la Declaración de Doha sobre los ADPIC y la salud pública	Nanditta Batra
167	27 de octubre de 2022	Análisis de las intersecciones entre el cambio climático y los derechos humanos	Daniel Uribe Terán y Luis Fernando Rosales
168	28 de octubre de 2022	Flexibilidades del Acuerdo sobre los ADPIC y acceso a los medicamentos: evaluación de los obstáculos para el empleo de licencias obligatorias para	Anna S.Y. Wong, Clarke B. Cole y Jillian C. Kohler

productos farmacéuticos patentados en la OMC

169	8 de noviembre de 2022	La decisión del OMC sobre los ADPIC y las vacunas contra la COVID-19: ¿qué se necesita para aplicarla?	Carlos M. Correa y Nirmalya Syam
170	17 de noviembre de 2022	Abandonados a nuestra suerte: la COVID-19, los acuerdos de libre comercio ADPIC-Plus y la Declaración de Doha sobre los ADPIC y la salud pública	Melissa Omino y Joanna Kahumbu
171	29 de noviembre de 2022	Pautas para el examen de solicitudes de patentes relacionadas con productos farmacéuticos	Carlos M Correa
172	1 de diciembre de 2022	Flujos financieros ilícitos y recuperación de activos robados: el Norte Global debe actuar	Abdul Muheet Chowdhary y Sebastien Babou Diasso
171	31 de enero de 2022	Directrices para el examen de las solicitudes de patentes relativas a productos farmacéuticos	Carlos M Correa
173	7 de febrero de 2023	Análisis de las patentes relacionadas con la COVID para anticuerpos y vacunas	Kausalya Santhanam
174	13 de febrero de 2023	Liderar y coordinar la salud mundial: fortalecer la Organización Mundial de la Salud	Nirmalya Syam
175	22 de marzo de 2023	Experiencias internacionales sobre la concesión de licencias obligatorias por razones de salud pública	Catalina de la Puente, Gastón Palopoli, Constanza Silvestrini, Juan Correa
176	29 de marzo de 2023	De dónde viene y a dónde va el financiamiento para la salud mundial	Germán Velásquez
177	18 de mayo de 2023	Dilemas políticos para los países en desarrollo de la ASEAN derivados de la moratoria arancelaria sobre los productos transmitidos electrónicamente	Manuel F. Montes y Peter Lunenborg
178	22 de mayo de 2023	Una respuesta al COVID-19 y más allá: ampliar la capacidad africana en la producción de vacunas	Carlos M. Correa
179	14 de julio de 2023	Revitalizar el Movimiento de Países No Alineados para la era posterior a la COVID-19	Yuefen Li, Daniel Uribe y Danish
180	9 de agosto de 2023	La dimensión olvidada de la actividad inventiva aplicada a los productos farmacéuticos y biotecnológicos: el caso de la ley de patentes de Sri Lanka	Ruwan Fernando
181	14 de agosto de 2023	Tendencias, razones y perspectivas de la desdolarización	Yuefen Li
182	7 de septiembre de 2023	Multilateralismo: ¿es bueno para los países en desarrollo?	Harris Gleckman
183	15 de septiembre de 2023	Los países menos adelantados y sus avances en los Objetivos de Desarrollo Sostenible	Peter Lunenborg

184	15 de septiembre de 2023	Promoción del uso de licencias obligatorias en Jordania durante la pandemia	Laila Barqawi
185	13 de octubre de 2023	Flujos de inversión extranjera en un panorama geoeconómico cambiante	Danish
186	14 de noviembre de 2023	Patentamiento de anticuerpos monoclonales. El caso de Argentina	Juan Correa, Catalina de la Puente, Ramiro Picasso y Constanza Silvestrini
187	4 de diciembre de 2023	El Pacto Digital Global: oportunidades y desafíos para los países en desarrollo en un espacio digital fragmentado	Carlos Correa, Danish, Vitor Ido, Jacqueline Mwangi y Daniel Uribe
188	7 de diciembre de 2023	La intersección entre la propiedad intelectual, la salud pública y el acceso a tecnologías relacionadas con el clima	Livia Regina Batista
189	21 de diciembre de 2023	Situación de los establecimientos permanentes según las normas GloBE	Kuldeep Sharma
190	24 de enero de 2024	Aplicación de la Declaración de Doha en la legislación de la OAPI: ¿son importantes los períodos de transición?	Patrick Juvet Lowé Gnintedem
191	25 de enero de 2024	Decisión de exención de los ADPIC para el acceso equitativo a las contramedidas médicas en la pandemia: diagnóstico y tratamiento de la COVID-19	Nirmalya Syam y Muhammad Zaheer Abbas, PhD
192	30 de enero de 2024	Pautas para el examen de patentes sobre anticuerpos monoclonales	Juan Correa, Catalina de la Puente, Ramiro Picasso y Constanza Silvestrini
193	2 de febrero de 2024	Desafíos actuales y posibles escenarios futuros de la salud mundial	Germán Velásquez
194	15 de febrero de 2024	Aplicación de las flexibilidades y medidas cautelares del Acuerdo sobre los ADPIC: un estudio de caso de la India	Shirin Syed
195	6 de marzo de 2024	Régimen de licencias obligatorias y uso público no comercial en Argentina	Juan Ignacio Correa
196	19 de abril de 2024	Licencias obligatorias para exportación: operacionalización en el orden jurídico argentino	Valentina Delich
197	28 de mayo de 2024	Las licencias obligatorias como remedio contra los precios excesivos de los medicamentos que salvan vidas	Behrang Kianzad
198	31 de mayo de 2024	¿Qué puede aprender Camboya de Tailandia y la India mientras se prepara para dejar de ser un país menos adelantado?	Brigitte Tenni, Deborah Gleeson, Joel Lexchin, Phin Sovath y Chalernsak Kittittrakul
199	10 de junio de 2024	¿Una moneda al aire? Comparación de los ingresos fiscales procedentes de los regímenes fiscales Amount A y Digital Service Tax para los países en desarrollo	Vladimir Starkov y Alexis Jin
200	26 de junio de 2024	Transformación de las estructuras no militares de la gobernanza mundial	Harris Gleckman

		Evaluación de las prioridades para el capítulo 5 del Pacto por el Futuro	
201	27 de junio de 2024	Resistencia a los antimicrobianos: optimización del uso de antimicrobianos en animales destinados al consumo humano	Viviana Muñoz Téllez
202	28 de junio de 2024	Limitaciones y perspectivas para las prácticas sostenibles en el sector ganadero de Argentina, con especial énfasis en el uso de antimicrobianos	David Oseguera Montiel
203	11 de julio de 2024	La industria de las vacunas tras la pandemia de COVID-19: una perspectiva internacional	Felix Lobo
204	24 de julio de 2024	Negociación de la salud y la autonomía: exclusividad de datos, políticas sanitarias y acceso a las innovaciones farmacéuticas	Henrique Zeferino De Menezes, Julia Paranhos, Ricardo Lobato Torres, Luciana Correia Borges, Daniela De Santana Falcão y Gustavo Soares Felix Lima
205	30 de julio de 2024	¿La selección de la inversión extranjera directa por motivos de «seguridad nacional» o desarrollo sostenible es una bendición disfrazada?	Daniel Uribe Terán
206	28 de agosto de 2024	Equidad y preparación ante pandemias: análisis de las enmiendas de 2024 al Reglamento Sanitario Internacional	Nirmalya Syam
207	29 de agosto de 2024	Debates sobre el proyecto de disposiciones relativas a los daños y perjuicios en el sistema de solución de controversias entre inversores y Estados en el Grupo de Trabajo III de la CNUDMI	José Manuel Álvarez Zárate
208	10 de septiembre de 2024	Impulsar la adopción de medidas políticas para hacer frente a la resistencia a los antimicrobianos: próximos pasos para la gobernanza mundial	Anthony D. So
209	25 de septiembre de 2024	La RAM en la acuicultura: mejora de las exportaciones de camarones de la India mediante prácticas sostenibles y la reducción del uso de antimicrobianos	Robin Paul
210	30 de septiembre de 2024	Decisión 15/9 y el Protocolo de Nagoya: ¿Quién debe obtener qué en el mecanismo multilateral de distribución de beneficios?	JoPESh Henry Vogel, Natasha C. Jiménez-Revelles, Xavier A. Maldonado-Ramírez de Arellano
211	14 de octubre de 2024	Las implicaciones de las restricciones del tratado sobre los derechos fiscales sobre los servicios,	Faith Amaro, Verónica Grondona, Sol Picciotto

		especialmente para los países en desarrollo	
212	9 de enero de 2025	Regulación internacional de los diseños industriales: el Acuerdo sobre los ADPIC a la luz del Derecho de la Unión Europea	Adèle Sicot
213	13 de diciembre de 2024	Navegando por el Grupo de Trabajo de la OMC sobre Comercio y Transferencia de Tecnología: un análisis crítico desde la perspectiva de los países en desarrollo	Nirmalya Syam
214	15 de enero de 2025	Aplicación de la excepción Bolar: diferentes enfoques en la UE	Dmytro Doubinsky
215	23 de enero de 2025	Evaluación de los cinco años de la Zona de Libre Comercio Continental Africana (AfCFTA): propuestas de posibles modificaciones	Kiiza Africa
216	27 de febrero de 2025	¿Impulsará el Pacto por el Futuro una agenda global común sobre los retos a los que se enfrenta la humanidad?	Viviana Muñoz Téllez, Danish, Abdul Muheet Chowdhary, Nirmalya Syam, Daniel Uribe
217	20 de mayo de 2025	Aplicación transfronteriza de los derechos de autor: especial énfasis en las decisiones judiciales y los laudos arbitrales	Hany Salem
218	12 de junio de 2025	Vientos de cambio: el club de naciones BRICS socava el dominio occidental: el amanecer del nuevo sur	Len Ishmael, PhD
219	16 de junio de 2025	Reducir el coste de las remesas: una prioridad para el Sur Global	Danish
220	25 de junio de 2025	Aprovechar el comercio con cuentas abiertas: un factor clave para los flujos financieros ilícitos procedentes de los países en desarrollo	Yuefen Li
221	15 de julio de 2025	La carrera por la IA: un equilibrio precario entre innovación, inclusión y prosperidad para todos	Daniel Uribe Terán
222	16 de julio de 2025	Diseño de un panel independiente sobre pruebas para la acción contra la resistencia a los antimicrobianos: lecciones de organismos seleccionados en materia de salud mundial, cambio climático y biodiversidad	Viviana Muñoz Téllez y Francesca Chiara
223	22 de julio de 2025	Vigilancia comunitaria para el seguimiento de la resistencia a los antimicrobianos: importancia, requisitos y viabilidad en los países de ingresos bajos y medios	Afreenish Amir
224	18 de agosto de 2025	Reflexiones sobre el desarrollo global en tiempos de crisis: argumentos a favor de un paradigma de desarrollo alternativo	K. Seeta Prabhu

225	12 de septiembre de 2025	Siete décadas después de Bandung: el panorama cambiante de la cooperación Sur-Sur y triangular	Danish
-----	-----------------------------	--	--------



International Environment House 2
Chemin de Balexert 7-9
1219 Vernier, Ginebra
Suiza
+41 (0)22 791 8050
south@southcentre.int
www.southcentre.int



26 Sokode Crescent
Wuse Zone 5
Abuja
Nigeria
+234 (0)815 641 0255
info@wataf-tax.org
www.wataf-tax.org

ISSN 1819-6926