



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



¿Dónde está mi renta?

Planificación fiscal vs soberanía fiscal

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

Tutora: Sara Diana Telias

Alumno: ELEONORA MELITA

Posgrado: ESPECIALIZACIÓN TRIBUTARIA

Año: 2020



Abstract	3
1.Introducción	4
2.Origen y evolución del concepto de Establecimiento Permanente	6
3.Definición de Establecimiento Permanente	11
3.1.Según el modelo de la OCDE	13
3.1.1.Lugar fijo de negocios	14
3.1.1.1.La existencia de un lugar de negocios «place of business»:	14
3.1.1.2.El lugar de negocios debe ser fijo «fixed»:	15
3.1.1.3.Las actividades de la empresa se llevan a cabo a través del lugar fijo de negocios:	16
3.1.2.Agente dependiente	17
3.2.Según la ley de impuesto a las Ganancias Argentina	18
3.2.1.Situación pre ley 27.430	18
3.2.2.Situación post ley 27.430	21
3.3.Crisis del concepto de Establecimiento Permanente en función a las definiciones mencionadas	24
4.Nuevos desafíos de la era Digital y la adaptación del concepto de Establecimiento Permanente	26
4.1.Aproximación del concepto de Economía Digital y comercio electrónico	26
4.1.1.¿Qué es la economía digital?	26
4.1.2.Características de la economía digital	27
4.1.3.Componentes de la economía digital	28
4.1.4.Comercio electrónico - Nuevos modelos de negocios en la economía digital	29
4.1.4.1.Modelos de comercio electrónico entre empresas (Business	



to Business o B2B)	29
4.1.4.2.Modelos de comercio electrónico de empresas a consumidor (Business to Consumer o B2C)	30
4.1.4.3.Modelos de comercio electrónico entre consumidores (Consumer to Consumer o C2C)	31
4.1.4.4.Modelos de comercio electrónico entre empresas y el Estado (Business to Gover o B2G)	31
4.1.4.4.Modelos de comercio electrónico de consumidores a empresas (Consumer to Business o C2B)	31
4.2.El reparto del poder tributario en el contexto internacional: la influencia de BEPS	33
4.2.1.Traslado de beneficios de las grandes empresas multinacionales tecnológicas	33
4.2.1.1.Caso Google	34
4.2.2.Plan de Acción contra la erosión de la BI	35
4.3.Nueva idea de nexos	37
4.4.Avances de la OCDE	38
4.4.1.Participación de los usuarios	42
4.4.2.Marketing de intangible	44
4.4.3.Presencia económica significativa	45
4.5.Medidas inmediatas ¿alternativas?	46
4.5.1.El impuesto a los servicios digitales análisis y objeciones:	49
4.6.Situación en Argentina en torno a la economía digital	53
4.6.1.Imposición indirecta	54
4.6.1.1.Imposición local	57
4.6.2.Imposición directa	58



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



5. Reflexiones finales	60
Bibliografía	63



Abstract

El presente trabajo centrará su análisis en el desafío o problema específico e importante, en cuanto a la tributación sobre beneficios empresariales transfronterizos, que representa la definición de nexo territorial. Concretamente se trata de la falta de sintonía del concepto de establecimiento permanente (EP) con la realidad económica actual dominada por la economía digital (ED). Desde el punto de vista de la fiscalidad internacional y su actual configuración en cuanto a los puntos de conexión para someter a imposición una determinada renta, el comercio electrónico permite, en ciertas ocasiones, realizar operaciones comerciales transfronterizas sin una conexión territorial con el Estado en el que se ejecuta la operación, dando lugar a la ausencia de tributación en el estado de la fuente. La propuesta del presente trabajo, es un análisis sistemático y evolutivo del marco normativo del concepto de establecimiento permanente en el contexto de la economía digital, que profundiza sobre aspectos que puedan mejorar su aplicación en casos concretos.

Palabras claves: fiscalidad internacional, establecimiento permanente, economía digital, nexo, presencia digital significativa, impuesto sobre servicios digitales.



1. Introducción

La globalización económica ha supuesto un cambio radical en la producción del Derecho Tributario. La generalización de hechos imponibles que recaen sobre transacciones internacionales, supuso un cambio importante en el modelo de fiscalidad, que originariamente se había caracterizado por la existencia de un poder tributario vinculado al territorio. Hoy los nuevos desafíos fiscales en la ED confirman la obsolescencia del concepto de EP, y como prueba de ello basta con citar el hecho de que se comercialicen bienes o servicios desde plataformas digitales, las cuales lejos están de ser lugares físicos de negocios y en territorios determinados y en consecuencia, producto del atraso del marco normativo legal internacional, no se encuentran en la obligación de pagar impuestos en ningún lugar. Por lo tanto, es indispensable precisar el concepto de nexo territorial de las normas tributarias.

¿Quién decide dónde tributan las empresas por las rentas obtenidas a nivel global: los legisladores de cada país o los planificadores fiscales de las empresas? ¿Donde se encuentra el límite a la capacidad de los Estados de gravar en su territorio la actividad de las empresas globales?

¿Por qué preocupa a las administraciones tributarias la actividad de las multinacionales?

¿Qué características conlleva la nueva Economía Digital? ¿Existe un establecimiento permanente digital? ¿Ya mismo las administraciones tributarias (AATT) deben comenzar a actuar o por el contrario deben aguardar la normativa integral que dicten los distintos Organismos Internacionales?

¿Es o no posible la implementación de un impuesto específico desvinculado del concepto de EP?

Éstas son algunas de las preguntas que serán abordadas a lo largo del presente escrito, ahondando en el nuevo mundo que surge a partir de la incipiente Globalización Digital, donde de manera integral y a toda velocidad, gran cantidad de nuevos negocios están emergiendo.



Analizaremos el comportamiento de estas empresas de la era digital, que irrumpieron en un contexto favorable para la elusión fiscal: las leyes vigentes no contemplan sus características y, por lo tanto, facilitan la generación de los denominados “ingresos sin Estado”(Gonzalez Torres, V, 2015)¹, donde las diferentes autoridades no saben cómo delimitar su jurisdicción tributaria. Esa situación ha generado incluso grandes distorsiones entre la presión tributaria efectuada sobre las empresas de la economía tradicional, versus la impuesta a la creciente economía digital. Asimismo, como otra cara de la misma moneda cabe referirse al cambio en la mirada del consumidor en el sentido de que por un lado, consume bienes y servicios digitales y por el otro, ha comenzado a cuestionar la moralidad y ética de empresas multinacionales que los proveen, lo que se abordará también en este trabajo.

El ánimo de intentar una definición de EP ha estado acompañado por estudios profundos de parte de muchos interesados desde distintos puntos de vista, de hecho, hoy en día, el EP ocupa un lugar propio en el contexto jurídico tributario a nivel mundial, junto a otros temas de la fiscalidad internacional, como precios de transferencia, paraísos fiscales, planificación fiscal, transparencia fiscal, el abuso de los tratados (treaty shopping), etc.. El presente estudio está orientado a presentar una visión general de la temática, matizada con elementos relacionados con su tratamiento en particular en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE) y en el plan de Acción BEPS.

A nivel país la Ley Nº 27.430, denominada Reforma Integral del Sistema Tributario Argentino, aprobada el 27 de diciembre de 2017, si bien, denota importantes avances en esta cuestión, no ponderó en el mismo nivel a la imposición directa y a la indirecta, habiendo puesto el énfasis en esta última, con lo cual intentaremos problematizar las razones de dicha diferencia.

En medio de un sinfín de incógnitas hay algo que sabemos con seguridad: es necesario un sistema justo y sostenible de fiscalidad internacional, por eso, si bien las implicancias impositivas de la economía digital son, tal vez, el problema más urgente para los gobiernos y organizaciones

¹ Kleinbard define la renta sin Estado atribuible únicamente a las empresas transnacionales como “la renta obtenida por un grupo multinacional de sus actividades económicas en un país, distinto al del domicilio de la sociedad matriz, pero que resulta sometida a impuesto solo en una jurisdicción que no es ni la fuente de los recursos de producción a través de los cuales se obtuvo la renta ni el domicilio de la sociedad matriz del grupo”. ROSEMBUJ, T. “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios”, op. cit., pág. 969.



internacionales, resulta relevante en este punto destacar que es necesario que haya un análisis multidisciplinario, de manera integral, combinando la práctica y la técnica profesional en el contexto que se vive, de manera de atacar todos los frentes posibles y actualizar la legislación para contrarrestar la perspicacia empresarial de un sector tecnológico tan ubicuo como escurridizo.

En sintonía con lo dicho, Santiago Díaz de Sarralde Miguez (2018) sostiene que para ser efectivos los impuestos requieren que las administraciones dispongan de: a) información sobre los agentes y sus actividades económicas; b) capacidad legislativa (soberanía) para determinar sus obligaciones; y c) capacidad administrativa (factibilidad) para aplicar eficientemente la legislación.

En el desarrollo de nuestro análisis nos centraremos en cuestiones relevantes tales como dónde se crea el valor, dónde se obtiene la renta y dónde se pagan los impuestos en esta nueva economía, en los que el paradigma del lugar de localización del capital resulta insuficiente.

2. Origen y evolución del concepto de Establecimiento Permanente

El origen del concepto de EP se remonta a mediados del siglo XIX en Alemania, en el seno del derecho comercial prusiano, con la introducción del término de “betriebsatt” a la legislación mercantil de la época.

Con este término se pretendía hacer referencia a un lugar físico utilizado por parte de un comerciante para llevar a cabo una actividad empresarial, es decir, una especie de lo que en la actualidad se conoce como establecimiento de comercio.

La generación de una renta como consecuencia del desarrollo de una actividad empresarial trasciende hacia la perspectiva del derecho tributario, en la medida que con ello se produce el hecho imponible que da origen a la configuración jurídica del hecho generador del tributo;



entendido como el presupuesto fáctico que refleja capacidad económica y de cuya realización se deriva el efecto en derecho de hacer nacer la obligación tributaria sustancial.

De esta forma, en el contexto de la Alemania de mitad del siglo XIX, en materia tributaria se empezaron a hacer más evidentes los problemas relacionados con la determinación del elemento espacial del hecho generador. Como consecuencia del creciente comercio entre los distintos municipios, cada vez era más difícil determinar la localización de las rentas que generaban la imposición de un tributo. Es así como el derecho tributario local de Prusia utilizó el concepto de “betriebsatt” para explicar la sujeción al impuesto sobre las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de aquellos sujetos que vivían en otros municipios.

Para el año de 1885 la legislación tributaria de Prusia consagró por primera vez el concepto de EP el cual incluía: a las agencias; los lugares de dirección; las sucursales y los lugares de venta de bienes. Hasta este punto la figura de EP tenía una aplicación restringida y nacional, en la medida en que se utilizaba con un criterio para gravar la realización de actividades económicas por parte de personas naturales o jurídicas extranjeras. (Felices Gutiérrez. V.A, 2016)

Posteriormente y, debido al incremento del comercio entre estados, el concepto de EP rompió fronteras y se empezó a utilizar como criterio internacional para determinar la competencia tributaria de un Estado. Es en este momento donde surgen los Convenios de Doble Imposición (CDI), como instrumentos jurídicos aptos para solucionar la problemática del choque de aspectos espaciales de los impuestos de dos Estados. (Felices Gutiérrez. V.A, 2016)

Ante el panorama y la dificultad de determinar si un Estado estaba facultado para imponer un impuesto a una persona extranjera no residente en ese territorio, es que surgió la necesidad de introducir el concepto de EP en el “Tratado Internacional celebrado entre el Imperio Astro-húngaro y Prusia para evitar la doble tributación de 1899”. Frente a esta primera consagración legal de EP no hay nada que advertir, puesto que este concepto nunca fue empleado en los CDI de la época, a pesar de la gran utilidad que representaba.

En el año 1928 la Sociedad de las Naciones (SDN) presentó el Proyecto de Modelo de Convenio en donde se incluyó el concepto EP de la siguiente manera:



“Tienen la consideración de establecimientos permanentes las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. El hecho de que una empresa realice negocios con un país extranjero por medio de un agente auténticamente independiente (corredor, comisionista, etc.) no implica la existencia, para esta empresa, de un establecimiento permanente en ese país.”(Felices Gutiérrez, 2016)

De esta forma dicho organismo mostró su preocupación en torno a encontrar una figura legal que le diera la legitimidad a cada Estado para gravar las rentas obtenidas por unos sujetos extranjeros no residentes en función de su vinculación económica con un territorio. Y justamente como respuesta a esta preocupación es que el concepto de EP cobró importancia en el panorama de los convenios de doble imposición, ya que se convirtió en el instrumento jurídico que permitía crear esa vinculación económica con un territorio específico, es decir, el EP debía configurarse como un elemento esencial en la formación de utilidades de la empresa, como una fuente esencial de ingresos.

En 1946, tras una serie de conflictos, la Sociedad de las Naciones desapareció como organismo internacional y posteriormente funciones similares pasaron a ser desarrolladas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que por medio de su Comité Fiscal (1956) inició labores encaminadas a la creación de un modelo de convenio general para evitar la doble tributación, el cual serviría de base para los Estados al momento de negociar y suscribir acuerdos fiscales internacionales. Dichas labores culminaron con la creación del “Proyecto de Convenio de OCDE de 1963 de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”, en el que: “se hace constar una definición general de EP, que comprende los supuestos habitualmente considerados por la SDN, pero con la nueva redacción dichos supuestos constituyen establecimientos permanentes ex ante” (Montaño. C, 2004).

Si bien inicialmente la OCDE había regulado de manera separada los conceptos de EP (artículo 7) y de base fija (artículo 14) , para el año 2000 pasó a establecer que:

“no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7 o el 14. La eliminación del artículo 14 significó, pues, que la



definición de establecimiento permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija.” (OCDE, 2006)

En consecuencia, desde ese momento, para efectos del Convenio se entiende como EP un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad, comprendidas: las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Dentro del concepto de EP, también se incluían las obras o proyectos construcción, instalación o montaje si su duración excedía de doce meses y se consideraban como no incluidas por ejemplo, la actividad que realiza una empresa en un Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente.

Dentro de este recuento histórico es dable destacar además los aportes de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y Comunidad Andina de Naciones (CAN) sobre el tratamiento tributario que se le ha dado al tema del EP.

Respecto a la ONU, su tarea estaba enfocada, principalmente, en lograr que los países miembros de esta organización obtuvieron una mayor inversión y en consecuencia logaran el desarrollo económico sin perjudicar la recaudación tributaria. Teniendo claro este objetivo, el Consejo Económico y Social de la ONU creó un Grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre países desarrollados y en desarrollo donde se discutieron temas como las utilidades del EP y la defensa del criterio de la fuente, concluyendo que era necesario adoptar un modelo de convenio que incluyera el concepto de EP, pero con una concepción más amplia de la que el Modelo de Convenio de la OCDE había dado y que le diera mayores derechos tributarios al país de la fuente. Esto se manifiesta, por ejemplo, en el umbral de tiempo de un EP del sitio de construcción que bajo el Modelo de la ONU es solo seis meses, comparados con los 12 meses bajo el Modelo de la OCDE. Otro ejemplo es el de prestación de servicios, bajo el Modelo de la ONU, prestar servicios en un país durante 183 días o más constituye un EP, mientras que, bajo el Modelo de la OCDE, es necesario que se realicen a través de un lugar fijo de negocios que según los Comentarios de la OCDE debe existir generalmente por más de 6 meses.”

En el caso de la CAN tienen como objetivo común alcanzar un desarrollo integral, más equilibrado y autónomo mediante la integración andina, sudamericana e hispanoamericana. A



partir de su creación se expidieron una gran cantidad de decisiones en materia tributaria y económica dentro de las cuales la Decisión 40 anexo I y II y la Decisión 578 son las más relevantes para nuestro estudio.

La decisión 40 se caracteriza por acoger el principio de la fuente territorial en contraposición al principio de residencia que se acoge en los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU. Así, pese a no consagrar la definición de EP, definió a raíz del criterio de la fuente que los beneficios que las empresa generan sólo serían gravables por el país miembro donde éstas se hubieren efectuado y entendiéndose que una empresa realiza una actividad lucrativa en un territorio cuando esta tiene una presencia física en el país.

La Decisión 578 tuvo como objetivo principal priorizar el criterio de la fuente sobre el de la residencia en la medida en que el ingreso sea gravado en el Estado donde este se genera. Lo llamativo en este punto es la forma de materializarlo dado que en el artículo 6 de la Decisión establece:

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales solo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieran efectuado. Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País miembro cuando tiene en éste:

- a. Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;*
- b. Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;*
- c. Una obra de construcción;*
- d. Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;*
- e. Una agencia o local de ventas;*
- f. Una agencia o local de compras;*
- g. Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;*



h. Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;

i. Un agente o representante.”

Teniendo en cuenta lo anterior, el artículo sexto establece una figura muy similar a la de EP. Así las cosas, en virtud de la Decisión 578 la actividad empresarial o EP en el territorio del país de la fuente es considerada como un contribuyente independiente de la empresa en dicho país, es decir le atribuye al EP sujeción pasiva.

A pesar de que el concepto de EP tiene una larga historia, su aplicación práctica aún da lugar a un gran número de problemas, como se puede observar en la enorme cantidad de artículos, casos y controversias entre contribuyentes y autoridades fiscales que tratan sobre qué constituye un EP (De Juan Ledesma. A, 2018)

Establecido el recorrido del concepto de establecimiento permanente, desde su origen alemán y su consagración en los modelos de convenio de la OCDE, ONU y el de la Comunidad Andina de las Naciones, solo basta hacer mención a los antecedentes de la regulación del EP en Argentina, tal como desarrollaremos en los apartados subsiguientes.

3. Definición de Establecimiento Permanente

Es irrefutable que para considerar y valorar los efectos de la figura del Establecimiento Permanente, se necesita previamente llegar a un acuerdo aunque no sea absoluto, pero sí coherente y razonable, en torno a su definición. (Montaño. C, 2004)

En principio coincidimos en que la expresión “Establecimiento permanente” es un concepto utilizado exclusivamente en el ámbito tributario internacional con el objeto de establecer la potestad de un Estado para gravar determinadas rentas empresariales (no todas) obtenidas en el “estado fuente”. (Telias, S | Poch, G, 2018, P.233)

En este sentido, este concepto se convierte en un vehículo que permite configurar la sujeción de una actividad económica ejercida por una persona jurídica extranjera al poder tributario de un Estado, es decir, es un concepto que busca definir qué Estado tiene la potestad tributaria sobre



rentas generadas por personas no residentes en el país de la fuente, es evidente entonces, que se trata de una noción donde los intereses económicos de cada país juegan un papel importante, tal como vimos en el apartado anterior donde cada organismo internacional tiene su propia definición vinculada con los intereses de sus integrantes.

De lo establecido se deduce que es un concepto que tiene una naturaleza jurídica dinámica y cambiante, en la medida en que presenta relación estrecha con las transformaciones económicas que se dan en el mundo.

Nos resulta ilustrativo para cerrar la definición acudir a los comentarios vertidos por la doctrina, al señalar que este concepto "establece la diferencia entre desarrollar una actividad con un país, y desarrollarla en dicho país. Es indicativo de una "presencia" en un Estado, lo suficientemente sustancial y permanente como para no considerar que se realiza en él una actividad empresarial". (Asorey, R, 2013)

El instituto de EP ha sido creado, como ya vimos, en el ámbito de la reglamentación de la doble imposición de las rentas a nivel internacional. (Adonnino, P 2008) Ahora bien, el panorama actual es bien diferente, prueba de ello son los cambios a la definición de EP en el MCOCDE cuyo antecedente es la Acción 7 del plan de Acción de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), destinada a "impedir la exclusión fraudulenta del estatus de EP". (OCDE, 2016)

Por las razones expuestas es que es muy complicado llegar a una definición definitiva de EP, en la medida en que será difícil conocer el nivel medio de beneficios que en cada uno de los países debe recibir en virtud de la presencia y de la actuación de empresas en el ámbito supraestatal y estatal.

Así, los países en vías de desarrollo tienen interés en que el concepto de EP sea lo suficientemente extenso para que prevalezca la imposición basada en el principio de la fuente, en cambio, los países desarrollados buscan restringir el alcance del concepto para limitar la potestad del otro Estado.



Así es que, tanto el Modelo de Convenio de la OCDE, el de la ONU y el de la Comunidad Andina de Naciones no brindan una definición de EP sino una serie de situaciones que lo que buscan es elaborar una descripción del mismo.

Si nos detenemos en la esencia del concepto, su presupuesto base contenido en la definición del primer párrafo del art. 5° del modelo de la OCDE, expresamente señala que el EP es “un lugar fijo de negocios a través del que una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad”.

Con precisión, Gotlib y Vaquero señalan los tres aspectos básicos de esa definición, a saber objetivo, subjetivo y funcional. Para el aspecto objetivo, apuntan la existencia de un lugar físico de negocios y la ubicación del mismo en un punto determinado. Para el aspecto subjetivo, es decir, la relación entre el contribuyente y el lugar fijo, focalizan la capacidad de organizar las actividades de la empresa a través del referido lugar fijo y aluden a un derecho de uso con carácter permanente (por oposición a temporaria). Finalmente, para el aspecto funcional, se refieren a la naturaleza empresaria de las actividades y al desarrollo de las mismas a través del EP (excluidas aquéllas que sean auxiliares o preparatorias). (Gotlib 2009) Estos tres aspectos se desprenden del concepto de EP establecido por la OCDE que abordaremos con más detalle a continuación.

3.1. Según modelo de la OCDE

Tal como señala Fernando Serrano Antón² en el MCOCDE no se encuentra una verdadera definición de Establecimiento Permanente, sino una serie de situaciones y de aspectos parciales que intentan elaborar esa pretendida descripción. Lo cierto es que estamos ante una figura con carácter cambiante al ritmo de los vertiginosos movimientos de la economía y las relaciones de sus agentes, del avance tecnológico de las comunicaciones, y que la discusión sobre su naturaleza y particularidades casi no se centra en su definición sino en el ámbito y formas que cubre aquella, por esa razón, intentaremos a continuación hacer una revisión acerca de los supuestos positivos y negativos del Establecimiento Permanente, así como de algunos temas correlacionados. (Montaño.C, 2004)

² Fernando Serrano Antón, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, en *Fiscalidad Internacional*, coord. Fernando Serrano Antón, CEF, Madrid, 2001, p. 183. en Montaño. C - 2008.



El citado Convenio de la OCDE, que sirve de modelo a un gran número de países, dibuja los contornos de esta categoría jurídica en los siguientes términos: «lugar fijo mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad» (artículo 5.1). Asimismo, siempre según el MCOODE, concurrirá EP si «una persona distinta de un agente independiente actúa por cuenta de una empresa y tiene y ejerce habitualmente en un Estado contratante poderes que le facultan para concluir contratos en nombre de la empresa» (artículo 5.5). De este modo, son dos las circunstancias principales que determinan la existencia de un EP, a saber: el «lugar fijo de negocios» y la existencia de un «agente dependiente». Son precisamente estas dos circunstancias -y las excepciones que el modelo establece a su propia definición- las que tratan de circunvalar las empresas, para eludir la tributación en el Estado donde efectivamente obtienen los beneficios; en caso - claro está-, de que ésta resulte más gravosa que la correspondiente en el país de residencia. (Sanchez. A, 2018)

3.1.1. Lugar fijo de negocios

El EP, acotado en el art. 5 MCOODE y en los Comentarios al mismo, supone una excepción a la tributación exclusiva de las rentas empresariales en el Estado de residencia de la compañía mercantil según el art. 7.1 del MCOODE. La conjunción de una serie de elementos hace surgir un nexo impositivo que otorga el poder de someter a tributación aquellas rentas exclusivamente generadas por un EP en el Estado de la fuente. Se entiende que existe un EP cuando una empresa ostenta en otro Estado distinto al de su residencia fiscal un lugar fijo de negocios con el que realiza toda o parte de su actividad. De tal definición se derivan las tres características típicas de todo EP (Gotlib 2009):

3.1.1.1. La existencia de un lugar de negocios «place of business»:

En este punto, es importante destacar que, para que exista un lugar de negocios bastaría con que hubiese un espacio disponible para el desarrollo de la actividad, es decir, resulta indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o por medio del alquiler de los mismos. Tampoco es necesario que sea exclusivamente ocupado por la empresa, puede estar situado en las facilidades de otra; puede existir aun cuando no existan locales disponibles o no sean necesarios para los propósitos del negocio y simplemente tengan un cierto espacio a su disposición; y puede estar ocupado legal o ilegalmente. Todo esto denota un carácter flexible o



elástico del concepto de EP (dentro de los parámetros tradicionales). Se ha presentado el caso, a la luz del Convenio entre Alemania y el Reino Unido, en que una habitación de hotel -asignada a una empresa no residente para desarrollar una actividad de gestión por un periodo de veinte años- fue declarada como lugar de negocios, lo que permitió establecer la presencia de un EP. (Serrano. F , 2005)

De esta forma, un lugar donde operen equipos automáticos puede constituir un EP, si el equipo es operado y mantenido -después del montaje inicial- por la misma empresa o por sus agentes dependientes, como es el caso de máquinas expendedoras o de jugo, centrales telefónicas, estaciones de combustible con autoservicio, equipos para recibir o transmitir señales de radio, equipos de cómputo u otros, Sobre este punto, sin embargo, los Comentarios de la OCDE indican que una empresa que solamente arriende equipos no tendrá un EP donde se use el equipo por parte del arrendatario, aun si la empresa provee de personal para operarlos. Sin embargo, si las responsabilidades de este personal van más allá del mantenimiento y la operación del equipo bajo la dirección, control y responsabilidad del arrendatario, la empresa puede estar ejecutando actividades y, por tanto, tiene un EP. (Faundez. U.A, 2018)

3.1.1.2. El lugar de negocios debe ser fijo «fixed»:

Al respecto, surgen los siguientes interrogantes: ¿la fijeza en el lugar de negocios debe tener una duración o permanencia determinada? Si se asume una interpretación restringida, la definición de EP no incluye una fijeza temporal -salvo en los casos en que expresamente lo señala, como obras de construcción, instalación o montaje, prestación de servicios profesionales o por una empresa-, sino solo una física, es decir, la fijeza es la vinculación entre la instalación del negocio con un punto geográfico determinado, lo que ha sido denominado base approach base theory. (Faundez. U.A, 2018)

La clave del análisis que desarrollaremos a lo largo del presente trabajo se enfoca en este punto que establece la definición de EP de la OCDE y de la mayoría de las jurisdicciones, básicamente porque la fijeza que exige ha ido evolucionando y flexibilizándose con el tiempo sin lograr a mi criterio el cambio trascendental necesario en los tiempos que corren, el hecho es que actualmente no se requiere necesariamente de un anclaje físico a un lugar concreto del territorio para realizar una actividad o prestar un servicio, y se admite en cambio cierta



movilidad, pasando a tener una mayor relevancia el hecho de que se produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado. Sin embargo, el punto de partida para determinar si existe o no un EP es la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios. Claro está, que dentro de esta definición, el mayor problema puede plantearse con las actividades de comercio electrónico, como en breve se desarrollará.

3.1.1.3. Las actividades de la empresa se llevan a cabo a través del lugar fijo de negocios:

Esta nota característica del EP exige que el espacio físico del lugar de negocios sea efectivamente utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial. En los comentarios al MCDI establecen algunos criterios establecidos para identificar cuando en un lugar de negocios se desarrolla una actividad empresarial. Así por ejemplo la actividad no tiene porqué ser “productiva”. Asimismo, la actividad tampoco tiene que producirse de forma ininterrumpida, aunque sí debe producirse con regularidad, dado que el EP requiere de cierta permanencia como ya se ha visto.

Ahora bien, estos tres aspectos mencionados para caracterizar al EP se desnaturalizan cuando se intenta pasar por dicho tamiz a la economía digital, dado que en esencia, la misma apunta a un modo remoto y virtual de conducir las actividades económicas, lo que implica básicamente, la carencia de esa tan necesitada base física para disparar la aplicación del instituto en cuestión.

La OCDE reconoce que la evolución de los modelos de negocios en general, y el crecimiento de la economía digital en particular, han decantado en que empresas no residentes operen actualmente en el exterior de un modo evidentemente distinto al que operaban cuando se desarrollaron las normas tributarias internacionales y la definición de EP.

Sin embargo, es dable destacar que esta “desnaturalización” nada tiene de artificial ni de ilegal. En el caso de empresas clásicas, que en el pasado necesitaban de una cierta presencia física en un determinado Estado para llevar adelante sus actividades en él, la introducción de nuevas tecnologías producto de la economía digital les ha permitido paulatinamente ir retirando esa presencia física de ese Estado. Ese retiro no tendría porqué tener necesariamente por meta u objetivo último –en principio– erosionar las bases imponibles de ese Estado ni disminuir su recaudación tributaria; simplemente ya no es necesario permanecer en él.



Un ejemplo claro se encuentra en el hecho que antes se debía acudir a un local de computación para adquirir un juego de computadora (lo que implica alguna actividad de depósito y distribución previo paso por las autoridades aduaneras y pago de derechos de importación), ver publicidades en carteles sobre el mismo, entre otros. Actualmente, ese mismo juego puede adquirirse desde un sitio web en el exterior, descargarse de un servidor remoto previo pago vía tarjeta de crédito, sin que el fabricante deba poner un pie en el Estado donde se encuentra situado su cliente.

Sobre esta base, dada la aparente insatisfacción de la definición actual de establecimiento permanente, se analizarán a lo largo del trabajo determinadas propuestas referentes a la introducción de modificaciones de mayor o menor relevancia en dicha definición.

3.1.2. Agente dependiente

Capítulo aparte merece la figura del Agente dependiente, el apartado 5 del artículo 5 del MCOUDE reza de la siguiente manera: *“No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, 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 faculden 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 mencionadas en el apartado 4 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 establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este apartado”*. De ello se desprende que la existencia del lugar fijo de negocios no se precisará en caso de que exista un agente dependiente. En otras palabras: concurrirá EP si la empresa no residente actúa mediante una persona —distinta de un agente profesional con estatuto independiente siempre que actúe en el marco ordinario de su actividad— que obra habitualmente por cuenta de ella, disponiendo de facultades de contratación. La cláusula de agencia opera, de este modo, como criterio subsidiario respecto de la cláusula general de EP. Según los comentarios al Modelo las personas cuyas actividades pueden constituir un EP de la empresa son los —agentes por cuenta de la empresa (agentes dependientes); esto es, las



personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. (Sanchez. A, 2018)

3.2. Según Ley del impuesto a las Ganancias

Si bien definir el concepto de EP tiene una relevancia que no es menor atento a que la verificación de su existencia tiene dos implicancias fundamentales: 1. La aplicación de un distinto sistema de determinación del impuesto a las ganancias respecto de aquel aplicable a beneficiarios del exterior. 2. El cumplimiento de diferentes deberes formales ante el Fisco argentino (González. M, 2018); en Argentina careció de claridad legislativa durante muchos años. Recién a fines del 2017 y a partir de una reforma integral del Sistema Tributario Argentino materializado en la Ley 27.430 se dió un paso importante en su definición.

La introducción de una definición más precisa al término de EP es bienvenida a fin de otorgar mayor seguridad al inversor extranjero, si bien veremos a continuación que - en ciertas situaciones- la amplitud de su alcance difiere de la prevista en varios convenios para evitar la doble imposición firmados por Argentina. (Rey. D, 2018 p.290)

3.2.1. Situación pre ley 27.430

La primera aproximación a la definición de EP surge en diciembre de 1989 a partir de la ya derogada ley 23.760 (ley de impuesto sobre los activos) que establecía que eran sujeto del impuesto sobre los activos:

[...]

“f) Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para ello en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en



el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa, unipersonal desarrolle, total o parcialmente su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.”

[...]

Además establecía: “Están incluidos en este inciso entre otros: una sucursal, una empresa o explotación unipersonal, una base fija para las prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible, una agencia o una representación permanente, una sede de dirección o de administración, una sede de dirección o de administración, una oficina, una fábrica, un taller, un inmueble rural, aun cuando no se explote, una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales, una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje, el uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa.”

Y finalmente manifestaba que no se consideraba EP a “la realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que gocen de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios.”

A diferencia de esta definición tan detallada, la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) recepcionó este concepto de Establecimiento Estable pero de manera más simplificada en el



artículo 69 inc. b) al referirse a *“los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior”*.

También el art. 128 preveía una descripción similar sobre establecimientos estables en el exterior pertenecientes a sujetos residentes argentinos en materia de rentas de fuente extranjera obtenidas por estos, aclarando además que el concepto incluía a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a 6 meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo determinados regímenes realizados en países extranjeros.

En virtud de este reduccionismo y dada la falta de claridad y precisión en esta ley sobre un concepto tan importante, es que muchas veces se ha recurrido a la definición prevista en la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta³, o a la de su antecesor el derogado impuesto sobre los activos mencionado, siguiendo el carácter complementario entre ambos tributos.(Rey. D, 2018 p.291)

Sin embargo, no es acertado recurrir a la definición prevista en esta ley a fin de definir el concepto de establecimiento estable, por cuanto el carácter supletorio al que hace referencia su artículo 18 lo es respecto de la LIG hacia ésta y no en sentido inverso. Pensarlo de otra manera sería violatorio del principio de legalidad.

Este criterio fue sustentado por nuestro Tribunal Supremo en el año 1972 en la causa “Lagazzio Emilio Francisco”, que si bien trataba la supletoriedad del antiguo impuesto a los réditos hacia el impuesto a las ganancias eventuales, consideramos plenamente aplicables sus conclusiones al caso.

En la misma línea, la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta aclara que dicha definición aplica “a los fines de esta ley”, lo cual descartaría su extensión a otros tributos. De todos modos, esta discusión sobre la remisión a dichas disposiciones se tornó abstracta dado que este tributo fue derogado para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2019.

³ Art. 2 inc. h) de la ley 25 063 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.



Así es que consecuentemente se tuvo que recurrir, en la mayoría de los casos, a lo establecido en el artículo 5 del MCOCDE de Convenios para evitar la doble imposición (en adelante CEDI) y en sus respectivos comentarios, a fin de lograr una aproximación al concepto de EP en los casos de ausencia de un CEDI aplicable al caso concreto.

En los casos en los que efectivamente existía un CEDI, la cuestión encontraba un límite más preciso para definir la situación (Rey.D, 2018 p.294). Cabe mencionar, a mero título enunciativo que Argentina posee CEDI con Alemania, Australia, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Italia, México, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Uruguay.

3.2.2. Situación post ley 27.430

En líneas generales, a partir de los ejercicios iniciados en el 2018, el nuevo artículo agregado a continuación del artículo 16 (art. 16.1)⁴ de la LIG establece que “establecimiento permanente” significa un *“lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad”*. Esta nueva definición recepta los lineamientos derivados de la acción 7 de BEPS⁵, incluidos en la reciente actualización al Modelo OCDE aprobada el 21/11/2017 .

Asimismo el término EP comprende en especial a una lista de actividades que suele denominarse “lista positiva” y que comprende:

- una sede de dirección o administración
- una sucursal
- una oficina
- una fábrica
- un taller
- una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

Hasta aquí, la legislación Argentina no prevé cambios significativos respecto de la definición de EP del MCOCDE.

⁴ Incorporado por el artículo 13 de la ley 27430.

⁵ BEPS Acción 7: “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente”.



Contempla además la realización de actividades específicas como la de la construcción superado un umbral de tiempo de 6 meses, en este caso pueden visualizarse ciertos matices del Modelo de la ONU (en lugar de los 12 meses establecidos por el MCOCDE).

En cuanto a la prestación de servicios siguiendo las disposiciones del Modelo ONU la ley 27.430 incorporó una cláusula para la configuración de EP bajo ciertos supuestos que tengan lugar en el país:

[...]

b) la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del primer artículo sin número agregado a continuación del 15 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

Esta cláusula no se encuentra presente en el MCOCDE, sin embargo es importante mencionar la referencia acerca del cómputo de los plazos, dicha forma de cálculo resulta aplicable tanto para evaluar la configuración de EP en casos de prestación de servicios en el país como en el caso de actividades de construcción y similares.

La nueva norma, asimismo, incorpora la figura del EP por representación, es decir, cuando interviene un agente dependiente, y lo define *como un sujeto que actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior* y que cumpla con determinados requisitos.

Si bien esta figura no se consideraba anteriormente en nuestra legislación, se encuentra presente en la mayoría de los CEDI suscritos por Argentina. Bajo la redacción actual de la ley, cualquier actividad realizada por un agente que cumpla alguna de las condiciones previstas en



los puntos a) al f) del penúltimo párrafo del art. 16.1 constituirá un EP, más allá del carácter auxiliar o preparatorio que dicha actividad posea con respecto a la actividad principal del sujeto del exterior al cual el agente representa. Según Daniela Rey: Esta disposición no solo excede lo dispuesto bajo el Modelo OCDE, sino que también excede las conclusiones obtenidas en el informe final de la acción 7 del Proyecto BEPS. (Rey. D, 2018 p.306)

Cabe destacar también que la ley 27.430 agregó un párrafo al artículo 14 de la LIG aclarando las normas de atribución de ingresos al EP en línea con el principio de conexión efectiva ya plasmado en dicho artículo. En este sentido dispone que *“en la medida en que el establecimiento permanente en el país lleve a cabo actividades que permitan directa o indirectamente a la casa matriz o a cualquier sujeto vinculado del exterior la obtención de ingresos, deberá asignarse a aquél la parte que corresponda conforme su contribución y de acuerdo con los métodos establecidos en dicho art. 15”*. Esto implica gravar únicamente las rentas obtenidas por el EP con independencia de las que pueda obtener su casa matriz.

El principio de conexión efectiva se ve reflejado asimismo en la jurisprudencia⁶ en la que se estableció que *“no se trata que el legislador haya instituido una suerte de presunción conforme a la cual, existiendo una sucursal en nuestro territorio, deben atribuírsele sin más las ganancias o pérdidas de todas las operaciones realizadas por la casa matriz en el exterior. Para que proceda tal atribución, dichas ganancias o pérdidas deben provenir imprescindiblemente de actividades efectuadas por medio de la sucursal. Admitir otra interpretación importaría tanto como concluir que se tornen letra muerta las claras disposiciones contenidas en los artículos 14 de la ley y 14 del DR -en cuanto prevén la nítida separación de balances comerciales y, por ende, fiscales, entre las entidades señaladas-, conclusión que no corresponde acoger conforme a una razonable y discreta interpretación del conjunto de textos aplicables al caso”*.

No podemos dejar de mencionar que la ley 27.430 incorpora además una “lista negativa” de situaciones que se excluyen del concepto de EP por resultar del tipo auxiliar o preparatorio, es decir que cada actividad por sí misma no representa una parte esencial y relevante de las actividades de la empresa del exterior, lo que debe ser analizado en cada caso concreto,

⁶ “San Faustín SA”, CNCAF, Sala III, 10/7/1980.



considerando la perspicacia empresarial para dar a entender actividades auxiliares que en verdad no lo son.

Por último y para dar lugar al apartado que sigue de este trabajo, consideramos importante destacar que si bien Argentina actualizó y estableció una definición más precisa de EP conforme a los lineamientos internacionales, lo hizo en un contexto particular, en el que incluso los CEDI firmados por Argentina están pasando por un proceso de revisión producto de la firma (hoy en pausa) del Instrumento Multilateral. Si a lo antes dicho sumamos la incipiente agudización de la economía digital tan ubicua como escurridiza, nos encontraremos con que esta actualización tan reciente, hoy habiendo pasado tan solo 3 años, quedó nuevamente anacrónica.

3.3. Crisis del concepto de Establecimiento Permanente en relación a las definiciones mencionadas

La denominada crisis del concepto de EP como nexos en la fiscalidad internacional, es consecuencia del evidente cambio sufrido por el modelo de negocio tradicional de las compañías multinacionales para operar en territorio extranjero. A principios de los años 90, las empresas multinacionales con centros de producción y distribución en países donde la tributación era mayor, llevaron a cabo un proceso de reorganización o reestructuración operativa. Así, pasaron de estructuras descentralizadas que contaban con filiales independientes en varios países las cuales desarrollaban sus actividades de forma autónoma respecto del resto de filiales pertenecientes al mismo grupo, a estructuras en las que se centralizaron en una entidad: los activos intangibles, la dirección y la gestión. Por otro lado, la actividad de las filiales se fragmentó: los centros de producción comenzaron a trabajar bajo pedido y los de distribución bajo las figuras jurídicas de agente, comisionista y distribuidor con riesgo limitado, siempre al servicio de una sociedad radicada en un país de baja tributación.

Esta perspicacia empresarial, para nada ilegal generaba la reducción tanto del beneficio gravado como del impuesto agregado, por efecto del diferencial de tipos impositivos entre el país de la fuente y el país en que se había localizado la titularidad de las actividades de producción y venta y obviamente el vacío legal al respecto de tales maniobras. Por esta razón, el concepto de EP



originalmente constituido en el marco de “evitar la doble imposición” se convirtió en efecto es un riesgo para las arcas de las AATT de muchos países.

Tal como ya lo mencionamos, otro de los factores determinantes de la «obsolescencia» del concepto de EP, responde a los efectos de la denominada economía digital. La progresiva importancia económica del sector de los servicios, y de los productos digitales, comúnmente suministrados por la red, ha facilitado que las empresas localicen sus actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. El propio informe BEPS reconoce que *“Cada vez existen más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes se encuentren en distintos países lejos del Estado de la fuente”* (OCDE, 2016). De este modo *“es posible participar activamente en la vida económica de otro país sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí establecidos”*.

A todo esto ha de sumarse una realidad económica globalizada y cambiante que demanda una revisión permanente, sino del articulado, al menos de los comentarios interpretativos del MCOUDE. El espíritu que pretende el elemento de fijeza para entender presente un EP responde a la respuesta fiscal para un desafío comercial propio del siglo XX. Un desafío dimanado de la mecánica clásica del comercio transfronterizo, en el cual la lógica empresarial para expandir los negocios a otros territorios distintos al de origen hacia contar con toda una serie de elementos materiales para tener una presencia física en tal territorio. Dicha presencia física desde el punto de vista comercial se tradujo en una presencia física lo suficientemente férrea como para ser sujeta a imposición en el caso de lograr beneficios. La solución más tentadora al respecto es la de considerar a la página web como EP, sin embargo, la OCDE ha mantenido hasta el momento una postura estática sobre el rechazo de la misma. Desde nuestro punto de vista ello puede deberse, al menos en parte a la tibieza en cuanto a su explicación, la cual parecía quedar en una mera declaración de intenciones pero sin una explicación técnica y jurídica de la misma, y por no contemplar un problema contiguo: qué beneficios serían atribuibles a ese nuevo EP virtual. Cuestión esta última nada poco significativa, sobre todo cuando existe un tradicional EP que coexiste con un EP virtual.



4. Nuevos desafíos de la era Digital y la adaptación del concepto de Establecimiento Permanente

4.1. Aproximación del concepto de Economía Digital y comercio electrónico

4.1.1. ¿Qué es la economía digital?

Para definir de la manera más clara posible qué es la ED resulta apropiado aproximarnos a sus elementos de forma desagregada. La economía, entre sus múltiples significados, es una ciencia encargada de escrutar la producción, distribución o intercambio y consumo de bienes y servicios. En definitiva, la economía es un fenómeno que regula a la sociedad para que el proceso intercambiador y relacional entre los agentes del mercado se repita en el tiempo. El calificativo digital, por su parte, añade un plus de innovación a la tradicional conjunción, la cual se llevará a cabo a través de medios digitales, caracterizada principalmente por la falta de presencia física entre las partes actuantes y la digitalización de la información sobre los bienes y/o servicios objeto de comercio. (Gómez. J - Moreno. S, 2018)

Por otro lado la ED es definida por la OCDE en diversos documentos, como el emitido en 2012 por su Comité de Competencia, como aquella economía que consta de mercados basados en tecnologías digitales y que facilitan el intercambio de bienes y servicios a través del comercio electrónico (OECD, 2012 p. 5). Más recientemente, en la Acción 1 del Plan BEPS, delimita a la ED definiéndose como el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC, que ha abaratado, potenciado y estandarizado ampliamente las tecnologías, mejorando los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía (OECD, 2015 p.11). De manera adicional, el Informe señala las características básicas de la economía digital: movilidad de los intangibles, usuarios y funciones de mercado; utilización de datos; efectos en red; la utilización de modelos de negocio multilaterales; una cierta tendencia al monopolio u oligopolio; y la volatilidad.

Sin embargo la OCDE llegó a establecer que no se hable de ED, dado que la ED es propiamente la economía en sentido estricto y no una parcela aislada. La ED es, en buena medida, un



fenómeno indisociable de la globalización y representa el principal desafío y preocupación de la fiscalidad internacional.

De hecho, las tecnologías digitales han sido esenciales para el funcionamiento de la economía y la sociedad durante la crisis de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19) que atravesamos hoy en día. Las redes y la infraestructura de comunicaciones se utilizan de manera cada vez más intensiva para actividades productivas, educacionales, de la salud, y de relacionamiento y entretenimiento. Avances que se preveía que demorarían años en concretarse, se han producido en pocos meses. (Cepal, 2020)

Ante este nuevo contexto económico digital actual comenzamos a vislumbrar la obsolescencia de conceptos tributarios clásicos, necesitados de una revisión racional y proporcional al presente, con la finalidad de evitar la elusión y fraude fiscal con la correlativa temida pérdida recaudatoria.

4.1.2. Características de la economía digital

Así como la OCDE ha establecido que en vez de hablar de la ED era conveniente hablar de la economía en sí misma, a su vez, manifiesta que resulta tarea fácil definir la ED debido a los constantes cambios a los que está sometido dicho concepto, por lo tanto considera que es más adecuado determinar los componentes que la conforman o definir sus características para no crear una definición estática que sea inadecuada en un período corto de tiempo.

En su informe intermedio realiza un análisis de las características o rasgos distintivos de los modelos de negocio digitales, reformulando los elementos esenciales de la ED que apuntaba el OCDE/2015 (nexo, datos y caracterización) y distinguiendo tres principales rasgos. En primer lugar, la “magnitud sin multitud”, es decir, la digitalización ha permitido a las empresas digitalizadas la posibilidad de ubicar distintas etapas de su proceso productivo en diferentes países, expandiéndose territorialmente, con el consiguiente acceso a clientes en todo el mundo. La digitalización también ha permitido a estas empresas involucrarse en la vida económica de un país sin necesidad de contar con presencia física o presencia física significativa en dicho país (OECD 2018). En segundo lugar, la “fuerte dependencia de los activos intangibles”, es decir, la importancia estratégica del uso intensivo de los activos inmateriales, tales como software, utilización masiva de datos (especialmente de datos personales) y algoritmos. En tercer lugar, “el



papel de los datos y de la participación de los usuarios”, siendo esencial la participación de los usuarios, proporcionando datos o creando contenidos. (Pazos. G, 2019)

4.1.3. Componentes de la economía digital

Esta rama de la economía se basa en el uso de tecnología digital para su desarrollo, ya que las transacciones son efectuadas a través de Internet. Por lo tanto, para poder concretar estas transacciones mediante redes de comunicación, necesitamos contar con ciertos componentes como una infraestructura de telecomunicaciones adecuada, una banda ancha que responda a la demanda y aplicaciones desarrolladas para los fines buscados.

Asimismo, esta nueva economía es impulsada por el conocimiento, la información y la innovación como motor para la continua renovación de productos, servicios, sistemas y procesos, y ha modificado patrones de marketing, consumo, producción y distribución de bienes y servicios. (Moren. MF, 2019)

En el mismo sentido, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2013), afirma que la Economía Digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias 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. Por otro lado infiere que la misma consta de 3 componentes principales:

- Infraestructura de redes de banda ancha: Dependiente de cada país; ésta determinará el acceso a la Economía Digital que cada sujeto pueda tener, desarrollar o explotar.
- Industria de aplicaciones TIC: Abarca el desarrollo de software y hardware, así como los modelos de negocio resultantes y los procesos analíticos de conocimientos aplicados.
- Usuarios finales: Son quienes demandan los servicios y utilizan las aplicaciones, como personas, empresas, gobiernos, entre otros.



4.1.4. Comercio electrónico - Nuevos modelos de negocios en la economía digital

La OCDE ha aportado su propia definición de comercio electrónico en 1999, con lo cual tomando como referencia la línea manifestada por esta organización, podemos definir al comercio electrónico como aquel engloba todas las formas de transacciones comerciales que se basen en el procesamiento y la transmisión electrónicos de información (data) que incluyan texto, sonido e imágenes visuales. Para la Comisión Europea, el comercio electrónico es “cualquier actividad en la que las empresas y consumidores interactúan y hacen negocios entre sí o con las administraciones por medios electrónicos. Se trata, por lo antes dicho, de transacciones comerciales que utilizan medios digitales en las cuales se aprecia la nota de interactividad.

Otra definición más específica sería la siguiente⁷: cualquier transacción conducida a través de Internet, que comprende la venta, alquiler, licencia, oferta o envío de propiedades, mercaderías, servicios, o información.

Durante la pandemia, las plataformas de comercio electrónico y entrega han cobrado un protagonismo inusitado, se dió un aumento exponencial en el uso de estas plataformas, que al parecer será irreversible.

Para completar este marco teórico referiremos a los 5 tipos de negocio que ofrece el Comercio Electrónico (e-commerce), en función a los participantes que intervienen en la transacción (Alonso. AB, 2004), si bien no serán abordados en profundidad los definiremos y ejemplificaremos para aproximarnos a un mayor entendimiento de cada uno de ellos⁸:

4.1.4.1. Modelos de comercio electrónico entre empresas (Business to Business o B2B)

Comercio entre empresas, donde unas y otras se potencian mutuamente a través de la prestación de servicios. Es decir, que en una operación B2B no intervienen consumidores finales de servicios o productos, siendo su objeto las transacciones que forman parte de un proceso

⁷ Reporte al congreso de los estados unidos por la advisory commission on electronic commerce abril/00

⁸ Para mas información recomiendo la lectura del libro “Comercio electrónico”, Varios autores (2016), Ed Ibarra: Ecuador. Disponible en <http://repositorio.utn.edu.ec/bitstream/123456789/6793/1/Libro%20Final%20E%20commerce.pdf> (según consulta el 03/12/2020)



productivo, ya sea a través de bienes o servicios (Vadell. G.A, 2019). La venta de tiempos y espacios publicitarios es un claro ejemplo. También lo es cuando un fabricante contrata una empresa de logística para distribuir sus productos, o, a su vez, cuando ésta contrata con los comerciantes minoristas. Por ejemplo: YouTube.

4.1.4.2. Modelos de comercio electrónico de empresas a consumidor (Business to Consumer o B2C)

Es el más conocido por ser el utilizado por el público en general para sus compras de bienes y servicios en línea. Cuando una empresa vende un producto o servicio a un cliente, ya sea de su propia fabricación o no. Por ejemplo: e-Bay, Amazon, Netflix, entre otros.

La popularidad creciente entre los usuarios está dada por el aprovechamiento de las siguientes ventajas (Vadell. G.A, 2019):

- El cliente puede acceder a la tienda virtual desde cualquier lugar a través de un dispositivo electrónico, lo que le facilita una compra cómoda y rápida.
- Se mantienen actualizadas las ofertas y los precios de manera constante para la comodidad del cliente.
- La forma de pago y entrega, generalmente es acordada a gusto del consumidor.
- Muchas veces se incluyen comentarios de usuarios y calificaciones de los prestadores por distintos sistemas, situación que brinda mayor seguridad en la correcta elección de los bienes o servicios ofrecidos.
- El soporte al cliente se puede proporcionar de manera directa por diferentes medios, como chat en vivo, redes sociales, correo electrónico u otro medio de comunicación de internet.



4.1.4.3. Modelos de comercio electrónico entre consumidores (Consumer to Consumer o C2C)

Cuando una persona ya no utiliza algún producto y busca ofrecerlo en venta, puede utilizar el comercio electrónico como medio para realizar esta transacción con otro consumidor. Son ejemplos de esta forma de comercio: Airbnb, MercadoLibre, UBER.

Esto es una evolución de las tradicionales y ya conocidas ventas de garaje que está tomando fuerza en Internet, sobre todo en las redes sociales ya consagradas (Vadell. G.A, 2019):

- Reutilización de productos.
- Compras a menores precios y con ofertas únicas en el medio.
- Alcance más allá de un garaje o patio.

4.1.4.4. Modelos de comercio electrónico entre empresas y el Estado (Business to Gover o B2G)

Empresas que prestan servicios a las diferentes instancias de gobierno. Este proceso simple y estandarizado ayuda a la transparencia del gobierno. Un ejemplo es el suministro de internet para la operatividad de los servicios estatales digitales.

4.1.4.5. Modelos de comercio electrónico de consumidores a empresas (Consumer to Business o C2B)

Es el más novedoso de todos, y se refiere a que el cliente ofrece algún producto a las empresas y las firmas pagan por ese bien o servicio. Fundamentalmente se da en la facilitación de datos personales o material subido a las diferentes plataformas web, que luego las empresas utilizan para analizar mercados y comportamientos. Por ejemplo: Facebook, instagram, spotify.

La clasificación precedente obliga a plantearse cómo aplican los principios de la tributación, en cuanto al encuadramiento en los respectivos objetos de los gravámenes involucrados, la jurisdicción que tiene potestad tributaria para determinar y cobrar los impuestos que lo



alcanzan, y los medios a través de los cuales se han de cuantificar la obligación tributaria, y la forma y el tiempo en que será cancelada.

Para finalizar este capítulo, un dato no menor es que el e-commerce está en una posición única de crecimiento exponencial. La investigación Latin America Ecommerce 2020: How Covid Affect Growth in Sales in Argentina, Brazil and Mexico' de la consultora eMarketer, predice que alrededor de 10.8 millones de consumidores hagan una compra digital por primera vez este año. Además, se estima que las ventas incrementarán 19,4% (con 83 mil millones de dólares en ganancias), siete puntos porcentuales más que en 2019. Bajo este contexto, las empresas cada vez más deberán habilitar la sección de e-commerce en sus empresas, ya que el comportamiento de los consumidores está cada vez más orientado a comprar productos y adquirir servicios en línea.⁹

Durante este año y en medio de la pandemia, la esencialidad de los servicios digitales ha aumentado el valor de mercado de las empresas del sector digital, y en particular las plataformas. Esto contrasta con la situación de muchas empresas de la economía analógica perjudicadas por la suspensión de las actividades económicas y la interrupción de las cadenas de valor. Es necesario entonces, reducir las distorsiones a la competencia y la innovación que favorezcan a los gigantes tecnológicos, sin obstaculizar la innovación y el emprendimiento de empresas emergentes (start-ups) nacional o regional.(CEPAL, 2020)

La tributación de la economía digital puede representar un volumen importante de recursos fiscales, sin embargo, sus modelos de negocio plantean problemas para los sistemas tributarios. En este punto señala Vicente O. Díaz (2000) cuando se creía que las normas del artículo 5º del Convenio de la OCDE habían configurado jurídicamente el concepto de establecimiento permanente, la irrupción del cibercomercio o comercio electrónico, hace dar vuelta la página concluida, y trae nuevas perspectivas de configuración de potestades tributarias, en contradicción con los modelos clásicos empleados por las administraciones tributarias.

⁹ Información extraída de nota periodística de esemanal disponible en <https://esemanal.mx/2020/07/la-economia-digital-del-manana-y-otras-tendencias-que-deja-la-covid-19/> (segun consulta el 04/12/2020)



4.2. El reparto del poder tributario en el contexto internacional: la influencia de BEPS

4.2.1. Traslado de beneficios de las grandes empresas multinacionales tecnológicas

La OCDE ha sido el primer organismo internacional en intentar abordar los desafíos de la Economía Digital a nivel global. Ya en el año 2013 elaboró, junto con el G20, el denominado Proyecto BEPS, enfrentando la problemática de la planificación fiscal nociva por parte de las grandes empresas multinacionales.

Lo primero que debemos explicar es que BEPS expresa en sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting, haciendo referencia a la práctica de Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, como mecanismo que realizan las empresas transnacionales para ingresar los menores impuestos posibles a escala global. Esta ingeniería fiscal nociva puede adoptar diferentes formas, todas con el objetivo de disminuir la carga fiscal total de la compañía, entre las más corrientes encontramos:

- Simular préstamos entre firmas de un mismo grupo económico
- Simular regalías intragrupo
- Traslado de beneficios a filiales ubicadas en países de baja o nula tributación
- Simular pago de asesoramiento técnico a una firma del mismo grupo económico
- Simular pagos de patentes a la casa matriz

Es decir, las empresas hacen uso de grises o lagunas normativas de los diferentes países, para disminuir su carga impositiva o trasladar los beneficios obtenidos por una filial, hacia otra ubicada en países de menor tributación. No son hechos netamente ilegales, pero sí éticamente reprochables, ayudados por la falta de consenso de los países en la política fiscal internacional.

El motivo por el cual introducimos esta breve definición es porque justamente con la Economía Digital esta práctica se ve facilitada por la operabilidad a distancia o virtual que existe entre



empresas y usuarios y multiplicado por el volumen y la velocidad del acceso a Internet y a dispositivos inteligentes a gran escala.

4.2.1.1. Caso Google

Con el propósito de materializar lo esbozado en el apice anterior, de manera clara y contundente, a continuación compartimos algunos datos recogidos del conocido enfrentamiento en 2012 entre el Sr. Brittin (que dirige los negocios del norte de Europa de Google) y Sra. Hodge (la presidenta del comité del Parlamento británico):¹⁰

Google, opera su negocio europeo desde una jurisdicción fiscal favorable, Irlanda, según Matt Brittin, que dirige los negocios del norte de Europa de la empresa, admitió abiertamente que la elección de Irlanda se debió a su tasa favorable del impuesto de sociedades del 12,5%. También confirmó que los derechos sobre los derechos de propiedad intelectual de la empresa fuera de Estados Unidos eran propiedad del paraíso fiscal de Bermuda, y dijo que la empresa tenía el deber para con los accionistas de minimizar sus costos. Además, aceptó que, hasta hace poco, la empresa de Irlanda estaba pagando una tarifa a una empresa holandesa separada dentro de Google, simplemente con el propósito de reducir sus impuestos.

Pero insistió en que nada de lo que hizo su empleador era ilegal, lo que llevó a la presidenta del comité, la Sra. Hodge, a decir: "No te estamos acusando de ilegal, te estamos acusando de inmoral".¹¹

¹⁰ Información extraída de BBC NEWS en <https://www.bbc.com/news/business-20288077>

¹¹ Como los enfoques tradicionales al problema del abuso del impuesto de sociedades han demostrado ser inadecuados, la falta de sanciones monetarias efectivas y anti-integral a los estándares de abuso bajo la ley actual han obligado a políticos, funcionarios y académicos a buscar enfoques alternativos al problema de abuso de impuestos corporativos. La antigua práctica de avergonzar ha surgido como una de esas alternativas. Las instituciones sociales han utilizado la vergüenza como mecanismo para preservar orden social durante miles de años. En la antigua Roma, las puertas de las casas de los criminales fueron marcadas para alertar al público de los hechos de los residentes que vivían detrás de ellos. En la América colonial, los delincuentes de ciertas costumbres fueron encerrados en picotas y sometidos a una aluvión de verduras podridas de la multitud que lo desaprobaba. En cada uno de estos ejemplos, una institución social condena a un actor por violar una norma moral compartida y emite la condena social pública. Las sanciones vergonzosas no requieren pagar una multa monetaria o soportar encarcelamiento físico. Más bien, alertan a la comunidad del delincuente sobre sus acciones y, cuando son eficaces, provocan el ostracismo comunitario del delincuente. Como Dan Kahan y Eric Posner han definido la vergüenza, es "el proceso mediante el cual los ciudadanos llaman la atención pública y conscientemente malas disposiciones o acciones de un delincuente, como forma de castigarlo por tener esas disposiciones o participar en esas actividades". La justificación para aplicar sanciones vergonzosas a las corporaciones que participan en refugios fiscales es que este castigo pueda lograr objetivos que la aplicación exclusiva de la penalización fiscal no pueden. Algunos han sugerido que las sanciones vergonzosas podrían causar que la comunidad de la corporación, compuesta por accionistas, empresas socios y consumidores - pueda excluir a la corporación y, como resultado, podría disuadir a los gerentes corporativos de perseguir el impuesto ofensivo comportamiento. Extraído de Blank, Joshua D., What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse (29 de abril de 2009). Revista de derecho fiscal, vol. 62, 2009, Rutgers School of Law-Newark Research Papers No. 035, disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1365888>



La unidad de Google en el Reino Unido pagó solo £ 6 millones al Tesoro en 2011 sobre una facturación en el Reino Unido de £ 395 millones, según el Telegraph.

Google obtiene ingresos en el Reino Unido cuando los usuarios de su sitio web de búsqueda del Reino Unido hacen clic en enlaces que los clientes comerciales han pagado a Google para que los enumeré en la parte superior de los resultados para términos de búsqueda específicos.

Ahora bien, Brittin sostuvo que este espacio publicitario fue vendido por un equipo de 3.000 vendedores en su oficina de Irlanda, de los cuales 200 tratan con clientes comerciales del Reino Unido.

El ejecutivo insistió en que el valor principal proporcionado por la empresa en el Reino Unido no fue la venta de espacios publicitarios, sino que lo proporcionaron sus 17.000 ingenieros en California que crean la tecnología innovadora de la empresa, como su motor de búsqueda, servicios de cartografía y traducción, que son en su mayoría proporcionados de forma gratuita.

Algo queda claro de esta breve síntesis y es que el impuesto de sociedades es un asunto moral, con un costo social enorme, porque si las corporaciones más ricas del mundo no pagan impuestos, alguien más tiene que apoyar los servicios públicos, o los servicios públicos se recortan. Eso es lo que está sucediendo. Por dicho motivo este tema tiene tanta resonancia hoy en día y creemos que es un gran momento para pensar en ciertos cambios importantes e inmediatos en la legislación tributaria internacional, comenzando por identificar verdaderamente donde se crea valor, donde se obtiene la renta y donde es razonable que se paguen los impuesto conforme a las nuevas formas de hacer negocios.

4.2.2. Plan de Acción contra la erosión de la BI

Desde finales del año 2015, la alianza OCDE - G20 tiene el objetivo de actuar en conjunto para combatir los problemas BEPS, buscan combatir la evasión fiscal, mejorar las normas fiscales



internacionales, promover la transparencia fiscal, adoptar criterios unificados y recuperar la confianza en los sistemas fiscales nacionales e internacionales.¹²

Fundamentalmente, a través de la Acción 1 la OCDE intenta abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital e identificar los principales problemas que la misma plantea en función a la normativa fiscal internacional obsoleta para el alcance a los nuevos modelos de negocios.

En el año 2016, los líderes del G20 solicitaron a la OCDE ampliar el Proyecto para hacer parte del mismo a países interesados que se encontraban fuera de ambos Organismos. De esta manera nace el Marco Inclusivo BEPS, en el que actualmente participan 119 jurisdicciones que intercambian experiencias y prácticas, elaboran reglas en conjunto, determinan estándares mínimos de protección de la base imponible y promueven el apoyo mutuo en las prácticas tributarias. (Moren. M.F, 2019)

Este, tal vez, haya sido uno de los primeros pasos en intentar abordar de manera global y colectiva la problemática que enfrentan todos los Estados frente al poder de las grandes corporaciones que disminuyen su carga fiscal de los modos ya indicados, hoy exacerbados por las características de la Economía Digital.

Ya en el 2018 la OCDE emitió un Informe Provisional con un resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, es decir, de la Acción 1 BEPS.

Señala la importancia de entender los rasgos distintivos de los nuevos modelos económicos altamente digitalizados e inherente a la creación de valor en la nueva era digital y sus implicancias en la tributación internacional.

Partiendo de la necesidad de un análisis exhaustivo de los modelos comerciales de este sector, en el que se incluyan referencias a los obstáculos en la imposición directa e indirecta, la Acción 1^a del Plan BEPS relaciona una serie de temas a examinar, dejando claro que no se trata de una lista cerrada. En particular: “la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un „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

¹² Fuente: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>



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 a suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. (Rodríguez. S, 2018)

4.3. Nueva idea de nexos

A raíz de lo ya desarrollado a lo largo del presente trabajo, podemos establecer que las grandes empresas multinacionales como Google, Netflix, Amazon, Facebook, Airbnb o YouTube (citadas solo a modo de ejemplo) que dominan el mercado, podrían analizar en qué país del mundo se obtienen los mayores beneficios tributarios y decidir dónde asentar su domicilio fiscal, de modo de ingresar la menor cantidad de impuestos posible. Asimismo podrían operar en todo el mundo a través de las plataformas digitales. Es decir, estas oportunidades que brindan las características de la ED pueden beneficiar o perjudicar a un país, dependiendo del comportamiento de sus contribuyentes respecto a las rentas obtenidas.

Así, cada Administración Tributaria intenta identificar con mayor grado de precisión las rentas obtenidas en su territorio, ya que permitirán cumplir con la normativa vigente, los presupuestos financieros y la administración del Estado.

En este sentido, supongamos una empresa X, que tiene residencia en el país A, hace negocios en el país B y obtiene una renta R. Una primera pregunta que se intenta responder con las reglas de la tributación internacional es ¿cuál de los dos países tiene derecho a cobrar impuestos sobre R? La respuesta a esta pregunta descansa en un concepto conocido como “reglas de nexos”, que se aterriza en la definición de EP. (BID, 2020)

Imaginemos ahora que una vez aplicadas las reglas de nexos se concluye que es el país B, es decir, el país del mercado, el que tiene derecho a gravar la renta. La segunda pregunta a responder es: ¿qué parte de R corresponde atribuir al EP? Para ello se recurre a un segundo concepto: la asignación de beneficios, que se lleva a la práctica con el principio de la competencia (en inglés, arm’s length) y las conocidas reglas de precios de transferencia. (BID, 2020)

Es importante notar que detrás de estas dos reglas está la idea de que los beneficios empresariales deben ser gravados allí donde se realiza la actividad económica y se crea valor. 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.(BID, 2020)

Ahora bien, coincidimos en que ya muchos países indicaron que la concepción de EP ha quedado obsoleta para su implementación en la ED ya que describe solo lugares físicos o materiales en donde operan los contribuyentes, sin tener en cuenta a las empresas que operan a escala mundial, de forma virtual y con nula o escasa presencia física.

Por ello, los Organismos multilaterales más importantes como la UE (Unión Europea), el G20 (Grupo de los 20) y también la OCDE, han avanzado en la materia a través de la búsqueda de una nueva idea de nexo.

4.4. Avances de la OCDE

A finales de los años ochenta, la OCDE, en colaboración con otros organismos internacionales, elaboró un conjunto de condiciones marco para el comercio internacional desarrollado en forma electrónica, en las que se plasmaron varios principios destinados a lograr un consenso internacional en la tributación en este tipo de operaciones. Estos principios fueron retomados dentro de las conclusiones de la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en 1998 en la ciudad de Ottawa y, luego, trasladados a los informes del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de 2014 y 2015, que plantearon que los principios fiscales fundamentales de **neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y sostenibilidad** deben posicionarse a la luz de la proporcionalidad de los cambios necesarios para poner fin a los problemas fiscales que surgen en el contexto del marco fiscal internacional existente.(Faundez U.A, 2018)

Seguidamente, una solución propuesta por el GEFED fue sustituir el concepto existente de EP por un criterio basado en una presencia económica significativa, a fin de responder a la



naturaleza cambiante de las relaciones con los clientes en la ED, sin dejar de apoyarse, en parte, en una presencia física. Dicha presencia económica significativa estaría enfocada a establecer relaciones con los clientes o usuarios durante al menos seis meses, acompañadas de una cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente; la venta de bienes o servicios por medios que impliquen una cercanía con los clientes en el país, como un sitio web en el idioma local, un servicio de entrega por parte de los proveedores ubicados en la jurisdicción, servicios bancarios y otros varios ofrecidos por los proveedores, o suministro de bienes o servicios procedentes de proveedores ubicados en dicho país; y el suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión.

De esta forma se tendía a resolver el problema de aquellos casos en los cuales una determinada empresa lleva a cabo su actividad fundamental a través de operaciones en “la nube” y a pesar de ello no se le considera partícipe activo de la vida económica de un país, lo que ponía de manifiesto la obsolescencia del concepto de EP debido a la capacidad que poseen las páginas web para deslocalizar su actividad y la influencia que ejercen sobre los consumidores y usuarios. (Gómez. J.A - Moreno. G.S, 2018)

Así son varios los casos de empresas y grupos multinacionales cuya apariencia en un país es notoria y sin embargo las rentas que genera no son gravadas en dicho territorio. Pongámonos en el ejemplo de Amazon, cuya sede física radica en Seattle, EE.UU, y posee webs independientes en numerosos países, entre ellos, Argentina. El hecho de que ofrezca una página web argentina a los compradores en Argentina no significa, dada la configuración tradicional del EP, que esas rentas que genera la página web vayan a ser gravadas en Argentina ya que, aunque un usuario en Argentina compre en esa página web, seguirá siendo una operación en “la nube” cuyos productos finales son entregados a través de servicios de mensajería contratados. Sin embargo, actualmente nadie dudaría que Amazon-Argentina interviene significativamente en la vida económica argentina. (BID , 2020)

Por este motivo, el objetivo de la propuesta de crear en los Convenios fiscales un nexo impositivo basado en la presencia virtual significativa en conexión con una presencia económica



era lo que denominamos como una solución racional y acorde a los principios tributarios del e-commerce, y en especial al de neutralidad fiscal.

Pero esta presencia económica significativa podía revestir aspectos subjetivos de difícil determinación dado que son múltiples las formas de concretar un procedimiento y transmisión digitalizada de información, pero establecer cuánto es significativo y cuánto no tendría una complejidad mayor.

Una forma de solucionar este problema podría ser que en conjunción con dicha presencia virtual, se establezca un segundo elemento de tipo cuantitativo por ejemplo mediante la actualización de los Comentarios al MCOUDE introduciendo, a modo de límite, un volumen de beneficios exclusivamente de origen virtual. Si se superaran los umbrales cuantitativos establecidos, junto a la presencia virtual significativa, la empresa no residente sería considerada como poseedora de un EP en el Estado en el que opera y tributaría mediante el art. 7 del Convenio fiscal que resulte aplicable.

La inclusión de un volumen mínimo de ingresos en los Comentarios sería, a priori, acorde y respetuoso con el principio de neutralidad fiscal y, especialmente, con el de seguridad jurídica. Las empresas sabrían de antemano qué nivel de ventas puede hacerles ser consideradas un EP y tributar en el país de la fuente, y, además, las empresas de reducida dimensión que empleen tiendas virtuales evitarían los costes administrativos de tener que presentar la declaración e ingreso tributario en un país distinto al de su residencia.

Sin embargo, esta falta de precisión técnica del criterio sumado a otras situaciones hizo que la idea no se llevara adelante, al menos como propuesta de la OCDE.

Según CUI, el concepto de participación económica significativa expone el casi vacío de la convención del tratado de asignación de beneficios comerciales a través de un procedimiento de dos pasos: encontrar nexos y atribuir beneficios a nexos. Esta falta de sustancia se deriva de dos falacias incorporadas en esa convención. El primero es combinar criterios para determinar la existencia de una obligación de calcular las ganancias imponibles y criterios para determinar adecuadamente la cantidad de dicha ganancia. El segundo es la falsa noción de que "la distancia entre principio "(ALP) proporciona una guía relevante para la asignación de beneficios, incluso cuando no hay transacciones reales entre partes relacionadas. Adecuar propuestas para



reasignar los derechos fiscales dentro de este convencional de dos procedimientos paso a paso perpetúa estas falacias sin avanzar en las discusiones sobre la reasignación deseable.

En la última reunión del G20 en Japón se vuelve a poner en discusión la idea de nexo a raíz de un nuevo informe de la OCDE sobre los desafíos tributarios de la digitalización con un ambicioso programa de trabajo, consistente en un enfoque radicalmente novedoso de la fiscalidad internacional, denominado “Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. En el mismo se menciona que a la fecha se habían articulado tres propuestas para desarrollar una solución basada en el consenso sobre cómo los derechos tributarios sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital deben asignarse entre los países, a saber: (1) la propuesta de "participación del usuario"; (2) la propuesta de “intangibles de comercialización”; y (3) la propuesta de "presencia económica significativa".

Si bien estas propuestas tienen diferencias importantes, como el objetivo y el alcance de la reasignación de los derechos fiscales, también tienen varias características en común, como la asignación de más derechos impositivos a la jurisdicción del mercado en situaciones donde se crea valor gracias a la actividad comercial en ese mercado; la necesidad de una regla de nexo en ausencia de presencia física; un enfoque global para la determinación de las ganancias a distribuir; y la instauración de reglas simples, para reducir los costos de cumplimiento y las disputas entre jurisdicciones. (BID, 2020)

Es así como el Programa de Trabajo, después de realizar una amplia cantidad de consultas, elaboró un “Enfoque Unificado”, tomando en consideración las características comunes de las tres propuestas alrededor de los denominados dos Pilares, formulados en enero de 2019.

El Pilar I pone el foco en la asignación de las facultades de imposición entre los Estados y la revisión de la atribución de los beneficios y de la regulación del nexo (establecimiento permanente). Por otro lado, el Pilar II, cuyo tenor es un desarrollo del principio de protección de la base de imposición e incluye otros aspectos derivados de BEPS y también superadores de sus limitaciones, prevé el derecho de cualquier Estado a ejercitar su potestad de imposición cuando esta no fuera ejecutada por la jurisdicción primaria o el pago del impuesto fuera nulo o de bajo nivel la imposición efectiva. (CIAT, 2020)



El denominado Pilar I aspira a generar acuerdos para gravar utilidades provenientes de la economía digital o de modelos de negocios enfocados en consumidores finales, es decir, aquellas empresas que interactúan en forma remota con consumidores de otra jurisdicción a través de distintos “softwares” o elementos tecnológicos, en relación a grupos multinacionales con ingresos anuales mayores que euros 750 millones.

La propuesta aborda el concepto de vinculación territorial de la renta, dejando de lado la presencia física del establecimiento empresarial y prestando atención en las ventas o ingresos en cada mercado. De esta forma, esta propuesta intenta asignar la renta al lugar de su consumo, permitiendo capturar la renta en aquellos países en los cuales no existe presencia física del contribuyente, pero sí un mercado que consume sus servicios o productos digitales. (CIAT, 2020)

En forma muy sintética, la propuesta prevé que todo negocio multinacional debe remunerar las funciones, activos y riesgos en la jurisdicción en la que se producen y, una vez determinada esa remuneración, parte de la utilidad remanente, la cual exceda de un importe “rutinario”, debería ser reasignada a las distintas jurisdicciones donde se sitúan los mercados. En principio, sería sobre la base de las ventas. (CIAT, 2020)

A continuación nos centraremos en reflejar el avance en el pilar 1 que es motivo de nuestro pormenorizado análisis. El Marco Inclusivo considera propuestas basadas en los conceptos de mercadeo de activos intangibles, contribución de los usuarios y presencia económica significativa.

4.4.1. Participación de los usuarios

Se centra en el valor creado por determinadas empresas digitalizadas mediante el desarrollo de una base de usuarios activa y comprometida, y solicitando datos y contribuciones de contenido de ellos. Se basa en la idea de que solicitar el compromiso sostenido y la participación activa de los usuarios es un componente crítico de la creación de valor para ciertos negocios digitalizados. Las actividades y participación de estos usuarios contribuyen a la creación de la marca, la generación de datos valiosos y el desarrollo de una masa de usuarios que ayuda a establecer el poder de mercado para los siguientes modelos comerciales altamente digitalizados: plataformas de redes sociales, motores de búsqueda y mercados en línea (OECD, 2019).



Este enfoque implicaría:

1. Calcular el beneficio residual o no rutinario de una empresa, es decir, los beneficios que quedan después de que las actividades de rutina hayan recibido un rendimiento de plena competencia
2. Atribuir una proporción de esos beneficios al valor creado por las actividades de usuarios, lo que podría determinarse mediante información cuantitativa / cualitativa, o mediante un simple porcentaje preacordado;
3. Asignar esos beneficios entre las jurisdicciones en las que la empresa tiene usuarios, basado en una métrica de asignación acordada (por ejemplo, ingresos); y
4. Otorgar a esas jurisdicciones el derecho a gravar esas ganancias, independientemente de si la empresa tiene una presencia imponible en sus jurisdicciones que cumple con el umbral de nexo actual. Bajo este enfoque, el beneficio atribuido a las actividades rutinarias de un grupo multinacional seguiría determinándose de conformidad con las normas vigentes. El único efecto de la propuesta sería reasignar una proporción de la ganancia no rutinaria del negocio, de las entidades que actualmente están obteniendo esa ganancia, a las jurisdicciones en las que se encuentran los usuarios.

Para simplificar su implementación, la propuesta podría apoyarse en fórmulas que aproximen el valor de los usuarios, y los usuarios de cada país, para una empresa. Sin embargo, se reconoce que este sería un enfoque pragmático para asignar las ganancias a un nuevo impulsor de valor, y uno que ayuda a evitar disputas entre países basadas en su visión subjetiva del valor generado por la participación de los usuarios (OECD, 2019).

Al respecto algunos especialistas como Thomas Piketty sostienen que “debemos tener un impuesto unitario”, lo que significa una declaración de beneficios a nivel mundial, que se distribuya equitativamente, pero lo haremos sólo sobre los beneficios residuales y no sobre los beneficios rutinarios. Por lo tanto, su definición terminará por hacer que casi todo se convierta en ganancias rutinarias. Es una estafa enorme”. En el mismo sentido Jayati Ghosh afirma “ Ahora la OCDE quiere asignar sólo algunas de las ganancias globales de las multinacionales a través de fórmulas y mantener el disfuncional sistema tributario existente para la mayoría de sus



ganancias. Esta distinción entre lo rutinario y lo residual es simplemente absurda. Todos los beneficios de las multinacionales deberían asignarse a través del reparto del formulario".¹³

4.4.2. Marketing de intangible

La propuesta de marketing de intangibles aborda una situación en la que un grupo de empresas multinacionales puede esencialmente "acceder" a una jurisdicción, ya sea de forma remota o mediante una presencia local limitada (como un LRD), para desarrollar una base de usuarios / clientes y otros activos intangibles de marketing. Ve un vínculo funcional intrínseco entre la comercialización de intangibles y la jurisdicción del mercado.

Este vínculo funcional intrínseco se manifiesta de dos maneras diferentes. En primer lugar, algunos intangibles de marketing, como la marca y el nombre comercial, se reflejan en las actitudes favorables en la mente de los clientes y, por lo tanto, se puede considerar que se han creado en la jurisdicción del mercado. En segundo lugar, otros intangibles de marketing, como los datos de los clientes, las relaciones con los clientes y las listas de clientes, se derivan de actividades dirigidas a los clientes y usuarios en la jurisdicción del mercado, lo que respalda el tratamiento de dichos intangibles como si fueran creados en la jurisdicción del mercado. (OECD, 2019)

La propuesta considera que la jurisdicción del mercado tendría derecho a gravar parte o la totalidad de los ingresos no rutinarios debidamente asociados con dichos intangibles y sus riesgos asociados, mientras que todos los demás ingresos se distribuirían entre los miembros del grupo basado en los principios de precios de transferencia existentes.

La propuesta pretende ser coherente con el principio de asignación de beneficios en función de la creación de valor por parte de las empresas, en el sentido de que esta actitud positiva en la mente de los clientes se crea y la información y los datos del cliente se adquieren a través de la intervención activa de la empresa. en el mercado.

¹³ Informe del ICRIC - comunicado de prensa disponible en <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5d9ef8055f240b48acd7bf87/1570699272016/Informe+del+ICRICT+comunicado+de+prensa.pdf>



Dado que los consumidores están cada vez más en línea, las empresas orientadas al consumidor deben estar en línea, lo que a su vez reduce la necesidad de una presencia física o cambia la naturaleza de la presencia física de una manera que reduce los derechos impositivos de la jurisdicción del mercado. Anteriormente, para que una empresa de consumo invirtiera con éxito en un mercado extranjero, desarrollar una amplia base de clientes y crear valor, normalmente se requería cierta proximidad física y una presencia local involucrada en el esfuerzo de ventas y marketing; Pero esto ya no es el caso. (OECD, 2019)

La propuesta exigiría que los ingresos no rutinarios o residuales del grupo de empresas multinacionales atribuibles a la comercialización de intangibles y los riesgos concomitantes se asignan a la jurisdicción del mercado. Todos los demás ingresos, como los ingresos atribuibles a los intangibles relacionados con la tecnología generados por la investigación y el desarrollo y los ingresos atribuibles a las funciones de rutina, incluidas las funciones de comercialización y distribución de rutina, seguirían asignándose sobre la base de los principios de asignación de beneficios existentes. Esto se debe a que se percibe que este último sigue produciendo resultados coherentes con el objetivo de alinear las utilidades gravables con la creación de valor cuando se aplica a dichas actividades empresariales. La asignación de ingresos no rutinarios o residuales entre la comercialización de intangibles y otros factores que producen ingresos podría determinarse mediante diferentes métodos. Un enfoque sería aplicar los principios de precios de transferencia transaccionales normales. (OECD, 2019)

4.4.3. Presencia económica significativa

Según esta propuesta, una presencia imponible en una jurisdicción surgiría cuando una empresa no residente tiene una presencia económica significativa sobre la base de factores que evidencian una interacción intencionada y sostenida con la jurisdicción a través de tecnología digital y otros medios automatizados. Los ingresos generados de forma sostenida son el factor básico, pero dichos ingresos no serían suficientes por sí solos para establecer un nexo. Solo cuando se combinen con otros factores, los ingresos podrían utilizarse para establecer un nexo en forma de una presencia económica significativa en el país en cuestión, como por ejemplo(OECD, 2019):



(1) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; (2) el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción; (3) facturación y cobro en moneda local o con una forma de pago local; (4) el mantenimiento de un sitio web en un idioma local; (5) responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión por parte de la empresa de otros servicios de apoyo, como servicio postventa o reparaciones y mantenimiento; o (6) actividades sostenidas de promoción de ventas y marketing, ya sea en línea o de otro modo, para atraer clientes.

La base imponible podría determinarse aplicando la tasa de beneficio global del grupo MNE a los ingresos (ventas) generados en una jurisdicción en particular. La base imponible se distribuiría teniendo en cuenta factores como ventas, activos y empleados. Además, esta propuesta contempla que para aquellos negocios en los que los usuarios contribuyan de manera significativa al proceso de creación de valor, los usuarios también serían tomados en cuenta en la distribución de ingresos.

Igualmente, en línea con el Informe Acción 1, la propuesta también contempla la posible imposición de una retención en origen como mecanismo de recaudación y herramienta de ejecución.

4.5. Medidas inmediatas ¿alternativas?

En el Informe Provisional emitido en 2018 (OECD, 2018) se señalaba que tomaría tiempo lograr una solución consensuada para los desafíos tributarios del impuesto sobre la renta que surgen de la digitalización, y que existía cierta urgencia por tomar medidas más inmediatas para enfrentar estos desafíos, sobre todo en relación con aquellas empresas digitalizadas que tienen modelos de negocios que dependen en gran medida de los bienes intangibles, los datos, la participación del usuario y los efectos de red. Así, varios de estos países han introducido, o están considerando introducir, medidas provisionales. (BID, 2020)

En particular, varios países han introducido, o están considerando introducir, una suerte de impuesto al consumo sobre el suministro de ciertos servicios electrónicos, denominado Impuesto a los Servicios Digitales (DST), el que se aplicaría sobre el ingreso bruto. Así, por ejemplo, Francia, España e Italia han aprobado leyes que establecen un DST de 3% sobre



determinados servicios. Sin embargo, en Francia se derogó después de un mes de aplicación, ante la amenaza del gobierno de EE.UU. de aumentar los aranceles. Italia está evaluando hacer lo mismo, por las mismas razones, y en España aún no ha entrado en vigor. En Reino Unido existe un DST de 2% que comenzó a regir en abril de 2020, mientras que en Austria y Hungría están vigentes DST de 5% y 7,5%, respectivamente, sobre servicios de publicidad.

Podría decirse que el contraste más importante entre la propuesta de la presencia económica significativa (y otros similares basados en tratados) y propuestas para promulgar un impuesto a los servicios digitales es que estos últimos hablen directamente de la cuestión de donde se ubica la ganancia. El razonamiento básico dado por la Comisión Europea, 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. El frente y el centro es el concepto del lugar de valor creado por el usuario. (CUI, 2020)

Es por lo anterior que el referido informe, sin sugerir medidas específicas, menciona una serie de consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar medidas provisionales. Estas consideraciones son la siguientes (BID, 2020):

a) Respetar los convenios tributarios del país: No debe entrar en conflicto con los convenios tributarios, por lo que no debe ser un impuesto sobre la renta, pues estos están regulados por los convenios. Debe ser un impuesto al consumo que, idealmente, grave al suministro y no al proveedor; con una tasa fija; y no acreditable contra el impuesto sobre la renta.

b) Ser temporal: se debe dejar de aplicar una vez que se haya acordado y se haya implementado una respuesta global a los desafíos tributarios planteados por la digitalización. En oposición, CUI menciona que los países tienen conocimiento sobre lo que implica la coordinación en la búsqueda mutua del objetivo de dar a los países la capacidad de reclamar una parte pública de la renta económica nacional y evidentemente estamos logrado tal coordinación con éxito frecuente, en la medida en que los DST propuestos implementen adecuadamente en el objetivo gravando la presencia económica significativa, es fácil establecer lo que requiere la coordinación internacional en torno a ellos sin referencia al marco de los tratados fiscales. Esto plantea la pregunta: ¿Por qué deberíamos, en el debate global sobre reformar la tributación internacional,



privilegiar el marco del tratado para la coordinación a expensas de eclipsar los objetivos de la coordinación de los países individualmente? (CUI. W, 2020), en otras palabras, ¿Por qué la aplicación individual de estos países debe quedar olvidada cuando se llegue a un acuerdo en el marco impuesto por un organismo internacional? Y finalmente agrega que lograr la coordinación a través de un tratado de impuesto a la renta marco está lejos de ser la única opción, ni siquiera la más adecuada.

c) Minimizar el exceso de gravamen: la tasa debe establecerse a una tasa baja que sea proporcional a los márgenes de beneficio de las empresas a las que se aplicará.

d) Minimizar el impacto en la creación de empresas y en las PYMES: para ello se propone establecer dos umbrales de ingresos brutos. Uno para los ingresos globales y otro para los ingresos en el país. Solo deberían registrarse y pagar el impuesto provisional aquellas empresas que superen ambos umbrales.

e) Minimizar el costo y la complejidad. el impuesto provisional debe ser lo más simple posible, de tal forma de minimizar los costos de cumplimiento y los costos de administración.

f) Ser focalizado, es decir, la medida debe orientarse principalmente a aquellas empresas que se consideran de mayor riesgo, esto es, que tienen presencia económica sin presencia física (magnitud sin multitud) y modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación del usuario y los efectos de red. Un impuesto provisional generalizado, sobre todos los servicios electrónicos, puede producir ineficiencias y oportunidades de planificación. Por ejemplo, un impuesto que se aplicara a todos los servicios en línea, pero no a la venta en línea de bienes, gravaría la entrega en línea de música, software, películas o libros, pero no se aplicaría a la entrega de los mismos productos en forma tangible.

Al respecto destaco el ejemplo ofrecido por Cui que establece que el concepto de "creación de valor para el usuario" tiene una interpretación natural y convincente cuando se aplica a ciertas plataformas digitales (Cui, 2019). Muchas de estas plataformas: Google, Facebook, Amazon Marketplace, Uber, y Airbnb, por nombrar algunos ejemplos destacados, operan negocios bilaterales (o multilaterales), es decir, brindan simultáneamente diferentes tipos de servicios a diferentes conjuntos de usuarios.



El modelo de negocio de dos caras no es nuevo: periódicos, redes de tarjetas de crédito y radiodifusión respaldados por ingresos publicitarios son ejemplos de manifestaciones anteriores. Lo nuevo es que algunos de las empresas multinacionales más grandes del mundo implementan hoy un modelo de este tipo, con usuarios participando de diferentes jurisdicciones y esto tiene implicaciones directas para la fiscalidad internacional, porque como bien mencionamos a lo largo del trabajo, usuarios en el primer lado son cruciales para la capacidad de la empresa de la plataforma de beneficiarse de los usuarios del segundo lado, sin embargo, la creación de valor para el usuario en el país del primer lado puede ir acompañada de poco o ningún pago de ese país.

4.5.1. El impuesto a los servicios digitales análisis y objeciones:

Para agilizar el análisis me remito a un ejemplo esbozado por CUI (2020) que describe perfectamente el alcance de la implementación del impuesto a los servicios digitales:

Considere, por ejemplo, una descripción estilizada del modelo de negocio de Facebook. Ofertas de Facebook servicio gratuito de redes sociales para usuarios de todo el mundo al tiempo que ofrece servicios publicitarios a anunciantes por un precio.

Supongamos que las empresas estadounidenses compran espacios publicitarios en Facebook dirigidos a los consumidores franceses, con la esperanza de que estos últimos compren sus bienes o servicios. Facebook obtiene ganancias de tales productores estadounidenses y recibe pagos de ellos en Estados Unidos.

Incluso si Facebook tiene un EP en Francia, puede que no haya razón para atribuir el beneficio. Facebook gana de los anunciantes estadounidenses al EP francés; tal beneficio simplemente no tiene conexión con las actividades de la EP.

Sin embargo, hay un sentido claro y distinto en el que las ganancias de Facebook obtenidas de los anuncios dirigidos a los franceses se basan en la creación de valor en Francia. Los productores estadounidenses están dispuestos a pagar a Facebook por espacios publicitarios solo porque esperan que los anuncios impulsen las ventas en Francia, y no habrá un impulso de las ventas en



Francia a menos que los consumidores franceses utilicen plataforma de redes sociales de Facebook.

En este sentido, la participación de los usuarios franceses convierte a Facebook en un vendedor rentable de publicidad. Además, aunque el uso de Facebook está habilitado por Facebook, a menudo son producidos y entregados fuera de la jurisdicción del usuario, la colocación de anuncios dirigidos a usuarios franceses no tiene ningún costo de oportunidad en términos de anuncios dirigidos a usuarios en otra parte.

Por lo tanto, las ganancias de Facebook de los anuncios orientados a francés solo se pueden obtener de los usuarios franceses. Esto lleva a la conclusión de que los usuarios franceses crean valor para Facebook.

Coincido con CUI en que en esta interpretación, el concepto de creación de valor para el usuario identifica, en el ejemplo anterior, una ubicación de beneficio que es distinto de la fuente de pago a Facebook (es decir, los Estados Unidos) y la ubicación de los activos físicos y del personal de Facebook. No identifica tal ubicación por analogía al concepto de EP (por ejemplo, afirmando que los usuarios franceses representan activos intangibles de Facebook) o cualquier otro concepto de nexos. En cambio, el concepto conecta plausiblemente las ganancias de Facebook con Francia, y por lo tanto, respalda una posible reclamación de Francia de gravar las ganancias de Facebook, independientemente de cualquier convenio de derecho internacional del impuesto sobre la renta.

Una pregunta importante, por lo tanto, es por qué uno debería inclinarse a tal concepto (y el razonamiento que sustenta) y no en el molde de la convención del impuesto sobre la renta.

Por un lado el DST es una forma de implementar el concepto de creación de valor para el usuario fuera del marco tradicional del impuesto sobre la renta. En el ejemplo anterior, Francia impondría un DST del 3% sobre los ingresos de Facebook por anuncios dirigido a usuarios franceses, que no podría reclamar conforme al régimen de impuesto sobre la renta internacional existente.

Asimismo, el DST es comparable en cierto punto con una variedad de impuestos que son distintos del impuesto sobre la renta corporativo regular y que también se imponen a las



empresas específicas en el lugar de la ubicación de los beneficios, como las regalías (Cui y Hashimzade, 2019). Al igual que estos otros impuestos, el DST reconoce dónde se generan las ganancias y se adapta específicamente a gravar tales ganancias.

Por otro lado dentro de las objeciones a este impuesto CUI resalta que las mismas se han basado en la premisa de que el concepto de creación de valor por el usuario es incoherentemente ad hoc o irremediamente vago. Sin embargo, una vez que ese concepto se interpreta en términos de alquiler de plataforma de ubicación específica, muchas de estas objeciones desaparecen rápidamente.

Tomemos, por ejemplo, el lema popular de que no se puede "cercar" la economía digital y cambiar normas fiscales internacionales solo para unos pocos sectores (y especialmente no solo para unas pocas grandes empresas estadounidenses). Sin embargo, ¿cuál es exactamente el principio en contra de la cercar?

Si es que un conjunto uniforme de las reglas fiscales deben aplicarse a la fiscalidad de todas las empresas, entonces nadie se suscribe realmente a ellas. Incluso dentro del mundo absolutamente convencional de los tratados fiscales, abundan los tratamientos diferenciados. Las disposiciones especiales son, de hecho, para gravar los ingresos laborales de artistas, deportistas, educadores y diplomáticos en contraste con las disposiciones generales para gravar las rentas laborales transfronterizas.

Otro tipo de objeción que se ha manifestado contra el DST es que, como se propone actualmente, no es aplicado a todos los casos de alquiler de plataformas específicas de la ubicación. Es muy probable que esto sea cierto: el DST se ha enfrentado a tales oposición vehemente de que los gobiernos que lo proponen bien puedan dudar en ampliar su alcance. Sin embargo, esto claramente no lleva a la conclusión de que el DST no deba implementarse.

Finalmente, una supuesta inferioridad del DST es que su imposición no estaría coordinada con los derechos tributarios actualmente reconocidos bajo tratados de impuestos sobre la renta. Sin embargo, los países pueden promulgar el DST para lograr objetivos distintos del ejercicio de los derechos tributarios sobre las rentas nacionales. Algunos países, por ejemplo, pueden comenzar gravar los anuncios en plataformas digitales para poner a las empresas digitales en pie de igualdad con las tradicionales empresas que tienen presencia física dentro de ellas (impuestos



de "igualación"). En este caso, los diseños del DST deben conciliarse, además de la necesidad de coordinación con los derechos tributarios ya consagrado en los tratados de ingresos.

Como último punto de análisis y en coincidencia con CUI consideramos que en la medida en que el debate tributario internacional actual surge por el desacuerdo de los países sobre cómo deberían asignarse derechos impositivos sobre las ganancias corporativas, reconocer estas limitaciones del marco de los tratados fiscales tiene enormes implicaciones.

Entre ellas, sería irracional subordinar el objetivo de idear nuevas asignaciones de derechos impositivos al objetivo de evitar la doble imposición, con lo cual, si bien no se puede decir que los tratados fiscales tengan éxito si mitigan la doble imposición, tampoco sólo a costa de preservar las asignaciones puede ir en contra de los deseos de los países. Adicionalmente, las fórmulas para la atribución de beneficios pueden carecer por completo de relevancia.

Finalmente, tal coordinación puede realizarse simplemente a través de un reconocimiento de que los nuevos impuestos impuestos no están en conflicto con las obligaciones internacionales existentes, tanto como la imposición de regalías sobre los recursos, impuestos sobre la renta de los recursos, impuestos sobre las ganancias extraordinarias y impuestos similares de diferentes gobiernos, todos los cuales, en cierto sentido, plantean nuevos reclamos de impuestos derechos sobre las ganancias de las multinacionales - han sido aceptados por la comunidad internacional.

4.6. Situación en Argentina en torno a la economía digital

La recomendación de la OCDE en el informe intermedio en cuanto a las medidas permanentes fue la de no adoptar ninguna medida hasta que se puedan valorar los efectos de las acciones BEPS en el año 2020. Por otro lado, en lo relativo a las medidas transitorias, la OCDE expresó que alcanzar un consenso a nivel internacional llevará tiempo y la consulta pública puso de manifiesto que hay Estados que quieren actuar de forma inmediata para limitar los daños. Para ello, países como Argentina crearon un impuesto indirecto sobre determinadas operaciones de la ED, sujeto a limitaciones.



4.6.1. Imposición indirecta

Los desarrollos tecnológicos han transformado los modelos económicos tradicionales y creado nuevos desafíos para gravar el consumo; estos desarrollos también han creado nuevas oportunidades para mejorar el cumplimiento voluntario del IVA. Por lo tanto, el mundo está entrando en una nueva “revolución del IVA” marcada por el papel de la tecnología en la forma en que las personas consumen bienes, y cómo las autoridades fiscales administran servicios el impuesto. (Marconi. G, 2018)

El IVA es un impuesto indirecto que tiene como principio general gravar las ventas de cosas muebles situadas en el país, las importaciones y las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en Argentina. De esta forma, todo bien mueble vendido en el país y todo servicio utilizado económicamente fronteras adentro, queda en el marco del tributo, que por sus características intrínsecas, es soportado por el consumidor o adquirente final. (Vadell. G.A, 2019)

En relación con el comercio de bienes, ni el lugar de la sede ni allí donde se ejecuten determinadas funciones ni donde se halle un establecimiento permanente, son en general relevantes, con las excepciones detalladas. Es en cambio fundamental determinar su movimiento físico y, en general, allí donde los bienes sean objeto de consumo deberán tributar a efectos del IVA.

En cambio, en el caso de las prestaciones de servicios, la cuestión es mucho más compleja, las reglas que establecen los puntos de conexión o lugar de realización han tenido que modificarse para que su tributación no se separe del lugar de consumo. Esto dado que en la economía digital la concepción tradicional del objeto tributario en cuanto a la territorialidad queda obsoleta y da lugar a la elusión dada por el aprovechamiento de lagunas fiscales, devenidas del inevitable diferencial entre la velocidad tecnológica y la capacidad de adaptación de los sistemas actuales de legislación.

El camino recorrido en Argentina desde hace años en este aspecto en el ámbito de la fiscalidad indirecta es más que interesante, manifestado en la evolución de las reglas de lugar de realización del hecho imponible en el IVA, así como en la evolución del concepto de EP en el ámbito de dicho impuesto.



El gran paso en Argentina, en dicho sentido, se produjo al incorporar a los servicios digitales en la normativa del Impuesto al Valor Agregado, mediante la reforma tributaria establecida por Ley 27.430 del 29 de Diciembre de 2017.

A tal efecto, como ya lo expusimos en apartados precedentes define a los servicios digitales en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del Artículo 3, de la siguiente forma:

m) Los servicios digitales. 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.

Es decir, que para ser considerado un servicio digital, la característica sustancial resulta ser la automaticidad y la intervención humana mínima, cualquiera sea el tipo de dispositivo o tecnología de redes que se utilice y luego establece una enunciación ejemplificativa de posibles servicios digitales que refuerzan su conocimiento e identificación.

Asimismo la Ley 27.430 incorporó un nuevo inciso al Artículo 1º de la ley de IVA para incluir como objeto a la importación de servicios realizada por consumidores finales mediante plataformas digitales, y dar pie a un nuevo tratamiento tributario a estos hechos económicos hasta entonces limitado sobre aquellas importaciones de servicios cuyo prestatario o adquirente revistiera la calidad de responsable inscripto.

e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, 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 las disposiciones previstas en el inciso anterior.

El punto más difícil de definir respecto a esta imposición fue la forma de ingreso del impuesto. Hay países que aplican su tasa de IVA, otros que imponen una retención y otros que finalmente han elaborado un Impuesto Digital especial para alcanzar a los Servicios Digitales, dándoles un tratamiento particular.



En nuestro país, se instauró un mecanismo de recaudación un tanto alejado de las sugerencias de la comunidad internacional, el Decreto 354/2018 dispuso que el impuesto resultante de la aplicación de las disposiciones previstas en el inciso e) del artículo 1° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, se hallaran a cargo del prestatario, ya sea en forma directa o a través del mecanismo de percepción y de mediar un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, éste debe actuar como agente de percepción y liquidación.

Así, en el caso que el adquirente utilice una tarjeta de crédito y/o compra, la percepción se practica al momento del cobro del resumen de la tarjeta, y en su totalidad al primer pago en caso de existir fraccionamientos del resumen. Para los casos en que se abonen con tarjetas de débito, la percepción se efectúa a la fecha del débito en cuenta. Las operaciones en moneda extranjera se convertirán al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina al cierre del día anterior del que se configure el hecho imponible. Para esto además establece que la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) confeccione y mantenga actualizados listados mensuales de prestadores de servicios digitales alcanzados, en los que se distingan entre quienes sólo prestan servicios digitales y también realizan otras operaciones.

Cuando en el pago al prestador del exterior no medie un intermediario residente o domiciliado en el país, o cuando el intermediario no deba actuar como agente de percepción, la obligación recae en el prestador, quien debe ingresar el tributo mediante transferencia electrónica de fondos a través de internet, conforme lo establecido por la RG 1778.

Si bien esta era la opción menos recomendada por la OCDE, Argentina optó por ella, entendemos que por temor a que estos prestadores no se registren y paguen impuesto sobre la venta de los servicios donde se encuentra el consumidor, tal como lo dispuso la OCDE, forma que si llevaron adelante la mayoría de los países europeos para gravar los servicios digitales.

Al respecto es dable mencionar que los países de la Unión Europea (UE), ante la falta de consenso en el seno de la OCDE sobre el concepto de establecimiento permanente (digital), que les permitiera gravar estas rentas dentro del Impuesto a las Sociedades, y luego ante la falta de consenso multilateral dentro de la propia UE, avanzaron unilateralmente un poco más, y aunque con una tasa que en general ronda el 3% convalidaron gravar con un impuesto indirecto (sobre la facturación) a las prestaciones de determinados servicios digitales. Coloquialmente se lo



denominó en Francia tasa GAFA porque pretendía gravar los ingresos de Google, Amazon, Apple, y Facebook. Aunque están incluidas en su objeto una treintena de empresas multinacionales digitales, siendo las principales de origen norteamericano. En Italia se la conoce como «Web tax» y periodísticamente «Tasa Google». (Gonzalez. D, 2020)

Es decir, estos países no gravan sólo determinadas prestaciones digitales del exterior con utilización en el país como es el caso de Argentina (y de muchos otros países de América Latina como Colombia y Uruguay), sino que en la configuración de hecho imponible, según los países aplican un criterio amplio (servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos), o un criterio restringido a un específico hecho (publicidad, venta de datos de usuarios, etc.)

4.6.1.1. Imposición local

No podemos dejar de lado la tributación local, donde también se plantea el desafío permanente entre la territorialidad y la globalidad, los Fiscos Provinciales, ya desde el año 2014 están intentando alcanzar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al comercio electrónico en general y, a partir del año 2018, se vienen dictando normas que específicamente se refieren a los servicios digitales desmaterializados (fully dematerialized services).

Los distintos Códigos Fiscales han intentado establecer una presunción de existencia de actividad en su jurisdicción –la actividad del prestatario hace presumir la existencia de actividad del prestador, en todo o en parte, en la Provincia- o, lisa y llanamente (como es el caso del art. 182 del CF de La Pampa o el 179 de la CABA), admiten que la actividad es transfronteriza y se desarrolla fuera de la jurisdicción pero la gravan porque tiene EFECTOS en su territorio (Blanchi. M.E, 2020).

La atribución de potestad no está dada por el nexo tradicional del principio de territorialidad, sino que lo reemplazan por el concepto de “presencia digital significativa” o por la comprobación de efectos que la prestación y comercialización del servicio en el exterior produce sobre sujetos, bienes y personas; radicados, domiciliados o ubicados en su territorio (adoptándose los lineamientos diseñados para los impuestos al consumo).



Al respecto la COMARB mediante Resolución General 14/2017 fijó criterios para la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente y en el caso específico de la prestación de servicios digitales, indicó que salvo que tuviesen un tratamiento específico en el CM o por normas generales interpretativas, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado; por sí o por terceras personas.

Existen numerosos fallos en los que la CSJN se ha referido a la hipótesis de incidencia como una “actividad creadora de riqueza dentro de los límites territoriales de las provincias”, con prescindencia de que el producido se destine al consumo en otra jurisdicción o en el exterior (Fallos 286:301; 300:310; 300:1232; 307:360; 307:379 y 319:221). Cuando la actividad creadora de riqueza se produce en una provincia, la CSJN incluso ha permitido computar en la BI los ingresos provenientes de operaciones de exportación (Fallos 208:521, 527; 307:360).

Pero no hay jurisprudencia que analice la hipótesis inversa: Si las Provincias tienen o no potestad de gravar una actividad creadora de riqueza que se desarrolla fuera del país, pero se destina al consumo en su territorio sin que en ellas exista un sustento físico. (Blanchi. M.E, 2020)

4.6.2. Imposición directa

La República Argentina como vimos ha avanzado unos pasos en materia de Impuesto al Valor Agregado de determinados consumos de servicios digitales, pero aún se encuentra con la necesidad de adaptar las estructuras tradicionales en lo que hace al Impuesto a las Ganancias.

Comencemos recordando que el sistema en el que se basa este impuesto confirma un compromiso de hace ya más de 20 años por el cual grava los ingresos pasivos en el país de “residencia” y los ingresos activos en el país de “origen”. Pero ninguno de esos términos, particularmente la “residencia”, se aplica actualmente de la manera en que lo pretendían los fundadores del sistema. Los fundadores realmente no tenían la intención de que el país de “residencia” fuera un paraíso fiscal donde una empresa poseyera propiedad intelectual o prestara fondos al resto de un grupo multinacional. No estaba previsto el surgimiento de



empresas intermedias, con el resultado de que cualquier noción económica de la residencia de los inversores finales ha perdido la noción de la residencia legal de una subsidiaria multinacional.

Sin embargo, las cosas se volvieron menos claras con la insistencia del proyecto BEPS de que los impuestos deberían recaudarse en el lugar de “actividad económica”, “sustancia relevante”, “actividad sustancial” o “creación de valor”. La OCDE presumiblemente intentaba reducir el cambio de beneficios a países sin esa actividad o sustancia. Pero no hay ninguna razón aparente para que un país de “residencia” tenga dicha actividad o sustancia.

La OCDE también consideró la idea de que el país en el que se realiza una venta, el país de mercado, también podría ser un lugar adecuado para gravar las ganancias. Aquí entraba la reforma de nuestro impuesto a las ganancias que finalmente no ocurrió.

La propuesta que se incluyó en versiones anteriores de la reforma tributaria enviada por el Poder Ejecutivo al Congreso el 15/11/2017, prescribía:

“Artículo ... (I) - Se presume, sin admitir prueba en contrario, que cincuenta por ciento (50%) del precio pagado por servicios digitales prestados a través de Internet o cualquier adaptación o modificación de los protocolos, plataformas o tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la cual se brindan servicios equivalentes, constituye ganancia neta de fuente argentina, cuando el servicio se utiliza económicamente en el país. Las regulaciones establecerán el alcance de los suministros referidos”.

El motivo principal por el cual no se llevó adelante esta reforma es básicamente por la falta de consenso por parte de la OCDE, situación aún sin solución aparente. Pero otras causas motivaron su no inclusión (Marconi. G, 2018) como ser:

- Contradicción con las reglas de fuente del impuesto a las ganancias para servicios prestados desde el extranjero por no residentes sin establecimiento permanente, por falta de vínculo económico adicional entre el proveedor y la jurisdicción de consumo; el hecho de existir consumidores no es suficiente.
- Desigualdad en el tratamiento impositivo entre los servicios prestados desde el exterior y los prestados localmente, solamente por el modo en que se prestan.



- Doble imposición en fuente y origen, puesto que, de acuerdo con las normas internacionales, los ingresos por los servicios se obtienen cuando se desarrolla la actividad, y el crédito fiscal extranjero se limita a los impuestos pagados sobre ingresos de fuente extranjera, en virtud de la legislación del país de residencia.
- Contradicción con el MLI (instrumento multilateral), firmados por Argentina el 7/7/2017. En todos estos acuerdos, los ingresos comerciales se asignan exclusivamente al país de residencia, a menos que la empresa extranjera tenga un establecimiento permanente en el país de origen y los ingresos sean atribuibles a este último.
- Creación artificial de diferencias entre los países con y sin tratados, por la razón expuesta precedentemente.

5. Reflexiones finales

Como pudimos observar uno de los grandes problemas a los que se enfrentan los gobiernos actuales radica en la erosión de la base imponible y transferencia de beneficios hacia países con escasa o nula tributación y si bien lo primero que pensamos es en la idea de inmoralidad de las grandes empresas multinacionales, a mi criterio esta especie de “sanción social” que se intenta generar de nada sirve. El foco tiene que estar puesto en que lo que permite el uso de estas estrategias es la misma normativa establecida por las instituciones, que debido a las lagunas existentes, ambigüedades o falta de actualización, faculta a las empresas para reducir al máximo su carga fiscal. Y en este punto la redefinición del concepto de Establecimiento Permanente es clave.

Desde un punto de vista técnico, estas cuestiones tributarias afectan a la mayoría de los países de nuestro entorno y, en consecuencia, exigen una solución conjunta. Sin embargo, desde 2015 se vienen discutiendo en el seno de la OCDE posibles soluciones sin llegar hoy, al 2020, a un consenso internacional específico. El profundo análisis realizado en el Informe BEPS 2014 esperaba un marco donde se le diese una importancia capital al concepto de “presencia digital significativa” y, a partir de éste, construir unos cimientos sólidos sobre los que ir avanzando para introducir paulatinamente nuevos Comentarios al Modelo de Convenio de la



OCDE. De cara al G-20 la comunidad internacional renovó su compromiso y formuló la propuesta de los dos pilares de consenso sobre la digitalización de la economía, cuyo pilar uno, volvió a estar centrado en la asignación de los derechos de imposición a los Estados y la revisión de la atribución de los beneficios y de la regulación del nexo (establecimiento permanente), sin embargo continuamos esperando una resolución certera, concreta y por fin aplicable.

Esta falta de una solución consensuada está dando lugar, como vemos, a la proliferación de impuestos unilaterales sobre servicios digitales, países como India, Estados Unidos, Francia, España y más recientemente México fueron los casos de avances en la materia que más resonaron, pero esto podría llevar a un aumento de litigios nocivos en materia comercial y tributaria, que menoscabarían la certidumbre fiscal y la inversión. Al respecto el mismo Secretario General de la OCDE, Angel Gurría, afirmó: “Es imprescindible que completemos este trabajo. Si no lo hacemos, se corre el riesgo de que las guerras de impuestos se transformen en guerras comerciales en un momento en el que la economía mundial ya se está resintiendo considerablemente”¹⁴.

La inadecuación de los principios fiscales a las nuevas formas de negocio de las empresas digitales genera tres consecuencias principales, que constituyen un ataque a la “fiscalidad justa”. En primer lugar, genera desventajas competitivas entre negocios tradicionales y digitales, ya que los primeros tienen que tributar en todos los territorios donde operan bajo la normativa fiscal internacional, mientras que los segundos, debido a que la normativa actual no refleja sus modelos de negocio, pueden beneficiarse fiscalmente, ya que los estados donde operan no tienen potestad tributaria sobre ellas si no se les reconoce un EP; en segundo lugar, genera desventajas competitivas entre los propios Estados; y en tercer lugar, genera un perjuicio, en última instancia, en el ciudadano.

Un nuevo análisis del impacto económico publicado el 12 de Octubre de 2020 muestra el efecto combinado de la solución basada en los dos pilares que se están examinando. Hasta un 4 % de los ingresos mundiales derivados del impuesto sobre la renta de las sociedades (ISR), o 100.000 millones de dólares estadounidenses de recaudación adicional anual, podrían derivar de la

¹⁴ Fuente de información:

<https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-renueva-el-compromiso-de-hacer-frente-a-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia.htm>



implementación del impuesto mínimo mundial previsto en el Pilar Dos. El análisis también muestra que podrían redistribuirse otros 100.000 millones de dólares estadounidenses a las jurisdicciones a través de los planes del Pilar Uno para garantizar un marco fiscal internacional más justo.¹⁵ Entonces ¿qué es lo que se espera?

Mientras tanto, la economía digital está en aumento y la actual pandemia ha disparado su incremento, lo único que no pueden hacer los formadores de política tributaria es quedarse con los brazos cruzados mirando la nueva realidad, sin embargo volvemos a remarcar que los negocios hoy son globales, se terminaron los límites geográficos y la digitalización de la economía termina de eliminar algún vestigio de limitación o frontera país, con lo cual es fundamental comprender que se requiere, en consecuencia, una solución global o multilateral y necesariamente consensuada.

¹⁵ Idem anterior



Bibliografía

- ❖ Adonnino, P (2008), *“El establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa”* en García Vizcaíno, C (2018), *“La Reforma Tributaria. Análisis de los temas principales introducidos por la Ley N° 27430”*, Buenos Aires: Editores IJ - Información Jurídica.
- ❖ Alonso, A.B (2004), *“Comercio Electrónico: Antecedentes, fundamentos y estado actual”*. Madrid: Dykinson.
- ❖ Asorey, R.O (2013), *“Tratado de derecho internacional tributario”*. Tomo I. 1a ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.
- ❖ Bianchi. M.E (2020), *“El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios digitales. Globalidad vs Territorialidad”*. Buenos Aires: Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asoc.
- ❖ Blank. Joshua.D (2009), *“What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse”* . Newark: Revista de derecho fiscal, vol. 62, 2009, Rutgers School of Law-Newark Research Papers No. 035, disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1365888>
- ❖ BID (2020), *“Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”*. Michel Jorratt Editores, Alberto Barreix y Carlos Garcimartin. Banco Interamericano de Desarrollo.
- ❖ CEPAL (2013), *“Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad”*. Chile, Santiago de Chile: CEPAL.
- ❖ CEPAL (2020), *“Universalizar el acceso a las tecnologías digitales para enfrentar los efectos del COVID-19”*. Chile, Santiago de Chile: CEPAL. Recuperado de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45938/4/S2000550_es.pdf (según consulta efectuada el 03 de diciembre de 2020).
- ❖ CIAT (2020), *“Un debate más vigente que nunca con la digitalización de la economía, ¿Cómo se distribuyen entre los países las potestades tributarias?”* CIAT. Recuperado de: <https://www.ciat.org/un-debate-mas-vigente-qlas-pue-nunca-con-la-digitalizacion-de-la-economia-como-se-distribuyen-entre-los-paises-otestades-tributarias/> (según consulta efectuada el 22 de noviembre de 2020).
- ❖ Cui, Wei (2019), *“La superioridad del impuesto a los servicios digitales sobre propuesta de presencia digital significativa”*. National Tax Journal , vol. 72, no. 4, diciembre de 2019, p. 839+.



- Gale General One File, Recuperado de: [https://link.gale.com/apps/doc/A607943112/ITOF?u = up_web & sid = ITOF & xid = 6aa0c479](https://link.gale.com/apps/doc/A607943112/ITOF?u=up_web&sid=ITOF&xid=6aa0c479) (según consulta el 9 de noviembre de 2020).
- ❖ Cui, Wei y Nigar Hashimzade, 2019. *"El impuesto a los servicios digitales como impuesto sobre el alquiler de una ubicación específica"*. Documento de trabajo CESifo No. 7737. CESifo, Munich, Gennany, <https://ssrn.com/abstract=3321393> (según consulta el 9 de noviembre de 2020).
 - ❖ De Juan Ledesma, A (2018), *"El concepto de EPS arrastrado por la marea BEPS: La aparición de múltiples EPS en el nuevo entorno de la fiscalidad internacional"* en *"Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro"* Documentos de trabajo 3/2018, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de:
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).
 - ❖ Díaz de Sarralde Miguez, S (2018), *"Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital"*, CIAT Recuperado de:
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_06_2018_sarralde.pdf (según consulta efectuada el 19 de noviembre de 2020).
 - ❖ Díaz, V.O (2000), Relator del Tema I: *"hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales"* - VIII congreso tributario - organizado por el cpcecf - pinamar - Buenos Aires
 - ❖ Faundez, U.A.(2018), *"El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital."* Chile: Revista Chilena de Derecho y tecnología. Recuperado de:
<http://dx.doi.org/10.5354/0719-2584.2017.48223>. (según consulta efectuada el 22 de noviembre de 2020).
 - ❖ Felices Gutiérrez, V. A. (2016), *"El establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE suscritos Perú y el impacto de las iniciativas BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) en el ordenamiento jurídico-tributario peruano."* Recuperado de Universidad de Lima:
[https://repositorio.ulima.edu.pe/browse?type=author&value=Felices-Guti%C3%A9rrez,%20Vidal -Armando](https://repositorio.ulima.edu.pe/browse?type=author&value=Felices-Guti%C3%A9rrez,%20Vidal-Armando) (según consulta efectuada el 10 de noviembre de 2020).
 - ❖ Gómez Requena, J y Moreno González, S (2018), *"La adaptación del concepto de Establecimiento Permanente al contexto del comercio digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica"*



- significativa* en *“Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”* Documentos de trabajo 3/2018, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de:
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).
- ❖ Gonzalez, D (2020), *“Impuesto sobre Servicios Digitales «Digital Services Tax»”* CIAT. Recuperado de: <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/> (según consulta efectuada el 23 de noviembre de 2020).
 - ❖ González Marcos (2018), *“Tratamiento en el impuesto a las ganancias de los préstamos entre sociedades vinculadas. Análisis, conflictos y propuestas”*. Córdoba:Universidad Nacional de Córdoba. Recuperado de:
<https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6568/Gonz%C3%A1lez%20Marcos.%20Tratamiento%20en%20el%20impuesto%20a%20las%20ganancias....pdf?sequence=1&isAllowed=y> (según consulta efectuada el 19 de noviembre de 2020).
 - ❖ Gonzalez Torres, V (2015), *“La erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios como mecanismo de planificación fiscal agresiva”*. España: Universidad de Girona. Facultad de Derecho. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10256/12031> (según consulta efectuada el 19 de noviembre de 2020).
 - ❖ Gotlib, G – Vaquero, F (2009), *“Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina”*, Estudio Teórico – Práctico, 2ª Edición actualizada y ampliada, Buenos Aires: La Ley.
 - ❖ Marconi, G. (2018), *“Los servicios digitales transfronterizos en las modificaciones introducidas por la ley 27.430”*. Doctrina Tributaria. Buenos Aires: ERREPAR.
 - ❖ Montaña, C. (2004), *“Derecho tributario internacional: El establecimiento permanente”*. Bogotá: Temis. Recuperado de
<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/45072/Tesis%20Mariana%20Jaramillo%20P.pdf?sequence=1&isAllowed=y>:(según consulta efectuada el 19 de noviembre de 2020).
 - ❖ Moren, MF (2019). *“El Impuesto Digital en el Mundo”* Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires - CEAT
 - ❖ OECD. (2006), *“Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”*. Versión Abreviada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
 - ❖ OECD (2012), *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*. Revised Public Discussion Draft, OCDE Publishing, París.



- ❖ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París.
- ❖ OECD (2016), *“Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente”*. *Acción 7 - Informe Final 2015*, OECD Publishing. París. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1605498110&id=id&acname=guest&checksum=1F38ABD72DB2DF03E44626878442B1FB> (según consulta efectuada el 15 de noviembre de 2020).
- ❖ OECD (2018), *“Tax and digitalisation”*, OECD Going Policy Note, OECD, París. Recuperado de: <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/> (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).
- ❖ OECD (2018), *“Tax Challenges Arising from Digitalisation”*, Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (según consulta efectuada el 25 de noviembre de 2020).
- ❖ OECD (2019), *“Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy”* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (según consulta efectuada el 22 de noviembre de 2020).
- ❖ Pazos, G (2019), *“Fiscalidad digital - Desafíos y oportunidades Fiscales de la Economía digital en la era post-beps”*. Madrid: Comillas Facultad de Derecho. Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/30500/TFG%20-%20Yusty%20Pazos%2C%20Gemma.pdf?sequence=1> (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).
- ❖ Rey, D. (2018), *“El nuevo concepto de establecimiento permanente bajo la reforma tributaria”*. Doctrina Tributaria. Buenos Aires: ERREPAR.
- ❖ Rodríguez, S (2018), *“Reflexiones en torno a la economía digital: problemas de calificación de las rentas obtenidas por transacciones digitales e inconvenientes en el gravamen de las mismas a la luz del informe final de acción BEPS”* en “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” Documentos de trabajo 3/2018, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).



- ❖ Sanchez, A (2018), “La exclusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente” en “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” Documentos de trabajo 3/2018, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).
- ❖ Serrano, F (2005), “*Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*”. En Fernando Serrano (compilador), *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros .
- ❖ Telias, S | Poch, G (2018), “*El Concepto del Establecimiento Permanente en la Reforma del Impuesto a las Ganancias*” en García Vizcaíno, C (2018) - “*La Reforma Tributaria. Análisis de los temas principales introducidos por la Ley N° 27430*”, Buenos Aires: Editores IJ - Información Jurídica.
- ❖ Vadell. G.A (2019), “*La economía digital en el sistema tributario argentino*”, Buenos Aires:UBA . Recuperado de: <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/01/Economia-Digital-en-Argentina.pdf> (según consulta efectuada el 20 de noviembre de 2020).