

Recaudación potencial del IVA a la economía digital en Centroamérica, Panamá y República Dominicana

Carlos Garcimartín
Jerónimo Roca
Karen Díaz

Departamento de Países de
Centroamérica, México,
Panamá y República
Dominicana

NOTA TÉCNICA N°
IDB-TN-2201

Recaudación potencial del IVA a la economía digital en Centroamérica, Panamá y República Dominicana

Carlos Garcimartín
Jerónimo Roca
Karen Díaz

Carlos Garcimartín es Economista del Departamento de Países de Centroamérica, México, Panamá y República Dominicana del BID

Karen Díaz es consultora del Departamento de Países de Centroamérica, México, Panamá y República Dominicana

Junio 2021

Catalogación en la fuente proporcionada por la
Biblioteca Felipe Herrera del
Banco Interamericano de Desarrollo
Garcimartín Alférez, Carlos.

Recaudación potencial del IVA a la economía digital en Centroamérica, Panamá y
República Dominicana / Carlos Garcimartín, Jerónimo Roca, Karen Díaz.

p. cm. — (Nota técnica del BID ; 2201)

Incluye referencias bibliográficas.

1. Electronic commerce-Taxation-Central America. 2. Electronic commerce-Taxation-
Dominican Republic. 3. Value-added tax-Central America. 4. Value-added tax-
Dominican Republic. I. Roca, Jerónimo. II. Díaz, Karen. III. Banco Interamericano de
Desarrollo. Departamento de Países de Centroamérica, Haití, México, Panamá y la
República Dominicana. IV. Título. V. Serie.

IDB-TN-2201

Códigos JEL: H20, H25, H71, L10, O23

Palabras clave: economía digital, política tributaria, política fiscal, administración
tributaria, impuesto al valor agregado

<http://www.iadb.org>

Copyright © 2021 Banco Interamericano de Desarrollo. Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons IGO 3.0 Reconocimiento-NoComercial-SinObrasDerivadas (CC-IGO 3.0 BY-NC-ND) (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode>) y puede ser reproducida para cualquier uso no-comercial otorgando el reconocimiento respectivo al BID. No se permiten obras derivadas.

Cualquier disputa relacionada con el uso de las obras del BID que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la CNUDMI (UNCITRAL). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo y el uso del logotipo del BID, no están autorizados por esta licencia CC-IGO y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Note que el enlace URL incluye términos y condiciones adicionales de esta licencia.

Las opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.



RECAUDACIÓN POTENCIAL DEL IVA A LA ECONOMÍA DIGITAL EN CENTROAMÉRICA, PANAMÁ Y REPÚBLICA DOMINICANA¹

Carlos Garcimartín, Jerónimo Roca y Karen Díaz

1. Introducción

Aunque como señala el FMI (2018), la medición de la economía digital es aún muy defectuosa, no cabe duda de que ocupa un lugar más cada vez más importante en la vida económica de los países. Las tasas de crecimiento del comercio electrónico, los servicios de intermediación, la publicidad on-line y otras actividades digitales son muy superiores a las correspondientes a la economía tradicional (Comisión Europea, 2018: OCDE, 2015). Es posible que su dimensión total con relación al PIB sea aún reducida, pero su tasa de crecimiento y su impacto en algunos sectores son notables.

Todo ello está teniendo consecuencias cada vez más importantes en distintos ámbitos y, entre ellos, se encuentra la tributación. Se trata de cambios cualitativos que exigen un enfoque distinto a las reglas impositivas tradicionales. Las propias características de la economía digital hacen que estas reglas tengan una validez limitada y que sea necesario su replanteamiento. La importancia de los usuarios en el proceso de creación de valor, la posibilidad de que las compañías tengan una presencia económica significativa en un país sin contar con apenas presencia física o la gran relevancia de los intangibles tienen implicaciones sustanciales para la tributación.

En la imposición sobre la renta empresarial las consecuencias de la economía digital atañen básicamente a dos aspectos clave de la arquitectura de la tributación internacional: el reparto de los derechos de tributación y el aumento de los problemas de erosión de la base imponible. En la práctica, esto afecta, en primer lugar, a la definición de establecimiento permanente; clave para que un país tenga derechos de tributación sobre las rentas de una empresa. Según los estándares actuales, los establecimientos permanentes requieren una cierta presencia física; o bien mediante un lugar fijo de negocios o bien mediante un agente dependiente. Sin embargo, en la economía

¹ Queremos agradecer a Alberto Barreix por sus valiosas sugerencias y comentarios a este estudio.

digital es posible que una empresa desarrolle una actividad importante en un país sin apenas presencia física. Además, algunas instalaciones, como los almacenes, tan necesarias en el comercio electrónico, han estado específicamente exentas de ser consideradas establecimiento permanente. En suma, son reglas que se diseñaron para la economía tradicional, donde presencia económica significativa se asocia a presencia física, no a presencia digital.

Por otro lado, las características de la economía digital y, en especial, la notable relevancia que tienen en la misma los activos intangibles, exacerbando los problemas de erosión de la base imponible. No resulta difícil reubicar dichos activos hacia jurisdicciones de baja tributación y, al mismo tiempo, éstos son muy difíciles de valorar. Además, ello incentiva el uso de empresas puente en países con una buena red de tratados, contribuyendo al problema del *treaty shopping*. No es algo exclusivo de la economía digital, pero sí de mayor relevancia que en otros sectores más tradicionales.

En relación con la renta personal, la economía digital también tiene implicaciones importantes sobre su tributación. En ocasiones cambia la configuración de asalariado a autoempleo, modificando el estatus del trabajador y, por tanto, los impuestos a aplicar. La frontera entre las diversas categorías se vuelve difusa (trabajo dependiente, actividad profesional, rentas de capital) y, en consecuencia, también su tratamiento tributario.

En cuanto a la imposición indirecta, también surgen problemas que requieren cambios en las reglas de tributación. Éste es el caso, en primer lugar, de la exención de IVA en la venta transfronteriza de bienes de escaso valor, algo que tenía sentido en la economía tradicional, pero que se ha convertido en un reto con el crecimiento del comercio electrónico. Otro desafío surge en relación con los sectores exentos, que pueden diseñar operaciones internas de intercambio de productos digitales para minimizar su pago de IVA. Finalmente, en cuanto al comercio de servicios, la cuestión es algo más compleja que en el comercio de bienes. En la economía tradicional se justificaba que el IVA se pagara en el país de origen; sin embargo, con el fuerte aumento del comercio de servicios electrónicos, esto se ha convertido en un problema cada vez más importante.

Por otro lado, hay que subrayar que los retos de la economía digital no solo implican una posible pérdida de ingresos fiscales, sino que también inciden en la competencia, en la medida en que las empresas no compitan en igualdad de condiciones fiscales. Esto es muy evidente, por ejemplo, en el comercio electrónico, donde los proveedores internos pueden verse perjudicados frente a las compras *online*. Pero, también en otros ámbitos de la economía digital, como en el transporte o el alojamiento. Además, la economía digital también supone importantes retos para las administraciones tributarias a la hora de llevar a cabo su tarea, como, por ejemplo, la necesidad de información de intermediarios que no se encuentran en el país de consumo o de contar con la colaboración de las plataformas a la hora de hacer efectivo el pago de los impuestos.

Es por todo ello que la comunidad internacional intenta alcanzar soluciones multilaterales a estos retos, siendo en la renta empresarial donde más difícil resulta alcanzar un consenso, mientras en el IVA las discrepancias son mucho menores. De hecho, son ya varios los países que están aplicando el IVA a la economía digital, algunos de ellos latinoamericanos. Sin embargo, otras regiones van más rezagadas, entre ellas, Centroamérica, Panamá y República Dominicana (CAPRD). Costa Rica está dando sus primeros pasos en gravar con IVA a los servicios digitales, en Honduras, Panamá y República Dominicana se está debatiendo sobre ello², mientras que el resto está más atrasado. Dejar fuera del marco tributario del IVA a la economía digital no solo supone —y supondrá cada vez más— pérdidas de recaudación importantes, más aún en el contexto de la crisis del COVID³, sino también una competencia desleal en perjuicio de los modelos tradicionales de negocio que sí están sujetos al impuesto. El objetivo principal de este trabajo es ofrecer una estimación de la recaudación potencial que puede lograrse con la incorporación de la economía digital al IVA. Conviene hacer tres precisiones al respecto. En primer lugar, ya existen estimaciones para estos países (la más reciente por parte de Jiménez y Podestá, 2021⁴), pero la metodología es distinta. Mientras estos autores emplean las cuentas públicas de unas cuantas multinacionales y distribuyen sus ingresos en términos geográficos a partir de una serie de

² Según KPMG (2021), a principios de 2021 ochenta y un países están aplicando impuestos indirectos sobre la economía digital, de los cuales nueve son latinoamericanos (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay); es decir, solo uno de CAPRD, aunque otros tres (Honduras, Panamá y República Dominicana) están analizando su introducción.

³ Como señalan Jiménez y Podestá (2021), no solo por la caída de recaudación, sino también porque las medidas de confinamiento han acelerado el consumo vía plataformas digitales.

⁴ Aunque estos autores no incluyen a Belice.

variables para después calcular unos ingresos por IVA, la fuente de datos aquí empleada es Statista, que recoge la actividad de un número mayor de compañías. En segundo lugar, en este trabajo incorporamos también el comercio electrónico de bienes, no solo los servicios digitales. En tercer lugar, en la práctica, los países que aplican el IVA a la economía digital suelen comenzar por llegar a acuerdos con las grandes compañías, que habitualmente están fuera de su territorio, para incorporarlas a la tributación. Es un proceso que toma tiempo y no es sencillo. Por ello, la recaudación suele ser baja al inicio e ir creciendo después, a medida que se llega a un acuerdo con más compañías. Por todo ello, las estimaciones que se presentan deben entenderse como una recaudación potencial máxima, una vez que se haya recorrido el camino suficiente, no como algo materializable al poco tiempo de introducirse el IVA.

Al margen de esta introducción, en la sección 2 se discuten los principales retos que la economía digital tiene sobre la tributación indirecta, en particular, el IVA. En la sección 3 se ofrece una cuantificación de la economía digital en CAPRD que permite tener una idea de su volumen y significado. Además, se describe la metodología utilizada en este estudio, y se presentan las estimaciones de recaudación potencial de la aplicación del IVA a los países de CAPRD en las diferentes categorías de economía digital, todo ello basado en los datos de Statista. Finalmente, en la sección 4 se recogen las conclusiones más relevantes.

2. El reto de la economía digital para el IVA

En la lógica del IVA (y de otros impuestos indirectos) rige el principio de destino en las operaciones transfronterizas, de modo que el impuesto se aplique en el país donde se encuentre el comprador⁵. El motivo es que, si se aplicara el impuesto del país de origen, la competencia estaría distorsionada por motivos fiscales, teniendo una clara ventaja los proveedores de países de menores tasas, lo que, a su vez, podría generar una competencia fiscal a la baja. En el caso del comercio de bienes, la excepción fundamental a esta regla han sido tradicionalmente los bienes de escaso valor adquiridos por consumidores. Dado el costo de controlarlos para las autoridades aduaneras, ha resultado preferible mantenerlos exentos en destino, fijando los países umbrales por

⁵ Así lo reconoce al menos la directriz 3.1.de la OCDE sobre “determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles” (OCDE, 2017b)

debajo de los cuales rige la exención. Para el resto (compras por empresas o particulares por encima del umbral), se procedía a autoliquidación.

Con el crecimiento del comercio electrónico, la exención a la venta de bienes de escaso valor se ha convertido en un problema, no solo por los ingresos dejados de percibir por la administración tributaria, sino por la competencia desleal que supone, dado que los vendidos internamente sí están gravados⁶. Parece deseable, por tanto, eliminar esa exención. No obstante, la simple supresión del umbral para pequeñas compras puede no ser una solución viable, pues se sobre-cargaría a las aduanas en sus labores de control. Es por ello, que eliminar la exención a los bienes de escaso valor requiere la participación de las plataformas de comercio *online* (alrededor del 60% del B2C internacional de bienes se efectúa a través de las plataformas más grandes; OCDE, 2019), así como de otros participantes, como *couriers* o el servicio postal. Del mismo modo, parecen necesarios métodos simplificados de registro⁷, sin los derechos de devolución de IVA pagado ni obligaciones de reportes completos, pues los proveedores pueden estar en otra jurisdicción sin incentivos ni conocimientos para aplicar IVA en destino, por lo que resulta recomendable que se permita registrarse de forma simplificada (OCDE 2018)⁸.

Precisamente, en esta línea, la Unión Europea va a eliminar el umbral mínimo en julio de 2021 para bienes y servicios, extendiendo la *Mini-One-Stop-Shop* (mini ventanilla única; un sistema simplificado de registro para declarar y pagar IVA en operaciones B2C que ya existe en telecomunicaciones, radiodifusión y servicios electrónicos) a todo tipo de servicios y a ventas intracomunitarias y desde terceros países, transformando dicha “mini ventanilla única” en “ventanilla única” a través de un portal web del país europeo en que se identifican, mediante el que se abonaría el IVA debido a otros Estados Miembros. Además de eliminar la exención para la

⁶ También el no aplicar el IVA a la economía digital puede tener efectos regresivos, dado que es probable que los hogares de mayor ingreso realicen más importaciones de bienes y servicios por vía digital

⁷ En esta línea, la OCDE, el BID, el Banco Mundial y el CIAT están desarrollando un “toolkit” para los países de América Latina y Caribe con vistas a facilitar la implementación del IVA a la economía digital siguiendo las recomendaciones propuestas por la OCDE. También hay que tener en cuenta, como señala Jorrat (2020), que la capacidad de los países con mercados pequeños de hacer cumplir las obligaciones de IVA para las empresas no ubicadas en su territorio es más limitado.

⁸ Para un proveedor no residente, especialmente cuando se trata de PYMEs, el costo de cumplimiento sería muy elevado si se ve obligado a registrarse y declarar IVA en la forma habitual en todos los países donde tiene clientes.

importación de bienes con valor menor de 22 euros⁹, con el fin de lograr una competencia justa entre empresas radicadas dentro y fuera de la UE, cuando una plataforma digital facilite la venta desde terceros países de bienes con valor menor a 150 euros a particulares, dicha plataforma adquiere la condición de receptor y proveedor. Es decir, las operaciones B2C se separan en una B2B (de la vendedora al portal) y un B2C (del portal al consumidor). Lo que se busca es que se pague en destino y de forma sencilla a través de la ventanilla única, permitiendo un mecanismo simplificado de retirada en aduanas¹⁰. De este modo, los grandes portales de comercio electrónico serán los responsables de recaudar el IVA de bienes vendidos por empresas de fuera de la UE a consumidores de la Unión.

En cuanto al comercio de servicios, la cuestión es algo más compleja que en el comercio de bienes. En principio, debería regir también el principio de destino, pero para hacerlo posible se requeriría autoliquidación, razón por la cual la mayoría de los sistemas grava en origen. En la época predigital esta definición no presentaba grandes problemas, ya que las importaciones de servicios, especialmente las que hacían consumidores finales, eran escasas. Sin embargo, con el fuerte aumento del comercio de servicios electrónicos, esto se ha convertido en un problema cada vez más importante. Gravar en origen evita el fraude en servicios B2C, pero incentiva el desplazamiento a ofrecer servicios desde jurisdicciones de baja tributación. Es por eso, que cada vez más países están pasando también servicios B2C a destino, con obligación de registrarse, cobrar y remitir el impuesto *online*. Es lo que recomienda la propia OCDE (OCDE, 2015), a la par que un método simplificado de registro para no residentes. No obstante, es también fundamental conseguir la colaboración de los proveedores foráneos (ya que es difícil controlarlos, al ser de otra jurisdicción), pero la experiencia indica que las grandes plataformas suelen colaborar siempre que se les facilite la tarea. Además de la UE, otros países, como Australia, Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica o Uruguay¹¹ han empezado a aplicar el principio de destino en servicios digitales, incluyendo descargas de música, video, aplicaciones, juegos o *ebooks*, siendo el proveedor el encargado de registrarse y abonarlo.

⁹ Otros países, como Australia, Noruega, Nueva Zelanda y Suiza también han quitado el umbral, haciendo responsables a las plataformas de recaudar el IVA en bienes por debajo el mínimo.

¹⁰ Podrán asignar un intermediario (*courier*, servicio postal, agente de aduanas) cuando el envío no supere los 150 euros y estos podrán hacer declaraciones periódicas en lugar de envío a envío.

¹¹ Para un análisis de las principales experiencias de tributación a la economía digital, véase Jorrot (2020) y Jiménez y Podestá (2021).

Otro problema que puede surgir en el ámbito del IVA se refiere a las adquisiciones transfronterizas de multinacionales en industrias exentas (como la banca) (OCDE, 2015). Existe la posibilidad de utilizar relaciones intra-grupo para minimizar el pago de IVA. Por ejemplo, un banco que compra servicios de procesamiento de datos; en vez de adquirirlo el establecimiento que va a emplearlo y pagar el IVA correspondiente sin derecho a devolución (por la exención de la actividad bancaria), lo adquiere un establecimiento del grupo en un país con menor tasa y después éste le cobra al primero por dichos servicios. Dado que las relaciones entre establecimientos de la misma empresa no llevan IVA, la factura total sería menor.

Pese a estos retos que genera la economía digital en el IVA, cabe señalar que, en este ámbito, el consenso internacional es mucho mayor. La OCDE (2015, 2017) ha señalado la importancia de aplicar el principio de destino en la provisión de bienes y servicios por vía electrónica. También la propia OCDE (2019b) ha indicado la importancia de colaborar con las plataformas de comercio *online*, pudiendo ser adecuado que éstas sean responsables de recaudar y entregar de forma conjunta con el proveedor último del bien, con el fin de no cargar una responsabilidad excesiva sobre las plataformas.

Para concluir, cabe recordar que el IVA no agota el problema de la tributación indirecta de la economía digital. Existen efectos sobre otros tributos, como el caso del juego *online*, donde también es deseable establecer registro de las operadoras, con obligación de que practiquen la retención de los impuestos y su ingreso (Díaz de Sarralde, 2018).

3. Estimación de potencial recaudatorio del IVA a la economía digital en CAPRD

La economía digital ha adquirido una creciente importancia en los países CAPRD. De acuerdo con Del Carmen et al. (2020), en 2019 sus ingresos en esta región alcanzaron 21,7 mil millones de dólares, el 6% del PIB de CAPRD en comparación con 11% para países de la OCDE, con un crecimiento anual del 23% en dicho año. Para el objetivo del presente estudio la magnitud es mucho menor, dado que solo se consideran aquellas actividades susceptibles de ser gravadas con IVA, como se explica más adelante, en particular, cinco grandes categorías: i) comercio

electrónico de bienes de consumo, ii) medios digitales, iii) servicios de alojamiento, iv) servicios de transporte, y v) otros servicios (cuadro 1).

Cuadro 1. Categorías de la economía digital consideradas

Categoría	Desagregación	Conceptos incluidos en los ingresos
Comercio electrónico (bienes de bajo valor)	Moda y accesorios	Ingreso anual resultado de la venta de bienes físicos mediante un canal digital (todas las variedades de dispositivos) a un usuario final privado (B2C).
	Electrónicos y multimedia	
	Juguetes, pasatiempos y otros	
	Mobiliario y electrodomésticos	
	Comida y cuidado personal	
Medios digitales	Videojuegos	Ingreso anual corresponde al gasto de los consumidores en contenidos y aplicaciones de medios audiovisuales que se distribuyen directamente a través de internet.
	Video bajo demanda (<i>Video-on-Demand</i>)	
	<i>Video Streaming</i>	
	Descargas de video	
Servicios de alojamiento		Ingreso anual se refiere al gasto de los consumidores en reservaciones de alojamiento privado realizadas en línea.
Servicios de transporte		Ingreso anual se refiere a los pagos efectuados por los consumidores de servicios de movilidad en línea que conectan pasajeros con conductores (<i>Ride Hailing</i>).
Otros servicios	<i>Apps</i> de deportes y nutrición	Ingreso anual resultado de la venta de aplicaciones (<i>apps</i>) de deportes, nutrición, citas, así como de páginas de internet de citas.
	Servicios de citas	

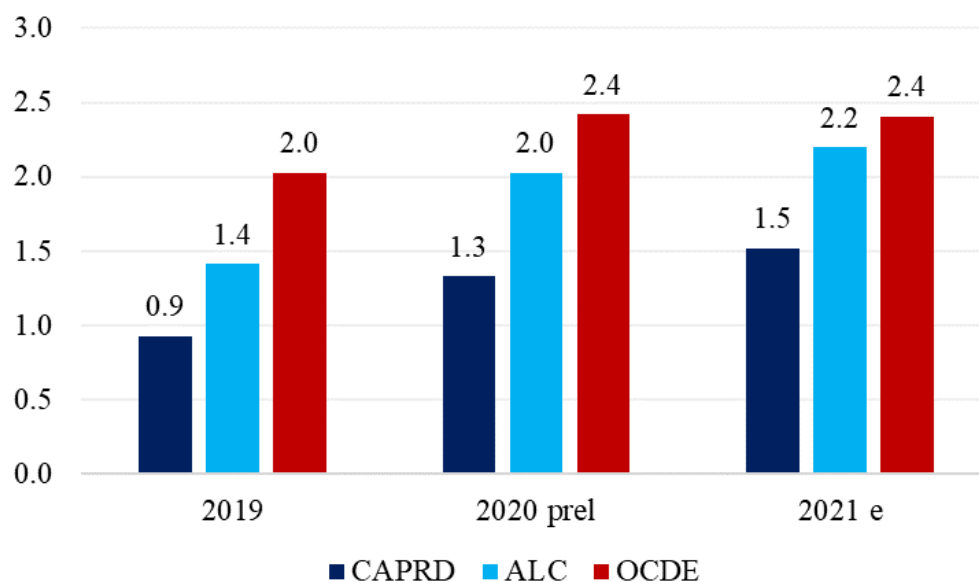
Fuente: elaboración propia a partir de Statista

Teniendo esto en cuenta, en 2019, los ingresos de la economía digital susceptible de ser gravada con IVA ascendieron a 3,4 mil millones US\$ en CAPRD, equivalentes a 0,9% del PIB, en comparación con 1,4% del PIB para países de América Latina y el Caribe (ALC)¹² y 2,0% para países de la OCDE (gráfico 1). Por su parte, dichos ingresos crecieron un 32% anual en 2020 (vs

¹² Incluye: Argentina, Belice, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Guyana, Honduras, Haití, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, Perú, Paraguay, Uruguay, y Suriname.

16% en países de la OCDE y 19% en ALC). Para 2021 se prevé que los ingresos de CAPRD se incrementen 23% anual para llegar a 5,3 mil millones USD.

Gráfico 1. Ingresos de la economía digital susceptibles de ser gravados con IVA (% PIB)



Fuente: elaboración propia a partir de Statista

3.1 Metodología

Como se adelantó, la estimación del potencial recaudatorio del IVA a la economía digital en CAPRD se realizó a partir de la base de datos Statista, que contiene información dispersa sobre diversas transacciones digitales. Dada la dispersión de la información, el primer paso fue construir los siguientes grupos de transacciones: i) comercio electrónico de bienes de consumo (B2C), ii) medios digitales, iii) servicios de alojamiento, iv) servicios de transporte, y v) otros servicios. Los montos anuales en dólares de estas transacciones, informados por Statista, son la base imponible del impuesto —con las precauciones metodológicas que se comentan más adelante—, a la que se le aplicó la tasa de IVA correspondiente para obtener la recaudación potencial del IVA Digital en cada uno de los países considerados.¹³ La información sobre el monto anual de estas transacciones

¹³ Es muy poco probable que los proveedores del exterior reclamen créditos de IVA. Con la excepción de servicios de alojamiento, que se explica más adelante, se consideró la tasa general de IVA vigente en cada país: Belice, 12.5%; Costa Rica, 13%; El Salvador, 13%; Guatemala, 12%; Honduras, 15%; Nicaragua, 15%; Panamá, 7%; y República Dominicana, 18%. En servicios de alojamiento se aplicó la tasa especial para hospedaje o los impuestos de ocupación

digitales está disponible para el periodo 2017-2025. Las cifras de 2017-2019 son estimaciones realizadas por Statista a partir de información real —en cantidad y de calidad diferente según el país de que se trate— y las del período 2020-2025 son proyecciones realizadas por esta empresa. Gravar con IVA estas transacciones podría originar una reducción en la demanda, dependiendo de la elasticidad precio relevante en cada caso. Se han modelizado dos escenarios a este respecto, que se presentan en la sección de Resultados del documento.¹⁴ Aunque previamente se describieron las categorías de economía digital que se consideran susceptibles de ser gravadas con IVA, cabe realizar varias precisiones respecto a su conversión en base imponible.

i. Comercio electrónico – En este grupo están incluidas las compras digitales de una amplia gama de bienes: vestimenta, aparatos electrónicos, juguetes, artículos deportivos, muebles, artículos de cuidado personal, etc.¹⁵ Es pertinente realizar dos observaciones. En primer lugar, dado que un porcentaje menor de estas compras podría ser ordenado digitalmente a proveedores locales —que ya están pagando el IVA—, se consideraron dos escenarios respecto a la disminución de la base imponible que se presentan en la sección de Resultados.¹⁶ En segundo lugar, casi la totalidad de este comercio electrónico proviene de Estados Unidos, en particular de Miami. En la mayoría de los casos, el precio pagado por los consumidores —e informado por Statista— incluye el impuesto sobre ventas estadual estadounidense¹⁷. Estos impuestos deben quitarse de la base imponible potencial del IVA considerando que, cuando se formalice el cobro del IVA digital, serán declarados exportaciones en el origen y, por tanto, dejarán de estar incluidos en el precio. No obstante, en la estimación también se tuvo en cuenta que ya existen algunos *couriers* en la región (aunque son la minoría) que no cargan este impuesto a sus clientes; se consideró de forma ad hoc que es un 10%.

hotelera que existen en algunos países, de modo que la tasa total aplicada fue: Belice, 9%; El Salvador, 18%; Guatemala, 22%; Honduras, 19%; y Panamá, 10%;

¹⁴ Si hay una sustitución completa de las compras digitales a proveedores del exterior por compras locales, el impacto en la recaudación sería equivalente al aquí estimado como escenario base.

¹⁵ No se considera comida, ya que básicamente se trataría de comercio local ya gravado con IVA

¹⁶ Por ejemplo, compras de muebles ordenadas online a tiendas locales. Para realizar este ajuste, se ensayó la construcción y utilización de ratios consumo importado/consumo total, contruidos a partir de los cuadros de Oferta-Utilización disponibles, pero los resultados no se consideraron satisfactorios.

¹⁷ El impuesto sobre ventas de Miami es 6% y corresponde adicionar un 1% por el condado.

ii. Medios digitales – Este grupo comprende las compras digitales de videojuegos, los servicios de video *streaming* (Netflix, Amazon Prime y similares) y de *pay-per-view*, las publicaciones digitales (básicamente *ebooks*, periódicos y revistas) y las compras digitales de música.

iii. Servicios de alojamiento – La información sobre transacciones digitales respecto a viajes y turismo de la base Statista incluye ítems que no corresponde considerar porque ya están tributando el IVA en los países de la región, como los hoteles y los “paquetes turísticos”. Por tanto, lo que se ha tenido en cuenta en la estimación son los servicios de alojamiento (Airbnb y similares) reservados *online*.¹⁸

Ahora bien, la base de Statista informa sobre los servicios de alojamiento contratados por los residentes de un país X en su país y en el exterior, pero la información necesaria para la estimación aquí realizada son los servicios de alojamiento contratados *online* en el país X por sus residentes y por los extranjeros. Esto obligó a realizar la siguiente estimación:

a) Para cada país, el monto de servicios de alojamiento contratados *online* informado por Statista se multiplicó por la ratio Turismo de nacionales en el país/Turismo total de nacionales, publicada por el Consejo Mundial de Viajes y Turismo (WTTC por sus siglas en inglés). De este modo, se obtiene el turismo de nacionales en el país contratado digitalmente.¹⁹

b) El resultado anterior se multiplica por la ratio Turismo de extranjeros en el país/Turismo de nacionales en el país, también publicada por WTCC. De este modo, se obtiene el turismo de extranjeros en el país vía digital.²⁰ La suma de los dos resultados anteriores es la base imponible necesaria para la estimación de la recaudación de IVA.

¹⁸ La base de Statista también incluye reservaciones hechas *offline* (en forma telefónica o a través de agencias de viajes). Solo se consideraron las reservaciones hechas *online* (Internet, *smartphone*, computadora, *tablet*).

¹⁹ El cálculo supone que no existe una diferencia significativa entre el uso de Airbnb o similares que hacen los nacionales de cada país en su país y en el exterior.

²⁰ Por tanto, el cálculo supone que no existe una diferencia relevante entre el uso de Airbnb o similares que hacen los nacionales y los extranjeros.

Finalmente, se tuvo en cuenta que la tasa de IVA sobre los alojamientos es superior a la tasa general de IVA o incluye impuestos especiales de ocupación hotelera en El Salvador (18% en total en alojamiento y 13% la tasa general), Guatemala (22% y 12%), Honduras (19% y 15%), Panamá (10% y 7%) e inferior en Belice (9% y 12.5%).

iv. Servicios de transporte - La información sobre transacciones digitales relativas al transporte de pasajeros de la base Statista incluye ítems que no corresponde considerar o porque son ordenados a y provistos por empresarios locales (como los viajes en bus, en tren y el alquiler de automóviles sin chofer) o porque ya están tributando el IVA en los países de la región (como los vuelos). Por tanto, lo que se ha tenido en cuenta en la estimación son los servicios de transporte de pasajeros (básicamente tipo Uber).²¹

v. Otros servicios digitales – Finalmente, el resto se ha incorporado al grupo Otros servicios digitales, que básicamente incluye las webs y aplicaciones (*apps*) de citas.

3.2 Resultados

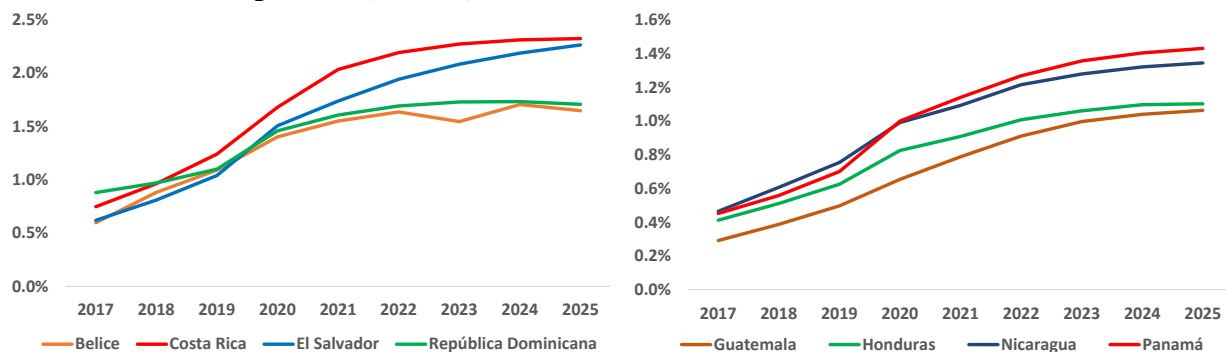
Como hemos señalado, las cifras que se muestran en este trabajo no tienen por objetivo ofrecer estimaciones realistas de la recaudación que podría obtenerse en los países CAPRD en el corto plazo si se introdujera el IVA a la economía digital, sino un máximo potencial una vez que haya transcurrido el tiempo suficiente desde su introducción y esté operando de forma razonablemente eficiente. Los países de la región donde ya se grava con IVA a la economía digital muestran aumentos muy fuertes de recaudación en los primeros años. Por ejemplo, en Argentina, Colombia y Uruguay, la recaudación del primer año (2018) fue de 53, 12,2 y 2,7 millones USD, respectivamente, mientras que en 2019 aumentó a 79, 77 y 18,4 millones, respectivamente; es decir, crecimientos del 49%, 531% y 581%.

²¹ La base de Statista también incluye solicitudes de transporte de pasajeros hechas *offline* (básicamente en forma telefónica a compañías locales), que no pueden considerarse comercio digital, razón por la cual solo se tomaron en cuenta las solicitudes *online*.

3.2.1 La base imponible

Los datos de Statista proporcionan estimaciones de la economía digital de diversas áreas, así como proyecciones hasta 2025, con calidad diferente entre países, siendo República Dominicana el país de CAPRD con mayor calidad de datos, según la propia calificación de Statista. El contar con proyecciones es útil para cuantificar el potencial recaudatorio del IVA a la economía digital, dado su fuerte crecimiento. Comenzando por la base imponible, en términos de producto, las mayores corresponden a Costa Rica (1,8% del PIB en promedio del periodo 2017/25) y El Salvador (1,6%) y las menores a Guatemala y Honduras (0,7% y 0,8%, respectivamente) (gráfico 2). Entre 2017 y 2025 el aumento promedio es de 1 punto del PIB, lo que da una clara idea del fortísimo crecimiento de la economía digital y el reto que supone su incorporación al IVA, con máximos en El Salvador (1,65 puntos del PIB de aumento) y Costa Rica (1,58), aunque en términos porcentuales el mayor incremento corresponde a Guatemala (419%), destacando también el caso de Panamá (294%). Por componentes, los mayores aumentos se dan en “*comercio electrónico*” (0,75 puntos del PIB en promedio) y “*medios digitales*” (0,21), aunque cabe destacar también los casos de Belice y Panamá en “*servicios de alojamiento*” (0,20 y 0,15 puntos del producto, respectivamente).

Gráfico 2. Base imponible (% PIB)

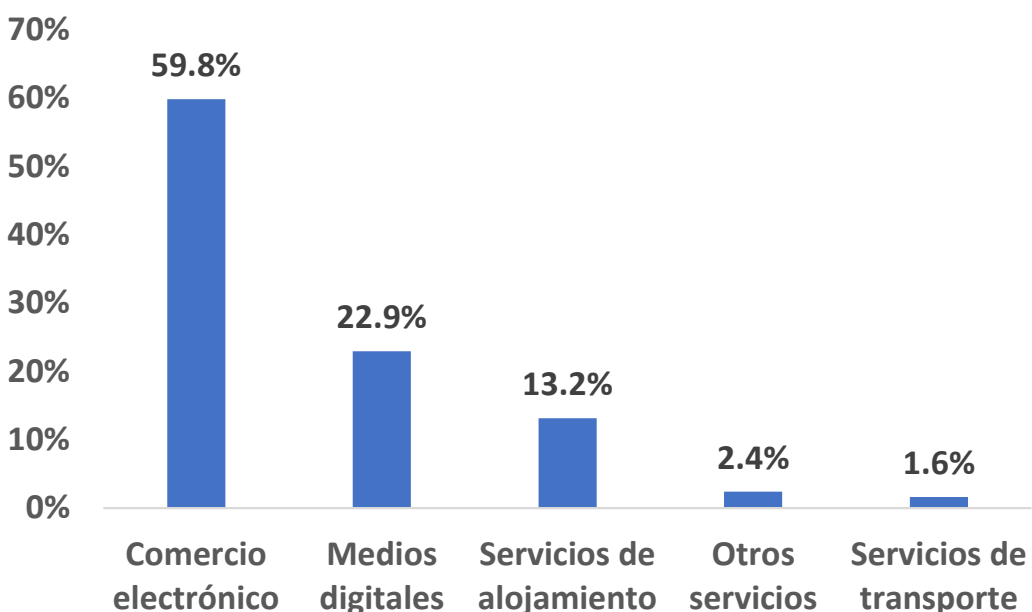


Fuente: elaboración propia a partir de Statista

De la base imponible, el componente más importante es *comercio electrónico*, con casi el 60% del total en promedio de países CAPRD y del período 2017/25 (gráfico 3). No obstante, existen diferencias notables entre países, desde más del 80% en Costa Rica al 46% en Honduras (gráfico

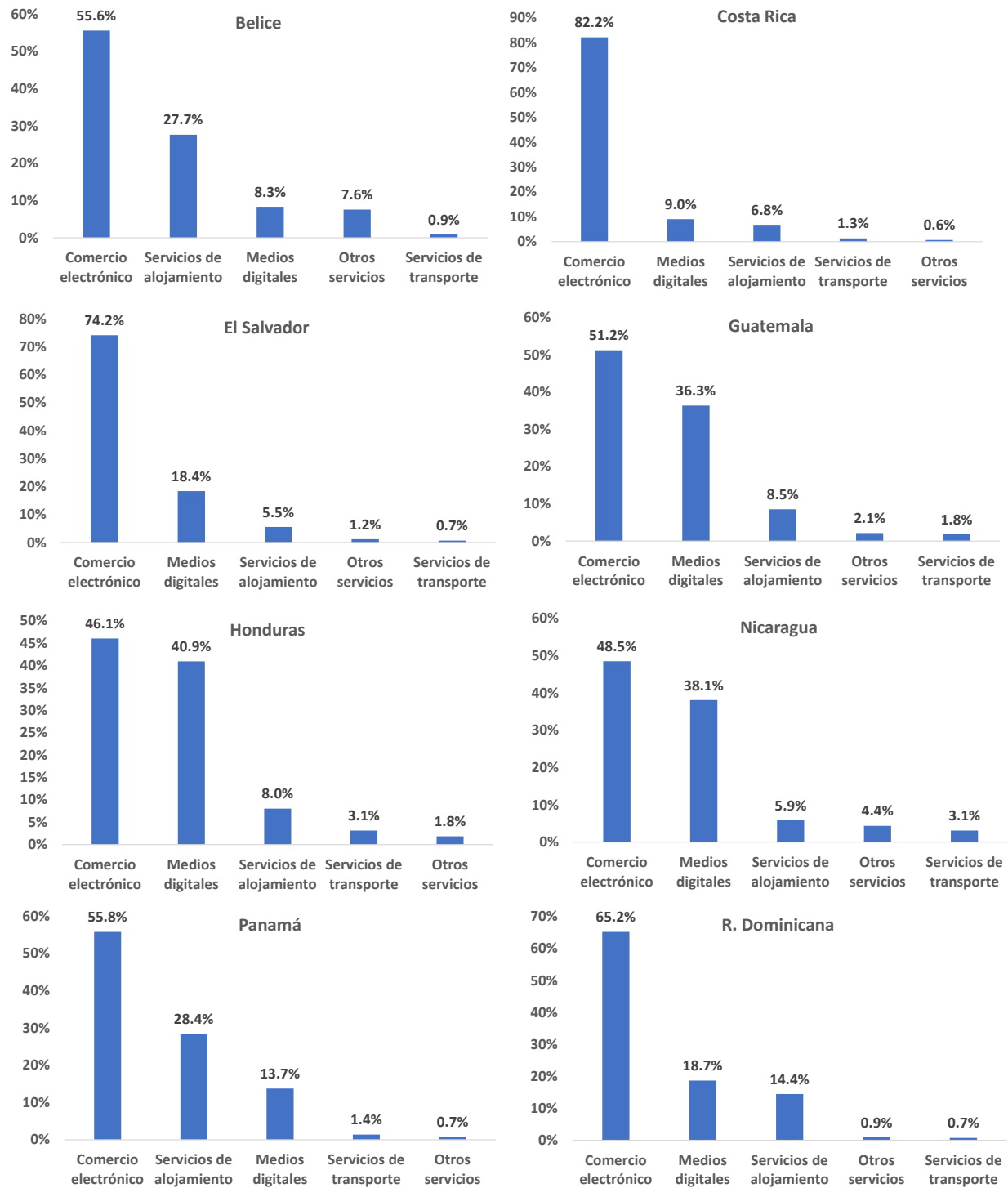
4). A su vez, de este componente, el subgrupo más relevante es *aparatos electrónicos de consumo* (25,1% del comercio electrónico en promedio de países y periodo), seguido de *prendas de vestir* (21,6%). Tras *comercio electrónico*, el segundo componente más importante es *medios digitales*, casi una cuarta parte de la base imponible, aunque de nuevo con diferencias sustanciales entre países: desde representar alrededor del 40% del total en Honduras y Nicaragua, hasta cerca del 9% en Costa Rica o Belice. A su vez, lo más relevante de este componente es el conjunto de los diversos elementos que tienen que ver con *juegos* (56,3% del total en promedio), seguido de *video streaming* (30,7%). El tercer componente más importante es *servicios de alojamiento*, con un 13,2%; con grandes diferencias entre países: desde alrededor del 28% en Belice o Panamá hasta algo menos del 6% en Nicaragua y El Salvador. Por último, ya alejados, se encuentran *otros servicios*, que básicamente incluyen webs de citas (2,4% de la base imponible), y *servicios de transporte* (como Uber), que representa el 1,6%, aunque en ambos casos también se dan notables diferencias entre países.

Gráfico 3. Distribución de la base imponible. Promedio CAPRD 2017/25



Fuente: elaboración propia a partir de Statista

Gráfico 4. Distribución de la base imponible en países de CAPRD. Promedio 2017/25



Fuente: elaboración propia a partir de Statista

3.2.2 Potencial de recaudación

Respecto a los ingresos potenciales, los mayores con diferencia corresponden a República Dominicana y Costa Rica (238 y 152 millones USD, respectivamente, en promedio del periodo considerado) (cuadro 2). En términos de PIB, el monto más importante se encuentra en República Dominicana (0,26% del PIB), seguido de cerca de Costa Rica (0,23%) y El Salvador (0,21%), mientras que en el otro extremo se encuentran Panamá (0,08%) y Guatemala (0,09%), resultado lógicamente influenciado por su menor tasa general de IVA (7% y 12%, respectivamente) (cuadro 3). De hecho, si los consideramos en porcentaje de la recaudación real del promedio 2017/19, Panamá pasa a ser el tercer país con mayores ingresos potenciales por tributación a la economía digital (gráfico 5). Por su parte, los mayores aumentos a lo largo del tiempo se dan en El Salvador y Costa Rica (0,22 y 0,21 puntos del PIB, respectivamente, entre 2017 y 2025).

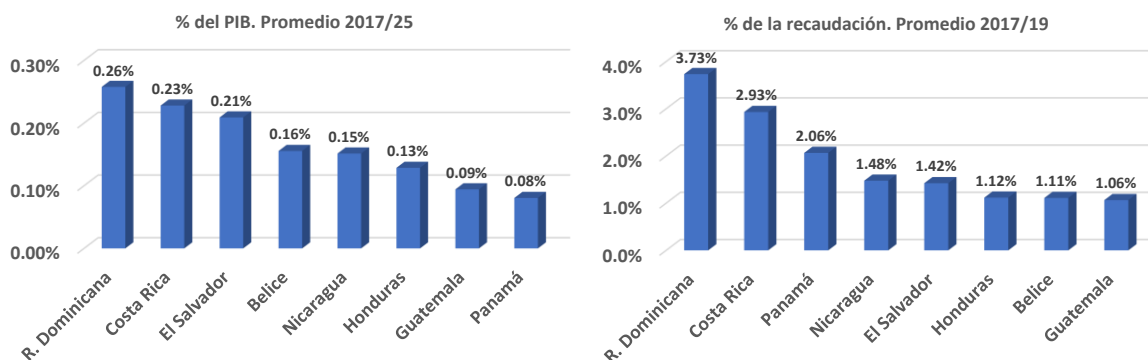
Cuadro 2. Potencial de recaudación (millones US\$)									
Total									
País	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Belice	1	2	2	3	3	4	4	4	4
Costa Rica	59	78	103	134	162	184	201	215	229
El Salvador	21	28	38	49	60	70	79	86	92
Guatemala	28	37	50	63	81	98	113	127	139
Honduras	15	19	24	30	36	42	47	52	55
Nicaragua	10	12	14	18	20	23	25	26	28
Panamá	24	30	38	40	52	61	71	79	86
R. Dominicana	127	150	176	207	243	275	301	324	342

Fuente: elaboración propia

Cuadro 3. Potencial de recaudación (% PIB)									
Total									
País	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Belice	0.06%	0.10%	0.13%	0.17%	0.18%	0.19%	0.18%	0.20%	0.19%
Costa Rica	0.10%	0.13%	0.16%	0.22%	0.26%	0.29%	0.30%	0.30%	0.30%
El Salvador	0.08%	0.11%	0.14%	0.20%	0.23%	0.26%	0.28%	0.29%	0.30%
Guatemala	0.04%	0.05%	0.06%	0.08%	0.10%	0.12%	0.13%	0.13%	0.14%
Honduras	0.06%	0.08%	0.10%	0.13%	0.14%	0.15%	0.16%	0.17%	0.17%
Nicaragua	0.07%	0.09%	0.11%	0.15%	0.16%	0.18%	0.19%	0.20%	0.20%
Panamá	0.04%	0.05%	0.06%	0.08%	0.09%	0.10%	0.10%	0.11%	0.11%
R. Dominicana	0.16%	0.17%	0.20%	0.26%	0.29%	0.30%	0.31%	0.31%	0.31%

Fuente: elaboración propia. FMI para el PIB

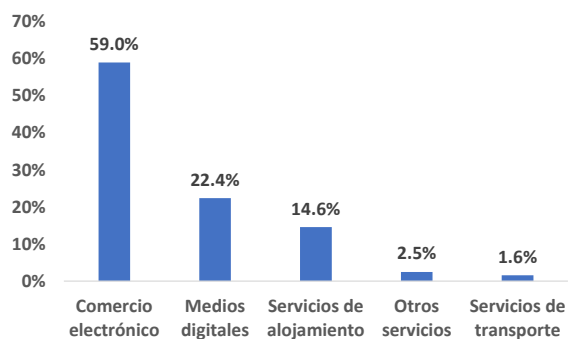
Gráfico 5. Potencial de recaudación del IVA a la economía digital (% del PIB y de la recaudación real)



Fuente: elaboración propia. FMI para el PIB y OCDE para la recaudación

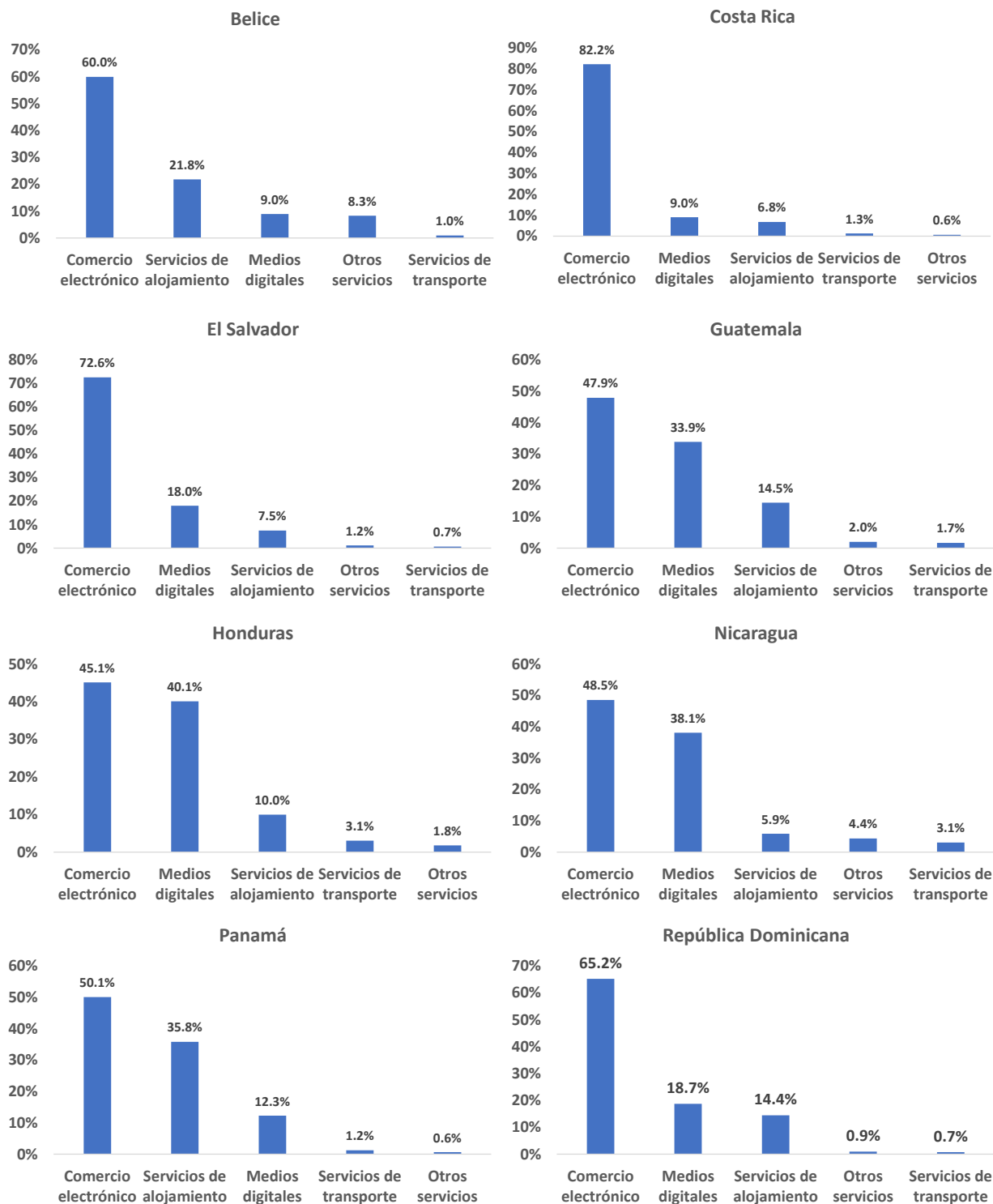
Lógicamente, dado su peso en la base imponible, el “*comercio electrónico*” tiene el mayor potencial recaudatorio, 59% del total en promedio de países y del periodo (gráfico 6), con máximos en Costa Rica y El Salvador (82,2% y 72,6%, respectivamente) y mínimos en Honduras (45,1%) y Guatemala (47,9%). De hecho, si excluimos el “*comercio electrónico*”, no solo la recaudación potencial disminuye notablemente, sino que países como Nicaragua y Honduras (con relación al PIB) y Panamá (respecto a la recaudación real) pasan a tener un protagonismo mayor. Además, los “*servicios de hospedaje*” pasan a ser muy importantes en países como Belice o Panamá, donde el 54,1% y el 70,4% de la recaudación potencial vendrían de esa fuente (cuadros 4-5, y gráfico 7). Lo mismo sucede con “*medios digitales*” en los casos de Nicaragua y Honduras, donde alrededor de tres cuartas partes de la recaudación tendría ese origen si se excluye el comercio electrónico. En cuanto a su distribución por componentes, naturalmente la de la cuota es la misma que la de la base, excepto en aquellos países que tienen tasas diferenciadas de la general en “*servicios de hospedaje*”, todos menos Costa Rica, Nicaragua y República Dominicana (gráfico 8).

Gráfico 6. Distribución de la cuota. Promedio CAPRD 2017/25



Fuente: elaboración propia

Gráfico 7. Distribución de la cuota en los países CAPRD. Promedio 2017/25



Fuente: elaboración propia

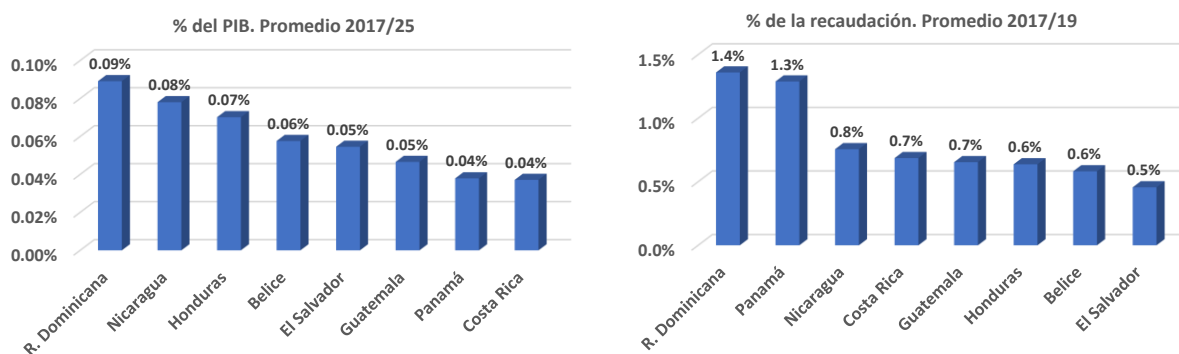
Cuadro 4. Potencial de recaudación sin comercio electrónico (millones US\$)									
Total									
País	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Belice	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Costa Rica	17	19	21	19	23	27	30	33	35
El Salvador	7	9	11	12	15	18	20	22	23
Guatemala	19	23	28	30	39	46	53	59	64
Honduras	9	11	13	15	19	23	26	29	31
Nicaragua	5	6	7	9	10	12	13	14	15
Panamá	17	19	21	16	22	26	31	35	39
R. Dominicana	47	55	63	63	79	93	104	115	125

Fuente: elaboración propia

Cuadro 5. Potencial de recaudación sin comercio electrónico (% PIB)									
Total									
País	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Belice	0.04%	0.05%	0.05%	0.05%	0.06%	0.07%	0.06%	0.07%	0.07%
Costa Rica	0.03%	0.03%	0.03%	0.03%	0.04%	0.04%	0.04%	0.05%	0.05%
El Salvador	0.03%	0.04%	0.04%	0.05%	0.06%	0.06%	0.07%	0.07%	0.08%
Guatemala	0.03%	0.03%	0.04%	0.04%	0.05%	0.05%	0.06%	0.06%	0.06%
Honduras	0.04%	0.05%	0.05%	0.06%	0.07%	0.08%	0.09%	0.09%	0.10%
Nicaragua	0.04%	0.05%	0.06%	0.07%	0.08%	0.09%	0.10%	0.10%	0.11%
Panamá	0.03%	0.03%	0.03%	0.03%	0.04%	0.04%	0.05%	0.05%	0.05%
R. Dominicana	0.06%	0.06%	0.07%	0.08%	0.09%	0.10%	0.11%	0.11%	0.11%

Fuente: elaboración propia

Gráfico 8. Potencial de recaudación del IVA a la economía digital sin comercio electrónico (% del PIB y de la recaudación real)



Fuente: elaboración propia

Finalmente, hemos realizado un pequeño análisis de sensibilidad planteando dos escenarios. El primero, escenario A, es el escenario base del que se obtienen los resultados anteriores. En este

escenario, la ratio de importaciones sobre demanda doméstica que se aplica al comercio electrónico, como se señaló en el epígrafe 3.1, es igual a 90% y, además, se considera que no se produce caída de demanda tras la introducción del IVA a la economía digital. En el escenario B dicha ratio es el 80% y se produce una caída de demanda del 5%²². Los resultados son para 2019 y, como puede verse, las diferencias no son muy significativas (cuadro 6).

Cuadro 6. Potencial de recaudación. 2019								
	Escenario A				Escenario B			
	Con com. electrónico		Sin com. electrónico		Con com. electrónico		Sin com. electrónico	
País	Millones US\$	% PIB	Millones US\$	% PIB	Millones US\$	% PIB	Millones US\$	% PIB
Belice	2.4	0.13%	1.0	0.05%	2.2	0.11%	1.0	0.05%
Costa Rica	103.2	0.16%	20.8	0.03%	89.8	0.14%	20.1	0.03%
El Salvador	37.5	0.14%	11.1	0.04%	33.0	0.12%	10.7	0.04%
Guatemala	49.8	0.06%	28.0	0.04%	45.4	0.06%	27.1	0.04%
Honduras	24.0	0.10%	13.4	0.05%	21.9	0.09%	12.8	0.05%
Nicaragua	14.2	0.11%	7.2	0.06%	12.8	0.10%	6.9	0.06%
Panamá	37.6	0.06%	21.3	0.03%	34.8	0.05%	21.1	0.03%
R. Dominicana	176.4	0.20%	62.8	0.07%	157.0	0.18%	61.1	0.07%

Escenario A. Base. Importaciones sobre demanda doméstica: 90%. Caída de demanda: 0%. Escenario B. Importaciones sobre demanda doméstica: 80%. Caída de demanda: 5%
Fuente: elaboración propia

Si comparamos nuestras estimaciones con las realizadas por Jiménez y Podestá (2021), las aquí recogidas son sensiblemente superiores, incluso si dejamos a un lado el comercio electrónico y tenemos en cuenta solo los servicios digitales, cuyo potencial recaudatorio es lo que estiman dichos autores. Especialmente alta es la diferencia para Nicaragua, Panamá y República Dominicana (cuadro 7). Varias son las razones que pueden explicar esta discrepancia. En primer lugar, como señalábamos en la introducción, la metodología de Jiménez y Podestá (2021) parte de los datos públicos de ingresos por ventas de servicios digitales de siete grandes multinacionales (Apple, Netflix, Spotify, Amazon, Google, Airbnb y Uber), mientras que la base de Statista es más amplia. Por ejemplo, recoge en mucha mayor medida las ventas del sector juegos, que, como hemos visto, tiene una importancia considerable. En segundo lugar, de compañías como Uber o Airbnb, su

²² Esta caída debe entenderse como una caída neta, no como un trasvase de compras que pasan de hacerse por medios digitales a medios tradicionales.

metodología solo contempla las comisiones que reciben por los servicios que prestan por el uso de las plataformas, pero no lo recibido por los conductores de los vehículos o los propietarios de los inmuebles, que es una cantidad superior. Finalmente, dichos autores aplican la tasa general de IVA a todos los servicios, mientras que en este trabajo hemos diferenciado la correspondiente a alojamiento, que en El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá es más alta o tiene un impuesto adicional de ocupación hotelera (en Belice es menor). En cualquier caso, conviene insistir una vez más que las estimaciones aquí ofrecidas son un máximo potencial y no los montos materializables a corto plazo. De hecho, los propios Jiménez y Podestá (2021) señalan que: “Sin embargo, un análisis más completo con proyecciones plausibles de mediano plazo posiblemente resultaría en una estimación aún mayor, por lo que los resultados tendrían un sesgo negativo si se comparan con una situación de mediano plazo, donde las empresas basadas en nuevas tecnologías tienen un mayor crecimiento”.

Cuadro 7. Recaudación potencial US\$ Mill									
País	Estimación propia con Comercio Electrónico			Estimación propia sin Comercio Electrónico			Jiménez y Podestá (2021)		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
El Salvador	28.3	37.5	48.8	9.2	11.1	11.7	7.6	9.5	11.0
Guatemala	37.5	49.8	63.1	23.3	28.0	30.5	19.8	25.0	31.3
Honduras	18.9	24.0	29.7	10.9	13.4	15.1	7.8	9.9	12.0
Nicaragua	11.9	14.2	18.1	6.1	7.2	8.9	4.3	5.0	6.1
Panamá	29.7	37.6	40.1	18.7	21.3	16.2	10.8	13.4	15.3
R. Dominicana	149.5	176.4	206.9	54.7	62.8	63.2	34.1	42.9	47.4

Fuente: elaboración propia y Jiménez y Podestá (2021).

4. Conclusiones

Como hemos señalado, la economía digital presenta retos y oportunidades importantes en diversos ámbitos, entre ellos, el tributario. Sus propias características hacen que no solo se magnifiquen algunos de los problemas que ya existían en relación a otros sectores, sino que surja la necesidad de replantear algunas de los estándares tradicionales de la tributación. Las definiciones de establecimiento permanente vigentes en los convenios y el concepto de rentas pasivas en el impuesto a la renta a la renta empresarial; la separación entre fuentes de renta (asalariados versus

autoempleo) en renta personal; o las excepciones al principio de destino en el IVA son algunos de los ámbitos más importantes donde las reglas tradicionales quedan en cuestión en la economía digital. Todo ello, además, no solo afecta al diseño de los impuestos, sino que tiene implicaciones notables para la administración tributaria. Más aún, repercute de manera significativa en la justa competencia que haya en los mercados, creando situaciones donde algunas empresas pueden verse en clara desventaja frente a otras simplemente por motivos fiscales.

La comunidad internacional está intentando alcanzar soluciones multilaterales a estos retos, siendo en la renta empresarial donde más difícil resulta alcanzar un consenso, mientras en el IVA las discrepancias son mucho menores. Varios países están aplicando el IVA a la economía digital, algunos de ellos latinoamericanos. Otras regiones van más rezagadas, entre ellas, CAPRD. Costa Rica está dando sus primeros pasos en gravar con IVA a los servicios digitales, en Honduras, Panamá y República Dominicana se está debatiendo sobre ello, mientras que el resto está más atrasado. Dejar fuera del marco tributario del IVA a la economía digital supondrá cada vez más pérdidas de recaudación y fomentará una competencia desleal en perjuicio de los modelos tradicionales de negocio sujetos al impuesto.

Es por ello que el objetivo principal de este trabajo ha sido ofrecer una estimación de la recaudación potencial que puede lograrse con la incorporación de la economía digital al IVA. Si bien el FMI (2018) reconoce que la medición de la economía digital es aún muy defectuosa, el rol que desempeña dentro de la actividad económica de los países es innegable. En los países de CAPRD su tamaño con relación al PIB es aún reducido respecto a otras regiones y a economías desarrolladas, pero su tasa de crecimiento e impacto en algunos sectores son notables. Aun cuando este análisis no es el primero que cuantifica el potencial recaudatorio de gravar con IVA la economía digital en los países de CAPRD, se fundamenta en fuentes, alcance, y metodología distintos a estudios previos. Los resultados muestran que a corto plazo el potencial recaudatorio es modesto y en la práctica lo sería más aún a la vista de los resultados de los países de América Latina que ya cuentan con experiencia en la aplicación del IVA a la economía digital. Como hemos insistido a lo largo del documento, las estimaciones realizadas se refieren a un potencial máximo que se podría alcanzar transcurrido el tiempo suficiente.

A ello, habría que sumar las dificultades que generará a la propia administración tributaria. No obstante, a este respecto, el *toolkit* que están desarrollando la OCDE, el BID, el Banco Mundial y el CIAT para los países de América Latina y Caribe con vistas a facilitar la implementación del IVA puede facilitar esta tarea, especialmente para países, como los de CAPRD, cuyo mercado es pequeño y con administraciones tributarias más frágiles que las de los países más avanzados. Además, pese a las cifras modestas de recaudación que pueden obtenerse en el corto plazo, conviene enfatizar el fuerte crecimiento de la economía digital, que ampliará el potencial recaudatorio, así como la competencia desleal que supone tener nichos de sectores no gravados frente a otros que sí lo están.

Bibliografía

Comisión Europea (2018): “Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”.

Del Carmen, G., Díaz, K. y Ruiz-Arranz, M. (2020): A un clic de la transición: Economía Digital en Centroamérica y la República Dominicana, BID, Monografía 848.

Díaz de Sarralde, S. (2018): “Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital”, CIAT, Documento de Trabajo.

FMI, 2018) “Measuring the Digital Economy”, IMF Policy Papers, February 2018.

Jiménez y Podestá (2021): “Tributación indirecta sobre la economía digital y estimación de su potencial recaudatorio en América Latina”, CIAT, Documento de Trabajo DT-02-2021.

Jorrat, M. (2020): “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”. BID, Nota Técnica 1939.

KPMG (2021): “Taxation of the digitalized economy. Developments Summary”, Updated: January 15, 2021.

OCDE (2015): “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” Final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OCDE (2017): “Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation”. OECD Publishing, Paris.

OECD (2017b): “International VAT/GST Guidelines”, OECD Publishing, Paris.

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019): “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”., OECD Publishing, Paris.

OCDE (2019b): The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD Publishing, Paris.