



UNIVERSIDAD ARGENTINA DE LA EMPRESA (UADE)

**POSGRADO UNIVERSITARIO (ECAT)- ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD,
AUDITORIA Y TRIBUTACION INTERNACIONAL.**

CARRERA: CONTADOR PÚBLICO

TRABAJO FINAL- TESIS

La tributación internacional en la economía digital.

**TUTOR: Ferrer, Víctor Darío.
ALUMNA: Gimenez Cano, Eliana A.
DNI: 39095721.
LEGAJO: 1158785.**

Resumen

El presente trabajo de investigación tiene un enfoque descriptivo cuyo objetivo es exponer la Economía Digital y el impacto en la tributación de los negocios digitales en el mundo, haciendo uso de las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Al analizar la conducción y el resultado que generó la economía digital alrededor del mundo, podemos observar grandes beneficios para las empresas que se unen a esta nueva estructura económica para el desarrollo de sus negocios, al mismo tiempo, se destaca la presencia de ciertas limitaciones que atraen dificultades en las legislaciones a nivel mundial, donde aquellos que buscan aprovecharse de los vacíos legales, encuentran nuevas formas de evasión fiscal. El propósito de esta exposición es resaltar que existe un lado negativo por el cual las administraciones tributarias en el mundo buscan poner freno. En este sentido se desarrolla el presente estudio con especial atención sobre lo que contemplan las normativas internacionales y su procedencia, como así también lo que establecen las leyes locales en Argentina para tratar el gravamen de la Economía Digital.

Palabras Claves

- Economía Digital – Mercados Digitales – OCDE- Tributación Argentina.

Abstract

This research work has a descriptive approach whose objective is to expose the Digital Economy and the impact on the taxation of digital businesses in the world, making use of the recommendations issued by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

When analyzing the conduct and the result that the digital economy will have around the world, we can observe great benefits for the companies that join this new economic structure for the development of their businesses, at the same time, the presence of certain limitations that they attract difficulties in the legislations worldwide, where those who seek to take advantage of legal loopholes, find new forms of tax evasion. The purpose of this exposition is to highlight that there is a negative side for which the tax administrations in the world seek to put a brake on. In this sense, the present study is developed with special attention to what international regulations contemplate and their origin, as well as what is established by local laws in Argentina to deal with the Digital Economy tax.

Keywords

- Digital Economy - Digital Markets - OECD- Argentine Taxation.

Contenido

1. Introducción..... 4

 1.1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA..... 6

 1.2. Metodología..... 6

 1.3. Planteo del Problema 6

 1.4. Objetivo de Trabajo..... 8

 1.4.1. Objetivo general 8

 1.4.2. Objetivos específicos 9

2. MARCO TEÓRICO 9

 2.1. Economía Digital y los Mercados Digitales. 9

 2.2. Componentes esenciales de la economía digital 12

 2.3 El impacto de los mercados digitales en la tributación 15

 2.4. El mercado digital y el concepto de Establecimiento permanente (EP) 18

 2.4.1. EP en los modelos de Convenios 19

 2.5. Marco Normativo Internacional..... 20

 2.5.1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) 20

 2.5.2. Los Convenios de Doble Imposición (CDI), sobre la Economía Digital. 22

 2.5.3. Definiciones dentro de los artículos 4 y 5 CDI 22

 2.6. OCDE y el Plan de Acción BEPS..... 25

 2.6.1. La Economía Digital en el contexto BEPS. 25

 2.6.2. Acción 1 del Plan BEPS 26

 2.6.3. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal 30

2.6.4. Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED).....	32
2.7. Argentina y su unión al Plan del Proyecto BEPS.....	34
2.7.1. Reforma tributaria argentina en apoyo a las acciones del plan BEPS.....	36
2.7.2. La doctrina argentina sobre el comercio electrónico.....	37
2.7.3. Algunas de las medidas fiscales implementadas.....	39
3. CONCLUSIÓN	42
4. BIBLIOGRAFIA	44

1. Introducción

La Globalización y el veloz avance de la tecnología generaron cambios plenos en lo que venía siendo la organización. Con el impacto del Internet en la economía nace la llamada “Economía Digital”, donde las organizaciones encuentran nuevas rutas de comercio, así como oportunidades de expansión a nuevos mercados en el mundo. La comunicación e intercambio de información cambia, así como también se crean nuevas formas de hacer negocio y generar dinero, el fin está en poder obtener la mayor rentabilidad y persiguiendo este objetivo algunas compañías pudieron encontrar el modo tras explotar los vacíos legales y desarrollar nuevos métodos de evasión fiscal.

Grandes compañías tecnológicas como Google, Apple y entre otros sectores como Starbucks o Ikea logran aprovecharse de las denominadas lagunas jurídicas o vacíos legales en materia de tributación internacional para rebajar al máximo el pago de impuestos.

Por la aplicación de normas pensadas en otra época con otro tipo de mercado, estas empresas tecnológicas no se ven sometidas al pago de impuesto por la renta obtenida en las jurisdicciones e incluso buscan ser residentes de países con baja o nula carga tributaria para de este modo no solo no tributar en el país de la fuente donde obtienen sus ganancias, sino tampoco tributar en el país de residencia o en su defecto, poder hacerlo con menor tasa efectiva de tributación posible, afectando el procedimiento tributario en todo el mundo.

En consecuencia, el 8 de octubre de 2021 se unieron 137 países en el marco inclusivo del modelo OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y el G20 sobre BEPS. Bajo la firma de un acuerdo para tratar posibles soluciones ante la problemática que generan las empresas digitales en la tributación Internacional, en busca de abordar las lagunas y deficiencias en las normas fiscales internacionales que permiten a las empresas multinacionales reducir su carga impositiva de manera artificial. (OCDE, 2021).

La tributación de los negocios digitales ha sido objeto de debate y discusión en los últimos años, debido al crecimiento y expansión de las actividades económicas en línea, pero aún en la actualidad no se logra alcanzar un consenso entre los países para poder gravar a la economía digital, con lo cual las autoridades fiscales del mundo han tenido que adaptar sus marcos normativos para garantizar una tributación adecuada y justa para estas actividades.

Para desarrollar los objetivos propuestos en el presente trabajo, esta investigación se dividirá en 3 apartados.

En primer lugar, se presentará la importancia de abordar al estudio de la economía digital, la metodología basada en revisión sistemática de fuentes especializadas, con el fin de explicar la problemática del tema en función a los objetivos presentes en este análisis.

En segundo lugar, a modo de Marco teórico se analizará sobre las características de la economía digital y el impacto en la tributación de los negocios digitales, haciendo uso de las recomendaciones emitidas por la OCDE y las medidas que plantea el plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), para garantizar una tributación justa y equitativa de estos negocios, así como para evitar la erosión de la base imponible y la evasión fiscal, con algunos ejemplos de forma generalizada expondré las medidas adoptadas por la Unión Europea, Australia, India, Singapur y Argentina. Por último, en el tramo final del trabajo se analizará la Ley de IVA y la Ley de Impuesto a las Ganancias y sus modificaciones en Argentina en apoyo al proyecto BEPS en su unión en el G20.

Se espera que este estudio proporcione una visión clara sobre la economía digital para comprender como se fueron transformando las formas en las que se realizan las transacciones económicas y se generan ingresos, así como la importancia de atender a las problemáticas tributarias que han surgido y siguen surgiendo como resultado de esta nueva forma de economía. De esta manera, mediante la recopilación y el análisis de los datos más relevantes se presentará al final la conclusión obtenida englobando los apartados descriptos.

1.1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La importancia de profundizar sobre el impacto que tiene la economía digital en la tributación internacional se basa no solo en la falta de legislación, regulación y control por parte de las autoridades fiscales, sino que el tema apunta directamente a la erosión de la base imponible y traslado de beneficios que perjudican en gran manera a países en vías de desarrollo y más aún a aquellas jurisdicciones que afrontan el grave problema del difícil fiscal.

Argentina se unió al modelo de negociación de la OCDE y el G20 en su programa de solución de evasión de impuestos por el traslado de beneficios y la doble imposición, donde se llega a un acuerdo para solucionar las dificultades de los negocios digitales y un nuevo marco para tributación con un plan de implementación de nuevas reglas previstas para el año 2023.

1.2. Metodología

Dado a que la Economía Digital ha introducido nuevos desafíos por las características particulares en las que operan los mercados digitales y aunque se han realizado avances y se han planteado propuestas en materia fiscal, los impuestos siguen siendo tema relevante y de constante evolución para las fiscalidades del mundo, con lo cual el trabajo de investigación se desarrollara cualitativamente, realizado bajo la metodología descriptiva y exploratoria con el objetivo de poder presentar los aspectos más importantes que explican el problema planteado. El trabajo se abordará a través de recopilaciones y análisis no numéricos, mediante información obtenida de diversas fuentes como bibliografía especializada, informes periodísticos, normativas tanto nacionales como internaciones, para comprender en profundidad este caso en particular.

1.3. Planteo del Problema

El problema principal que se plantea es en relación con la Economía Digital y cómo gravar sus impuestos, debido a que los modelos fiscales actuales se han desarrollado principalmente para abordar las transacciones y actividades comerciales basadas en la presencia física de las empresas.

Para finales del siglo XX, principios del siglo XXI la globalización de las economías producto de la digitalización y la tecnología de la información, logro convertirse en una pieza fundamental para cada área funcional de la empresa, permitió el alcance de nuevos procesos productivos para las firmas y la posibilidad de establecer mercados en diferentes zonas geográficas, así como también nuevas formas de afrontar a los nuevos retos del mercadeo y la competitividad empresarial.

El claro dinamismo en las empresas y la generación de nuevos mercados internacionales condujo a que los países dirijan su enfoque a nuevos desafíos en materia fiscal, esto es así ya que el fin de las políticas fiscales se basa en reglamentaciones para poder invertir en la economía nacional, como las leyes tributarias y las fijaciones de impuestos a tal punto que cuando diferentes jurisdicciones comienzan a interrelacionar sus economías traen consigo una serie de inconvenientes entre ellos el intento de sostener potestad tributaria sobre la misma materia imponible por lo que como consecuencia y debido a los diferentes criterios de rentas que tienen los países en el mundo uno de los problemas en cuestión es el de la doble imposición fiscal. (OCDE, 2010)., (OCDE, 2016).

Sin dudas la Economía Digital trajo nuevas tendencias donde se pueden destacar una serie de ventajas incomparables en lo que venía siendo la organización en sí y sin dejar de lado el desarrollo social lo cual resultó muy positivo alrededor del mundo, pero desde el punto de vista tributario, con el pasar de los años los problemas se fueron incrementando, tal es así que desde mediados del siglo XX es tema de

análisis y debate los efectos de la inversión a nivel internacional que tienen las empresas y la problemática derivada de la doble imposición fiscal. (Redondo Ramírez, Junio 2017).

En simples palabras, a modo de resaltar la problemática del tema, podemos partir desde una base de ventajas y desventajas que llevan al desarrollo de esta investigación.

- **Ventaja:** El uso de las tecnologías de la información en las organizaciones dio progreso en los procesos de producción de bienes y servicios, así como también en su comercialización y

consumo, una visión que va desde la innovación, la agilización de los negocios y reducción de costos.

- **Desventaja:** A su vez dio lugar a una nueva problemática en concepto de Establecimiento Permanente y la erosión fiscal, el problema no solo apunta a la doble imposición fiscal que como consecuencia pueden llegar a generar influencias en la toma de decisiones al momento de invertir a nivel internacional, sino que también se crea un nocivo efecto en las tributaciones nacionales cuando las empresas internacionales buscan minimizar en gran medida su carga impositiva global.

En este contexto, países de las principales grandes economías del mundo se adhirieron a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (por sus siglas en inglés OCDE) con el objetivo de lograr consenso entre los distintos países del mundo para gravar adecuadamente las actividades económicas transaccionales, en el año 2013 presentó un plan de acción de 15 propuestas con el fin de regular especialmente aquellas empresas que no cuentan con una presencia física y permanente, las cuales interactúan de manera remota con consumidores en otras jurisdicciones, así como también contrarrestar con las estrategias de planificación fiscal, aquellas nuevas formas que encuentran los mercados para trasladar sus ganancias a jurisdicciones de baja o nula tributación. Esta propuesta busca redefinir el conjunto de normas para salir de los conceptos tradicionales en las formas de hacer negocio y establecer enfoques tributarios más específicos para la economía digital. En la actualidad, aún se continúa discutiendo sobre dos conceptos, por un lado, Establecimientos Permanente y por otro, Presencia Física, que desarrollare en la segunda parte del presente trabajo.

1.4. Objetivo de Trabajo

1.4.1. Objetivo general

Analizar la Economía Digital bajo el sistema normativo internacional a partir de las recomendaciones de la OCDE y la aplicación de la legislación tributaria argentina para operar en los mercados digitales dentro

y fuera del territorio. (OCDE, 2010).

1.4.2. Objetivos específicos

-Analizar la importancia y el efecto que genera la erosión fiscal y la falta de control tributario a nivel internacional sobre las empresas digitales en base a las recomendaciones del modelo OCDE.

- Analizar las implicancias que tiene la ley tributaria argentina respecto al gravamen del impuesto para los mercados digitales. Asimismo, recorrer las reformas normativas que se introdujeron como nuevos métodos de control para tratar los aspectos de fiscalización internacional y el gravamen de impuestos.

2. MARCO TEÓRICO

En función a los objetivos planteados en el presente trabajo, a continuación, se desarrollará los antecedentes de la Economía Digital y el gravamen de los impuestos que aún sigue siendo un tema de constante evolución y estudio para las fiscalidades de los países en el mundo. De una simple pregunta sobre ¿Cómo funciona el mercado digital? Y más aún ¿Cuál es la atribución de resultados sin contar con un Establecimiento Permanente?, con el propósito de lograr una comprensión más sólida del tema seleccionado para este trabajo de investigación, el siguiente marco teórico se centra en dar a conocer determinados pronósticos, hechos y circunstancias que se generan en materia tributaria tanto a nivel Nacional como Internacional a la hora de gravar la renta proveniente de los mercados digitales. Se espera que este trabajo proporcione una visión amplia sobre la economía digital y el gravamen de impuestos, así como la comprensión de los desafíos y enfoques adoptados por Argentina en relación con el tema.

2.1. Economía Digital y los Mercados Digitales.

A continuación, se destacan algunas definiciones sobre economía para introducirnos en el tema, con el fin de abordar sobre la economía digital en función a sus formas de hacer negocios y el porqué de su impacto sobre las tributaciones del mundo. La siguiente cita es una forma clara de comenzar.

En el Manual “Fundamentos de Economía” de la Universidad Libre Seccional Pereira, se destacan distintos autores para poder expresar el concepto de Economía como, por ejemplo:

- Definición según Campbell R. McConnell y Stanley I. Brue, (1997).

“Ciencia social interesada en el uso de los recursos escasos, para obtener la máxima satisfacción de las necesidades materiales ilimitadas de la sociedad”. Redondo Ramírez.et.al.(2017).

- Definición según Irvin b. Tucker. (2004)

“Estudio de la forma en que la sociedad escoge distribuir sus recursos escasos para la producción de bienes y servicios con objeto de satisfacer necesidades ilimitadas”. Redondo Ramírez.et.al.(2017).

- Definición según N. Gregory Mankiw. (2007).

“Estudio del modo en que la sociedad gestiona sus recursos escasos”.

A través de dichas menciones los autores definieron a la Economía como la ciencia social encargada de relacionar los recursos que son escasos con las diferentes formas de satisfacer las necesidades ilimitadas del ser humano”. Redondo Ramírez.et.al.(2017).

- Al reunir las definiciones de los tres economistas mencionados anteriormente, tratándose de conceptos claros y precisos sobre los que hace mención (Redondo Ramírez, 2017), se concluye que la economía es:

“la ciencia social encargada de relacionar los recursos que son escasos con las diferentes formas de satisfacer las necesidades ilimitadas del ser humano”. Redondo Ramírez.et.al.(2017).

El concepto de la economía se define en base a un nuevo sistema social, político y económico a nivel mundial, proporcionando nuevos retos a los países menos industrializados. En términos más simples, la economía se centra en cómo las personas y las sociedades toman decisiones acerca de qué producir, cómo producirlo y para quién producirlo. Un enfoque que se basa satisfacer las necesidades y deseos humanos, y cómo estas decisiones afectan el bienestar y el desarrollo de las sociedades.

Funcionamiento y desarrollo de la economía digital

Las sociedades comenzaron un avance hacia la sociedad del conocimiento, realidad que ha convertido al saber cómo factor de poder e instrumento para explicar y desarrollar el cambio social y de esta manera ser capaces de producir conocimiento y lograr altos niveles de productividad. (Briano, 2021).

Para la empresa es un aspecto fundamental la tecnología, se puede observar su indispensable uso, en la producción, en el mercadeo y recursos humanos, así como también es muy significativo el aporte tecnológico en áreas organizacionales como la contabilidad y las finanzas con lo cual permite a la gerencia avanzar con la toma de decisiones las cuales lleven a la rentabilidad esperada.

Como resultado se obtuvieron nuevas prácticas comerciales a través del aporte de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), logrando que las empresas obtengan una mejora de sus procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. (Consejo, 2015).

La Economía Digital como producto de las tecnologías de la información y la comunicación, les proporcionó a las organizaciones nuevas formas de expansión donde el mercado puede traspasar fronteras sin la necesidad de un establecimiento físico.

El concepto de Economía Digital comenzó a tener lugar en los años de 1990 por el Especialista Don Tapscott con las primeras referencias en su libro "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence", donde expuso una nueva forma de hacer negocios. ICE n° 2705. (2001)., Vadell G.A. (2019).

Dado el hecho de que actualmente vivimos en un mundo donde las personas hacemos uso de la tecnología como parte de nuestra rutina diaria, resulta más fácil y ágil el proceso y la transferencia del intercambio de información y la comunicación alrededor del mundo. Con lo cual, en este contexto los mercados encuentran una buena manera de expandirse reformulando sus técnicas tradicionales de ventas de bienes y servicios llegando a nuevos clientes y hasta incluso ganar dinero sin la necesidad de montar un establecimiento de ventas físico, sino que lo pueden hacer en línea con el uso de las tecnologías, conduciendo y adaptando sus operaciones internas.

El estadístico y economista estadounidense Thomas L. Mesenbourg en su artículo “Measuring the Digital Economy” (2000), menciona tres componentes esenciales de la economía digital que llevan a las nuevas estructuras de negocios. (Robles Estrada. 2013. Como se citó en SAP Concur, 29 de Junio de 2022)

2.2. Componentes esenciales de la economía digital

- **Infraestructura de negocios**

Con infraestructura quiere decir, aquellos recursos utilizados para respaldar los procesos de negocios y comercio electrónico, como hardwares, softwares, aplicaciones, plataformas, telecomunicaciones, equipos y personal calificado. Robles Estrada. 2013.

Algunos ejemplos: Computadoras, dispositivos de almacenamiento, redes, programas de diseño, aplicaciones de gestión de inventario, aplicaciones de recursos humanos, plataformas de gestión de proyectos, plataformas de servicios en la nube entre otros. Robles Estrada. 2013.

- **Negocio electrónico**

El término negocio electrónico o e-business es empleado para clasificar a las empresas que realizan sus operaciones a través de medios electrónicos (plataformas en línea, páginas web o aplicaciones).

Los procesos efectuados por las organizaciones con el apoyo de internet y sistemas informáticos pueden incluir compras, ventas, gestión de producción, logística, comunicaciones (internas y externas), apoyo al cliente y promoción, entre otros. Robles Estrada. 2013.

- **Comercio electrónico**

El comercio electrónico (e-commerce) se refiere específicamente a la compra, venta y pago de productos y servicios a través de internet (páginas web, redes sociales, aplicaciones móviles).

Las operaciones de comercio electrónico involucran servicios, productos físicos o digitales. La interacción entre vendedor y cliente puede limitarse a lo virtual o trascender esta frontera (por ejemplo, cuando se solicita retirar pedido en tienda). Robles Estrada. 2013.

Con la nueva forma de hacer negocios, nacen nuevas formas de invertir en ellos. Aquellas empresas interesadas en expandir su negocio hacia este nuevo sentido de la economía deberán invertir acorde a las necesidades que requiere el nuevo proyecto el cual se distorsiona de la manera tradicional que ocupa el mercado mundial, llevando el interés a obtener y a adaptar el rumbo de la organización hacia las tecnologías.

Pero esto, no conlleva solamente a invertir en las TIC, sino que deberán prepararse para insertarse en un nuevo mundo organizacional, nuevas formas de operaciones internas como estar preparadas para un nivel de volatilidad y adaptación que no ocurre dentro de la economía real y física, en este tipo de mercado más allá de que todas las estimaciones parecen ser de gran positividad, suele haber y cambios que surgen constantemente para lo cual, las empresas deberán conocer y adaptarse a estos tipos de variables para que no les resulte un problema y poder sobrevivir. OCDE.(2019)., (Ramos Escamilla,2015, García Montero, L. 2017).

A continuación, una simple ilustración de los componentes esenciales de la economía digital antes explicada.

Figura número 1: Los componentes de la economía digital.

LOS COMPONENTES DE LA ECONOMÍA DIGITAL



Fuente: LIDlearning. (2016). *La división de formación de LID Business Media*.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), también hace mención sobre la Economía Digital y sus componentes, Infraestructura de redes de banda ancha, Industria de aplicaciones TIC y Usuarios finales y además expone 5 tipos de hacer negocio a través de los servicios digitales facilitados por el mercado digital.

- **B2B (Business to Business):** Comercio entre empresas, donde unas y otras se potencian mutuamente a través de la prestación de servicios.

Hace referencia a que “se potencian mutuamente”, por el hecho de que generalmente suelen realizar transacciones a gran escala, ya que involucra una amplia gama de industrias y sectores con necesidades específicas lo que lleva a relaciones comerciales duraderas, es decir a largo plazo y con grandes volúmenes de compra. Moren, M. F (2019).

CEPAL, pone como ejemplo a YouTube al definir este tipo de negocio B2B, cómo las empresas pueden aprovechar los servicios de una plataforma en línea para llegar a su público y promocionar sus productos o servicios.

- **B2C (Business to Consumer):** Cuando una empresa vende un producto o servicio a un cliente. Moren, M. F (2019).

Haciendo referencia sobre e-Bay, Amazon, Netflix, expresa la manera de hacer negocio en línea, de manera directa, a través de una computadora, un celular, llegando directamente al fabricante o no, como en el caso de revendedores de ropa que operan por medio de tiendas en línea, así como productos de supermercado.

- **C2C (Consumer to Consumer):** Compra, venta o alquiler de productos entre particulares. Moren, M. F (2019).

Con este tipo de negocio, las personas tienen la posibilidad de poner productos o servicios a la venta de manera directa con los consumidores. En este punto destaca a empresas como Airbnb y

MercadoLibre donde los individuos pueden vender productos usados o nuevos a otros, así como también ofrecer alquileres de inmuebles, o alquileres con fines turísticos.

- **B2G (Business to Government):** Empresas que prestan servicios a las diferentes instancias de gobierno. Tratándose de por ejemplo empresas que brinden servicios de implementación de sistemas de información, ingeniería, seguridad informática, asesoramientos, consultorías, entre otras. Moren, M. F (2019).

- **C2B (Consumer to Business):** Se refiere a que el cliente ofrece algún producto a las empresas y las firmas pagan por ese bien o servicio. En este punto se abre la tradicional forma de hacer negocio en cuanto a vendedor-cliente, ya que los consumidores mismos pueden proveer a las empresas datos personales o material subido en diferentes plataformas web. Poniendo de ejemplo al servicio de Facebook. Moren, M. F (2019).

2.3 El impacto de los mercados digitales en la tributación

El desarrollo de las TIC generó nuevas tendencias de negocio como la expansión transfronteriza y el crecimiento de las firmas altamente digitalizadas, permitiendo el acceso a un mayor número de mercados para operar en diferentes zonas geográficas, con la posibilidad de dividir diferentes fases de los procesos productivos entre varios países, ya sea entre diferentes empresas o dentro de una misma.

Tras la forma en las que operan que los mercados digitales, a través de transacciones de bienes y servicios que se realizan por medio de plataformas digitales, como sitios web, hoy en día aplicaciones móviles o redes sociales, de forma electrónica, sin la necesidad de una interacción física directa entre compradores y vendedores, se pierde la necesidad de establecer los negocios en forma de física y permanente en determinada jurisdicción donde son realizados los negocios.

Más aún por las características que tienen estas firmas para operar alrededor del mundo, complejizan la identificación de las operaciones y los sujetos comprendidos y generan dudas respecto de la potestad tributaria de los países para someterlos a imposición. (Amar, 2021).

Esto hace que se generen desafíos importantes para los países en términos de capturar las ganancias de las empresas transnacionales, es decir, planteó desafíos significativos en distintas jurisdicciones del mundo en términos de captura de las ganancias de dichas empresas con operaciones en filiales dispersas por todo el mundo. BBVA Research, (2015).

Al tener operaciones dispersas en filiales en diferentes partes del mundo, se crea un entorno propicio para la planificación tributaria de las empresas y abrió lugar a las practicas elusivas.

Estas prácticas buscan desviar los beneficios hacia jurisdicciones con bajo niveles de tributación, con el objetivo de reducir la carga fiscal. (Espinosa, 2017)

En este contexto el desafío de gravar a las empresas digitales o altamente digitalizadas llevó a que las fiscalidades se encuentren con limitaciones, relevando dudas sobre la capacidad para imponer las medidas tributarias correspondientes sobre estos, con lo cual el problema comenzó a extenderse en materia fiscal. Lamagrande, A. J. (1998).

Las limitaciones a la hora de gravar el impuesto, se dieron por contar con normas pensadas en otra época, para los mercados digitales quedaron obsoletas ya que la naturaleza de sus operaciones no cuentan con una presencia física como determinan las leyes, así como la intangibilidad que presentan en sus formas de hacer negocio, con lo cual condujo a los países a la necesidad de encontrar soluciones para aplicar los impuestos adecuados a las empresas digitales, es decir poder gravar las ganancias de estas empresas como la recaudación de impuestos sobre el consumo de los servicios digitales adquiridos en el extranjero.

Con lo cual, para abordar impositivamente sobre estas nuevas formas de operar que tienen los mercados digitales, es necesario en primer lugar, establecer normas claras y actualizadas que definan cómo se deben gravar las actividades de estas empresas. Considerar aspectos como la determinación de beneficios de fuente local, la identificación de las operaciones y los sujetos involucrados, y la evaluación de los modelos de negocios digitales para asegurar una tributación adecuada.

Además, es necesario abordar sobre la cuestión de presencia física y el registro de estas empresas.

La medida de poder gravar el impuesto sobre el consumo requiere encontrar soluciones prácticas para poder cobrar impuestos sobre los servicios digitales adquiridos en el extranjero.

En definitiva, las medidas a tomar sobre las formas de gravar los impuestos a las empresas digitales que operan sin contar con un lugar físico en determinada jurisdicción, no depende de cada país en particular y sus regulaciones fiscales, sino que requiere de la cooperación y el dialogo entre los países, así como el desarrollo de instrumentos internacionales para abordar los desafíos fiscales asociados a la economía digital. Amar.(2021).

La fiscalidad argentina viene trabajando sus normas para poder tratar directamente con la imposición fiscal sobre estos mercados digitales. Una publicación dedicada a este punto por parte del departamento de impuestos y transacciones de EY Argentina enmarca que los países desarrollados han estado buscando formas alternativas de regular los aspectos tributarios de los negocios digitales debido a la complejidad que se da especialmente en lo que respecta a la definición conceptual de lo que constituye un negocio digital.

Los regímenes deberían ir actualizándose con los nuevos paradigmas que traen los mercados digitales en sus formas de operar, en la actualidad, hay situaciones en las que los Estados no pueden capturar adecuadamente la capacidad contributiva de los negocios digitales debido a que aplican principios tributarios obsoletos, además de que, en el caso argentino, dentro de la normativa hay una notoria falta de concepto, acompañado de disertaciones sobre la tributación nacional para los negocios digitales que operan en el país, no están logrando gravar de manera efectiva y justa las actividades económicas digitales. (Espinosa, 2017).

Pero esto no es un hecho que ocurre solo en Argentina, sino como venía analizando anteriormente, es un tema a nivel mundial, la falta de regulación tributaria a causa de una la escasa

conceptualización y más aún medidas que encuadren con las transacciones digitales, como la falta de normativa específica y adecuada para los nuevos retos de la economía digital alrededor de todo el mundo.

“la OCDE comenzó a trabajar en formatos alternativos que permitan a los distintos estados obtener una parte de la rentabilidad de ciertos negocios digitales evitando desde luego que la voracidad fiscal, descoordinada, destruya valor o saque empresas del mercado.” (El Cronista, 2019, Como se citó en Boletín de prensa, EY Argentina, 2019).

Con lo cual, la OCDE busca lograr consenso entre los países en relación con la tributación de las ganancias generadas en la economía digital o en modelos de negocios centrados en los consumidores finales, el enfoque principal es regular aquellos negocios que interactúan de forma remota con consumidores de otras jurisdicciones a través de software u otros elementos tecnológicos y en paralelo, aún está en discusión a nivel internacional, el hecho de profundizar y establecer nuevos paradigmas tributarios que permitan un equilibrio entre los Estados y sus fiscalidades. (EY Argentina., 2019).

2.4. El mercado digital y el concepto de Establecimiento permanente (EP)

Noción sobre el concepto

La definición proviene principalmente de los convenios fiscales internacionales, aquellos conocidos como Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI), el concepto establece un umbral de actividades a partir del cual el país de la fuente puede comenzar a gravar. Es decir, en simples palabras define que los negocios deben contar con un lugar físico y permanente a través del cual desarrollar total o parcialmente su actividad, con la finalidad de que sus ingresos generados por esa empresa en determinado país extranjero estarán sujetos a impuestos en ese país. Para los fines fiscales, el concepto de EP es el modo de determinar cuándo una empresa tiene presencia comercial en un país extranjero para estar suficientemente sujeta a impuestos en ese país. (Carbone, 2021).

Ahora bien, debido a esta complejidad y a las particularidades de la actividad del comercio electrónico detalladas anteriormente, se ha estudiado con bastante detenimiento si la propiedad de un

servidor en otro país por parte de un residente del exterior puede configurar establecimiento permanente. (Jaramillo Pineda, 2019.).

2.4.1. EP en los modelos de Convenios

La finalidad principal de los CDI es eliminar o reducir la doble imposición internacional, que ocurre cuando un contribuyente está sujeto a tanto impuestos en su país de residencia como en el país donde obtiene ingresos o posee activos.

La importancia de un acuerdo se basa en que el tema de la doble imposición fiscal internacional podría desalentar la inversión extranjera, dificultar el comercio internacional y generar conflictos fiscales entre los países. Con lo cual, se utiliza en acuerdos fiscales bilaterales para fijar el derecho de un Estado a gravar beneficios de una empresa del otro Estado. (Obando Suárez, 2018).

Los beneficios de una empresa de un Estado sólo se gravan en el otro Estado si mantiene en el mismo un EP y las rentas resultan atribuibles a dicho EP, García, C. y Jiménez, O. (2011).

Entonces, ¿qué sucede con la presencia de los mercados digitales en aquellas jurisdicciones donde no cuentan con un establecimiento físico y permanente?

Ignacio Cruz Padial expuso por medio de un informe de la Universidad de Malaga (2017):

“En un pasado reciente las empresas que se pretendían expandir y desarrollar su actividad en un Estado concreto, tenían que contar con una presencia in situ”, es decir para poder operar y hacer negocios en un estado o país específico, las empresas necesitaban establecer una presencia física en ese lugar, ya sea para producir, comercializar o distribuir sus productos y servicios. Sin embargo, con el auge de la economía y los mercados digitales, esta necesidad de una presencia física se ha reducido significativamente, Cruz Padial, I. Sánchez, G. y Hidalgo, A. (2018).

Ahora es posible hacer negocios y llegar a clientes en todo el mundo desde cualquier lugar con acceso a Internet, lo cual llevo a que los países dirijan su enfoque a nuevos desafíos en materia fiscal referente a la noción utilizada en el derecho tributario internacional sobre “Establecimiento Permanente”,

¿Cuál es la atribución de resultados sin contar con un Establecimiento Permanente?, un concepto importante para evitar la evasión fiscal y asegurar que las empresas contribuyan de manera justa en los países donde realizan sus actividades comerciales.

La Economía Digital rompe con el principio de Establecimiento Permanente, el cual expresa que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un Establecimiento Permanente. (OCDE, 2010).

Hasta aquí queda claro que el concepto fue pensado en el contexto de la economía industrial y tangible, sujeto a vínculos de espacio y de tiempo que se contraponen con los datos de movilidad y velocidad con las que se caracterizan los mercados digitales, pero para profundizar el tema sobre EP y la notoria limitación de su definición sobre las maneras en las que operan los mercados digitales, analizaré a continuación lo que detallan las Normas Internacionales en base a las recomendaciones de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), y las definiciones que otorga en su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, como concepto de Residencia y Establecimiento Permanente. Espinosa, (2017).

2.5. Marco Normativo Internacional

2.5.1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se firmó en el Chateau de la Muette en París el 14 de diciembre de 1960 y entró en vigor el 30 de septiembre de 1961. (OCDE, 2010).

Integrada por 38 países miembros que trabajan conjuntamente para lograr promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas en todo el mundo, el interés de esta organización internacional OCDE, está puesto en ayudar a los gobiernos de distintas jurisdicciones a fomentar la prosperidad, para lo cual ofrece recomendaciones para asegurar que el crecimiento

económico, el desarrollo social y la protección del medio ambiente se realicen conjuntamente, donde el objetivo está en luchar contra la pobreza a través del desarrollo de la economía, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión, la tecnología, la innovación y la cooperación para su desarrollo. (OCDE.org, s.f.)

La OCDE reconoce la importancia de abordar la doble imposición jurídica internacional y ha trabajado en la promoción de tratados fiscales bilaterales que ayuden a evitarla o mitigarla.

Así mismo, señala en la introducción al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio que, de forma general, *“la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”*, (Espinosa, 2017).

En el año 1963, el Comité Fiscal de la OCDE presentó un informe en el que se planteaba la posibilidad de revisar el Proyecto de Convenio en un momento posterior a medida que surgieran nuevos estudios. Esta revisión era necesaria para evaluar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, así como los cambios en los sistemas fiscales, el crecimiento de las relaciones fiscales internacionales y el surgimiento de nuevos sectores empresariales y formas de organización a nivel internacional. (OCDE, 2010).

En respuesta a estas razones, el Comité Fiscal de la OCDE y posteriormente el Comité de Asuntos Fiscales a partir de 1971, asumieron la tarea de revisar el Proyecto de Convenio de 1963 y los Comentarios relacionados. Este proceso culminó en la publicación en 1977 de un nuevo Convenio Modelo junto con sus comentarios actualizados. (OCDE, 2010).

Tanto en el Proyecto de Convenio de 1963 como en el Convenio Modelo de 1977, el título del Convenio Modelo incluía una referencia a la eliminación de la doble imposición. (OCDE, 2010).

Posteriormente se decidió utilizar un título más corto que no incluye esa referencia en virtud de que el Convenio Modelo no trata exclusivamente de la eliminación de la doble imposición, sino que también contempla otros aspectos tales como la prevención de la evasión fiscal y la no discriminación. El

cambio se ha reflejado en la cubierta de esta publicación, así como en el propio Convenio Modelo. Sin embargo, se entiende que la práctica de muchos países miembros continúa siendo la de incluir en el título una referencia a la eliminación de la doble imposición o a la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal. Villagra Cayamana. (2005).

2.5.2. Los Convenios de Doble Imposición (CDI), sobre la Economía Digital.

El Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio ofrece los medios para resolver problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Los Estados pueden acudir a las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales a través de la suscripción de los acuerdos o los llamados Convenio de Doble Imposición (CDI), que entre otras ventajas o beneficios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, dan certezas jurídicas generando un ambiente favorable a la inversión consolidando un marco legal seguro y predecible de los cuales las administraciones tributarias del mundo pueden hacer uso para enfrentar la evasión fiscal internacional.

Dicho modelo contiene 31 artículos referentes al ámbito de aplicación, definiciones, imposición de las rentas, imposición del patrimonio, métodos para eliminar la doble imposición, disposiciones especiales y disposiciones finales. De este Modelo expondré en un breve detalle, el concepto de Residencia y Establecimiento Permanente para poder resaltar el lugar que ocupa la Economía Digital bajo el sistema normativo internacional que adoptan los Estados a partir de las recomendaciones de la OCDE. (OCDE, 2010)., Villagra Cayamana. (2005).

2.5.3. Definiciones dentro de los artículos 4 y 5 CDI

Artículo 4. Residente

Punto 1. Para los efectos de esta Convención, el término “residente de un Estado Contratante” significa cualquier persona que, según las leyes de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de similar naturaleza, y también incluye ese Estado y cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo, así como un fondo de pensiones

reconocido de ese Estado. Este término, sin embargo, no incluye a cualquier persona que esté sujeta a impuestos en ese Estado con respecto únicamente a los ingresos de fuentes en ese Estado o capital situada en él. *Artículo n° 4 del MCOCDE 2010 citado en el título anterior, OCDE, 2010.*

En este punto sostiene el Principio de Residencia que dispone que “el impuesto a la renta se debe pagar en el país en donde las empresas operan” en simples palabras, en esta expansión de mercado que ofrece la economía digital, debe estar sujeta a este principio y cumplir con las jurisdicciones de donde generan sus ganancias, por otro lado el artículo 4 del CDI, detalla que no solo donde operan las empresas, sino “donde se han constituidos o donde residen”, una vez más podemos reconfirmar que el Convenio hace referencia a la presencia física de las entidades en el país donde generan sus ganancias.

En el apartado 3 de dicho artículo se expresa en virtud de las disposiciones del apartado 1, una definición basada en la presencia física y la conexión con un Estado determinado, para fines de la tributación internacional “una persona distinta de una persona es residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de Los Estados Contratantes se esforzarán por determinar de mutuo acuerdo”, determina en qué país se tiene derecho a gravar los ingresos y el patrimonio de esa persona o entidad de acuerdo con el convenio tributario, “dicho acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a ninguna desgravación o exención de impuestos previstos en el presente Convenio, excepto en la medida y en la forma que se acuerde por las autoridades competentes de los Estados Contratantes”.

Este artículo donde se define el término de residencia no solo señala cómo debe estar gravada la renta, sino que ofrece a las compañías que radican en un territorio recibir los servicios del Estado como lo son la seguridad interna, seguridad jurídica, entre otros. (David Almonacid, 2018).

Artículo 5. Establecimiento Permanente

Apartado 1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios a través del cual el negocio de una empresa es total o parcialmente llevado a cabo, es decir, establece las condiciones para lo cual se considera que una empresa tiene un

establecimiento permanente en un país diferente al de su residencia fiscal y detalla el alcance fiscal que surge de la existencia de un establecimiento permanente. *Artículo n° 5 del MCOCDE 2010 citado en el título anterior OCDE 2010.*

Este artículo es de suma importancia para poder entender qué sucede con el mercado digital, al tratar de estos negocios que no cuentan con una presencia física en una determinada jurisdicción.

En los apartados 7 y 8 se detalla lo siguiente:

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante tiene control sobre otra sociedad residente de otro Estado o realiza actividades en ese otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), Para que se considere un establecimiento permanente, se requiere una presencia más sustancial y duradera en forma de una oficina, sucursal u otro tipo de instalación física, o que las actividades realizadas en el país sean de naturaleza continua durante un período prolongado.

8. Una persona o empresa está estrechamente relacionada con una empresa si, sobre la base de todos los hechos y circunstancias pertinentes, se tiene el control del otro o ambos están bajo el control de las mismas personas o empresas.

Podemos ver que en los Convenios (CDI), se establece que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado cuando dicha empresa cuente con un Establecimiento Permanente, es decir, hace mención específica de un lugar físico ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables los beneficios empresariales, por lo cual, para la expansión de las empresa en un mercado digital no hay una definición concreta que pueda determinar cómo abordar directamente sobre las rentas obtenidas por una entidad no residente a través de mercados digitales cuando estas conforme a lo dispuesto por los Convenios deben tributar en otro Estado.

Volviendo a la presente ¿Cuál es la atribución de resultados sin contar con un Establecimiento Permanente?, podemos notar claramente que no existe tratamiento fiscal claro y específico sobre los mercados digitales.

Como consecuencia la OCDE intervino en este tema con la aprobación de un plan de acción integral desarrollado en colaboración con los países miembros. En el año 2013 se presentó un plan de acción de 15 propuestas llamado por sus siglas en inglés BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), representando el compromiso de los países involucrados para gravar adecuadamente las actividades económicas transnacionales y contrarrestar técnicas de planificación fiscal que generen la traslación de ganancias a jurisdicciones con tasas impositivas bajas. En resumen, poder fortalecer el marco fiscal internacional y evitar la erosión, combatir las prácticas fiscales agresivas y asegurar que las empresas multinacionales paguen impuestos de manera justa y equitativa en función de donde generan sus beneficios económicos.

2.6. OCDE y el Plan de Acción BEPS.

2.6.1. La Economía Digital en el contexto BEPS.

Para poder abordar a los desafíos fiscales que presenta la Economía Digital de modo que se pueda a nivel mundial obtener una garantía puesta en que las empresas paguen impuestos en los países donde realmente generan sus beneficios, la OCDE desarrollo el Plan de Acción BEPS que por sus siglas en inglés significa "erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", y se refiere a las estrategias fiscales agresivas utilizadas por las empresas para trasladar los beneficios a jurisdicciones de baja tributación y evitar el pago de impuestos en los países donde realmente se genera el valor económico.

Con lo expuesto hasta ahora, podemos ver que los países a nivel tributario tratan con una desterritorialidad de la actividad económica presente en los mercados digitales, por lo que conduce una influencia especial en las normativas tributarias, un tratamiento específico para el tipo de mercado digital que cada día crece más y más en estos tiempos.

Por medio de las tecnologías que cada vez más hacen a la estructura de una compañía, las posibilidades de inversión resultan en un alto margen de aprovechamientos y beneficios, tales como utilizar la tecnología para vender productos o servicios donde a través de las redes se puede llegar a un mayor alcance de público interesado en comprar, a su vez resulta más práctico para el trabajo de las personas que comercializan, la contratación de empleados y el poder comprar y vender desde diferentes zonas geográficas sin la necesidad de montar sucursales.

El fin de las políticas fiscales se basa en reglamentaciones para poder invertir en la economía nacional, como las leyes tributarias y las fijaciones de impuestos a tal punto que cuando diferentes jurisdicciones comienzan a interrelacionar sus economías traen consigo una serie de inconvenientes entre ellos el intento de sostener potestad tributaria sobre la misma materia imponible por lo que como consecuencia y debido a los diferentes criterios de rentas que tienen los países en el mundo uno de los problemas en cuestión es el de la doble imposición fiscal.

Tras verse el sistema normativo a nivel mundial en un sentido obsoleto ante las características propias que desencadena la economía digital se desarrolla el Plan de Acción número 1 de BEPS con el fin de asegurar entre otros, que las ganancias obtenidas a través de mercados digitales en distintas jurisdicciones donde no se consideran a los fines de la Norma Residentes, tributen su renta en igualdad de condiciones como lo hace el mercado tradicional según las distintas disposiciones de Estados y cumpliendo con la aplicación de los Convenios de Doble Imposición tal lo disponga cada país en el mundo, Garrigues. (2017).

2.6.2. Acción 1 del Plan BEPS

La Acción 1 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), aborda los desafíos fiscales de la economía digital, titulado esta como “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”.

Sin dudas la Economía Digital trajo nuevas tendencias donde se pueden destacar una serie de ventajas incomparables en lo que venía siendo la organización en sí, siendo los efectos sociales y económicos irreversibles en su desarrollo histórico y la nueva búsqueda hacia aquellos que buscan obtener ganancias de manera práctica y reduciendo costos en la mayor medida posible.

Pero desde el punto de vista tributario, con el pasar de los años los problemas se fueron incrementando debido a las formas de generar ganancias alrededor del mundo haciendo uso y provecho de vacíos legales en materia tributaria encontrando nuevos métodos de evasión fiscal.

Por un lado, Normativa obsoleta: Las compañías pueden acceder al mercado de manera remota, sin necesidad de presencia física en las jurisdicciones donde operan y por la aplicación de Normas pensadas en otra época con otro tipo de mercado, estas empresas tecnológicas no se ven sometidas al pago de impuesto por la renta obtenida en las jurisdicciones e incluso buscan ser residentes de países con baja o nula carga tributaria para de este modo no solo no tributar en el país de la fuente donde obtienen sus ganancias, sino tampoco tributar en el país de residencia o en su defecto, poder hacerlo con menor tasa efectiva de tributación posible.

Por otro lado, hay un constante riesgo de Elusión Fiscal: por algunas de sus características principales en las prácticas que se llevan a cabo para hacer negocio y ganar la mayor rentabilidad posible.

En este sentido la acción número 1 del plan de acciones BEPS está puesta directamente a corregir de forma general los problemas impositivos de la economía digital dado por la obsolescencia normativa, así como la decisión de replantear el concepto de Establecimiento Permanente.

Debido a que no hay una Norma que establezca específicamente dónde, cuándo y cómo gravara los mercados digitales, ante falta de concepto en un CDI se debe recurrir a las legislaciones locales y sus disposiciones, pero a nivel mundial el comercio electrónico no tiene grandes avances en materia tributaria, con lo cual, muchas conductas ilícitas son adoptadas en este sentido por los contribuyentes, aprovechando los vacíos fiscales en el gravamen de las rentas.

Las prácticas utilizadas por las empresas, por ejemplo son lo que se define como Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, el cual se produce cuando una empresa que genera una actividad en el país y por ende genera ingresos, puede por falta de legislación y control por parte de las autoridades derivar las ganancias creadas a otro, en este sentido buscan poder derivar la renta a jurisdicciones de cargas impositivas bajas o donde cuente con mejores beneficios a la hora de tributar.

Estrategias y recomendaciones:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP)

En este punto se pretende garantizar que todas las excepciones mencionadas en la lista estén sujetas a la condición general de que las actividades *objeto de excepción* sean de naturaleza *auxiliar o preparatoria*. Además, se introduce el criterio de "antifragmentación" con el fin de atender los problemas de elusión fiscal que se dan con los mercados digitales, como se analizó anteriormente, apuntando a prevenir y/o detener que una empresa pueda evitar ser considerada un establecimiento permanente mediante la fragmentación de operaciones entre diferentes entidades dentro del mismo grupo empresarial. Es decir, la modificación propuesta en este punto busca asegurar que las excepciones sobre el concepto de establecimiento sean permanentes limitadas a actividades auxiliares o preparatorias, y evitar la fragmentación de operaciones dentro de un grupo empresarial para eludir obligaciones fiscales.

- Modificación de la definición de EP

Una modificación necesaria para poder abordar sobre el impuesto adecuado para las empresas digitales, con el fin de evitar situaciones en las que una empresa de un grupo multinacional utiliza mecanismos o estructuras artificiales para vender bienes o servicios, lo cual en la práctica resulta en la celebración de contratos. En este punto se pretende ampliar el alcance del concepto de Establecimiento Permanente para poder llegar a esas transacciones que en las leyes se encuentran exceptuadas o sin medidas regulatorias aplicables para las mismas. Por medio de contratos que se lleven a cabo sin modificaciones sustanciales por parte de la matriz, se considerará que la matriz tiene un establecimiento

permanente en relación con esas actividades de venta por lo tanto quedan sujetas a las responsabilidades legales y fiscales correspondientes, (Quintas Gutiérrez, 2019).

-Directrices sobre Precios de Transferencia

También es un punto a tratar por el hecho de que el análisis de los precios de transferencia sea justo y no se vea afectado por asimetrías de información o acuerdos contractuales especiales, a través de un análisis detallado de las transacciones y las responsabilidades asumidas por cada entidad dentro del grupo.

Tener la titularidad legal de intangibles no garantiza automáticamente el derecho a recibir todos o incluso una parte de los beneficios derivados de su explotación, por lo cual se propone en este punto analizar detalladamente cómo se realizan las operaciones y quién asume las funciones clave, los activos importantes y los riesgos relevantes en términos económicos para así de este modo determinar aquellas entidades que cumplan con estos criterios tendrán derecho a los beneficios generados por los intangibles.

Por un lado, *“Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente”* tienen como objetivo garantizar que tanto la administración tributaria como el contribuyente tengan acceso a la información necesaria y adecuada para realizar una valoración justa de estos intangibles en el contexto de los precios de transferencia. Por otro lado, *“en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC)”*, hace mención a los acuerdos contractuales especiales, como los acuerdos de reparto de costes. Estos acuerdos pueden implicar una distribución de gastos entre empresas relacionadas para reflejar los costes compartidos de actividades de investigación y desarrollo, (Proyecto OCDE/G20, 2015).

- Recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC.

Las CFC son empresas ubicadas en jurisdicciones extranjeras pero controladas por una empresa matriz en otro país, se busca en este punto asegurar por medio de las normas de transparencia fiscal, que los ingresos generados por las CFC sean gravados adecuadamente en la jurisdicción donde se encuentre la empresa matriz.

Las recomendaciones buscan definir qué tipos de ingresos generados en la economía digital deben ser gravados en la jurisdicción donde se encuentre la matriz de la empresa, por el hecho de que las empresas pueden operar en línea y generar ingresos en diferentes países sin tener una presencia física significativa, es importante establecer criterios claros para gravar adecuadamente estos ingresos.

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

Debido a que actualmente, no existe un marco regulatorio internacional claro que defina cómo se debe gravar a las empresas digitales que operan a nivel global, por esta causa, ante la necesidad de atender y resguardar a la economía, los países desarrollan sus propias regulaciones, lo que generó una gran cantidad de disparidades y dificultades para las empresas que operan en múltiples jurisdicciones.

En consecuencia, por lo ante dicho, el tratamiento impositivo del mercado digital varía en todo el mundo, pero los gobiernos de muchos países se encuentran trabajando para garantizar que los proveedores de servicios digitales paguen impuestos justos y equitativos sobre sus ingresos generados en el país. (Roccaro, 2018).

Lo cierto es que no hay un plan concreto y eficiente que funcione para todo el mundo, este es un tema de constante evolución, los gobiernos buscan adaptar sus leyes fiscales para abordar los cambios en la economía digital.

La existencia de un *nexo*

La economía digital presenta diversos desafíos en términos de política fiscal, algunos están relacionados con la determinación de si existe una conexión fiscal (también denominado punto de conexión o criterio de sujeción), también existen desafíos en cuanto al tratamiento fiscal de los datos y

cómo clasificar los ingresos para multas de impuestos directos, por otra parte, la economía digital plantea desafíos en términos específicos de recaudación del impuesto al valor agregado (IVA), con lo cual el GEFED (Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital del Foro de Administraciones Tributarias), analizo diversas soluciones posibles que desarrollaré a continuación. (Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015, pág. 5-9).

A continuación, se mencionan algunas tendencias generales en el tratamiento impositivo del mercado digital en todo el mundo:

Impuesto sobre el valor agregado (IVA) o impuesto de ventas: muchos países han adoptado un enfoque de impuesto de ventas en el que los proveedores de servicios digitales están obligados a recaudar y remitir el IVA a las autoridades fiscales del país donde se realiza la venta. En algunos casos, los umbrales mínimos se establecen para limitar la obligación de los proveedores que realizan ventas a través de una plataforma digital, como Amazon o Airbnb.

Impuesto sobre la renta: los gobiernos están trabajando para garantizar que los proveedores de servicios digitales paguen impuestos sobre sus ingresos generados en el país, incluso si no tienen una presencia física allí. Muchos países han introducido regímenes fiscales para evitar la evasión fiscal por parte de las empresas digitales.

Impuesto sobre transacciones financieras: algunos países han introducido impuestos sobre las transacciones financieras, incluidas las realizadas en línea. En algunos casos, se ha argumentado que los impuestos sobre las transacciones digitales podrían ayudar a frenar la especulación en el mercado y reducir la volatilidad financiera.

En detalle, a modo de exposición, algunos ejemplos en concreto son:

- **La Unión Europea (UE):** En 2019, la UE adoptó una Directiva sobre el Impuesto a las Empresas Digitales, que establece un impuesto sobre los ingresos generados por empresas digitales que tengan ingresos anuales globales superiores a 750 millones de euros y una facturación en la UE

superior a 50 millones de euros. El impuesto se aplica a los ingresos generados por la venta de publicidad en línea, la venta de datos generados por los usuarios y la venta de servicios en línea. Sin embargo, la implementación del impuesto ha sido suspendida hasta una fecha futura. (García C. , s.f.).

- **Australia:** En 2017, el gobierno australiano adoptó una Ley de Impuestos sobre los Ingresos de las Empresas (División 815-E), que tiene como objetivo gravar a las empresas digitales que no tienen una presencia física significativa en Australia, pero generan ingresos significativos en el país. La ley establece que las empresas digitales deben pagar impuestos sobre sus ingresos generados en Australia si superan ciertos umbrales. Australia. (2013)

Se detalla en la página web del Registro Federal de Legislación del Gobierno de Australia.

- **India:** En 2016, el gobierno indio adoptó una norma de impuestos sobre la igualación del impuesto sobre servicios, que se aplica a los servicios en línea proporcionados por empresas digitales que no tienen una presencia física en India. La norma requiere que las empresas digitales paguen impuestos sobre los ingresos generados en India, independientemente de si tienen una presencia física en el país. (García Bernal, Agosto, 2019)

- **Singapur:** En 2020, Singapur adoptó una norma que establece que las empresas digitales que generen ingresos superiores a los 100 millones de SGD anuales deben pagar un impuesto del 7% sobre los servicios digitales proporcionados en Singapur, como la publicidad en línea y la venta de bienes digitales. (Mundo Offshore, 2021)

2.6.4. Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED)

Siguiendo la línea sobre las tendencias y los desafíos que proporciona la economía digital en materia fiscal, cabe mencionar la existencia y el propósito de un grupo de expertos en fiscalidad denominados como Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED). El mismo nace en septiembre de 2013 y su creación surge como un órgano adicional al Comité de Asuntos Fiscales (CAF),

integrado por países que no son miembros de la OCDE, con el objetivo de tratar a la economía digital y su gravamen tributario en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE. (OCDE, 2015).

Este grupo GEFED une sus esfuerzos en lograr un tratamiento impositivo justo sobre la economía digital, tiene como objetivo analizar los desafíos fiscales y desarrollar soluciones en relación con el mercado y sus transacciones digitales las cuales encuentran la forma de operar libremente alrededor del mundo. Trabajando en línea con el Plan de Acción BEPS de la OCDE/G20, pudo alcanzar las siguientes conclusiones:

a) La decisión de modificar las excepciones al estatus de Establecimiento Permanente, asegurándose de que tan sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar. (OCDE, 2015).

Por el hecho de que Establecimiento Permanente es un concepto clave dentro de los convenios fiscales internacionales que determina cuándo una empresa tiene presencia suficiente en un país para ser sujeta a impuestos en ese país, finalmente no se llegó a concluir sobre las modificaciones de las excepciones al estatus de Establecimiento Permanente pero se recomendó que los países se enfrenten y tomen medidas sobre los problemas fiscales que trae la economía digital a través de otras medidas, como el fortalecimiento de los mecanismos de recaudación tributaria existentes, sobre el impuesto al valor agregado (IVA), el Impuesto sobre Bienes y Servicios tal como se desarrolla en el marco del Proyecto BEPS y las en las Normas Internacionales. (OCDE, 2015).

b) Sucede que la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor agregado (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero (OCDE, 2015).

En este caso se destaca la importancia de la recaudación, tanto del IVA como el Impuesto sobre Bienes y Servicios en las transacciones transfronterizas B2C, también alienta a los países a abordar esta cuestión y aplicar mecanismos de recaudación tributaria adecuados. (OCDE, 2015).

“La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial”. Referido a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto sobre los Bienes y Servicios cuando se traten de transacciones cliente vendedor, consumidores finales entre diferentes países. *“se recomienda a los distintos países a seguir las recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas”*. Una recomendación importante porque aplica efectivamente el impuesto sobre los consumidores finales desde distintas jurisdicciones. (OCDE, 2015). Roccaro, (2018).

c) El sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente y un impuesto progresivo que se proyectaba como una solución ante los problemas fiscales que la economía digital atrae, se descartó de las recomendaciones entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas anti elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo. Por lo cual se concluyó que era necesario seguir evaluando la efectividad de las medidas ya adoptadas antes de considerar la implementación de nuevas medidas, como la retención en la fuente y el impuesto progresivo. Roccaro, (2018)., Villabona. (2022).

En conclusión, la OCDE referido al marco inclusivo para la implementación de las medidas contra BEPS, dispuso que cuando los países se encuentren afectados, podrán disponer de las medidas recomendadas para así aplicarlas a sus propias leyes nacionales. Seguido de *“siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales”*. (OCDE 2015)., OCDE. (2016).

2.7. Argentina y su unión al Plan del Proyecto BEPS.

La Argentina firmó el acuerdo multilateral del Proyecto BEPS en la reunión Ministerial de la OCDE, destinado a combatir la problemática de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y evitar la doble imposición tributaria. El jefe de Gabinete del Ministerio de Hacienda Ariel Sigal firma el acuerdo en París, Francia junto a los representantes de otros 66 países del Mundo. (ámbito.com, 2017).

Con el fin de implementar Medidas Relacionadas con los Tratados Tributarios para Prevenir BEPS, una serie de medidas fiscales desarrolladas y puestas a disposición de los países para prevenir y reducir la evasión en operaciones internaciones a través de un marco tributario internacional más moderno y justo apuntando a que las ganancias sean tributadas en el país donde las empresas desarrollen la actividad económica y como consecuencia generen su renta.

A su vez, otra de las primeras medidas que tuvo la Argentina en respecto al Plan de Acciones BEPS, fue el 20 de septiembre poner en marcha la Acción N^o 13. Esta acción refiere a la implementación de medidas para obtener información, asimismo, toda documentación sobre los precios de transferencias, con el fin de obtener una forma de transparencia en las operaciones transaccionales a modo de evitar estrategias de erosión fiscal y el traslado de beneficios.

“Según la O.C.D.E., precio de transferencia en economía de los negocios se refiere al monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización”. (Foscale Cremades, 2013). Es decir, aquel precio que se traslada dentro de una organización con presencia en distintas jurisdicciones.

El medio por del cual se recopila la información necesaria y requerida por las fiscalidades, es el informe País por País, el cual se presenta anualmente detallando una alta variedad de registros sobre las actividades económicas de las entidades que operan dentro del considerado grupo EMN, es decir a aquellas *“entidades relacionadas a través de la propiedad o del control directo o indirecto, obligados a*

confeccionar estados contables consolidados, o que podrían estarlo si se negociaran participaciones del capital de cualquiera de las entidades en un mercado público de valores” (AFIP, 2017).

Quedan obligados a presentar un informe anual integral, basado en la información que establece el Fisco, a través de la Resolución General N.º 4130 en el ANEXO II y según las normas tributarias de la jurisdicción fiscal de la entidad. OCDE. (2018)., (El Cronista., 2018).

2.7.1. Reforma tributaria argentina en apoyo a las acciones del plan BEPS

Artículo 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, Ley 27.430.

El día 2 de enero de 2018 entro en vigencia la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con el objetivo de lograr un sistema tributario más equitativo y promover el crecimiento económico mediante la certeza al momento de determinar el impuesto. Schettini, F.(2018).

La Reforma de la Ley tributaria, sancionada como Ley 27.430, propuso un sistema tributario más equitativo, eliminando distorsiones abocada a fomentar la inversión y el desarrollo económico mediante la implementación de medidas pensadas en promover las Acciones del Plan BEPS, en apoyo a las mismas se destaca la Acción 7 “Impedir Elusión Artificiosa del Establecimiento Permanente”, donde se pone énfasis en los Establecimientos Permanentes como Sujeto ante el concepto de Residencia, la Acción 1 “Abordar los retos de la Economía Digital para la Imposición” (OCDE, 2014), en atención al negocio global, entre otros la ampliación del concepto de Establecimiento Permanente, la adaptación de las Reglas CFC, y de las Acciones 8 a 10 “Asegurar que los resultados de Precios de Transferencias están en línea con la creación de Valor”, asegurar que la aplicación de la metodología de Precios de Transferencias no desnaturalice el Valor Real de las operaciones y con esto, que refleje efectivamente aquellas que representan las operaciones entre partes independientes. (*Resolución 4130-E. AFIP, 2017., Ferreiro, J.C., 2018. Precios de transferencia y establecimiento permanente en el marco de la reforma tributaria.*)

Para finalizar y concluir con el presente trabajo, analizaré en el último punto, el tratamiento fiscal hoy vigente, abocado especialmente a las reformas tributarias que se dieron en el Impuesto al Valor

Agregado (IVA) y las reformas dentro de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pero antes quiero dejar algunas exposiciones más para poder abordar sobre la dificultad fiscal que afronta el país por causa de la falta de concepto específico para la economía digital en Argentina.

2.7.2. La doctrina argentina sobre el comercio electrónico.

Es importante poder analizar sobre los conceptos que se detallan en el marco normativo nacional argentino para poder entender sobre el porqué es necesario atender especialmente los mercados digitales, por fuera de lo que se establecen en los mercados tradicionales a la hora de abordar sobre la tributación que merecen estos tipos de negocios.

En el informe número 15 publicado por la FACPCE, 2010, la autora detalle los conceptos sobre el comercio electrónico y sus implicancias impositivas y aduaneras, según expresa: *“La doctrina argentina define al comercio electrónico como el conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos. Esto es, el procesamiento y la transmisión electrónica de datos, incluyendo texto, sonido e imagen”*, (Fernández, 2010, p. 9).

El marco legal y regulatorio en Argentina fue adaptándose a esta nueva modalidad de la economía, una evolución enfocada a los desafíos y oportunidades del comercio electrónico, estableciendo reglas con el fin de proteger los derechos de los consumidores en línea, como la protección de datos personales y la prevención de fraude.

Con el pasar del tiempo, las actividades económicas en línea se fueron incrementando en gran manera, una fuerte influencia dada a sus formas de operar en el mercado, lo que representa beneficios significativos para las empresas que se unían a esta modalidad, llegando directamente al consumidor final desde cualquier lugar geográfico. Al mismo tiempo, desencadenó problemas estructurales en el marco legal y regulatorio dado a las limitaciones en las normas y la manera de aplicarlas adecuadamente a este tipo de transacciones en línea, es decir, en cierto sentido el problema se debe a que el mercado digital rompe con las formas en que se realizan los negocios.

Dentro de la legislación, comercial, tributaria y aduanera se presentan los siguientes problemas basados en:

La presencia física; como la residencia del contribuyente o el lugar de utilización económica de los servicios para la determinación de sus derechos de jurisdicción y el gravamen de las operaciones realizadas en el país.

Se pierde el concepto de presencia física en las actividades digitales, el problema a atender está puesto en cómo y cuándo aplicar los impuestos correspondientes a dichos negocios digitales, debido a una falta de normativa específica para este tipo de mercado, se condujo a colocaciones de doble imposición, así como situaciones en donde se deja directamente excluida a la actividad del ámbito de gravabilidad concluyendo a no aplicar el impuesto, como es el caso de los Impuestos al Consumo y las limitaciones que se presentan a la hora de rastrear las transacciones por la ausencia de fronteras físicas, la dificultad para determinar qué jurisdicción fiscal tiene potestad tributaria y la naturaleza intangible de los bienes y servicios digitales que pueden ser rápidamente distribuidos y consumidos en línea.

La identificación de las partes intervinientes; aplicar impuestos depende de la identificación de las partes involucradas en las transacciones comerciales. En los sistemas tributarios tradicionales, especialmente en el ámbito de la tributación internacional, identificar a las partes involucradas en las transacciones se logra mediante el uso de sistemas de retenciones, donde se retiene parte del pago y se entrega a la autoridad tributaria correspondiente, pero esto resulta más difícil tratándose de mercados en línea donde la identificación de las partes resulta más difícil o incluso este tipo de información puede estar ausente, un hecho que suele ocurrir es que la información electrónica disponible no proporcione una identidad real o ubicación física precisa de las personas o de las empresas, lo que complica más aún la tarea de las autoridades fiscales.

Los registros comerciales o contables; otro tipo de limitación sobre los mercados digitales se da en la contabilidad como base de registro, clasificación y análisis de las transacciones financieras en una

entidad. Obtener información contable confiable y precisa en los mercados digitales es una preocupación para las autoridades fiscales en cuanto a la posibilidad de fiscalización de los mismos, sobre sin son registros precisos, completos y exactos y si están protegidos contra posibles pérdidas o alteraciones.

El hecho imponible; otro aspecto que se pierde en los mercados digitales, el comercio electrónico suele crear sustitutos de los bienes tangibles y convertirlos en intangibles, con lo cual se pierde la posibilidad de control sobre la venta o actividad de bienes físicos, como por ejemplo, la digitalización de libros, videojuegos, música, por lo que los canales de distribución son netamente medios electrónicos, quedando de lado, entre otros, los controles aduaneros.

Los precios de transferencia; los precios derivados de bienes y servicios derechos de propiedad intelectual en diversos países, pueden llegar a ser manipulados por afectar la distribución de beneficios y reducir la carga tributaria, es decir, los precios de transferencia a través del comercio electrónico dificulta el control de las autoridades fiscales en cuanto a la determinación de los ingresos sujetos a impuestos, como conclusión se logra una una disminución de la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto correspondiente. Ministerio de economía y obras y servicios públicos, 1998, p.6 citado por Fernández, 2010, p. 9-12).

2.7.3. Algunas de las medidas fiscales implementadas

Dentro de las normas locales podemos ver los siguientes y dejar expuesto en el presente trabajo algunas de las problemáticas con las que nos encontramos actualmente en Argentina:

Decreto 354/2018 del Gobierno Nacional de Argentina

El Decreto 354/2018 del Gobierno Nacional de Argentina, que establece el impuesto sobre los servicios digitales prestados por empresas extranjeras sin establecimiento en el país, es decir que se aplica a las empresas que prestan servicios digitales a usuarios ubicados en Argentina y que no tienen una sucursal, oficina o establecimiento en territorio argentino. (Decreto 354/2018, 24 de Abril 2018).

Este impuesto aplica una tasa del 3% sobre el valor de los servicios digitales prestados que están sujetos a este impuesto incluyendo, entre otros, la provisión de software, plataformas de comercio electrónico, publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión y descarga de contenido digital como música, películas y juegos. Pero cabe mencionar que dicho impuesto trae algunas controversias en su aplicación por lo que listaré tres puntos para poder opinar al respecto:

1- Para algunas personas el impuesto podría aumentar los costos para los consumidores argentinos que utilizan servicios digitales de empresas extranjeras, ya que las empresas podrían trasladar el costo del impuesto a los usuarios finales.

2- El hecho de que las empresas extranjeras estén sujetas a este impuesto, pero las empresas argentinas no, ha sido considerado discriminatorio por algunos críticos.

3- El impuesto también ha sido crítico por su complejidad y dificultad de aplicación, ya que puede resultar difícil determinar cuándo se debe aplicar el impuesto y cómo calcular su monto.

En simples palabras el impuesto sobre los servicios digitales prestados por empresas extranjeras sin establecimiento en Argentina es un tema controvertido debido a por lo menos estos tres posibles efectos nombrados anteriormente, en los consumidores, la discrepancia y la complejidad de su aplicación.

(El Cronista., 24 de Abril 2018., IPROFESIONAL, 12 de Junio 2020)

Ley de Presupuesto de Argentina 27.591

En diciembre de 2020, el Congreso argentino aprobó la Ley 27591 Presupuesto, que incluía una ampliación en el alcance del impuesto sobre servicios digitales. (Ley 27591 Presupuesto, 2020).

Este impuesto directamente a las transacciones directas sobre vendedores y clientes, dirigida su aplicación sobre una tasa del 35% por pagos en moneda extranjera, apuntando a empresas extranjeras que no cuentan con un establecimiento físico en el país y que prestan servicios digitales a consumidores argentinos a través de transacciones realizadas en dólares estadounidenses, siempre que el prestador del servicio cuente con un contrato con el usuario local y que el pago se canalice a través de una plataforma

de pago electrónico, como por ejemplo, plataformas de streaming de películas o música, servicios de alojamiento por medio de páginas web, entre otros, también la compra de dólares estadounidenses y otras monedas extranjeras para ahorro. (Silva, 2022). (AFIP, 11 de Marzo 2020).

Esta medida generó críticas y preocupaciones entre las empresas de tecnología, ya que muchos consideraron que el impuesto podría desalentar la inversión extranjera en Argentina y perjudicar a las pequeñas empresas locales que utilizan servicios digitales para operar y crecer, así como también recibió críticas por algunos expertos en derecho tributario, quienes argumentaron que la medida podría ser considerada como una doble imposición, ya que podría superponerse con otros impuestos a nivel internacional.

En el año 2021, el Gobierno de Argentina tomó la decisión de suspender la aplicación del impuesto sobre servicios digitales durante un período de 180 días. Esta medida se llevó a cabo con el propósito de abrir un diálogo con las empresas y expertos del sector, con el objetivo de revisar la implementación del impuesto y buscar una solución que beneficie tanto al Estado como a la industria digital del país. El impuesto sobre servicios digitales fue incorporado en la ley 27541, conocida como "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública" para el año 2021. Sin embargo, su aplicación se enfrentó a dificultades y desafíos que estaban relacionados con diversos aspectos. Entre ellos se encontraban la forma de aplicar el impuesto, es decir, los procedimientos y criterios para determinar su base imponible y calcular su cuantía. Además, se planteaba la preocupación acerca de la posible traslación del costo del impuesto a los consumidores, lo cual podría afectar los precios de los servicios digitales y su demanda. La aplicación del impuesto incluía su forma de cálculo, la posible traslación de costos a los consumidores y la necesidad de una coordinación internacional efectiva. (Ley 27541, 23 de Diciembre 2019).

Resolución General 4815/2020 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Entro en vigencia el Régimen de Percepción, la RG 4815/2020 el 27 de enero de 2021 y es de aplicación para todas las empresas que brindan servicios digitales a usuarios finales en Argentina. Resolución General 4815/2020, 2020).

Su propósito es establecer mediante dicha resolución, un régimen de información entre las empresas que brindan servicios digitales y la AFIP para que el organismo fiscal pueda tener un mejor control sobre el pago de impuestos por parte de estas empresas. Por medio de la exigencia en declaraciones mensuales donde puedan exponer ante la AFIP la cantidad de operaciones realizadas en Argentina, el monto total facturado por las operaciones realizadas en Argentina, así como el monto de la retención de impuestos efectuada por las plataformas de pago.

Ahora bien, el punto a resaltar sobre esta resolución es que la misma no establece el pago de impuestos por parte de las empresas que brindan servicios digitales en Argentina, sino que solamente establece un régimen de información, de todos modos, las empresas que informan deben cumplir con las obligaciones fiscales correspondientes.

El problema que produjo la implementación de esta RG 4815/2020 fue que comenzó a haber confusión sobre qué operaciones debían informar y qué tipo de impuestos debían pagar.

Por otro lado, la resolución no especificaba concretamente qué empresas estaban obligadas a informar a la AFIP sobre las operaciones realizadas en Argentina. Por tales motivos, AFIP realizó modificaciones a la resolución, publicando una nueva versión con aclaraciones y precisiones sobre quiénes están obligados a cumplir con la obligación de informar y sobre qué operaciones deben informar.

3. CONCLUSIÓN

La Economía Digital es un tema al que se le debe dar dedicada atención en la actualidad que vivimos, ya que cada día más las empresas buscan expandir su rumbo hacia el comercio digital, por el hecho de que una de las principales ventajas de operar en este tipo de mercado, es la posibilidad de alcanza a clientes en todo el mundo, sin las restricciones geográficas que implica tener una presencia

física, lo que lleva a una expansión comercial más rápida y el acceso a mercados internacionales de manera más sencilla.

Las administraciones tributarias a su vez deben enfocarse en el mercado digital para brindar protección a la economía local ya que hoy en día las dificultades se presentan en la determinación del hecho imponible, entre qué jurisdicción tiene derecho a aplicar la exigencia correspondiente, y cuál es la mejor manera de conseguirlo. Los problemas que enfrentan las fiscalidades se deben en gran parte a la falta de consenso y medidas unilaterales por parte de los países para separar el tratamiento impositivo de los métodos tradicionales, es decir, un tratamiento adecuado para las empresas digitales que no cuentan con presencia física en una jurisdicción.

En este contexto, el Plan de acciones BEPS propone a las administraciones tributarias involucrarse en cambios necesarios exigidos por el creciente avance tecnológico en los mercados y las nuevas formas de traspasar fronteras, debido a que los sistemas normativos alrededor del mundo fueron quedando obsoletos ante la llamada Economía Digital. Se han propuesto diferentes soluciones y enfoques para abordar a la problemática, pero sin embargo aún no se ha logrado un consenso global para poder tratar a la economía digital, por lo cual sigue siendo un tema de constante evolución.

Poder abordar a los desafíos tributarios en la economía digital requiere una cooperación internacional sólida y una revisión en las normas fiscales existentes para garantizar que este tipo de mercado transfronterizo contribuya adecuadamente y se eviten los vacíos legales por la falta de un marco regulatorio claro y sostenible en el tiempo. De esta manera realizo esta exposición con el fin de crear conciencia sobre lo que vive el mercado a nivel mundial y del que somos parte ya sea como idóneos en materia tributaria, así como simples consumidores.

4. BIBLIOGRAFIA

AFIP. (11 de Marzo 2020). *Ley de Solidaridad Impuesto PAIS*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas FACPCE. Obtenido de

<https://www.facpce.org.ar/pdf/LeydeSolidaridad%E2%80%93Impuesto-PAIS.pdf>

AFIP. (20 de Septiembre de 2017). *Grupo de Empresas Multinacionales (EMN)*. Obtenido de AFIP.gob:

<https://www.afip.gob.ar/multinacionalesDDJJ/regimen-de-informacion/concepto.asp>

Alcorta Depto, G. (12 de Junio 2020). Cómo pagar el IVA de servicios prestados por personas que residen en el exterior. *iprofesional.com*. Obtenido de <https://www.iprofesional.com/actualidad/317743-como-pagar-el-iva-de-servicios-prestados-por-personas-que-residen-en-el-exterior>

Amar, A. y. (2021). *Economía digital y tributación: el caso argentino en el marco de la experiencia internacional*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Obtenido de

<https://www.cepal.org/es/publicaciones/47355-economia-digital-tributacion-caso-argentino-marco-la-experiencia-internacional>

ámbito.com. (07 de 06 de 2017). *Argentina firmó acuerdo multilateral para optimizar el esquema tributario internacional*. Obtenido de ámbito.com: <https://www.ambito.com/economia/argentina-firmo-acuerdo-multilateral-optimizar-el-esquema-tributario-internacional-n3985734>

Boletín de prensa, EY Argentina. (20 de Noviembre de 2019). La economía digital y su problemática tributaria.

Obtenido de https://www.ey.com/es_ar/news/2019/11/la-economia-digital-y-su-problematica-tributaria

Boletín Económico de ICE N° 2705. (21 de octubre de 2001.). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Obtenido de <https://core.ac.uk/download/pdf/13270022.pdf>

Boletín Oficial de la República Argentina. (17 de Diciembre 2020). *Ley 27591*. infoLEG.gob. Obtenido de

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/345000-349999/345117/norma.htm>

Boletín Oficial de la República Argentina. (23 de Diciembre 2019). *LEY 27541*. InfoLEG.gob. Obtenido de

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/333564/texact.htm>

Boletín Oficial de la República Argentina. (24 de Abril 2018). *Decreto 354/2018*. infoLEG.gob. Obtenido de

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/309281/norma.htm>

Boletín Oficial de la República Argentina. (Septiembre, 2020.). *Resolución General 4815/2020*. boletinoficial.gob.ar.

Obtenido de <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/235038/20200916>

Briano, J. C. (2021). *Sistemas de información gerencial tecnologías para agregar valor a las organizaciones*.

Prentice Hall. Pearson Education. Obtenido de

https://www.academia.edu/91551214/SISTEMAS_DE_INFORMACION_GERENCIAL_Briano_Juan_Pearson_Texto_Completo?f_ri=65980

Carbone, S. (3 de Octubre de 2021). *Convenios para evitar la doble imposición internacional y la importancia de sus comentarios*. Obtenido de Aduana News Periodico Jurídico Aduanero, Transporte y Comercio Exterior. :

<https://aduananews.com/convenios-para-evitar-la-doble-imposicion-internacional-y-la-importancia-de-sus-comentarios/>

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (2015). *La organización y las TIC, de cara al nuevo consumidor*. Consejo.org.ar. Obtenido de

<https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/12congresoادمi/Trabajo2.1.pdf>

Cruz Padiá, I. S. (2 de Agosto de 2018). *Área de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga*. . Obtenido de

https://www.researchgate.net/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED

David Almonacid, L. (2018). *Residencia de las personas físicas y jurídicas aspectos internacionales*. Instituto

Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos, Universidad de Alcalá. Obtenido de

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6764273>

Deloitte. (20 de Febrero de 2017). *La Suprema Corte de Justicia de la Nación respalda la implementación de la acción 13 del Plan BEPS al resolver juicios de amparo*. Obtenido de Impuestos y Servicios Legales:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/Plan-BEPS-juicios-de-amparo.pdf>

El Cronista. (19 de Noviembre de 2019). *La economía digital y su problemática tributaria*. Obtenido de

<https://www.cronista.com/columnistas/La-economia-digital-y-su-problematika-tributaria-20191119-0048.html>

- El Cronista. (19 de Diciembre de 2018). *Informe fiscal país por país: qué es y qué empresas quedarán exentas de presentarlo*. Obtenido de <https://www.cronista.com/brand-strategy/Informe-fiscal-pais-por-pais-que-es-y-que-empresas-quedaran-exentas-de-presentarlo-20181219-0046.html>
- Espinosa, J. (21 de Febrero de 2017). *El modelo OCDE de convenio de doble imposición (CDI)*. Obtenido de [esan.edu: https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/el-modelo-ocde-de-convenio-de-doble-imposicion-cdi](https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/el-modelo-ocde-de-convenio-de-doble-imposicion-cdi)
- Fernández, F. (2010.). *Informe n° 15 área tributaria: Comercio electrónico implicancias impositivas y aduaneras*. . Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Obtenido de <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/tributaria-15.pdf>
- Ferreiro, J. (06 de 2018). *Precios de transferencia y establecimiento permanente en el marco de la reforma tributaria*. Obtenido de Revista consejo digital profesionales profesionales de ciencias económicas de la CABA.: <https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC48/ferreiro.html>
- Foscale Cremades, M. R. (2013). *Precios de transferencia*. Universidad Nacional de Cuyo UNCUYO. Obtenido de https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf
- García Bernal, N. (Agosto, 2019). *Impuesto a las plataformas digitales*. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile Asesoría Técnica Parlamentaria. Obtenido de https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/27629/1/BCN___Impuesto_a_las_plataformas_digitales_final_edPM.pdf
- García Montero, L. (15 de Junio de 2017). *Economía digital, la nueva forma de hacer negocios*. Obtenido de <https://www.gestiopolis.com/economia-digital-la-nueva-forma-negocios/>
- García, C. (s.f.). *Economía difital en el ámbito de la imposición directa e indirecta de los servicios y el comercio electrónico*. Obtenido de Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).: <http://contadores-aic.org/economia-digital-en-el-ambito-de-la-imposicion-directa-e-indirecta-de-los-servicios-y-el-comercio-electronico/#topo>
- García, C. y. (2011). *El concepto tributario de establecimiento permanente*. Obtenido de Uría Menéndez Abogados, S.L.P, Registro Mercantil de Madrid.: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

- Garrigues, abogados y asesores tributarios. (2017). *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Asesores Tributarios. Obtenido de <https://fundacionic.com/publicaciones/2017/06/plan-de-accion-beps-una-reflexion-obligada/>
- Información Legislativa y Documental- IndoLEG. (2017). *Resolución General 4130-E. Impuesto a las Ganancias. Régimen de Información. Transacciones internacionales. Precios de transferencia. Informe país por país*. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP). . Obtenido de <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/275000-279999/279766/norma.htm>
- Jaramillo Pineda, M. (2019.). *El concepto de establecimiento permanente en la era del comercio electrónico y su incidencia en la sujeción pasiva del impuesto sobre la renta en Colombia*. . PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS. Obtenido de <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/45072/Tesis%20Mariana%20Jaramillo%20P.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Lamagrande, A. J. (Abril de 1998). *Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria*. Obtenido de SAIJ, Sistema Argentino de Información Jurídica.: <http://www.saij.gov.ar/alfredo-julio-lamagrande-globalizacion-evasion-fiscal-fiscalizacion-tributaria-daca990195-1998-04/123456789-0abc-defg5910-99acanirtcod>
- LIDlearning, la división de formación de LID Business Media. (27 de Mayo de 2016). Los componentes de la economía digital. youtube. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=dp-TGzx91ZM>
- Moren, M. F. (Febrero, 2019.). El impuesto digital en el mundo. *Investigación y capacitación aplicadas a los Ingresos Públicos*. Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Obtenido de <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/02/LA-ECONOMIA-DIGITAL-EN-EL-MUNDO-FINAL.pdf>
- Mundo Offshore. (5 de Marzo de 2021). Singapur introducirá un impuesto a proveedores de servicios digitales. *MundoOffshore.net*. Obtenido de <https://mundooffshore.net/singapur-introducira-un-impuesto-a-proveedores-de-servicios-digitales/>
- Obando Suárez, E. F. (2018.). *Los convenios para evitar la doble imposición como un mecanismo eficaz para atraer la inversión extranjera directa y favorecer el intercambio comercial, Ecuador período de análisis 2010 al*

2015. Universidad Andina Simón Bolívar. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6353/1/T2699-MPTFI-Obando-Los%20convenios.pdf>
- OCDE. (2018). *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018*. OCDEpublishing. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
- OCDE. (2019). *Panorama del comercio electrónico. Políticas tendencias y modelos de negocio*. Obtenido de OECD.org: <https://www.oecd.org/sti/Panorama-del-comercio-electro%CC%81nico.pdf>
- OCDE. (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. OECD.org. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>
- OCDE. (Octubre, 2014). *BEPS acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)*. OECD.org. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf>
- OCDE. . (03 de 2016). *El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS*. Obtenido de OECD.org: <https://www.oecd.org/tax/beps/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf>
- OCDE. (2010). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio, versión abreviada*. Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Obtenido de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es
- OCDE.org. (s.f.). *Mejores políticas para una vida mejor*. Obtenido de OECD.org: <https://www.oecd.org/acerca/#:~:text=La%20Organizaci%C3%B3n%20para%20la%20Cooperaci%C3%B3n,bienestar%20para%20todas%20las%20personas.>
- Oliveira, D. (24 de Abril 2018). La reglamentación del IVA Netflix recién empieza y las tarjetas pueden quedar afuera. *El Cronista*. Obtenido de <https://www.cronista.com/economia-politica/La-reglamentacion-del-IVA-Netflix-recien-empieza-y-las-tarjetas-pueden-quedar-afuera-20180424-0059.html>
- Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. (2015). *Resúmenes informes finales 2015*. OECD.org. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

- Quintas Gutiérrez, E. (2019). *La imposición directa ante la economía digital*. Cuadernos de Formación 2º época, v. 24/2019. Obtenido de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/24_08.pdf
- Ramos Escamilla, M. y. (16 de Noviembre de 2015.). *Tópicos selectos de la economía digital. Volumen III*. ECORFAN-Spain. Obtenido de https://www.ecorfan.org/spain/series/Serie_V_3_Spain.pdf
- Redondo Ramírez, M. R. (Junio 2017). *Fundamentos de la Economía*. Universidad Libre Seccional Pereira. Obtenido de <file:///C:/Users/egimenezcano/Downloads/FUNDAMENTOS%20DE%20ECONOM%C3%8DA.pdf>
- Registro Federal de Legislación del Gobierno de Australia. (Marzo de 2013). *Ley del Fondo Disabilitycare Australia: Tomo 9 artículo 815 n° 37*. Obtenido de Registro Federal de Legislación del Gobierno de Australia: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2019C00334>
- Robles Estrada, C. y. (2013). *Fundamentos del comercio electrónico*. Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas. Obtenido de <https://riudg.udg.mx/bitstream/20.500.12104/73753/1/BCUCEA00049.pdf>
- Roccaro, I. (2018). *Desafíos que la economía digital presenta desde la tributación internacional*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas. . Obtenido de <https://fce.uncuyo.edu.ar/upload/roccaro-desafios-que-la-economia-digital-presenta-desde-la-tributacion.pdf>
- SAP Concur. (29 de Junio de 2022). *¿Cuáles son los componentes de la economía digital?* Obtenido de <https://www.concur.com.ar/news-center/economia-digital-componentes>
- Schettini, F. Socio de Impuestos S&A. (31 de Julio de 2018). *Expertos explican los cambios de la definición de establecimiento permanente en Ganancias*. Obtenido de IProfesional.: <https://www.iprofesional.com/impuestos/275003-expertos-explican-los-cambios-de-la-definicion-de-establecimiento-permanente-en-ganancias>
- Silva, R. E. (07 de Noviembre de 2022). *Se amplía el alcance del impuestos Pais y del régimen de percepción del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales, impactando a la adquisición de moneda extranjera*. . Obtenido de Marval O´ Farrell Mairal.: <https://abogados.com.ar/se-amplia-el-alcance-del-impuesto-pais-y-del-regimen-de-percepcion-del-impuesto-a-las-ganancias-y-sobre-los-bienes-personales-impactando-en-la-adquisicion-de-moneda-extranjera/31575>

- Unidad de Inclusión Financiera: Tuesta, D; Alonso, J; Cámara, N; Cuesta, C; Urbiola, P; Aparicio, I; Rodríguez Urbano, M. (6 de Mayo de 2015). *BBVA Research*. Obtenido de https://www.bbva.com/wp-content/uploads/2015/08/Situacion_Economia_digital_jul-ago15.pdf
- Vadell, G. A. (Enero, 2019.). *La economía digital en el sistema tributario argentino*. Universidad de Buenos Aires UBA. . Obtenido de <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/01/Economia-Digital-en-Argentina.pdf>
- Villabona, J. (06 de 04 de 2022). Plan BEPS y otros beneficios claves para una reforma tributaria progresiva. *Periódico UNAL*. Obtenido de <https://periodico.unal.edu.co/articulos/plan-beps-y-otros-beneficios-claves-para-una-reforma-tributaria-progresiva>
- Villagra Cayamana, R. (2005.). Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscriptos por los países miembros de la comunidad andina con terceros países. *Derecho y Sociedad*. Asociación Civil 24. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792514.pdf>