



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

DOCENTE A CARGO: TELIAS, SARA

EL NEXO TERRITORIAL EN EL IMPUESTO A
LAS GANANCIAS E IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN RELACIÓN A LOS SERVICIOS
DIGITALES PRESTADOS POR SUJETOS NO
RESIDENTES EN EL PAÍS

ALUMNO: GONZALO LÓPEZ
DNI: 38.350.056

10 DE DICIEMBRE DE 2020



Índice

Introducción.....	3
Palabras clave.....	4
1. Economía Digital.....	5
1.1. ¿Qué es la economía digital?	5
1.2. Modelos de negocio en la economía digital	5
1.3. Características de los modelos de negocio de la economía digital.....	8
2. Poder tributario.....	10
2.1. Criterios de atribución de potestad tributaria.....	12
2.2. La atribución de la potestad tributaria en el marco internacional.....	13
3. Impuesto a las Ganancias	14
3.1. Hecho imponible.....	14
i. Aspecto objetivo	15
ii. Aspecto subjetivo.....	16
iii. Aspecto espacial.....	17
iv. Aspecto temporal.....	18
3.2. Los servicios digitales prestados por un sujeto no residente en el IG.....	19
3.3. Establecimiento permanente	21
3.4. Esfuerzos internacionales en el marco de la economía digital	25
3.5. Antecedentes jurisprudenciales en materia de servicios digitales	30
4. El IVA en la economía digital.....	34
4.1. El IVA en los servicios digitales en Argentina	38
4.2. Servicios digitales a responsables inscriptos. Importación de servicios	41
4.3. Servicios digitales a consumidores finales.....	42
5. Conclusión.....	43
6. Referencias Bibliográficas	45



Introducción

La economía digital, entendida como el resultado de un proceso de transformación impulsado por las tecnologías de la información y comunicación, constituye un fenómeno de crecimiento exponencial que ha llevado a una transformación de las actividades económicas tradicionales, dando lugar a importantes cambios en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas.

En la economía tradicional, el desarrollo de la actividad económica y la creación de valor son prácticamente inseparables de la presencia física de la empresa. Sin embargo, en la economía digital, las empresas con una presencia física en un determinado país pueden llevar a cabo sus actividades económicas y creación de valor en determinado otro sin la necesidad de contar con una presencia física en el mismo. Ante este contexto, y teniendo bajo consideración que los principios, criterios y normas impositivas que regulan los sistemas tributarios han sido definidos en una época anterior (en el marco de la economía tradicional), resulta de interés realizar un análisis del estado del arte sobre la materia y los distintos esfuerzos que han sido llevados a cabo en torno a la economía digital, particularmente a los servicios digitales prestados por sujetos del exterior en el marco del Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado.

En el caso del Impuesto a las Ganancias, el impacto de la economía digital se relaciona principalmente con la cuestión de cómo asignar entre los distintos países las potestades tributarias sobre las rentas generadas por las actividades transfronterizas. Tratándose de la economía digital, la característica intangible inherente de la misma presenta desafíos en la búsqueda de los criterios de vinculación económica entre la empresa no residente y el Estado en donde se obtienen los ingresos, criterios conocidos normalmente como las normas de “nexo”. En virtud de ello, existe la cuestión de si tales normas pueden quedar obsoletas, ya que en la actualidad una empresa puede estar muy implicada en la vida económica de una determinada jurisdicción pero sin tener presencia física en la misma.

Por tales motivos, el alcance del presente trabajo abordará el análisis de las reglas actuales para determinar dicho nexo de vinculación, la idoneidad de tales reglas en el marco de la evolución de la economía digital, y los distintos esfuerzos que han sido llevados a cabo en el marco de la OCDE a los efectos de encontrar una solución lógica a las normas y criterios actuales.



En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la economía digital facilita cada vez más la venta a distancia de bienes intangibles y servicios a consumidores finales de todo el mundo, sin que el proveedor cuente con una presencia física en el país en que residen sus clientes.

En el marco de las operaciones transnacionales el criterio de imposición generalizado es gravar las operaciones según el criterio de país de destino, lo que en épocas anteriores no presentaba grandes dificultades, pues las importaciones de servicios eran poco frecuentes, menos aún las importaciones de servicios realizadas por los consumidores finales. Pero hoy, con los avances de la economía digital, este tipo de transacciones son cada vez más frecuentes, donde los consumidores finales a diario son usuarios de servicios proporcionados digitalmente.

En este sentido, el alcance del presente trabajo se circunscribe al análisis de lo atinente al tratamiento impositivo de los servicios y bienes digitales prestados por un sujeto no residente en el país teniendo bajo consideración las distintas adecuaciones normativas realizadas a tales efectos y los distintos esfuerzos que han sido llevados a cabo para estos propósitos.

Palabras clave

Economía digital; Servicios digitales; Nexo territorial; Sustento territorial; Creación de valor; OCDE; BEPS; Establecimiento Permanente; Presencia Digital Significativa; Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuesto a las Ganancias (IG).



1. Economía Digital

1.1. ¿Qué es la economía digital?

La digitalización está transformando muchos aspectos de nuestras vidas, tanto así como a niveles macro, en términos que también está transformando la manera en que la economía y la sociedad se organizan y funcionan.

En estos términos, siguiendo a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, podríamos decir que la economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos. Se podría decir que la economía digital es un facilitador cuyo desarrollo y despliegue se produce en un ecosistema caracterizado por la creciente y acelerada convergencia entre diversas tecnologías, que se concreta en redes de comunicación (redes y servicios, redes fijas-móviles), equipos de hardware (móviles multimedia 3G y 4G), servicios de procesamiento (computación en la nube) y tecnologías web (Web 2.0) (CEPAL, 2001).

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define a la economía digital como el resultado de un proceso de transformación impulsado por las tecnologías de la información y comunicación (TIC), que ha hecho a la tecnología más económica, más poderosa, y extensamente más estandarizada, mejorando los procesos de negocios y reforzando la innovación en todos los sectores de la economía (OCDE, 2015).

1.2. Modelos de negocio en la economía digital

La economía digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Si bien muchos de estos modelos tienen un modelo análogo en el comercio tradicional, los recientes avances de las TIC han hecho posible llevar a cabo diversos tipos de actividades con un alcance y salvando distancias considerablemente mayores de lo que antes era posible. Por tales motivos, creemos relevante traer a colación los principales modelos de negocio que se verifican en la actualidad en el contexto de la economía digital.

- *Comercio electrónico*: también conocido como e-commerce, ha sido definido como la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos.



Las transacciones en el marco del comercio electrónico tienen lugar a través de diversas relaciones comerciales, que implican cualquier posible combinación de consumidores (C), empresas (B) o gobiernos (G). De esta manera, siguiendo clasificación de los modelos de negocios establecida por la OCDE, el comercio electrónico puede ser entre empresas (B2B), de empresa a consumidor final (B2C) o entre consumidores finales (C2C).

- *Servicios de pago*: el proveedor de servicios de pago actúa en condición de intermediario (sirviéndose, por lo general, de un modelo SaaS, esto es, software como servicio) entre compradores y vendedores en línea, aceptando pagos procedentes de compradores a través de diversos métodos de pago (tarjeta de crédito, débito, adeudo bancario inmediato o transferencia bancaria en tiempo real), procesando dichos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor.
- *Tiendas de aplicaciones*: la proliferación del acceso a Internet a través de teléfonos inteligentes y otros dispositivos móviles ha motivado un aumento en la frecuencia de uso de servicios en línea y la aparición de tiendas de aplicaciones, un tipo particular de plataforma de distribución digital de programas informáticos, a menudo suministrados como componentes de un sistema operativo.
- *Publicidad en línea*: la misma utiliza Internet como medio para dirigirse a los clientes y hacerles llegar mensajes publicitarios. Este tipo de publicidad presenta numerosas ventajas en comparación con la publicidad convencional.
- *Computación en la nube (cloud computing)*: consiste en el suministro de servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, tales como el procesamiento, almacenamiento, software (SaaS) y gestión de datos, utilizando a tal fin recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones). Al prestarse el servicio en línea con la ayuda del soporte físico (hardware) del proveedor, los usuarios pueden acceder generalmente al servicio a través de diversos tipos de dispositivos, estén donde estén, siempre que dispongan de una conexión adecuada a Internet.
- *Negociación de alta frecuencia (HFT, por sus siglas en inglés)*: consiste en la ejecución de órdenes a gran velocidad gracias a tecnologías de punta y algoritmos informáticos complejos. Se transmiten órdenes de dimensiones y/o magnitud generalmente bastante reducidas a gran velocidad y en gran número a los



mercados, cuyos tiempos de ejecución de ida y vuelta se miden en microsegundos. Los parámetros de los intercambios se fijan con la ayuda de algoritmos ejecutados en potentes ordenadores que analizan volúmenes ingentes de datos de mercado y explotan las pequeñas variaciones de precio o las oportunidades de arbitraje de una plaza a otra que pueden verificarse durante apenas unos milisegundos. Generalmente, un agente u operador de alta frecuencia mantiene una posición abierta durante no más de pocos segundos. En otras palabras, las empresas especializadas en HFT se benefician, en su mayor parte, de pequeñas variaciones de precio explotadas mediante órdenes de escasa entidad que, sin embargo, se ejecutan con frecuencia.

- *Plataformas participativas en red*: es un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos generados por el usuario. Se han creado diversas plataformas de distribución: formatos de colaboración basados en texto como los blogs o wikis, sitios de agregación de grupos y marcadores sociales, sitios de redes sociales, los podcast o creación y difusión de archivos multimedia y mundos virtuales. Las aplicaciones de redes sociales representan, con toda probabilidad, la plataforma participativa en red más conocida, aunque el mismo modelo se utiliza también en otros campos, tales como la moda, el diseño de juguetes y los juegos de ordenador, a modo de ejemplo.

En este marco de modelos de negocios en la economía digital, el aspecto impositivo ocupa un lugar destacado. En lo que concierne a impuestos directos, como dijimos, los modelos han planteado problemas en cuanto a cómo y dónde se crea el valor, en particular debido a que dependen en gran medida de los activos intangibles y al aumento de los niveles de recopilación de datos y de participación de los usuarios. Dado que los activos intangibles tienen una gran movilidad, los nuevos modelos de negocio suponen un desafío para los regímenes tributarios del impuesto sobre la renta, los cuales se basan en gran medida en factores físicos para determinar la presencia imponible y asignar las ganancias.

En cuanto a los impuestos indirectos, uno de los desafíos tributarios más importantes derivados de la digitalización, y en concreto del crecimiento del comercio electrónico, está asociado con la recaudación del impuesto al valor agregado (IVA) en el comercio transfronterizo B2C de bienes, servicios y bienes intangibles. Teniendo en



cuenta que es probable que los vendedores digitalizados extranjeros no tengan presencia en el mercado de un consumidor y que esta jurisdicción cuente con recursos limitados para exigirle a un vendedor extranjero que aplique y remita el IVA sobre los servicios y bienes intangibles que se suministran a los consumidores finales en dicha jurisdicción, el resultado es que dichos vendedores sólo pueden cobrar un monto excesivamente bajo o ningún monto correspondiente al IVA sobre dichos suministros.

1.3. Características de los modelos de negocio de la economía digital

Las empresas altamente digitalizadas revelan las siguientes características:

i. *Escala interjurisdiccional sin masa*: las empresas digitalizadas pueden participar intensamente en la vida económica de varias jurisdicciones sin que se les exija establecer una presencia física significativa en esas jurisdicciones. Esta característica se describe comúnmente como “escala sin masa”.

Por ejemplo, en la actualidad es posible tener vínculos económicos importantes con los países donde se encuentran los mercados, desarrollando varias tareas que habitualmente realizan los establecimientos permanentes, pero sin tener una presencia física. Surge entonces la duda de si las actuales reglas para determinar el nexo con una jurisdicción para fines tributarios son apropiadas;

i. *La función de los activos intangibles, incluida la propiedad intelectual*: las empresas altamente digitalizadas aprovechan los intangibles, especialmente la propiedad intelectual. Dichos activos pueden ser propiedad de esas empresas o pueden ser arrendados a un tercero. En el caso de muchas empresas digitalizadas, el uso de activos digitales (como software y algoritmos que soportan sus plataformas, sitios web y funciones cruciales) constituye el núcleo de sus modelos de negocio.

La importancia creciente de los intangibles dentro de los activos de las empresas también plantea dificultades para la tributación. La movilidad que caracteriza a los intangibles permite a las empresas diseñar estrategias para reducir su carga tributaria global, localizándolos en jurisdicciones de baja tributación;

ii. *Datos, participación del usuario y sus sinergias con la propiedad intelectual*: las empresas altamente digitalizadas se benefician enormemente de la



participación del usuario de datos (incluido el contenido generado por el usuario), así como de los “efectos de red”.

La participación de los usuarios o clientes puede ayudar a la creación de valor de las empresas de varias formas. Por ejemplo, a partir de los datos que éstos aportan en las plataformas digitales las empresas pueden segmentar mejor a sus clientes, adaptando su oferta a las características grupales o individuales. También las empresas pueden obtener datos sobre las actividades de sus clientes en internet, como los sitios que visitan o las búsquedas que realizan, para luego mostrarles avisos publicitarios acorde a sus intereses.

Otra forma especialmente importante de aportar valor es la participación en las plataformas digitales multilaterales, en donde, producto de los efectos de red, su valor aumenta con el número de usuarios que la utilizan.

Un primer problema tributario surge porque las contribuciones de los usuarios a la creación de valor de las empresas pueden ocurrir en una jurisdicción en la que la empresa no tiene presencia física, por lo que, de acuerdo con el sistema de tributación internacional actual, la empresa no tiene un establecimiento permanente (EP), siendo imposible gravar en esa jurisdicción los beneficios generados gracias a los aportes de esos usuarios.

Un segundo problema es que, aun cuando la empresa tuviera un EP en la jurisdicción de los usuarios, con las actuales reglas de atribución de beneficios, el valor creado por ellos no se tiene en consideración al momento de determinar la proporción de los impuestos que corresponde atribuir a cada país.

De esta manera se pone de manifiesto las complejidades de la economía digital en el ámbito tributario toda vez que al ser preponderante los activos intangibles y propiedad intelectual en las empresas digitalizadas, se dificulta la tarea de controlar efectivamente las jurisdicciones donde se crea valor, en el caso de los impuestos directos, y donde efectivamente se consume o se utiliza económicamente para el caso de los impuestos indirectos.

Sumado a ello, otra dificultad que identificamos en relación con estas características es la falta de trazabilidad de la economía digital. En el comercio tradicional tal función era llevada a cabo por la aduana, en donde el organismo de contralor podía efectuar un control respecto de las importaciones y exportaciones de bienes realizadas



entre los distintos Estados. Hoy, con la economía digital, una fuente importante de recursos es la participación de los usuarios, generándose información sumamente valiosa, la que no es sujeta a imposición en el país en donde se está creando el valor por la falta de las adecuaciones de las normas tributarias a la realidad actual.

2. Poder tributario

Definida la economía digital, sus modelos de negocio y características relevantes, toma relevancia poner de resalto lo que se entiende por poder tributario, sus alcances en el marco de la soberanía y los distintos criterios de atribución de potestad tributaria, aspectos que resultan fundamentales para analizar las reglas de nexo territorial en el marco del Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado.

En este sentido, la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción (Giuliani Fonrouge, 2004).

Este concepto tan genéricamente consignado ha dado lugar a interpretaciones divergentes que comienzan con la terminología. Giuliani Fonrouge (2004) afirma:

Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Concivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumestein), poder tributario concebido como “el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición” (Hensel), pero todos son variantes de una misma idea expuesta. (p.260)

El citado autor manifiesta que quienes se refieren al *impuesto*, lo hacen en consideración a que, ineludiblemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pero al final del día, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen, vale decir, poder de imperio, diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas (Giuliani Fonrouge, 2004).

Por su parte, Villegas (2001) sostiene que la “potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (p.186).



Ahora bien, este poder de imperio puede ser ejercido por cada uno de los Estados en base a su respectiva soberanía. Al respecto, Dino Jarach (1982) manifiesta que “la soberanía es la cualidad, o mejor dicho, el poder en virtud del cual el Estado puede crear la ley, en particular la ley tributaria, atribuyéndose una pretensión en cuanto se realice el presupuesto de hecho, es decir, en cuanto nazca concretamente la relación tributaria” (p.53).

Uno de los caracteres inherentes a la soberanía de los Estados es el de legislar en el ámbito del respectivo territorio, sin más limitaciones que las emergentes de los ordenamientos constitucionales o legales internos y de las obligaciones libremente contraídas en el orden internacional o por intermedio de organismos supranacionales. Este principio, conocido como de *territorialidad* de las leyes, asume alcance general y tiene aplicación en todas las disciplinas jurídicas, incluido, naturalmente el derecho financiero.

La aplicación estricta de este principio por parte de todas las naciones no provocaría ningún conflicto ya que cada una actuaría dentro de su territorio sin fricción alguna, pero en la práctica las cosas no ocurren de esta manera. La internacionalización y complejidad de las relaciones comerciales, el desarrollo de la economía digital, la colocación de capitales en diversos lugares del mundo y la adopción por algunos países de criterios de sujeción disímiles interfieren en el ámbito territorial y ocasionan problemas graves, principalmente en materia tributaria.

En este contexto, ante la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional como internacional, se originan conflictos de atribuciones lo que muchas veces deriva en superposiciones de gravámenes. La ampliación e internacionalización del comercio, progresos científicos, globalización y la tecnología son circunstancias que han llevado a la superposiciones de gravámenes a una escala mayor.

Diversos han sido los esfuerzos encaminados en sus distintos sentidos a dar solución a aquellos casos en los cuales se presentaba una doble o falta de imposición por la realización de actividades en dos o más jurisdicciones en el marco del comercio tradicional. Sin embargo, la evolución de los negocios transnacionales ha sido tal, que en la actualidad con el avance de la tecnología se presentan nuevos desafíos a los efectos de someter a imposición en forma adecuada la economía digital, donde de lo tangible se pasó



muchas veces a lo intangible y donde aquellas soluciones previamente definidas para el comercio tradicional han quedado en cierta medida obsoletas.

2.1. Criterios de atribución de potestad tributaria

Tradicionalmente se han desarrollado los siguientes criterios de atribución de potestad tributaria:

- a) Nacionalidad: es el más antiguo, y consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida, ésta, como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde éste viva, trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía;
- b) Domicilio: según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica con carácter permanente y estable;
- c) Residencia: este criterio se diferencia del anterior en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habilitación en un lugar sin que concurra la intención de permanencia;
- d) Establecimiento permanente: se entiende por “establecimiento permanente” (o estable) el emplazamiento o instalación que sirva para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero. Según este criterio, el hecho de existir “establecimiento permanente en un país”, da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla;
- e) Fuente: este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar en donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad.

Los países exportadores de capitales, que son industrializados o desarrollados, han tendido a la aplicación de los tres primeros criterios, pero especialmente los del domicilio y de la residencia. La aplicación de este criterio obedece a razones obvias de conveniencia, ya que como estos países exportan los capitales a otras regiones del mundo fuera de sus fronteras, desean gravar esos capitales en cualquier lugar en que se hallen, y por eso recurren a los principios del domicilio o de la residencia.



En cambio, casi la totalidad de los países en vía de desarrollo postulan el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio del país. Estos países reciben los capitales del exterior, y de allí su lógico interés en gravar estos capitales que obtienen ganancias dentro de sus territorios.

Como dijimos, es importante hacer notar que la divergencia en la adopción de estos criterios ha llevado en mucho de los casos a someter a doble imposición muchos actos u hechos impositivos, o en determinados otros, a la falta de imposición por vacíos legales ante el avance de las operaciones. Claro está que la solución ideal sería que cada Estado aplique de manera estricta y universal cada criterio, pero tal solución de cierta manera utópica resulta de muy difícil aplicación toda vez que el tema bajo análisis también entraña ciertas cuestiones políticas que exceden lo meramente jurídico.

Debemos destacar que la discusión en base a todos estos principios se ha llevado a cabo en una época en la cual la tecnología no ocupaba el lugar preponderante de la economía, donde necesariamente se requería del comercio tradicional, a cuyo respecto los criterios previamente desarrollados se aplicaban sin más complicaciones.

2.2. La atribución de la potestad tributaria en el marco internacional

En la actualidad, en el plano internacional, por criterio general el método de atribución de las rentas activas es el de considerar que los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que dicha empresa realice su actividad en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.

Esta es la regla básica que refleja el consenso internacional y que está plasmada en el primer párrafo del artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (“MOCDE”, en adelante).

De esta manera observamos que la regla general es que las rentas empresariales solo pueden ser sometidas a imposición en el Estado de residencia de la empresa o en el Estado fuente, pero siempre que se configure un establecimiento permanente (es decir que la actividad supere un umbral mínimo) y que las rentas en cuestión sean atribuibles al mismo.

Por lo tanto, la aplicación de la regla general determina una alta exigencia para que un Estado pueda gravar renta en un contexto internacional, ellos son:



- a) Que la empresa sea residente de ese Estado, o;
- b) Que la empresa no sea residente de ese Estado, pero que tenga una actividad suficientemente relevante en el mismo como para configurar un establecimiento permanente.

Las empresas multinacionales que están compuestas a veces por cientos de subsidiarias pueden establecer una sociedad en una jurisdicción de baja imposición y a partir de la misma y empleando las nuevas tecnologías puede desarrollar negocios lucrativos en otras jurisdicciones sin tener presencia "física" sustancial en las mismas y por lo tanto evitando la imposición o reduciéndola significativamente.

También, como consecuencia del desarrollo de la economía digital, las empresas pueden desarrollar cierta actividad en una determinada jurisdicción sin tener una presencia física suficiente en la misma y, en consecuencia, podrían evitar pagar el gravamen en dicha jurisdicción.

Es importante remarcar que en nuestro país conforme lo establecido en el artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional se dispone que los tratados y concordatos internacionales tienen jerarquía superior a las leyes. Por lo tanto, un análisis desde la perspectiva internacional utilizando como base el modelo de convenio de la OCDE toma aún mayor relevancia.

En este contexto, si bien la posición de la Argentina resulta clara en el sentido que en todos los convenios celebrados para evitar la doble imposición la misma ha incluido la regla de atribución anteriormente descripta, en la actualidad todavía siguen presentes ciertos desafíos en la materia de gravar correctamente la economía digital en donde efectivamente se crea el valor o se produce la utilización económica de los productos y servicios, aspectos que desarrollaremos a continuación.

3. Impuesto a las Ganancias

3.1. Hecho imponible

Se podría decir que la Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628, en adelante "LIG"), en términos generales, grava la obtención de rentas obtenidas por las personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados expresamente en la norma legal.

Para así hacerlo, conforme el principio de legalidad que rige en materia tributaria, contiene en su texto normativo la descripción de los preceptos ante cuya verificación se



genera la obligación tributaria. Todos estos preceptos materializados como hechos, actos o situaciones constituyen lo que denominamos hecho imponible, el que se conforma de cuatro elementos básicos, vale decir, aspecto objetivo, aspecto subjetivo, aspecto temporal y aspecto espacial.

Sentado lo expuesto, para el tema objeto del presente trabajo, analizaremos de manera muy sucinta los distintos aspectos mencionados en el párrafo precedente con el objetivo de analizar si los servicios digitales prestados por un sujeto no residente en el país se encontrarían alcanzados por el actual impuesto a las ganancias.

i. Aspecto objetivo

El objeto del Impuesto a las Ganancias define bajo qué concepto una renta resulta alcanzada por el gravamen.

En este sentido, el artículo 1° de la LIG dispone que todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en dicha ley, quedan alcanzadas por el impuesto previsto en dicha norma.

Luego de tal definición general del alcance objetivo del tributo, la norma legal indica que los sujetos residentes en el país deberán tributar sobre la totalidad de sus ganancias, es decir que tributarán tanto por las rentas obtenidas en el país como por las rentas obtenidas en el exterior, mientras que los sujetos no residentes en el país tributarán exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

A partir de dicho marco, la norma luego establece el concepto general de ganancia alcanzada por el impuesto en su artículo 2, el cual contiene distintos incisos que se ocupan de establecer lo que se entenderá por ganancia a los efectos del gravamen y que serán de aplicación según el sujeto que las obtenga.

Debemos remarcar que adicionalmente a ello, la ley del tributo prevé otros supuestos de configuración del objeto del impuesto por enumeración taxativa de los mismos. Se trata de casos que no cumplen alguno de los requisitos previstos en la teoría de la fuente, y que si no se encontraran taxativamente enumerados no configurarían materia gravada para los sujetos a cuya aplicación corresponde dicha teoría.

Por otra parte, cabe destacar también que el aspecto objetivo del hecho imponible en el marco de la LIG también puede estar definido taxativamente en la enumeración



correspondiente a las ganancias de las distintas categorías definidas por la norma legal (art. 44; art. 48; art. 53 y art. 82).

Dicho esto y, particularmente relacionado con el objeto del presente trabajo, vale decir, la prestación de servicios digitales en el país por un sujeto no residente, la norma legal también prevé como aspecto objetivo del impuesto a las rentas o beneficios netos de cualquier categoría que obtengan en el país las sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior, siempre que tales rentas constituyan ganancia de fuente argentina (art.102).

De esta manera observamos que, tratándose de un sujeto no residente en el país, se configurará el aspecto objetivo del gravamen siempre y cuando se trate de ganancias fuente argentina.

ii. Aspecto subjetivo

Analizado el aspecto objetivo del impuesto, debemos poner de resalto que la ganancia debe vincular necesariamente a un sujeto activo que posee la potestad tributaria de exigir contribuciones, respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. El propio Estado es quien ejerce dicho poder y es acreedor, es decir, el sujeto activo. Por otro lado, el deudor es el sujeto pasivo, contribuyente o responsable obligado a pagar el gravamen, ya sea por deuda propia o ajena.

De esta manera, resulta importante traer nuevamente a colación el artículo 1° de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el cual prevé que *“Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma [...]”*.

A partir de tal enunciación podríamos decir que, a prima facie, tanto las personas humanas como las personas jurídicas se encuentran comprendidas dentro del ámbito subjetivo del gravamen. Posteriormente, la norma legal en su texto incluye taxativamente determinados sujetos que de no hacerlo de esta manera, los mismos no se encontrarían comprendidos en el aspecto subjetivo del impuesto, por ejemplo, establecimiento permanente, sucesiones indivisas, etc.

Abocándonos específicamente al objeto del presente trabajo, vale decir, la prestación de servicios digitales en el país por un sujeto no residente, la norma dispone que se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el



extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo (art. 102).

En razón de lo expuesto, si un residente del exterior percibe una ganancia de fuente argentina, quedaría comprendido en la definición de beneficiario del exterior y estaría sujeto al tratamiento previsto en el Título V de la norma.

Por lo tanto observamos que, a prima facie, tratándose de un sujeto del exterior, no residente en el país, que realice su actividad dentro de la República Argentina quedará comprendido dentro de la definición de beneficiario del exterior previsto en la norma, debiéndose otorgar el tratamiento previsto en el Título V de la misma, cumpliéndose en consecuencia el aspecto subjetivo del hecho imponible en el marco del impuesto a las ganancias.

iii. Aspecto espacial

Conforme lo establecido en el ya mencionado artículo 1º, la ley del impuesto a las ganancias prevé la aplicación de los criterios de sujeción territorial para los no residentes, y de sujeción subjetiva o renta mundial para los sujetos residentes.

A la hora de definir lo que se entiende por ganancias de fuente argentina, la norma en su artículo 5 dispone, en forma genérica, que son aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Si bien este es el criterio general establecido por el legislador a la hora de definir ganancia de fuente argentina, debemos también poner de resalto que existen determinados casos especiales en los cuales el legislador, recurriendo a las figuras de presunciones, establece la existencia o no de ganancias de fuente argentina y, en su caso, la proporción correspondiente a tales ganancias. Tal es el caso, por ejemplo, los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior, los cuales a los efectos del gravamen serán considerados como de fuente argentina.



Por contraposición a lo mencionado en los párrafos precedentes, la norma en su artículo 124 define ganancias de fuente extranjera aquellas que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.

El aspecto espacial en el sistema del impuesto cumple, en el caso de los no residentes que tributan exclusivamente por sus rentas de fuente argentina, una función sustancial para el ejercicio de la potestad tributaria argentina y la definición de la ganancia sujeta a impuesto, de forma tal que las rentas provenientes de actividades desarrolladas enteramente en el exterior por sujetos no residentes no están alcanzadas por la potestad tributaria argentina en materia del impuesto a las ganancias.

iv. Aspecto temporal

El aspecto temporal es la descripción del momento en que se perfecciona el hecho imponible. El impuesto cuya atención nos ocupa es un gravamen de ejercicio, es decir, de formación sucesiva, que consiste en la acumulación de los actos, hechos o actividades que se verifican desde el primer día del inicio del período fiscal hasta el cierre del mismo.

De acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 24 de la LIG, el año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre de cada año.

De esta manera, observamos que como pauta general, el periodo normal de imputación de las rentas a los efectos impositivos es el de un año, que puede coincidir o no con el año calendario. Ello en virtud de que las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente. Por otra parte, las ganancias de los sujetos incluidos en la tercera categoría se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado. En aquel caso en el que no se contabilicen operaciones, el año fiscal coincidirá con el año fiscal.

Para el caso de los beneficiarios del exterior, la norma prevé un tratamiento especial, el cual consiste en un régimen de retención con carácter de pago único y definitivo sobre las rentas que obtengan dichos sujetos en el país y que la ley presume



que son ganancia neta de fuente argentina, reglado en el Título V de la norma del gravamen.

3.2. Los servicios digitales prestados por un sujeto no residente en el IG

En este punto del trabajo y habiendo definido previamente los aspectos esenciales del hecho imponible en el marco de la ley del impuesto a las ganancias, toma relevancia abordar el tratamiento impositivo que le correspondería aplicar a los servicios digitales prestados en el país por un sujeto no residente el mismo.

Desde la perspectiva del aspecto objetivo, podríamos colegir que todas aquellas ganancias obtenidas en el país por los sujetos no residentes se encuentran alcanzadas por el tributo.

Por el lado del aspecto subjetivo, bien hemos definido que dentro de los sujetos pasivos del impuesto se encuentran los sujetos residentes en el exterior que obtienen ganancias en el país, definidos por la norma legal como beneficiarios del exterior.

Respecto del aspecto temporal, para el caso particular de los beneficiarios al exterior, hemos puesto de resalto que la norma legal establece un régimen especial para los mismos. En este sentido, tales beneficiarios tributarán el impuesto a las ganancias en el país por medio de una retención que le practicará quien pague los beneficios respectivos.

Sin embargo, entendemos que el punto más controvertido lo encontramos con relación al aspecto espacial. Como dijimos, la ley del impuesto prevé la aplicación de los criterios de sujeción territorial para los sujetos no residentes en el país. De esta manera, estos resultarán alcanzados por el gravamen únicamente sobre sus ganancias de fuente argentina. Y es aquí donde se presenta la complejidad del caso, puesto que hay que definir si, en primer medida, los servicios digitales prestados en el país por un sujeto no residente se encuentran comprendidos en la definición general de fuente argentina, o bien, si está comprendido en algunos de los supuestos especiales previstos por el legislador.

Conforme la definición general establecida en el artículo 5° de la LIG, constituyen ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio, residencia del



titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

En este contexto, los servicios digitales prestados en el país por un sujeto no residente, sin una presencia física en el mismo, no se encontrarían comprendidos en la definición general de fuente argentina toda vez que los bienes generadores de la renta estarían ubicados en el exterior, y que la actividad generadora de la renta se realizaría en el exterior.

Ahora bien, en el marco del comercio internacional encontramos los convenios celebrados para evitar la doble imposición internacional. En nuestro país, como dijimos, tales convenios internacionales adquieren jerarquía superior a las leyes en virtud de lo dispuesto por el artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional, por lo que toma relevancia traer a colación los lineamientos generales seguidos por los mismos a los efectos de determinar el Estado a quien le corresponde gravar la renta derivada de los servicios digitales.

Al respecto, siguiendo el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, la regla general es que los beneficios empresariales procedentes de actividades transfronterizas en el marco del impuesto a las ganancias estarán sujetos al gravamen exclusivamente en el Estado de residencia, a no ser que la empresa realice su actividad en el Estado de la fuente mediante un establecimiento permanente y que las rentas sean atribuibles al mismo.

Tal regla general ha sido receptada por la República Argentina al punto que en la mayoría de los tratados internacionales suscriptos la misma ha sido incorporada.

En consecuencia, podemos observar que, en la actualidad, para que los ingresos obtenidos en el país por sujetos no residentes derivados de la prestación de servicios digitales en el mismo se encuentren alcanzados por el impuesto a las ganancias resulta necesario que tales actividades sean llevadas a cabo en el país vía un establecimiento permanente ubicado en el mismo.

Por dichos motivos, a los efectos del objeto del presente trabajo, adquiere relevancia desarrollar el concepto actual de establecimiento permanente, como así también los distintos esfuerzos que se están llevando a cabo a los efectos de *aggiornar* las normas tradicionales al contexto de la economía digital.



3.3. Establecimiento permanente

Como dijimos, el concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7 del MOCDE, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel.

Esta excepción no hace otra cosa que reconocer la regla del nexo, es decir, la búsqueda de una vinculación económica entre el sujeto no residente y el Estado en donde se obtienen los ingresos.

Con tal objetivo, el modelo de convenio de la OCDE define en el primer párrafo del artículo 5° al establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

A partir de aquella definición, podríamos decir que las condiciones para la configuración de un establecimiento permanente son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

La expresión “lugar de negocios” abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos



aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

Siguiendo la definición, el lugar de negocios debe ser “fijo”. En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Basta con que el equipo permanezca en un lugar determinado.

Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, se deduce que habrá que considerar que existe un establecimiento permanente exclusivamente cuando el lugar de la actividad de negocios tenga un cierto grado de permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal. Ahora bien, un lugar de negocios puede constituir un establecimiento permanente aunque, en la práctica, exista sólo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que sólo se pueda llevar a cabo durante un período limitado.

Posteriormente el modelo señala que el término “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Seguidamente, el MOCDE cita que una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses (vale aclarar que el criterio de la República Argentina ha sido el de establecer el aspecto temporal en un periodo de seis meses en el marco de la LIG).



En forma concomitante, el modelo de convenio expresa también que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante lo dispuesto precedentemente, la OCDE señala que cuando una persona distinta de un agente independiente actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las antes mencionadas y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente.

Por último, el modelo indica que no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. Agrega además que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado



contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Debemos poner de resalto que esta definición ha sido adoptada por nuestro país a los efectos de introducir el concepto de establecimiento permanente en el marco de la ley del impuesto a las ganancias. Sin embargo, se debe aclarar que la Argentina no ha seguido de una manera literal tal definición, sino que le ha realizado ciertas modificaciones en base a otros criterios, como por ejemplo, el aspecto temporal de seis meses en contraposición al de doce meses.

Sin embargo, teniendo bajo consideración que conforme lo establecido en el artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional, los tratados y concordatos internacionales tienen jerarquía superior a la leyes, el análisis desde la perspectiva de los convenios internacionales adquiere aún una mayor relevancia.

El inconveniente central en este punto se presenta por el lado que, en la actualidad, el concepto de establecimiento permanente anteriormente expuesto supone necesariamente la presencia física de la empresa no residente en el país en que realizará la actividad económica, aspecto que en el caso de las empresas altamente digitalizadas no siempre se verificaría.

En la economía tradicional, el desarrollo de la actividad económica y la creación de valor son prácticamente inseparables de la presencia física de la empresa. Una empresa manufacturera crea valor allí donde se encuentran las plantas de producción, donde se desarrollan las actividades comerciales o donde se llevan a cabo otras funciones principales, todos lugares físicos en donde se encuentran los bienes de la empresa y las personas que trabajan para ella.

Los avances de la economía digital han llevado a que las empresas que operan en mercados fuera de sus fronteras lo hagan de una manera radicalmente distinta de la que era usual cuando las normas de tributación internacional fueron creadas. Es así como la digitalización de la economía plantea dudas respecto de la validez y la eficacia de las reglas de nexo antes descriptas. Tales reglas se usan para determinar dónde se llevan a cabo las actividades económicas y se crea valor, definiendo en consecuencia la asignación entre países de los derechos tributarios sobre las rentas generadas en las operaciones transfronterizas.



Las actividades en el marco de la economía digital plantean una problemática doble, por un lado, surge la cuestión de si estas actividades pueden ser constitutivas de un establecimiento permanente, y por otro lado, cabe plantearse si dichas actividades pueden subsumirse en la tipología de establecimiento permanente en los términos antes reseñados, o bien, si estas operaciones requieren la introducción de la cláusula del establecimiento permanente digital.

Ante este contexto, distintos han sido y continúan siendo los esfuerzos a los efectos de *aggionar* las normas tradicionales a la era digital. Por tales razones, a continuación abordaremos un análisis de los distintos esfuerzos llevados a cabo y las diferentes soluciones propuestas y/o adoptadas en cada caso.

3.4. Esfuerzos internacionales en el marco de la economía digital

En el marco de la economía digital, ante la problemática en la imposición directa en establecer el criterio de vinculación o nexo para determinar efectivamente el lugar donde se crea valor, se están desarrollando distintas propuestas a la hora de desarrollar un concepto alternativo al de establecimiento permanente definido en el punto precedente, el cual requiere exclusivamente de una presencia física significativa.

Es por esta razón que la OCDE, al igual que la Unión Europea, Estados Unidos y los países importadores de productos digitales, han discutido desde principios de la década pasada las alternativas para definir el nexo de vinculación y la forma de atribución de las rentas derivadas de la economía digital.

Esta discusión ha tomado mayor relevancia desde principios de esta década a partir de la creación del programa Base Erosión and Profits Shifting (“BEPS”, por sus siglas en inglés) en el marco de la OCDE, frente a la evidencia de que el proceso de digitalización se había acelerado notablemente y de que los modelos de negocios digitales nacen y se modifican en períodos de tiempo muy breves.

En este contexto, la Acción 1 del proyecto BEPS trata de los desafíos tributarios de la economía digital. En sentido literal esta acción dispone *“identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una economía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin*



estar sujeta a imposición debido a una falta de “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de ese sector”.

La principal preocupación en el marco de discusión mencionado es la posibilidad de empresas ubicadas en una jurisdicción que, sin presencia física en el país de la fuente, crean valor a través de obtención de datos de usuarios ubicados en esta última jurisdicción. Entre tales empresas se encuentran aquellas que obtienen información de los usuarios y luego efectúan publicidad acorde a la preferencia de tales usuarios, o comercializan esa información a terceras empresas que luego ofrecen bienes o servicios, o permiten a otros usuarios elegir productos o servicios en virtud de la experiencia suministrada por usuarios anteriores, entre otros casos.

Ante este contexto, los miembros del Marco Inclusivo han trabajado en una solución global basada en un enfoque de dos pilares. El Pilar Uno se centra en las nuevas normas de nexo y asignación de beneficios para garantizar que, en una era cada vez más digital, la asignación de las potestades tributarias con respecto a los beneficios empresariales ya no se circunscriba exclusivamente por referencia a la presencia física.

En este sentido, busca adaptar el sistema internacional del impuesto sobre la renta a los nuevos modelos de negocio a través de cambios en las normas de asignación de beneficios y nexos aplicables a los beneficios empresariales. Amplía los derechos fiscales de las jurisdicciones de mercado (que, para algunos modelos de negocio, son las jurisdicciones donde se encuentran los usuarios) cuando exista una participación activa y sostenida de una empresa en la economía de esa jurisdicción. También tiene por objeto mejorar significativamente la seguridad fiscal mediante la introducción de mecanismos innovadores de prevención y resolución de controversias.

De conformidad con el esquema propuesto, los elementos clave del Pilar Uno pueden agruparse en tres componentes: un nuevo “derecho fiscal” para las jurisdicciones de mercado sobre una participación en el beneficio residual calculada a nivel de grupo



(Importe A); un rendimiento fijo para determinadas actividades de comercialización y distribución de referencia que tienen lugar físicamente en una jurisdicción de mercado, de conformidad con la ALP (Importe B); y procesos para mejorar la certidumbre fiscal a través de mecanismos eficaces de prevención y resolución de controversias.

Por otra lado, el Pilar Dos aborda los desafíos restantes de BEPS y está diseñado para garantizar que las grandes empresas que operan a nivel internacional paguen un nivel mínimo de impuestos independientemente de dónde tengan su sede o las jurisdicciones en las que operen. Lo hace a través de una serie de reglas entrelazadas que buscan (i) asegurar una imposición mínima evitando la doble imposición o la imposición cuando no hay beneficio económico; (ii) hacer frente a diferentes diseños de sistemas tributarios por jurisdicciones, así como diferentes modelos operativos por empresas; (iii) garantizar la transparencia y la igualdad de condiciones, y; (iv) minimizar los costos administrativos y de cumplimiento.

Para lograr estos fines, el proyecto se basa en dos reglas: la regla de inclusión de ingresos (*income inclusión rule*, “IRR”) y la regla de subimposición de pagos (*undertaxed payments rule*, “UTPR”). Con relación a la primera de ellas (“IRR”), en ciertos aspectos, se basa en la regla ya conocida de compañías extranjeras controladas (CFC, por sus siglas en inglés) y desencadena una inclusión a nivel del accionista donde los ingresos de una entidad extranjera controlada se gravan por debajo de la tasa impositiva mínima efectiva. Asimismo, se complementa con una regla de cambio (*switch-over rule*, “SOR”) la cual elimina aquellos obstáculos que podrían presentarse por existir ciertos tratados antes celebrados.

Es importante destacar que el Programa de la OCDE en torno a la economía digital no solo cuenta con el respaldo de los países miembros del G20, sino que también cuenta con un mandato inicial del Marco Inclusivo de la OCDE/G20, que cuenta con 116 países miembros. Esto representa el nivel más alto y más amplio en respaldo gubernamental.

Por su parte, la Comisión Europea pareciera haber avanzado más allá de los alcances del análisis que se ha venido efectuando en el marco de la Acción 1 del programa BEPS, pues no solo establece las condiciones para que se configure el supuesto de “presencia digital significativa”, sino que también pretende su próxima aplicación.

El concepto de establecimiento permanente —presencia digital significativa (EP-PDS)— según la Comisión Europea busca someter a imposición, en la jurisdicción donde



se sitúan los usuarios de determinados servicios digitales (jurisdicción del mercado), a empresas no residentes que no requieren de la presencia física en dicha jurisdicción y que generan valor a partir de la explotación de activos intangibles de difícil valoración, el contenido generado por el usuario y la recolección de datos.

En el marco de esta propuesta, el nexo imponible se configura por la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital (sitios de Internet, aplicaciones móviles o cualquier tipo de programa informático accesible a los usuarios), y el cumplimiento de uno o varios de los siguientes indicadores de actividad económica significativa por parte de la entidad:

- La proporción de los ingresos totales obtenidos y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en el Estado miembro durante el mismo período impositivo sea superior a 7.000.000 EUR;
- El número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho período impositivo sea superior a 100.000;
- El número de contratos entre empresas (B2B) para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese período impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3.000.

La determinación de la localización del usuario de los servicios digitales resulta fundamental para configurar un EP-PDS. Al respecto, se establece que un usuario está situado en un Estado si utiliza allí un dispositivo para acceder a la interfaz digital. La dirección de Protocolo Internet (IP) del dispositivo o cualquier otro método de geolocalización que sea más preciso, determinará el Estado miembro de la utilización del dispositivo. En el caso del indicador sobre el número de contratos B2B para la provisión de un servicio digital, se considerará que el usuario (empresa que suscribe el contrato en el curso de sus actividades empresariales) está situado en un Estado miembro, si reside allí a efectos del impuesto sobre sociedades en el período fiscal respectivo, o si el usuario es residente a efectos del impuesto sobre sociedades en un tercer país, pero tiene un EP en ese Estado miembro, dentro de ese período impositivo.

La variedad de indicadores de actividad económica digital (p. ej., ingresos, número de usuarios y número contratos B2B) busca abarcar la heterogeneidad de los



modelos de negocios digitales, desde los que cuentan con una amplia base de usuarios hasta otros que, sin alcanzar semejante amplitud, se benefician de contribuciones más personalizadas por parte de los usuarios. Los elevados umbrales tienen por finalidad garantizar la proporcionalidad de la medida y mejorar la administración del nuevo régimen al excluir a los supuestos de EP-PDS en los que los beneficios atribuibles no alcanzan a cubrir el costo del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otra parte, en 2018 el gobierno del Reino Unido, la Comisión Europea (CE) y varios de los gobiernos nacionales anunciaron por separado propuestas legislativas audaces para la promulgación de un nuevo impuesto llamado “impuesto a los servicios digitales” (“Digital Services Tax” o “DST”, por sus siglas en inglés). Vale remarcar que las propuestas de DST son "soluciones provisionales" unilaterales destinadas a impulsar a las naciones a la acción; en donde los DST se promulgarían a menos que los países logren un impuesto sobre la renta internacional satisfactorio. El razonamiento básico dado por la CE, el Reino Unido y otros gobiernos para el DST es que existe una desalineación entre el lugar donde se crea valor para ciertas empresas de plataformas digitales y donde el actual régimen fiscal internacional asigna derechos tributarios.

En este sentido, podríamos traer a colación y a título de ejemplo el modelo de negocio de Facebook. Tal compañía ofrece un servicio gratuito de redes sociales a usuarios de todo el mundo mientras ofrece servicios de publicidad a anunciantes por un precio. Supongamos que las empresas estadounidenses compran publicidad en Facebook dirigidas a consumidores franceses, con la esperanza de que estos últimos compren sus productos o servicios. Facebook obtiene ganancias de tales productores estadounidenses y recibe pagos de ellos en los Estados Unidos. Incluso si Facebook tiene un PE en Francia, puede que no haya razón para atribuir las ganancias que Facebook obtiene de los anunciantes estadounidenses al PE francés; tal beneficio puede simplemente no tener ninguna conexión con las actividades del EP en Francia. Sin embargo, hay un sentido claro en qué esas ganancias de Facebook obtenidas de los anuncios dirigidos a los franceses se basan en la creación de valor en Francia.

En esta interpretación, el concepto de "creación de valor para el usuario" identifica una ubicación de ganancias que es distinta de la fuente de pago a Facebook (es decir, Estados Unidos) y las ubicaciones de los activos físicos y del personal de Facebook. No identifica tal ubicación por analogía con el concepto de establecimiento permanente (por



ejemplo, al afirmar que los usuarios franceses representan activos intangibles de Facebook) o cualquier otro concepto de “nexo”.

El DST es una forma de implementar el concepto de “creación de valor para el usuario”. En el ejemplo anterior, Francia impondrá un DST del 3% sobre los ingresos de Facebook derivados de anuncios dirigidos a franceses, reclamando así una parte de las ganancias de Facebook que no podría reclamar bajo el régimen de impuesto sobre la renta internacional actual.

Sin embargo, una de las principales críticas al nuevo gravamen propuesto es que el término de “creación de valor para el usuario” es irremediamente vago. Por otra parte, esta nueva forma de imposición no estaría coordinada con los derechos fiscales actualmente reconocidos en los tratados sobre la renta.

3.5. Antecedentes jurisprudenciales en materia de servicios digitales

A este punto me resulta relevante traer a colación ciertos antecedentes sobre la materia que ponen de manifiesto en cierta medida la postura de los tribunales y las autoridades fiscales de la República Argentina en el marco de la economía digital y el impuesto a las ganancias.

En este sentido, los antecedentes más controvertidos lo encontramos en relación con un servicio de software utilizado principalmente por las aerolíneas comerciales llamado “Sistema Amadeus”. Este sistema era provisto por una empresa constituida bajo las leyes de España y, en términos generales, operaba como un sistema remoto que permitía realizar reservas de tickets aéreos, hoteles o alquiler de automóviles en destino, como así también, proveía información sobre los viajes.

En primera instancia, el Tribunal Fiscal de la Nación¹ consideró que por las características y la forma operativa descriptas del sistema se ponía de manifiesto que en realidad lo que había contratado la empresa argentina era un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que, en lo sustancial, opera como una asistencia técnica, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible en cualquier momento para Aerolíneas y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional.

¹ Aerolíneas Argentinas SA. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D. 12/05/2004.



Agrega el Tribunal que dicha utilización económica que hace la empresa argentina en el país de la prestación es lo que configura renta de fuente argentina, y por ende, sujeta a la ley del impuesto a las ganancias.

Al recurrir la empresa argentina tal decisión al tribunal de alzada, manifiesta que el fisco pretende gravar en los términos de la ley del impuesto a las ganancias la utilización económica de un sistema informático y no un contrato en el que el software es el objeto material de la prestación. Agrega además que la renta de Amadeus se genera cuando se procesa efectivamente una reserva, esto es cuando Amadeus presta un servicio, y que el beneficiario de la renta está domiciliado en el extranjero, los bienes generadores de la renta se encuentran en el extranjero y, por último, la actividad generadora de la renta (el procesamiento de la reserva) se realiza en su totalidad en el extranjero.

Planteadas así las cuestiones la Cámara² argumenta que como lo tiene expresado la ley 20628, las ganancias de fuente argentina son las provenientes de bienes colocados o utilizados económicamente en el país. Con estas premisas, el tribunal colige que el punto de discusión radica en establecer entonces si el servicio prestado por el residente en el extranjero resulta aprovechable en función de la actividad económica del sujeto local.

En este sentido, la Cámara sostuvo que más allá de que los pagos efectuados a Amadeus Marketing SA se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuada en una base de datos fuera del país, lo cierto es que los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje; posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al mentado régimen de bloqueo de disponibilidades.

Un año más tarde, por el mismo tema pero en otro precedente, la Cámara³ se remite no solo a la definición general de fuente argentina en los términos de la ley del impuesto a las ganancias, sino también a la excepción de tal regla general en el caso de los honorarios u otras remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero o de otra

² Aerolíneas Argentinas SA. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala I. 05/02/2008.

³ Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA) c/DGI. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. 02/06/2009.



índole prestados desde el exterior para entender que existía ganancia de fuente argentina sometida al impuesto.

En este sentido, la Cámara se remonta a la definición de asesoramiento técnico establecida en el resolución (INPI) 13/1987 la cual entiende por servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría a los brindados conforme a las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas determinadas.

En el caso, el tribunal sostiene que Amadeus Marketing SA brinda a la actora la posibilidad de incorporar a su sistema de reservas por Internet los productos que ella estime conveniente. Para ello Amadeus SA proporciona a la empresa argentina la asistencia técnica para que los mismos puedan ser adquiridos por diversas agencias de viaje. Es decir, que más allá que la empresa argentina intente suscribir su relación contractual con Amadeus Marketing al mero ofrecimiento de sus servicios, ello no podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de esta empresa la asistencia técnica correspondiente para realizarlo y, producto de ello, es que como retribución la empresa argentina le abona ante la concreción de una reserva.

Asimismo, la alzada se remite también a su antecedente Aerolíneas Argentinas y, en similar sentido, argumenta que Austral contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior y que la ausencia de un establecimiento permanente de la empresa en el país no le quita el Estado Argentino potestad tributaria, ya que del mismo expediente surge que Austral ha obtenido un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, es decir, que se utilizó la asistencia brindada por dicha firma para que la empresa aerocomercial pudiese obtener ganancias por la venta de sus productos a través de dicho sistema.

De esta manera podemos observar que tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal han extrapolado un concepto técnicamente del Impuesto al Valor Agregado al Impuesto a las Ganancias, vale decir, la “utilización económica” de un servicio, con el fin de someter a imposición aquellos servicios de software prestados desde el exterior por un sujeto que no reviste la calidad de residente en los términos de la ley del impuesto.



Mas aún, observamos que ambas instancias se separaron definitivamente de la regla del nexos desarrollada en los puntos precedentes, regla necesaria para atribuir potestad tributaria a un determinado Estado sobre las rentas generadas en él, ya que el sujeto del exterior no cumplía con el requisito de desarrollar su actividad en el país por medio de un establecimiento permanente estable ubicado en este.

En este marco de antecedentes debemos poner de resalto que el artículo 5 de la ley del gravamen sujeta a tributación las ganancias obtenidas en el país con motivo de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, así como las obtenidas por la realización de actividades en la Argentina. Como excepción al principio de fuente, se prevé la tributación por asesoramiento prestado desde el exterior, es decir, servicios realizados fuera del país pero que impliquen la transmisión de conocimientos al sujeto del país.

El fallo remite a la definición de asistencia técnica establecida por la resolución (INTI) 13/1987, atento a que no se prevé tal definición en la ley del impuesto a las ganancias. Según tal resolución, se consideran servicios de asistencia técnica aquellos brindados bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, en los que el proveedor asume la obligación de brindar prestaciones específicas.

De esta manera, entendemos que de seguirse los criterios de los tribunales antes mencionados, se generaría un exceso interpretativo que viola el principio de legalidad, toda vez que la asistencia técnica que se pretende imputar no está comprendida dentro de la definición de fuente argentina antes mencionada. Ello es así pues los bienes generadores de la renta están ubicados en el exterior, y asimismo la actividad generadora de renta -es decir, el procesamiento de la reserva- se realiza en el exterior. No interesa determinar la utilización económica de un servicio cuando no se genera ganancia de fuente argentina. Pretender la tributación sería crear tributos por extensión analógica.

De última, para tales fines debería ampliarse por vía legislativa el concepto de fuente a los servicios prestados en el exterior con utilización económica en el país.

No obstante todo lo expuesto, debemos también mencionar que en el año 2017 la Administración Fiscal mediante la Resolución (SDG TLI) N° 47/17 ha expresado una importante opinión sobre la materia en el marco del régimen de una consulta vinculante.



Particularmente el tema sometido a consulta radicaba en servicios informáticos basados en la nube prestados desde el exterior a sujetos del país. Al respecto, la consultante manifiesta que se dedica a la prestación de servicios de nube globalmente, permitiendo a sus usuarios acceder a poder de procesamiento y capacidad de almacenamiento sin una inversión significativa de capital propio, aclarando que no es propietaria de ningún centro de almacenamiento de datos.

En estos términos, las autoridades fiscales sostuvieron con cierto acierto que tales prestaciones no involucrarían la transmisión de conocimientos o experiencia para la toma de decisiones que permita calificar a esos servicios de nube como asesoramiento técnico en los términos de la ley del impuesto a las ganancias, ni la transferencia de intangibles que puedan asimilarse a bienes, sino que la operatoria consultada sólo abarcaría, en principio, la prestación de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos locales.

De esta manera, podemos observar que en el caso particular sometido a consulta las autoridades tributarias han aplicado una interpretación más razonable y acorde a los establecido en la norma legal. Sin embargo, no puede pasar desapercibido que tal resolución ha sido dictada en el marco de una consulta vinculante, motivo por el cual entendemos que la misma resultaría aplicable únicamente al caso concreto sometido a consulta y teniendo bajo consideración los antecedentes y circunstancias que han sido puestas de manifiesto a la hora de evacuar la misma. En este sentido, si bien la misma puede llegar a exponer cierto criterio de las autoridades fiscales con relación a estos servicios, en su texto no se expone a gran detalle aquellos aspectos que hayan sido tenidos en consideración y que permitieron arribar a tal conclusión.

4. El IVA en la economía digital

Como sabemos, el IVA es un impuesto al consumo, el cual es aplicado en cada etapa del ciclo productivo gravando únicamente el valor agregado en cada una de ellas.

Frente a las operaciones transfronterizas, surgen dos posibilidades o principios para su aplicación. En primer lugar, el denominado principio de origen, según el cual el IVA debe gravar los bienes y servicios producidos internamente, gravando las exportaciones y eximiendo a las importaciones. En segundo lugar, existe el principio de destino, que sugiere gravar con IVA los bienes y servicios consumidos internamente, es decir, gravar las importaciones y eximir las exportaciones.



Bajo un sistema de IVA armonizado, la aplicación de cualquiera de los dos principios cumpliría el objetivo de gravar el consumo. En efecto, bajo el principio de origen, las importaciones exentas en el país de consumo quedarían gravadas en el país de origen, mientras que bajo el principio de destino pasaría exactamente a la inversa, es decir, las exportaciones exentas en el país de origen serían gravadas en el país de consumo.

Sin embargo, la aplicación de distintos principios en las distintas jurisdicciones ocasiona problemas de doble o nula tributación.

Más aún, parte de la doctrina sostiene que, por razones de equidad, se debe seguir un criterio de país destino toda vez que se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume, siendo dicho Estado el que le brinde los bienes y servicios, por lo cual, el que debe recaudar los impuestos en cuestión.

Esta situación ha llevado a la OCDE a estudiar el tema con la intención de llegar a consensos respecto de los principios que deben regir en la aplicación del IVA a los servicios e intangibles comercializados internacionalmente. Del mismo modo, este debate ha estado también presente en la Unión Europea, dando origen hace ya más de una década a una modificación al sistema armonizado del IVA, que buscaba justamente reemplazar el principio de origen por el de destino.

Por esta razón, la OCDE (2017) mediante la directriz 3.1. ha establecido que, tratándose del suministro transfronterizo de servicios e intangibles, a los efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo.

Ahora bien, para aplicar el principio de destino a las operaciones transfronterizas de servicios e intangibles, deben existir mecanismos para determinar en qué país o jurisdicción se espera que tenga lugar el consumo. Los sistemas de IVA requieren reglas para implementar el principio de destino no solo para los suministros de empresa a consumidor (B2C), que involucran el consumo final, sino también para los suministros de empresa a empresa (B2B), aunque dichos suministros no involucren el consumo final. En este segundo caso, las reglas que se apliquen deben facilitar el objetivo último del IVA, que es gravar el consumo final a la tasa del país en donde este se lleva a cabo.

Las directrices de la OCDE sobre el IVA se hacen cargo de lo anterior. Es así como, para el caso de las operaciones B2B, la directriz 3.2 establece que es la jurisdicción



en la que se encuentra el cliente la que tiene el derecho de gravar con IVA los servicios o intangibles objeto de comercio internacional. Luego, también se pone en el caso de empresas que tienen sucursales o establecimientos en varios países, en donde la compra de servicios o intangibles se realiza de forma centralizada, para luego distribuir su uso entre las distintas sucursales. En ese caso, la directriz 3.4 indica que cuando el cliente tiene establecimientos en más de una jurisdicción, el derecho a gravar con IVA recae en la jurisdicción o las jurisdicciones en que se encuentran los establecimientos que utilizan el servicio o intangible.

Respecto de las operaciones B2C, el derecho a gravar con IVA debe corresponder a la jurisdicción en donde efectivamente se consumen los servicios o intangibles, de forma de asegurar la neutralidad del impuesto. En la actualidad, es sumamente fácil para cualquier persona adquirir servicios e intangibles, a través de la web, a proveedores ubicados en cualquier parte del mundo. Asimismo, el cliente puede usar esos servicios e intangibles en cualquier país del mundo, aunque ciertamente es más probable que lo haga en el país en el que habitualmente reside.

En este contexto, la OCDE recomienda dos reglas generales para determinar el lugar de aplicación del IVA para los suministros de servicios e intangibles entre empresas y consumidores:

i) para suministros que se realizan físicamente en un lugar fácilmente identificable y que normalmente se consumen al mismo tiempo y en el lugar donde se realizan físicamente en presencia de la persona que realiza el suministro y la persona que lo consume (por ejemplo, servicios de hospedaje, cines o restaurantes), la directriz 3.5 recomienda que el IVA se aplique en el lugar se ejecuta el servicio;

ii) para los demás suministros de servicios e intangibles (por ejemplo, compra de aplicaciones para un teléfono móvil, software para un computador, suscripción a una plataforma de música y videos), la directriz 3.6 recomienda aplicar el IVA en la jurisdicción en que el cliente tenga su residencia habitual.

Estas reglas permiten efectivamente asignar los derechos tributarios sobre los suministros de servicios e intangibles B2C a la jurisdicción donde se puede suponer razonablemente que el consumidor final está realmente ubicado cuando consume el suministro.



En lo que respecta al comercio internacional de mercancías, los mecanismos de recaudación del IVA de acuerdo con el criterio país destino es relativamente sencillo y eficaz. En estos casos, las mercancías exportadas son generalmente "libres de IVA" en la jurisdicción del vendedor, mientras que las importaciones están sujetas al mismo IVA que los bienes nacionales equivalentes en jurisdicción del comprador. El IVA sobre las importaciones se recauda generalmente al mismo tiempo que los derechos de aduana, y, en su mayor parte, los controles fronterizos proporcionan un mecanismo eficaz para asegurar la recaudación del impuesto en la país de destino, aunque el proveedor no esté ubicado en el.

Cuando se trata del comercio internacional de servicios e intangibles, la propia naturaleza de los mismos genera que los controles fronterizos ya no resulten eficaces a los efectos de recaudar el gravamen. Ante este contexto, se deben emplear mecanismos de recaudación del impuesto sobre las prestaciones de servicios e intangibles cuando el proveedor no se encuentra en el país donde efectivamente se prestan los servicios.

La obligación de los proveedores de registrarse y contabilizar el IVA en una jurisdicción donde no están localizados puede resultar oneroso para las grandes empresas y más aún para las pequeñas y medianas empresas, particularmente cuando tal requisito surge en múltiples jurisdicciones. Sumado a ello, implicaría a las empresas tener que dominar los requisitos básicos del impuesto en los distintos países, como así también, los distintos antecedentes administrativos y jurisprudenciales en torno al impuesto.

Ante este contexto, las Directrices desarrolladas por la OCDE recomiendan que los clientes sean responsables de pagar el impuesto adeudado para evitar estas cargas extraordinarias sobre los proveedores. Esto se puede lograr mediante el mecanismo de carga inversa, en virtud del cual el cliente normalmente debe declarar el IVA adeudado sobre el servicio recibido.

Si bien estos mecanismos son recomendados en el marco de las transacciones B2B, se reconoce que son en gran parte ineficaces para las transacciones tipo B2C. Por esta razón se presentan como alternativa de recaudación los mecanismos de retención, en virtud de los cuales el cliente o un intermediario en la cadena de suministro tenga la obligación de retener el impuesto correspondiente e ingresarlo al fisco en nombre del proveedor extranjero.



4.1. El IVA en los servicios digitales en Argentina

Nuestro país, desde hace tiempo adoptó el criterio de país destino, al establecer mediante el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349), que dicho gravamen se aplicará sobre:

- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país;
- b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas realizadas en el territorio de la Nación.

Complementariamente, la norma aclara que no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior;

- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles;
- d) Las prestaciones de servicios y locaciones de obras y servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

De esta manera, podrá observarse que en todos los casos antes descriptos se grava el consumo siempre y cuando este último sea realizado en el país.

Más aún, podemos apreciar dicha intención del legislador al establecer que no se considerarán realizadas en el país, aquellas prestaciones efectuadas en el territorio de la Nación cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

No obstante lo expuesto, hasta la reforma tributaria establecida por la Ley 27.430, las principales dificultades por resolver tenían que ver principalmente con las transacciones B2C cuando el proveedor y el consumidor se encuentran en distintos países. Ello ha sido solucionado por dicha reforma, al establecer dentro del objeto del impuesto los servicios digitales, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en el inciso anterior.

Con el objeto de definir donde se ha verificado la utilización o explotación efectiva de los servicios digitales, la norma en el último párrafo del artículo 1° antes mencionado, dispone que la misma se concretará en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo. Sin embargo, en el caso que los



servicios digitales sean prestados a responsables inscriptos en el impuesto, se presume (salvo prueba en contrario) que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.

2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

Respecto de los servicios digitales prestados a consumidores finales, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

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

2. La dirección de facturación del cliente; o,

3. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

Con el objeto de definir qué se entiende por servicios digitales, la norma establece en su artículo 3º, inciso e), punto 21), acápite m), que se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.

2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o



la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.

3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.

4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.

5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.

6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.

7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.

8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.

9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.

10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.

11. La provisión de servicios de Internet.

12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.



13. La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.

14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

4.2. Servicios digitales a responsables inscriptos. Importación de servicios

Podríamos decir que, a los efectos del impuesto, en esta categoría encuadrarían aquellas prestaciones de servicios digitales realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto y en cuanto, los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto.

Por su parte, con el ánimo de definir quiénes serán los sujetos pasivos del impuesto, la propia ley define como tales a quienes sean prestatarios de los servicios definidos en el párrafo precedente.

A los efectos del ingreso del gravamen, el organismo recaudador ha publicado la RG (AFIP) 549/1999, con el objeto de establecer que los sujetos mencionados en el párrafo precedente, por los hechos imponible analizados en el presente, deberán determinar e ingresar el impuesto dentro de los 10 (diez) días hábiles administrativos siguientes a la fecha del perfeccionamiento de cada uno de los hechos imponible, situación que se considerará configurada en el momento en el que se termina la prestación o en el pago total o parcial del precio, el que fuera anterior.

Es dable destacar que, el impuesto ingresado conforme a lo mencionado precedentemente será computable, por dichos sujetos, como crédito fiscal en la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal inmediato siguiente a que en que se haya perfeccionado el hecho imponible que lo origina.

Por último, en el caso de las entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificatorias, que intervengan en la prestación de servicios financieros que den lugar al hecho imponible analizado en el presente, deberán cobrar, de los respectivos prestatarios, el monto del impuesto resultante en el momento en el que perciban, total o parcialmente, el rendimiento de la respectiva prestación o colocación.



En caso de que el prestatario de los servicios citados haya ingresado el impuesto con anterioridad al momento en el que la entidad financiera debería cobrarlo, aquél quedará del ingreso referido siempre que entregue a la mencionada entidad una fotocopia del correspondiente comprobante de pago.

4.3. Servicios digitales a consumidores finales

Como señalamos anteriormente, la prestación de servicios digitales a consumidores finales no se encontraba definida dentro del objeto del impuesto hasta la reforma tributaria establecida por la Ley 27.430.

Con el ánimo de definir quiénes revestirán el carácter de sujetos pasivos del gravamen, la ley dispone que revestirán tal carácter quienes sean prestatarios de tales servicios digitales.

A los efectos de establecer la forma de ingreso del impuesto, el Decreto 354/2018 estableció que el impuesto deberá ser ingresado por el prestatario, ya sea en forma directa o a través del mecanismo de percepción.

En este sentido, el organismo fiscal mediante la RG (AFIP) 4240/2018 estableció que cuando las prestaciones de servicios digitales sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, estas deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del impuesto, en tanto los prestatarios no revistan la calidad de responsables inscriptos en el tributo.

A tales efectos, la propia norma aclara que deberá considerarse la calidad del titular de la cuenta afectada al medio de pago, es decir, aquel sujeto que se hace responsable de todos los cargos y consumos realizados por el o por sus autorizados.

En el caso en que en el pago al prestador del exterior no medie un intermediario residente o domiciliado en el país, serán los propios prestatarios quienes deban ingresar el gravamen correspondiente hasta el último día del mes en que se efectuó el pago al prestador del exterior.

Las formas, los plazos y las condiciones para el ingreso del impuesto han sido establecidas en la resolución antes mencionada.

Puede avizorarse que, en la práctica, éstas normas sólo tendrán efectos cuando los prestatarios de los servicios digitales abonen a través de un intermediario argentino, por



ejemplo, con tarjetas de crédito/débito emitidas en la Argentina. Si el usuario pagara estos servicios con una tarjeta que debita de una cuenta radicada en el exterior, directamente desde una cuenta del exterior (se encuentre declarada o la identificación de la misma sea producto del intercambio de información tributaria), la tarea de fiscalización no será nada fácil para el fisco argentino.

5. Conclusión

La economía digital constituye un proceso de transformación que abarca a la comunidad toda. Con las circunstancias actuales de COVID-19, este proceso de transformación y desarrollo ha sufrido un crecimiento exponencial hasta el punto de que situaciones que antes se veían muy lejanas a la realidad hoy son sumamente ordinarias.

No se puede dejar pasar por desapercibido que todo lo relativo a la economía digital ofrece soluciones innovadoras a los usuarios y a su vez presentan nuevos desafíos a los organismos de contralor de los distintos países.

En este contexto, en el marco del impuesto a las ganancias, el principal desafío que encontramos en materia tributaria está vinculado a como atribuir entre las distintas jurisdicciones (países) la potestad tributaria para someter a imposición las actividades desarrolladas en su territorio. Como dijimos, hoy una empresa puede ser residente en un determinado Estado y realizar completamente su actividad en determinado otro sin contar con una presencia física en el mismo. Esta situación, particularmente compleja y ajena a las definiciones desarrolladas por la OCDE en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional, invita a las autoridades fiscales de los distintos países a buscar nuevos paradigmas en las definiciones de nexos territorial en el marco del Impuesto a las Ganancias.

Si bien es cierto que se están llevando a cabo distintos proyectos a nivel internacional a los efectos de encontrar una solución global a la imposición directa en la economía digital, a la fecha del presente trabajo, todavía no se ha llegado a un consenso mundial a los fines de establecer nuevas reglas de vinculación que permitan a los distintos países someter a imposición las actividades digitales llevadas a cabo dentro de su territorio.

En ese camino, resulta fundamental *aggiornar* a los tiempos actuales ciertos conceptos definidos en una época anterior vinculados particularmente a determinar el nexo territorial en los términos del impuesto a las ganancias, tal como el concepto de



establecimiento permanente, los que fueron originariamente pensados para una economía de productos físicos y no para un mundo donde los intercambios se producen de forma digital. No se puede dejar pasar por alto que existe una tendencia cada vez mayor a lo digital, lo que implica una disminución constante de la presencia física requerida específicamente por el instituto del establecimiento permanente.

En el marco del impuesto al valor agregado, observamos que nuestro país incorporó, mediante la reforma tributaria establecida por la ley 27.430, las directrices de la OCDE en el marco de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país. No obstante ello se presentan nuevos desafíos en la materia, particularmente relacionados con la forma de recaudación del impuesto cuando el prestatario de tales servicios sea un consumidor final. Ello porque con el actual régimen, la recaudación se llevará a cabo por medio de las entidades del país que faciliten o administren pagos al exterior, lo que deja fuera del alcance del régimen de recaudación a los servicios digitales consumidos en el país pero abonados con medios de pagos internacionales.

Sumado a ello, otra complejidad en el marco del impuesto al valor agregado, está dada por el hecho de que, en el caso de no mediar un intermediario local, serán los propios prestatarios quienes deberán ingresar el gravamen correspondiente, lo que presupone una carga excesiva de cumplimiento sobre el usuario final, y una imposibilidad manifiesta de verificación y control para el organismo de contralor.

De todas maneras, más allá de lo criticable que puedan ser las modificaciones llevadas a cabo, lo destacable es que se ha visualizado una cuestión que ha sido ignorada por muchos años, pero sobre la que era inevitable tomar cartas en el asunto por los efectos adversos que, de lo contrario, se generarían tanto del punto de vista económico como fiscal.



6. Referencias Bibliográficas

Jurisprudencia

Aerolíneas Argentinas SA. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala I. 05/02/2008.

Aerolíneas Argentinas SA. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D. 12/05/2004.

Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA) c/DGI. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. 02/06/2009.

Doctrina

BID, M. Jorrat (2020). *Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital*;

Brandt, M. I., Vergara, S. D. (2019). *El concepto de establecimiento permanente en la ley del impuesto a las ganancias y su reglamentación*. Doctrina Tributaria Errepar;

CEPAL. Naciones Unidas (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Santiago de Chile. <http://www.cepal.org/Socinfo>;

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero*. Volumen I. 9º Edición. Buenos Aires. FEDYE;

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. 3º Edición. Buenos Aires. Abeledo-Perrot;

Martin, J. A. (2008). *Asistencia Técnica. Preocupante Opinión Fiscal*. Doctrina Tributaria Errepar;

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>;

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>;

OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf;



- OECD (2019), *OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - June 2019*, OECD, Paris, www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-financeministers-june-2019.pdf;
- OECD (2018), *Tax and digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, www.oecd.org/going-digital/topics/tax;
- OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>;
- OCDE (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation*. Paris. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>;
- OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>;
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>;
- OCDE (2014). *Como abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Acción 1: objetivo del 2014*. Paris. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>;
- OECD (2001). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. Paris. <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>;
- Pedrosa López, J. C. (2019). *Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo del Convenio de la OCDE*;
- Teijeiro, G. O. (2018). *La tributación sobre las rentas en la economía digital*. Doctrina Tributaria Errepar;
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7º Edición. Buenos Aires. Ediciones Depalma;
- Wei Cui (2020). *The Superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals*. Peter A. Allard School of Law, University of British Columbia, Vancouver, Canada;