



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

CARRERA: CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS DIGITALES

Por:

MARCIANESI, Agustín – Registro N.º 29.159 – agustin.marcanesi@fce.uncu.edu.ar

PEREYRA OLIVA, Sofía Anahí – Registro N.º 29.214 – sofia.pereyra@fce.uncu.edu.ar

Director de trabajo:

BÜRKY, Diego Enrique

MENDOZA – 2021

RESUMEN

En las últimas décadas, se ha experimentado un gran y acelerado desarrollo en materia de tecnologías, un proceso reconocido mundialmente como globalización. El mundo se ha transformado y, como consecuencia de esto, ha repercutido, no solo en nuestra vida cotidiana, sino también en la forma de hacer negocios de las empresas, quienes se vieron obligadas a avanzar en esta materia para poder posicionarse de manera competitiva en un ámbito tan cambiante como el actual. Un claro ejemplo de este auge tecnológico son las transacciones virtuales y las plataformas informáticas, ya que fue a través de estas que se logró una nueva forma de comerciar que implica no solo velocidad sino también la posibilidad de ofrecer productos y servicios en cualquier punto del mundo.

Sin embargo, mientras la tecnología crece de manera exponencial, los Estados presentan problemas para adaptarse a esta vorágine, puesto que, tanto su sistema como sus normas, fueron concebidos para permanecer casi sin modificaciones a través del tiempo. En Argentina, particularmente, esta evolución genera desafíos para el Estado en materia legal, así como también, en materia impositiva al momento de definir la forma de recaudación de los diferentes tributos.

Dada la implicancia en las economías de los países y en los ingresos fiscales que obtienen a partir de los distintos gravámenes de que las normas impositivas deben necesariamente actualizarse frente a las nuevas actividades que emergen por este fenómeno tecnológico mundial, creemos interesante el análisis de estas normas en busca de la efectividad en los tratamientos impositivos, haciendo énfasis en la situación Argentina y presentando, además, un panorama mundial general acerca del mismo, ambos referidos a la actualidad a la fecha del presente trabajo.

Palabras claves: Tributación – Impuesto a las ganancias – IVA – Servicios digitales – Argentina

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO I	7
ASPECTOS CONCEPTUALES.....	7
1. ECONOMÍA DIGITAL.....	7
1.1. CONCEPTO Y COMPONENTES	7
1.2. CARACTERÍSTICAS	7
2. COMERCIO ELECTRÓNICO O E-COMMERCE.....	8
2.1. DEFINICIÓN Y TIPOS.....	8
2.2. INGRESOS QUE SURGEN DEL E-COMMERCE	9
3. SERVICIOS DIGITALES	9
CAPITULO II.....	12
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	12
1. TRATAMIENTO IMPOSITIVO ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 27.430.....	12
1.1. LEY 25.063 Y 27.346 - DECRETO 679/99.....	13
2. TRATAMIENTO IMPOSITIVO ACTUAL.....	13
2.1. OBJETO.....	13
2.2. SERVICIOS DIGITALES CUYOS PRESTATARIOS SEAN RESPONSABLES INSCRIPTOS.....	15
2.3. SERVICIOS DIGITALES CUYOS PRESTATARIOS NO SEAN RESPONSABLES INSCRIPTOS.....	16
2.4. INGRESO DEL GRAVAMEN	17
CAPÍTULO III	21
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	21
1. OBJETO	21
2. SUJETOS.....	22
3. FUENTE.....	25
4. LIQUIDACIÓN E INGRESO DEL GRAVAMEN	27
4.1. RESIDENTES	27
4.3. SOCIEDADES DE PERSONAS.....	28
4.4. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.....	28
4.5. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	29
CAPITULO IV.....	30
OTROS IMPUESTOS	30
1. IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS	30
1.1. OBJETO.....	30
1.2. SUJETOS	31
1.3. LIQUIDACIÓN E INGRESO DEL GRAVAMEN.....	31

2.	IMPUESTO PAÍS	32
2.1.	OBJETO.....	32
2.2.	SUJETOS	33
2.3.	LIQUIDACIÓN E INGRESO DEL GRAVAMEN.....	33
2.4.	VÍNCULO CON PRESTACIONES DE SERVICIOS DIGITALES	35
	CAPÍTULO IV.....	36
	LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL MUNDO	36
1.	LOS DESAFÍOS FISCALES QUE PLANTEA LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL MUNDO 36	
2.	SITUACIÓN IMPOSITIVA ACTUAL.....	37
3.	PLAN DE ACCIÓN OCDE.....	38
3.1.	BEPS: DEFINICIÓN	39
3.1.1.	¿De dónde deriva el problema BEPS?	39
3.1.2.	¿Por qué surge como un aspecto crítico en la tributación actual?.....	39
3.2.	PROPUESTA DE LA OCDE.....	40
	CONCLUSIONES	43
	BIBLIOGRAFÍA	45

INTRODUCCIÓN

La economía digital surge como resultado de un proceso de transformación y desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación. Esta revolución en las tecnologías ha permitido el abaratamiento de los costos y ha potenciado el crecimiento, al mismo tiempo que ha permitido una amplia estandarización, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. De esta manera, minoristas ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar los datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado; en el sector productivo, la economía digital ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria mientras que al nivel de las grandes empresas la economía digital ha permitido globalizar la prestación de servicios y la venta de productos pudiendo alcanzar a una mayor cantidad de personas dispersas en distintos puntos del mundo. Aunque muchos modelos de negocio de la economía digital presentan paralelismos con los modelos de negocio tradicionales, los últimos avances de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante, TIC) han hecho posible poner en pie múltiples tipos de negocio a una escala considerablemente mayor y abarcando distancias más amplias de lo que antes era posible.

Este auge del comercio digital ha ido tomando protagonismo de manera progresiva, poniéndose en un lugar preponderante durante la actualidad donde el contexto de pandemia, causada por el SARS – CoV - 2 y aislamiento social, ocurrido en el 2020, “empujó” al mundo a la utilización de TIC, no solo en el comercio y la economía, sino en aspectos sanitarios, laborales y educativos. A pesar de las caídas a nivel económico que surgieron como resultado de este suceso mundial, no fue sino el comercio electrónico quien logró sostener la economía de los países. En Argentina esta modalidad facturó en el primer semestre de 2020 cerca de \$315 mil millones lo que equivale a \$1700 millones por día y a un crecimiento del 106% respecto del año anterior.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales resulta una tarea necesaria. Intentar aislar la economía digital como sector independiente exigiría, inevitablemente, tener que trazar unos límites arbitrarios para determinar qué es digital y qué no lo es. En consecuencia, los desafíos fiscales y la preocupación en torno al problema de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (por sus siglas en inglés, BEPS) que plantea la economía digital, se identifican y abordan mejor analizando las estructuras ya adoptadas por empresas multinacionales y los nuevos modelos de negocio, poniendo atención en las principales características de la economía digital y determinando cuál de ellas da lugar a o intensifica dichos desafíos.

En ese marco y conforme a los textos consultados, no fue hasta hace algunos años que los países comenzaron a progresar en cuanto a la actualización de sus leyes, con el fin de hacer frente al vacío en el tratamiento fiscal de manera particular para este tipo de comercio. Por ello, el propósito de esta investigación se centra en analizar el tratamiento tributario otorgado a las empresas de servicios digitales en Argentina, ya que consideramos que constituiría un aporte significativo en el campo de la tributación y la política fiscal.

La investigación expuesta en el presente trabajo se realizó bajo la hipótesis de que el tratamiento impositivo de las empresas de servicios digitales en Argentina, actualmente no se encuentra definido de manera específica, ya que, si bien existe un marco normativo general, aún no existen normas particulares que las alcancen. Esto se traduce en que estarían alcanzados por los tres impuestos que se aplican prácticamente para la mayoría de las actividades y sujetos de la República Argentina, en otras palabras, que estos servicios digitales se encuentran bajo el objeto del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a los Ingresos Brutos. Si bien durante los últimos 5 años han existido leyes que han incorporado nuevos conceptos a los distintos gravámenes, tales como la Ley 27.430, esto no significaría que haya una norma específica que pueda adaptarse completamente a las prestaciones de servicios digitales. Además, esto se replicaría a nivel mundial en donde, si bien algunos países han avanzado firmemente en la adopción de normas fiscales que traten de manera específica la prestación de estos servicios, muchos otros no han podido adaptar sus sistemas a esta emergente actividad.

Teniendo en cuenta el objeto de estudio y a los efectos de abordar la tarea de recolección de datos, enfocaremos nuestro estudio en la normativa impositiva que alcanzan a los distintos proveedores de servicios digitales que operan en Argentina, ya sea que se traten de prestadoras de servicios, plataformas digitales o empresas comerciales. Sin embargo, estudiaremos la situación mundial de manera general en cuanto a los tratamientos impositivos que se han establecido.

En cuanto a las técnicas de recolección de datos cuantitativas, seleccionamos el análisis de fuentes secundarias, necesarias para el estudio del objeto de la investigación elegido. Entre ellas, se encuentran informes realizados por diversos organismos como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la legislación vigente en materia impositiva, así como también datos generados por otros investigadores. Asimismo, utilizaremos toda aquella documentación que permita profundizar en los múltiples aspectos que conforman el tema de estudio.

Para abordar el presente estudio comenzaremos por los aspectos conceptuales básicos y necesarios para comprender la temática propuesta, lo que nos permitirá luego describir los principales impuestos a los que están sujetas este tipo de empresas en Argentina. Una vez adentrados en el tema, buscaremos desarrollar la evolución en el tratamiento impositivo de estas empresas en Argentina para finalmente, intentar explicar el régimen fiscal aplicable en los diferentes países del mundo.

CAPITULO I

ASPECTOS CONCEPTUALES

1. ECONOMÍA DIGITAL

1.1. CONCEPTO Y COMPONENTES

Se denomina economía digital a aquella rama de la economía donde se producen, distribuyen, comercializan y consumen bienes, servicios e información. Esta economía encuentra su base en el uso de tecnología digital para su desarrollo, ya que las transacciones son efectuadas a través de Internet. Se caracteriza por su simpleza, inmediatez y virtualidad.

Las transacciones que surgen de esta modalidad son concretadas a través de redes de comunicación, por lo que se necesita contar con una infraestructura de telecomunicaciones adecuada, una banda ancha que responda a la demanda y aplicaciones desarrolladas para los fines buscados.

Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 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.

Además, indica que consta de 3 componentes principales que conforme a su grado de desarrollo determinan el nivel de madurez de cada país. Estos son:

- **Infraestructura de redes de banda ancha:** que determina 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.
- **Usuarios finales:** Son quienes demandan los servicios y utilizan las aplicaciones (personas, empresas, gobiernos).

1.2. CARACTERÍSTICAS

Existen características en la economía digital que son potencialmente relevantes desde la perspectiva fiscal. Si bien no todas las características se presentan al mismo tiempo en un negocio en particular, éstas van definiendo cada vez más la economía moderna. Entre ellas podemos mencionar:

- **Movilidad,** respecto de los activos intangibles sobre los que se sustenta, la economía digital, los usuarios y las funciones comerciales, debido a la menor necesidad de contar con personal local

para realizar determinadas funciones, así como la flexibilidad, en muchos casos, para elegir la ubicación de los servidores y demás recursos.

- El uso de datos, en particular la utilización de los denominados “datos masivos” o “big data”.
- La utilización de modelos de negocio multilaterales, en los que consumidores y vendedores pueden hallarse en jurisdicciones diferentes.
- La volatilidad, debido a que las barreras de entrada son bajas y a la rápida evolución de la tecnología de acceso.

2. COMERCIO ELECTRÓNICO O E-COMMERCE

2.1. DEFINICIÓN Y TIPOS

El comercio electrónico es el proceso que utiliza las redes virtuales para promover y facilitar la compra, la venta y el intercambio de bienes, servicios e información, ofrecidos en todas partes del mundo. El comercio electrónico se refiere tanto al comercio minorista en línea como a las compras en línea, así como a las transacciones electrónicas.

El Comercio Electrónico ofrece 5 tipos de negocio, en función a los participantes que intervienen:

- **B2B (en inglés, Business to Business):** Comercio entre empresas, donde unas y otras se potencian mutuamente a través de la prestación de servicios. 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.
- **B2C (en inglés, Business to Consumer):** 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.
- **C2C (en inglés, Consumer to Consumer):** Compra, venta o alquiler de productos entre particulares. Por ejemplo: Airbnb, Booking, Mercado Libre.
- **B2G (en inglés, Business to Government):** Empresas que prestan servicios a las diferentes instancias de gobierno. Un ejemplo es el suministro de internet para la operabilidad de los servicios estatales digitales.
- **C2B (en inglés, Consumer to Business):** 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

2.2. INGRESOS QUE SURGEN DEL E-COMMERCE

Los tipos de ingresos más comunes en los negocios de la economía digital actual incluyen entre otros:

- **Venta de artículos (incluidos los productos virtuales):** incluye el comercio minorista on line de bienes tangibles, aunque también se pueden aplicar a juegos on line, donde se les ofrece a los usuarios un producto inicial gratuito o con descuento y el acceso pago a contenido adicional o virtual para mejorar su experiencia.
- **Adquisición o arrendamiento de contenido digital:** los usuarios pagan por descarga. Los libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos y música son ejemplos de esta categoría.
- **Ingresos por suscripción de abonos:** incluyen pagos periódicos por suministros exclusivos, por contenido digital incluyendo boletines informativos y noticias, música o video en flujo continuo, entre otros. También puede tratarse de pagos regulares a cambio de servicios de software y/o mantenimiento de programas como, por ejemplo, antivirus, almacenamiento de datos, servicios de asistencia técnica al cliente, etc.
- **Ingresos publicitarios:** incluye el ofrecimiento de contenido digital gratuito o a precio reducido, a cambio de la visualización obligatoria de anuncios pagados así como la difusión de anuncios en dispositivos móviles.

3. SERVICIOS DIGITALES

Dentro de la Economía Digital y facilitados por el e-commerce, se prestan los denominados servicios digitales que son aquellos suministrados de manera on-line a través de internet y que solo pueden ser tomados mediante el uso de dispositivos digitales como celulares, computadoras, tabletas, entre otros.

A pesar de que numerosos autores han definido a los servicios digitales, a los efectos del presente trabajo, resulta necesario conocer cómo define la legislación impositiva a este tipo de servicios. Para ello nos remitiremos a la Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 en su artículo 3, inciso m, apartado 21 que establece que:

“Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. [...]”

En esta definición, es importante destacar dos características sustanciales a la hora de determinarlos:

- La automaticidad; y

- La intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo o tecnología de redes que se utilice.

El mismo inciso del artículo 3, efectúa una enumeración no taxativa ejemplificando situaciones en la que pueden darse este tipo de prestaciones, comprendiendo, entre otras, los siguientes:

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

2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.

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

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

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

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

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

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

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

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

11. La provisión de servicios de Internet.

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

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

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

Con esta definición, podríamos mencionar a modo de ejemplo algunas empresas que prestan este tipo de servicios y que son mundialmente reconocidas, tales como Netflix, Spotify, YouTube, entre otras.

CAPITULO II

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. TRATAMIENTO IMPOSITIVO ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Puesto en vigencia el 1/1/1975, el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) constituyó, desde entonces, un importante eslabón dentro del esquema tributario de nuestro país, ocupando un espacio preponderante en materia presupuestaria, legislativa, jurisprudencial y doctrinaria.

Precisamente desde su vigencia, el IVA centró su gravabilidad en la venta de bienes situados en nuestro país. Y, fiel a la filosofía de este gravamen, se eximió la exportación de bienes, toda vez que se mantuvo siempre el objetivo estratégico de exportar bienes y no impuestos, para lo cual el IVA resulta adecuado en funcionamiento.

Siguiendo esa línea, también se gravó la importación de bienes, responsabilizando de la misma al importador local, de manera análoga a lo que se pagara por IVA en el caso de adquisiciones en el mercado interno y continuar desde allí con la cadena de gravabilidad, que finalmente culmina con el pago agregado del impuesto por parte del consumidor final, que es quien en definitiva soporta esta carga tributaria.

También, se gravaron los servicios que se prestaran dentro del país. Pero queda claro que los servicios que se prestaran en el exterior escapan al ámbito de gravabilidad que nos ocupa.

De manera análoga a lo establecido para los para los bienes, lo que comúnmente se referencia como exportación de servicios se encuentra marginada de la gravabilidad del caso.

Quedó así por resolver la gravabilidad de los servicios que fueran prestados por sujetos del exterior a sujetos residentes en el país, aspecto éste que desde siempre importó una significativa complicación al momento de la respectiva definición y, fundamentalmente, implementación, que acaso se mantenga sin adecuada solución a la fecha.

Claro está, el avance de la globalización económica y con ella, de los servicios prestados por sujetos del exterior a sujetos del país, no hizo sino enfatizar la necesidad de abordar debidamente el particular en el ámbito del IVA.

Es que, tecnología mediante, existen hoy gran cantidad de servicios vastamente utilizados en el país que resultan prestados desde el exterior, siendo que si los mismos servicios fueran prestados por sujetos locales se impone claramente su respectiva gravabilidad.

1.1. LEY 25.063 Y 27.346 - DECRETO 679/99

Mediante la ley 25.063, sancionada en 1998, se incorporó en el IVA el inciso d del artículo 1, estableciendo la gravabilidad de "las prestaciones comprendidas en el inciso e del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos", agregando la calidad de sujetos del gravamen a quienes "sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d del artículo 1°".

Sin embargo y con el Decreto -PEN- 679/1999 del 23/6/1999 se limitó aquella gravabilidad, incorporando un artículo a continuación del artículo 65 del decreto reglamentario del IVA, cuyo primer párrafo consigna que "cuando las prestaciones a que se refiere el inciso d, del artículo 1° de la ley, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, la determinación del impuesto se practicará aplicando la alícuota sobre la proporción del precio neto resultante de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior correspondiente a las primeras".

Posteriormente y con la vigencia de la Ley 27.346, publicada en el Boletín Oficial del 27/12/2016, quedaron categorizados como sujetos del impuesto los "locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos", ello conforme al inciso h del artículo 4 de la Ley de IVA incorporado en consecuencia.

2. TRATAMIENTO IMPOSITIVO ACTUAL

Con la entrada en vigencia de la ley 27.430, se observaron cambios significativos en materia impositiva referida a las empresas prestadoras de servicios digitales.

2.1. OBJETO

La Ley de IVA, luego de las modificaciones introducidas por la ley 27.430 en 2017, expresamente incluye en su objeto el alcance sobre este tipo de prestaciones. En este sentido, la ley de IVA en su artículo 1 establece en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

“a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de ese artículo.

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3°, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43.

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, 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.”

De este modo, al artículo 1 establecido en la normativa anterior, se le agrega un nuevo inciso (inciso e), mediante el cual se amplía su alcance por sobre los servicios digitales, incluyendo en el objeto de la ley las importaciones de servicios realizadas por sujetos que no revistan la calidad de responsables inscriptos, a través de plataformas digitales.

En este mismo artículo, se detallan, a su vez, conceptos importantes acerca de la territorialidad del impuesto, es decir, el lugar donde se consideran realizados y donde esos servicios se consideran prestados o explotados efectivamente, los cuales resultan de gran relevancia al momento de determinar si se constituye o no el hecho imponible.

Se establece para los servicios digitales cuyos prestatarios no sean responsables inscriptos, que serán considerados realizados en el exterior, independientemente de si sus prestadores son o no residentes en el país.

Sin embargo, en ningún momento se deja de lado el principio de utilización o explotación efectiva en el país, ya que para que se considere hecho imponible en esta jurisdicción, debe verificarse la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario en el país.

No obstante, la ley, dependiendo del carácter que revistan los prestatarios, establece distintos conceptos acerca de la territorialidad del impuesto.

Para aquellos servicios cuyos prestatarios sean responsables inscriptos, se presume, salvo prueba en contrario, que el servicio fue prestado o explotado efectivamente en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

- De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM.
- De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

Como se puede ver, su configuración va a depender, del dispositivo a través del cual se ha receptado el servicio.

Respecto a los servicios cuyos prestatarios no revistan el carácter de responsables inscriptos en el impuesto, se presume sin admitir prueba en contrario (lo cual ya genera una diferencia respecto a lo anteriormente expuesto), que se ha realizado o explotado efectivamente en la república cuando allí se encuentre:

- La dirección IP del dispositivo;
- El código de país de la tarjeta SIM;
- La dirección de facturación del cliente;
- La cuenta bancaria utilizada para el pago;
- La dirección de facturación del cliente que disponga el banco o entidad financiera que emita la tarjeta de débito o crédito con la cual se realice el pago.

2.2. SERVICIOS DIGITALES CUYOS PRESTATARIOS SEAN RESPONSABLES INSCRIPTOS

2.2.1. Sujetos

La Ley de IVA, en su artículo 4 inciso g, considera sujetos del impuesto bajo este supuesto a aquellos prestatarios que sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

También, en el inciso h del mismo, incluye como sujetos responsables sustitutos a los locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país. El artículo agregado sin número a continuación del artículo 4, determina que serán considerados responsables sustitutos a los fines de la ley, por las locaciones y/o prestaciones gravadas, los residentes o domiciliados en el país que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior y quienes realicen tales operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio, independientemente de la forma de pago y del hecho que el sujeto del exterior perciba el pago por dichas operaciones en el país o en el extranjero.

Respecto a estos últimos, el Decreto 813/2018 establece una modificación a la Reglamentación de la Ley de IVA, estableciendo que para determinar el lugar de domicilio o residencia del prestador en el caso de servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de IVA y del intermediario a que se refiere el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 27 de la misma norma en las situaciones contempladas en el séptimo artículo incorporado sin número a continuación del artículo 65 de la Reglamentación de la Ley de IVA, resultará de aplicación lo dispuesto a continuación:

“No serán considerados sujetos domiciliados o residentes en el exterior, quedando obligados a determinar e ingresar el gravamen que recae sobre sus operaciones, los sujetos comprendidos en el artículo 4° de la ley que revistan la condición de residentes en el país de acuerdo con las disposiciones

de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. De tratarse de sujetos comprendidos en el referido artículo 4° que no se encuentren contemplados entre los mencionados en la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para definir la residencia, no serán considerados domiciliados o residentes en el exterior, quedando sujetos a tales obligaciones, en tanto cuenten con lugar fijo en el país.”

2.2.2. Perfeccionamiento del hecho imponible

El hecho imponible generador del presupuesto bajo el cual quedaría gravada la prestación de servicios digitales queda perfeccionado en el momento en que se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior.

2.2.3. Exenciones

Se consideran exentas las importaciones de servicios de acuerdo con lo establecido en el inciso d del artículo 1, cuando el prestatario sea el Estado Nacional, las provincias, las municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados.

Además, establece como exenciones el acceso y/o descarga de libros digitales.

2.3. SERVICIOS DIGITALES CUYOS PRESTATARIOS NO SEAN RESPONSABLES INSCRIPTOS

2.3.1. Sujetos

Son incluidos como responsables del impuesto los prestatarios en los casos que se han previsto en el inciso e del artículo 1 de la Ley de IVA, es decir, aquellos prestatarios que no se encuentren en los casos del inciso d del mismo artículo, mejor dicho, aquellos que no revistan el carácter de responsables inscriptos en el impuesto.

A diferencia de los servicios digitales del inciso d del artículo 1, no existen responsables sustitutos en estos casos. Así lo establece el artículo agregado sin número después del artículo 16 del decreto reglamentario de la Ley de IVA, modificado por el decreto 813/18, el cual expresa que las disposiciones contenidas en el inciso h) del artículo 4° y en el artículo incorporado a continuación del artículo 4° de la ley no serán de aplicación cuando los locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior revistan la calidad de consumidores finales, o cuando acrediten su condición de pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) previsto en el Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, según corresponda.

Además, sostiene que, a estos fines, serán considerados consumidores finales las personas humanas que destinen las locaciones o prestaciones de que se trata exclusivamente a su uso o consumo particular y en tanto no las afecten en etapas posteriores a algún proceso o actividad.

2.3.2. Perfeccionamiento del hecho imponible

El nacimiento del hecho imponible para estos casos es idéntico al que aplicaría cuando el prestatario de los servicios digitales sea responsable inscripto, es decir, que queda perfeccionado en el momento en que finaliza la prestación del servicio o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior.

2.3.3. Exenciones

La única exención prevista por la ley para estos casos se centra en el acceso y/o descarga de libros digitales, establecida en el apartado 29 del inciso h del artículo 7 de la Ley de IVA.

2.4. INGRESO DEL GRAVAMEN

En orden a lo dicho con anterioridad, el IVA deberá ser ingresado por el los sujetos que dispone el artículo 4 de la ley de IVA, en la forma en que se establece dependiendo carácter del sujeto prestatario y de si existen intermediarios o no.

En el caso de que los locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior deban actuar como responsables sustitutos en los términos del inciso h) del artículo 4° y del artículo incorporado sin número a continuación del artículo 4° de la Ley de IVA, el impuesto correspondiente se liquidará y abonará dentro de los DIEZ (10) días hábiles posteriores a aquél en el que se haya perfeccionado el hecho imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 5° de la ley.

La alícuota correspondiente se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el sujeto del exterior, siendo de aplicación en tales circunstancias, en lo pertinente, las disposiciones previstas en el artículo 10 de la Ley de IVA sobre base imponible.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado.

Cuando los prestatarios e intermediarios sean responsables inscriptos, en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina, siempre que se traten de servicios prestados de acuerdo con lo establecido en el inciso d del artículo 1 de la Ley de Iva.

El impuesto resultante de la aplicación de las disposiciones previstas en el inciso e) del artículo 1° de la ley se hallará a cargo del prestatario, ya sea en forma directa o a través del mecanismo de percepción expuestos a continuación, según el caso.

El prestatario quedará obligado a liquidar e ingresar el impuesto, cuando no medie un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, así como también cuando, mediando un intermediario que reúna la característica antes señalada, éste no deba actuar como agente de percepción y liquidación por lo dispuesto en el artículo siguiente.

En los casos en que la liquidación e ingreso del impuesto resultante de las disposiciones del inciso e) del artículo 1° de la ley se encuentre a cargo del intermediario que intervenga en el pago (como por ejemplo un banco), a efectos de determinar en moneda nacional el importe sujeto a percepción se tomará el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina, al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen y/o liquidación y/o documento equivalente que suministre el intermediario. Si la liquidación e ingreso se encuentra a cargo del prestatario, se convertirán al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día anterior a aquél en el que se perfeccione el hecho imponible.

De mediar un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, éste actuará como agente de percepción y liquidación.

De existir más de un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquél que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital, sin perjuicio de que el impuesto continuará recayendo en el prestatario conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Se entenderán comprendidos en este párrafo, debiendo asumir el carácter de agente de percepción y liquidación, las entidades que prestan el servicio de cobro por diversos medios de pago, denominadas agrupadoras o agregadores.

La actuación del agente de percepción y liquidación se determinará en función de los listados de prestadores -residentes o domiciliados en el exterior de servicios digitales en los términos del inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la ley- que confeccionará la AFIP, estableciendo, en cada caso, el momento a partir del cual tales listados o sus sucesivas actualizaciones resultarán de aplicación.

Los mencionados listados se referirán a prestadores cuya actividad con los sujetos comprendidos en el inciso i) del artículo 4° de la ley sea exclusivamente la prestación de servicios digitales, en cuyo caso se considerará que los pagos efectuados a tales prestadores por los referidos sujetos obedecen a servicios comprendidos en el inciso e) del artículo 1° de la misma norma.

Esos listados también se referirán a prestadores cuya actividad con los sujetos mencionados no se limita a la prestación de servicios digitales, supuesto en el cual se entenderá que los pagos indicados responden a servicios comprendidos en el inciso e) del artículo 1° de la ley, cuando las operaciones en cuestión reúnan las condiciones que al respecto establezca la AFIP.

Para ello, podrá tenerse en cuenta su frecuencia, su monto, la modalidad con la que hayan sido pactadas y cualquier otro parámetro que permita inferir que se trata de un servicio digital con los alcances previstos en la ley y en esta reglamentación, a fin de facilitar la aplicación del tributo.

En los casos contemplados en los dos párrafos precedentes se admitirá prueba en contrario, tanto en cuanto al lugar de utilización o explotación efectiva del servicio - excepto de verificarse las situaciones previstas en el último párrafo del artículo 1° de la ley-, como en cuanto al encuadre de la operatoria como servicio digital.

Los prestatarios incluidos en el inciso i) del artículo 4° de la ley están obligados a liquidar e ingresar el impuesto que pudiera corresponder para las demás situaciones que puedan encuadrarse como servicios digitales alcanzados por el inciso e) del artículo 1° de la mencionada ley y que no estén incluidas en los casos contemplados en este artículo.

La alícuota aplicada en todos los casos será la general, la cual, al día de la fecha, es del 21% sobre la base imponible.

En caso que el prestatario efectúe el pago del servicio digital mediante tarjeta de crédito y/o compra, la percepción del gravamen deberá practicarse en la fecha del cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial, en cuyo caso la percepción deberá efectuarse en su totalidad en la fecha del primer pago. El importe de la percepción deberá consignarse, en forma discriminada, en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

Si el pago del servicio digital se efectúa a través de tarjeta de débito, prepaga o similar, la percepción del gravamen deberá practicarse en la fecha de débito en la cuenta asociada o cuenta prepaga. Resultará comprobante justificativo suficiente de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario o documento equivalente de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, prepaga o similar, cuando éstos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas.

Cuando el servicio digital se abone mediante un sujeto agrupador o agregador de medios de pago, la percepción deberá practicarse en la fecha de recepción de los fondos por parte del citado intermediario en el pago del servicio digital contratado por el prestatario. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el resumen y/o liquidación y/o documento equivalente que reciba el prestatario, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

Además, las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, deberán actuar como agente de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto correspondiente a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) cuando las siguientes condiciones se cumplan en forma conjunta:

1. Los destinatarios de los pagos sean sujetos que integren el Apartado B del Anexo II de la resolución 4240/18 de AFIP.

2. Se trate de un pago al exterior por un importe máximo de 10 U\$D o su equivalente en otra moneda.

3. Los prestatarios del servicio digital no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA.

Las percepciones practicadas tendrán, para los sujetos pasibles, el carácter de impuesto ingresado.

Cuando en el pago al prestador del exterior no medie un intermediario residente o domiciliado en el país, o cuando el intermediario que intervenga en el pago al exterior no deba actuar como agente de percepción y liquidación, deberán ingresar el gravamen correspondiente hasta el último día del mes en que se efectuó el pago al prestador del exterior, mediante el procedimiento previsto en el artículo siguiente.

Para determinar el importe del impuesto a ingresar, los prestatarios deberán aplicar la alícuota del gravamen sobre el precio neto de la prestación del servicio digital que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

Cuando el prestatario considere que no le corresponde la percepción por no tratarse de una prestación de un servicio digital, podrá solicitar la devolución del gravamen percibido, en la forma y condiciones que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos.

CAPÍTULO III

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

A diferencia de lo sucedido con la Ley de IVA -reformada por la Ley 27.430-, el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) no fue modificado, por lo tanto, no se incorporó un tratamiento específico para las prestaciones de servicios digitales. A continuación y, atento a lo anteriormente mencionado, se realizará un análisis de la aplicación del impuesto a las ganancias sobre estas prestaciones teniendo en cuenta la normativa vigente a la fecha del presente trabajo.

1. OBJETO

La Ley de Impuesto a las Ganancias, establece que son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente para cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales (incluidas cuota partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares), monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Además, el artículo 3 define a la enajenación como *“la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación o adquisición, según*

corresponda, cuando mediere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.”

En el caso de contribuyentes que recibieran bienes por herencia, legado o donación, se considerará como valor de adquisición el valor impositivo que tales bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio de aquéllos y como fecha de adquisición esta última.

Cuando dicho valor no pueda determinarse, se considerará, como valor de adquisición, el valor de plaza del bien a la fecha de esta última transmisión en la forma que determine la reglamentación.

En lo que a prestaciones de servicios digitales respecta, resulta importante, a los fines de este trabajo, resaltar que las rentas generadas por esta actividad estarían incluidas dentro de lo que la ley expresa en el inciso 2 mencionado anteriormente.

2. SUJETOS

En su artículo 1, la Ley de Impuesto a las Ganancias, establece que todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en la ley, quedan alcanzados por el impuesto. Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 36.

En este sentido, la ley establece una diferenciación importante respecto a los distintos sujetos, dividiéndolos en sujetos residentes y no residentes.

Aquellos residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En este sentido, la ley considera residentes fiscales en el país, a las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto aquellas que hayan perdido su condición de residentes. La misma norma establece que la residencia fiscal se perderá cuando la persona humana adquiera la condición de residente permanente en otro país según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o, cuando permanezca en forma continuada en el exterior durante un período de 12 meses con ciertas aclaraciones respecto de presencias temporales.

La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en otro país o se hubiera cumplido el período de 12 meses referido en el párrafo anterior.

La propia ley del Impuesto a las Ganancias define los parámetros a considerar en el caso de doble residencia. En otras palabras, en aquellas situaciones en las que una persona humana ha obtenido la residencia permanente en otro país o, habiendo perdido la condición de residente local, fuera considerada residente por otro país a efectos tributarios, y continúe residiendo de hecho en territorio nacional, se considera que dicha persona es residente en Argentina si se cumple lo siguiente:

- Cuando mantenga su vivienda permanente en la República Argentina;
- En el supuesto de que mantenga viviendas permanentes en el país y en el Estado que le otorgó la residencia permanente o que lo considera residente a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional;
- De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habita en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si permaneciera en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que le otorgó la residencia permanente o que lo considera residente a los efectos tributarios, durante el año calendario;
- Si durante el período al que se refiere el punto anterior permaneciera igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que le otorgó la residencia o lo considera residente a los efectos tributarios, cuando sea de nacionalidad argentina.

Además, y en relación con el concepto de residencia, la ley establece el término "establecimiento permanente" haciendo alusión a un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad, el cual tiene gran influencia desde el punto de vista de la gravabilidad de las rentas.

Este término, comprende en especial a:

a) una sede de dirección o de administración;

b) una sucursal;

c) una oficina;

d) una fábrica;

e) un taller;

f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

g) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a 6 meses. Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas a estas actividades, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

h) 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 6 meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos f) y h), las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del artículo 18 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

Sin embargo, el término "establecimiento permanente" no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante las disposiciones anteriores, se considera que existe establecimiento permanente cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;

b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;

c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;

- d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;
- e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o
- f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. Sin embargo, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente con respecto a esas empresas.

3. FUENTE

Para la determinación de la renta gravable, la Ley de Impuesto a las Ganancias y sus modificaciones, establecen 2 principios generales de gran relevancia:

- El principio de la universalidad o renta mundial; y
- El principio de territorialidad o de la fuente.

El principio de la universalidad o renta mundial supedita la potestad tributaria del Estado a la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado. La renta del contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del Estado. Cuando un país aplica el sistema de residencia, todos los ingresos del contribuyente, sean nacionales o extranjeros, están potencialmente sujetos a impuesto.

Como vimos con anterioridad, la ley de Impuesto a las Ganancias sí establece las condiciones para ser residente, o más específicamente, las condiciones para no dejar de serlo. Este principio puede verse reflejado en lo que dispone el artículo 1 de la ley de Impuesto a las Ganancias, cuando determina que:

“ARTÍCULO 1º. - [...] Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. [...]”

En cuanto al principio de territorialidad o de la fuente, este consiste en someter a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional, según la

definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica y económica.

La ley de Impuesto a las Ganancias así lo establece también en su artículo 1 y 5, expresando que:

“ARTÍCULO 1º. - [...] Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.”

“ARTÍCULO 5º.- En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”

El gran problema al momento de la aplicación de estos principios radica en que, en la sociedad actual, el dinamismo de la economía y la globalización han generado diversos desafíos a la tributación de los países y el riesgo de los sujetos económicos de someterse a doble imposición.

Como cada Estado elabora su legislación fiscal de modo soberano, esto podría provocar una superposición de soberanías fiscales. Sucede así cuando un Estado puede aplicar el principio de territorialidad o de la fuente, mientras otro puede aplicar el principio de universalidad o de renta mundial. Esto puede conducir a que:

- una misma persona sea gravada en dos países sobre una misma renta;
- una misma renta sea gravada en dos personas distintas en dos países distintos; o
- un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

Esta situación dio lugar a que, con el fin de avanzar y ofrecer una solución sobre este conflicto, existen Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) entre los distintos países. Estos convenios de doble tributación o imposición son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas para evitar y/o eliminar la superposición de leyes fiscales a nivel internacional, los cuales pueden ser bilaterales (entre dos países) y/o multilaterales (entre dos o más países).

En cuanto a rentas generadas como resultado de las prestaciones de servicios digitales, existe un problema más grande dado que es difícil determinar a qué jurisdicción o, mejor dicho, a qué país le corresponde percibir el impuesto. Esto es debido a que el incremento en las prestaciones de servicios de este tipo de operaciones es un atractivo para cualquier estado que busque incrementar sus ingresos fiscales, abriendo disputas entre los países. De hecho, esta falta de consenso ha llevado a que se estén

realizando reuniones a nivel mundial con el fin de darle un marco al tratamiento fiscal de estas actividades y avanzar sobre un Impuesto Digital. Estas reuniones son realizadas a través de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuyo objetivo es coordinar las políticas económicas y sociales de sus estados miembros, los cuales, al día de la fecha, son 37 estados. Esto será tratado con más profundidad en el Capítulo IV del presente trabajo.

En Argentina, en uno de los proyectos de modificación parcial de la Ley de Impuesto a las Ganancias de 2017, se intentó aplicar una norma que específicamente iba a imponer que: *“Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado por servicios digitales prestados desde el exterior, a través de la red de internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente en el país.”* Esto, básicamente, implicaba una retención efectiva del 17,5% de Impuesto a las Ganancias a beneficiarios del exterior que prestaran servicios digitales utilizados económicamente en Argentina.

Sin embargo, esto no prosperó y en la redacción de la Ley 27.430 no se incluyó ese texto. Esto se debe a que iba a implicar un encarecimiento de estos servicios para los consumidores argentinos. Además, con esta modificación y con el reconocimiento expreso por parte del Estado, Argentina se comprometió a colaborar con la OCDE y los países del G20, en la búsqueda de una solución mundial al problema generado por la doble imposición sobre las ganancias obtenidas de las prestaciones de servicios digitales.

4. LIQUIDACIÓN E INGRESO DEL GRAVAMEN

El ingreso del impuesto dependerá en principio de si el prestador es o no residente en el país, y en caso de no serlo, de si existe o no establecimiento permanente en el país.

4.1. RESIDENTES

Recordando el concepto establecido en la Ley de Impuesto de las Ganancias explicado previamente, las personas humanas son residentes cuando son de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto aquellas que hayan perdido su condición de residentes. La misma norma establece que la residencia fiscal se perderá cuando la persona humana adquiera la condición de residente permanente en otro país según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o, cuando permanezca en forma continuada en el exterior durante un período de 12 meses con ciertas aclaraciones respecto de presencias temporales.

Cuando los sujetos revisten este carácter de residentes en Argentina, deberán declarar y tributar el impuesto tanto por las rentas obtenidas en el país como aquellas obtenidas por servicios prestados en el exterior.

Aquellas residentes personas humanas, tienen el deber de realizar sus respectivas liquidaciones y presentar sus declaraciones juradas del impuesto, para la cual deberán aplicar, a los fines del cálculo, la tabla de alícuotas y montos progresivos establecidas en el artículo 94 de la Ley de Impuesto de las Ganancias, teniendo en cuenta que efectúe la AFIP de los mismos.

4.2. SOCIEDADES DE CAPITAL

Tratamiento similar ocurre con las personas jurídicas encuadradas como sociedades de capital, es decir, aquellas incluidas en el artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Estos entes van a tributar en el impuesto a las ganancias, como se dice en Argentina, “en cabeza propia”. Esto quiere decir que es la misma persona jurídica la que debe confeccionar sus declaraciones juradas, liquidar el impuesto y pagarlo.

4.3. SOCIEDADES DE PERSONAS

La forma de declarar los impuestos para sociedades de capital no se aplica para aquellas personas jurídicas tratadas por la Ley de Impuesto a las Ganancias como sociedades de personas. Para este tipo de sujetos, la ley les otorga un tratamiento en particular, obligando a los socios de los mismos a incluir en sus declaraciones juradas las rentas gravadas del ente que conforman como rentas de tercera categoría. Este tratamiento es también conocido como tributación “en cabeza de los socios”.

4.4. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

De acuerdo con lo explicado con anterioridad, son considerados establecimientos permanentes los lugares fijos de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad. Una definición que se asemeja a las establecidas en los modelos de convenios para evitar la doble imposición establecida por la OCDE y la ONU. Ejemplos de estos eran una sede de administración o dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, las obras, las construcciones, entre otros.

Para el caso de prestaciones de servicios, establece que se considerara establecimiento permanente 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.

De acuerdo con todas las situaciones explicadas con anterioridad, las rentas obtenidas por la prestación de servicios digitales, aquellos sujetos del impuesto residentes que presten estos tipos de servicios, van a tener que tributar tanto por los servicios que presten en Argentina como por aquellos que se exporten, o mejor dicho, que su prestación se lleve a cabo fuera del país.

Situaciones como estas generan la importancia de los convenios para evitar esa doble imposición mencionada previamente.

4.5. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Se considera beneficiario del exterior a aquel que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo.

Aquellas ganancias obtenidas por beneficiarios del exterior están gravadas por el impuesto a las ganancias, con la particularidad de que el pago queda efectuado mediante una retención en carácter de pago único y definitivo.

En los casos en que exista imposibilidad de retener, como es el caso de los prestatarios de servicios digitales que son consumidores finales, los ingresos del gravamen mencionados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.

CAPITULO IV

OTROS IMPUESTOS

1. IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

Similar a lo que ocurrió con el IVA, las provincias han comenzado a redactar sus leyes de Impuesto a los Ingresos Brutos (en adelante IIBB) incluyendo en sus textos a los servicios digitales en forma expresa.

En el presente trabajo, se analizará de manera exclusiva el Impuesto a los Ingresos Brutos establecido en el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, puesto que se trata de un impuesto de carácter provincial cuya normativa es fijada por cada jurisdicción.

1.1. OBJETO

El Código Fiscal 2020 de la Provincia de Mendoza, en su artículo 163, establece como objeto del Impuesto a los Ingresos Brutos *“el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Mendoza del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste (incluidas las cooperativas) y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes. [...]”*

A este efecto, se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada, el desarrollo en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

Respecto a los servicios digitales, expresamente el Código Fiscal de la provincia de Mendoza extiende su objeto por sobre el comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en la Provincia de Mendoza, incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.).

1.2. SUJETOS

De acuerdo a lo establecido en el artículo 167 del Código Fiscal, serán contribuyentes del impuesto las personas humanas, sociedades, uniones transitorias, y demás entes que realicen las actividades gravadas en la provincia de Mendoza.

1.3. LIQUIDACIÓN E INGRESO DEL GRAVAMEN

El gravamen se liquidará sobre la base de los ingresos brutos devengados más los anticipos y/o pagos a cuenta del precio total de las operaciones realizadas durante el período fiscal (mes calendario), correspondientes al ejercicio de la actividad gravada.

Se considera ingreso bruto al valor o monto total (en valores monetarios, en especie o en servicios) devengado en concepto de venta de bienes, remuneraciones totales por los servicios o retribución por la actividad ejercida, como así también a los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación, o en general, de las operaciones realizadas, no integrando este concepto algunos importes como Impuestos Internos, IVA, Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural, etc. Estos últimos son mencionados a modo de ejemplo, siguiendo el artículo 173 del Código Fiscal 2020 de Mendoza.

El impuesto se determinará aplicando la o las alícuotas dependiendo de la o las actividades que realice, sobre la base de los ingresos brutos devengados en el período fiscal que se liquida (mensualmente).

Los contribuyentes por deuda propia y los agentes de retención o percepción ingresarán el impuesto de conformidad con lo que determine al efecto la Administración Tributaria Mendoza.

Sin embargo, existen diversas formas de determinar la base imponible dependiendo de si la actividad desarrollada por el contribuyente es o no realizada en otras provincias, ya que el Impuesto a los Ingresos Brutos es provincial y, por lo tanto, cada provincia tiene la libertad de regularlo a su manera.

Este impuesto trae consigo un problema por el hecho de ser un impuesto provincial, puesto que pueden existir conflictos entre provincias al momento de cobrar el impuesto. Estableciendo una situación hipotética: ¿A qué provincia le correspondería cobrar el Impuesto a los Ingresos Brutos si una empresa de Mendoza le presta servicios a una persona que reside en San Juan? ¿A Mendoza? ¿A San Juan? ¿A ambas?

Por supuesto que esto no podía quedar así. Es por ello que se crea un método de asignación y distribución de la base imponible entre las distintas provincias, para que, luego de distribuidas, cada provincia aplique su propia alícuota dependiendo de la actividad. Esto se lleva a cabo en las provincias argentinas adheridas al Convenio Multilateral, cuyo organismo de aplicación es la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (Comarb). El convenio establece específicamente cómo distribuir o como asignar los ingresos a las distintas provincias, comenzando con asignaciones directas en base a lo que el

convenio exige y luego utilizando coeficientes calculados en base a los ingresos obtenidos en períodos anteriores.

Aquellos que no están alcanzados por el Convenio Multilateral, el cálculo se simplifica, ya que sólo deberán calcular el impuesto aplicando la alícuota correspondiente a la actividad o las actividades que realice a los ingresos brutos devengados. Dicha alícuota se puede encontrar, en el caso de Mendoza, en los anexos al Código Fiscal de Mendoza.

2. IMPUESTO PAÍS

La emergencia sanitaria declarada por la pandemia ocasionada por el coronavirus a fines del 2019 y que se extendió durante el año 2020, trajo en argentina algunos cambios en cuanto al régimen especial, liderado especialmente por la aparición de un nuevo impuesto llamado Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAÍS), introducido por la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública (Ley 27.541, artículos 35 al 44).

2.1. OBJETO

Esta ley, establece con carácter de emergencia y por el término de 5 períodos fiscales a partir del día de entrada en vigencia de la presente ley (29 de diciembre de 2019), un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación sobre las siguientes operaciones:

a) Compra de billetes y divisas en moneda extranjera (incluidos cheques de viajero) para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios, efectuada por residentes en el país;

b) Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras por cuenta y orden del adquirente locatario o prestatario destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y débito comprendidas en el sistema previsto en la ley 25.065 y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación, incluidas las relacionadas con las extracciones o adelantos en efectivo efectuadas en el exterior. Asimismo, resultan incluidas las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen, mediante compras a distancia, en moneda extranjera;

c) Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras destinadas al pago, por cuenta y orden del contratante residente en el país de servicios prestados por sujetos no residentes en el país, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y de débito, comprendidas en el sistema previsto en la ley 25.065 y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación;

d) Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo (mayoristas y/o minoristas) del país.

e) Adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en la que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes en los términos que fije la reglamentación.

2.2. SUJETOS

Serán sujetos pasibles del impuesto, los sujetos residentes en el país (personas humanas o jurídicas, sucesiones indivisas y demás responsables) que realicen alguna de las operaciones citadas. Si la operación se realiza mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, el impuesto alcanza a quienes sean sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones.

No se encuentran alcanzadas las jurisdicciones y entidades comprendidas en el inciso a) y b) del artículo 8° de la ley 24.156 y sus modificaciones y toda otra entidad de titularidad exclusiva del Estado Nacional, y sus equivalentes en los Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios.

Tampoco se encontrarán alcanzadas por el impuesto las siguientes operaciones:

a) Los gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos;

b) Los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado nacional, Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, así como las universidades e instituciones integrantes del sistema universitario argentino;

c) Adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por parte de las entidades reconocidas en la ley 25.054 y sus modificatorias.

Atendiendo a lo que la ley establece, aquellos servicios digitales cuyos prestadores sean personas no residentes a los fines de esta ley, o bien, aquellos residentes que realicen compras de estos servicios en el exterior estarán afectados por este impuesto, generándoles un costo adicional a sus prestatarios y, en consecuencia, una gran desventaja frente a prestadores residentes.

2.3. LIQUIDACIÓN E INGRESO DEL GRAVAMEN

El pago del impuesto estará a cargo del adquirente, locatario o prestatario, pero deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del mismo los sujetos que para cada tipo de operaciones mencionadas a continuación y en el momento que en cada caso se expresa:

a) Operaciones comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 35: Las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina, en el momento de

efectivizarse la operación cambiaría. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el comprobante que documente la operación de cambio el cual constituirá la constancia de las percepciones sufridas;

b) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35: Las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra respecto de las operaciones alcanzadas por el presente régimen. En caso de que intervengan agrupadores o agregadores de pago, la reglamentación es la que establece el obligado en carácter de agente de percepción. La percepción se realizará en la fecha de cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas;

c) Operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 35: Las agencias de viajes y turismo mayoristas o minoristas, que efectúen el cobro de los servicios, en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. Resultará comprobante justificativo suficiente de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, cuando éstos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas;

d) Operaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 35: Las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectúen el cobro de estos, en la fecha de cobro del servicio contratado, aun cuando el mismo se abone en forma parcial o en cuotas, en cuyo caso el monto de la percepción deberá ser percibido en su totalidad con el primer pago. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en la factura o documento equivalente que se emita por la prestación de servicios efectuada, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

El impuesto se determinará aplicando la alícuota del treinta por ciento (30%), según el siguiente detalle:

a) Sobre el importe total de cada operación alcanzada, para el caso de las operaciones comprendidas en los incisos a), b), c) y d) del artículo 35;

b) Sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada para el caso de las operaciones comprendidas en el inciso e) del primer párrafo del artículo 35.

De tratarse de operaciones expresadas en moneda extranjera, deberá efectuarse la conversión a su equivalente en moneda local, aplicando el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen, liquidación y/o factura o documento equivalente.

2.4. VÍNCULO CON PRESTACIONES DE SERVICIOS DIGITALES

Actualmente, en Argentina, una gran cantidad de personas ha contratado la prestación de servicios digitales, y la tendencia continúa en alza. Las más populares, como Netflix, Spotify o YouTube Premium, son empresas radicadas en el extranjero y sus cánones están pactados en moneda extranjera, razón por la cual, los cobros de los servicios que prestan son realizados en dólares estadounidenses.

Con la entrada en vigor del Impuesto PAIS, los cánones mensuales de estas plataformas se incrementaron en un 30% por la conversión de pesos argentinos a dólares estadounidenses que ocurre al realizar el pago, afectando directamente a los consumidores de estos servicios. Sin embargo, si el pago de los servicios de estas empresas que facturan en moneda extranjera se hace en dólares, este no estaría alcanzado por el impuesto.

CAPÍTULO IV

LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL MUNDO

1. LOS DESAFÍOS FISCALES QUE PLANTEA LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL MUNDO

En las últimas décadas, la humanidad ha experimentado un gran y acelerado desarrollo en materia de tecnologías. El mundo se ha transformado y esta transformación ha repercutido no solo en nuestra vida cotidiana sino también en la forma de hacer negocios de las empresas, quienes se vieron obligadas a avanzar en esta materia para poder posicionarse de manera competitiva en un ámbito tan cambiante como el actual. Como parte de este proceso de auge tecnológico surgieron las transacciones virtuales y las plataformas informáticas, que de la mano de la globalización han permitido el nacimiento de una nueva economía.

Así, una persona que tiene un emprendimiento en una ciudad pequeña, puede dar a conocer su producto en cualquier punto del planeta y multiplicar sus ventas en números que difícilmente hubiera alcanzado en el mercado tradicional.

Sin embargo así como la economía digital resulta provechosa a los fines comerciales de las empresas puede resultar perjudicial a los fines fiscales de los países del mundo. Esto sucede porque las grandes empresas multinacionales como Google, Netflix, Facebook, Airbnb o YouTube, podrían analizar en qué país del mundo se obtienen los mayores beneficios tributarios, entonces podrían decidir dónde asentar su domicilio fiscal, de modo de ingresar la menor cantidad de impuestos posible.

Es decir, estas oportunidades que brindan las características de la economía digital pueden beneficiar o perjudicar a un país, dependiendo del comportamiento de sus contribuyentes respecto a las rentas obtenidas. Así, la administración tributaria de cada lugar intentará identificar con mayor grado de precisión las rentas obtenidas en su territorio para evitar o minimizar lo mayor posible los efectos negativos de esta economía.

Para poder continuar con el análisis existen dos conceptos que debemos identificar y recordar, los cuales ya fueron explicados con anterioridad: residencia fiscal y establecimiento permanente.

- **Residencia Fiscal** es la que determina la potestad tributaria de cada país, es el lugar donde el individuo tiene obligaciones fiscales, debiendo declarar sus rentas y pagar impuestos. Estos sujetos pagarán en Argentina por las rentas obtenidas tanto en el país como en el exterior. En

cambio, los no residentes en el país, pagarán solo por las ganancias obtenidas en territorio argentino.

- **Establecimiento Permanente:** es un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad.

En la tributación internacional existe históricamente controversia entre el principio de residencia (domicilio fiscal de quien obtuvo la renta) y el principio de la fuente (domicilio real donde se generó la renta), para determinar el lugar donde se debía ingresar el impuesto por una renta obtenida. Esta controversia entre los países generó enfrentamientos de las Administraciones Tributarias en para poder alcanzar a una misma ganancia en diferentes jurisdicciones, dando lugar a la denominada doble tributación internacional.

Para los países clasificados como desarrollados, resultaba beneficioso el principio de residencia, ya que sus residentes son sujetos que cuentan con la mayor parte de los capitales mundiales, por lo tanto, su recaudación se veía beneficiada, independientemente del país en donde se generara la renta. En cambio, los países en vías de desarrollo sostenían la aplicación del principio de la fuente, ya que las ganancias generadas en su territorio debían pagar en su jurisdicción para equilibrar la balanza fiscal.

Pese a esta controversia y a los constantes desacuerdos entre países, la economía digital y los servicios que se brindan a través de ella han llevado a que la gran mayoría de los países están de acuerdo con la aplicación del principio de residencia. Esto sucede porque habiéndose transformado el comercio digital en el motor del crecimiento económico mundial, las grandes multinacionales generadoras de rentas han creado filiales en países como mundialmente conocidos por sus beneficios tributarios, permitiendo a las firmas obtener una escasa o nula tributación. De este modo, las grandes multinacionales operan desde paraísos fiscales, pero venden sus productos en el resto de los países del mundo, prácticamente sin pagar los impuestos correspondientes en los Estados en los que obtienen las ganancias.

Dado el mencionado escenario, dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado abiertamente su creciente preocupación a la luz de las prácticas de planificación fiscal de empresas multinacionales, que resultan aventajadas por las lagunas existentes en la interacción entre los distintos sistemas tributarios. Surge entonces en el mundo un debate por la creación de un Impuesto Digital, especialmente aplicable a los Servicios Digitales.

2. SITUACIÓN IMPOSITIVA ACTUAL

En la actualidad varios países cobran un impuesto sobre los Servicios Digitales, pero la mayoría de ellos lo hacen aplicando el mismo tratamiento que al comercio tradicional, mediante el cobro del IVA. A continuación se presenta una tabla que refleja la situación actual de algunos países del mundo. En ella se puede observar de manera clara que no existe una política fiscal compartida a nivel global ya que no solo se han aplicados diferentes modalidades de tributación sino que también se aplican tasas

muy dispares que van desde el 25% al 5%. Asimismo algunos países aplican la tasa sobre la totalidad de las operaciones efectuadas por sociedades que prestan Servicios Digitales, mientras otros comienzan a aplicar el impuesto a partir de un determinado umbral de facturación.

PAÍS	IMPUESTO	ALCANCE	LOCALIZACIÓN
NORUEGA	25% (IVA)	> € 5.300	AGENTE FISCAL LOCAL
ISLANDIA (eBooks 11%)	24% (IVA)	> € 15.500	AGENTE FISCAL LOCAL
ARGENTINA	21% (IVA)	TOTAL	DOMICILIO CLIENTE
BIELORRUSIA + ALBANIA + SERBIA	20% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
RUSIA	18% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
NUEVA ZELANDA	15% (IVA)	> € 39.500	AGENTE FISCAL LOCAL
SUDAFRICA	14% (IVA)	€ 2.900	AGENTE FISCAL LOCAL
COREA DEL SUR	10% (ISD)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
CHILE*	10% (RET)	TOTAL	DOMICILIO CLIENTE
AUSTRALIA (B2C)	10% (RET)	> € 46.000	DOMICILIO CLIENTE
JAPON	8% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
SUIZA	7,7% (IVA)	TOTAL	AGENTE FISCAL LOCAL
HUNGRÍA	7,5% (ISD)	> € 310.000	DOMICILIO CLIENTE
INDIA	6% (ISD)	TOTAL	DOMICILIO CLIENTE
ARABIA SAUDITA	5% (IVA)	> € 200.000	AGENTE FISCAL LOCAL
EMIRATOS ÁRABES	5% (IVA)	> € 86.000	AGENTE FISCAL LOCAL
MÉXICO*	3% (RET)	> € 7.000.000	DOMICILIO CLIENTE

Fuente: Centro de Estudios en Administración Tributaria

IVA: Impuesto al valor agregado

ISD: Impuesto sobre los Servicios digitales

RET: Retención

Esta situación facilita el comportamiento intencionado de los contribuyentes para asentarse en países fiscalmente beneficiosos. Asimismo, la falta de criterio unificado impide que las empresas tributen de manera equitativa en todos los países donde prestan sus servicios.

Ante esta situación, diversos organismos internacionales como la Unión Europea (UE), el Grupo de los Veinte (G20) y la OCDE están trabajando en la elaboración de soluciones coordinadas, permanentes y duraderas, de modo tal de garantizar que los ingresos fiscales derivados de las actividades en línea sean equitativos con los de la economía tradicional, y que los diferentes países puedan llegar a un acuerdo internacional tributario.

En el próximo apartado se abordará el análisis y solución otorgado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico.

3. PLAN DE ACCIÓN OCDE

En respuesta a la generalizada preocupación por este tema y a instancia del G20, la OCDE publicó, en julio de 2013, un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de

beneficios (Plan de acción BEPS, OCDE, 2013) que identifica 15 estrategias y/o recomendaciones para abordar los problemas BEPS de manera integral, y establece plazos para implementar dichas acciones.

3.1. BEPS: DEFINICIÓN

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales, con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, gozando de una débil imposición derivando por tanto en una escasa o nula renta sobre sociedades.

En la Economía Digital esta práctica se ve facilitada por la operabilidad a distancia o virtual que existe entre empresas y usuarios multiplicado por el volumen y la velocidad del acceso a Internet y a dispositivos inteligentes a gran escala.

3.1.1. ¿De dónde deriva el problema BEPS?

Los problemas de BEPS surgen, en principio, por el hecho de que la recaudación del impuesto sobre sociedades se efectúa a nivel nacional. En los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Sin embargo, las actuales normas impositivas internacionales han facilitado, en algunos casos, el caso contrario la doble “no imposición”.

3.1.2. ¿Por qué surge como un aspecto crítico en la tributación actual?

Históricamente, las crisis económicas mundiales han restringido las finanzas públicas, obligando a los gobiernos a realizar recortes en el gasto público o bien a debiendo elevar la carga impositiva para poder de esta forma aumentar sus ingresos y evitar caer en déficit. Ante este panorama económico, los problemas de BEPS han supuesto una importante dificultad al buen funcionamiento del sistema impositivo y se ha transformado en un perjuicio para las arcas públicas de los Estados, recaudando un monto menor del que correspondería por los servicios prestados dentro de su territorio provocando, consecuentemente, una mayor presión tributaria en los ciudadanos y en las empresas de la economía tradicional, lo cual resulta por lo menos injusto o desleal.

Este problema afecta de igual manera tanto a países desarrollados como a países en desarrollo: según los datos actuales, se estima la presencia de BEPS en un 4% - 10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades lo que supone alrededor de 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. Los países en desarrollo poseen un alto grado de dependencia sobre los ingresos derivados de la renta de sociedades multinacionales, mientras que su impacto en los países desarrollados en términos absolutos es significativamente superior.

3.2. PROPUESTA DE LA OCDE

El paquete BEPS contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo para prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

Este paquete ofrece un análisis detallado de la economía digital, incluyendo sus modelos de negocio y características claves. Mientras que la Economía Digital no genera cuestiones específicas de BEPS, algunas de sus características agravan problemas existentes. Éstos se han corregido mediante la modificación de la definición de establecimiento permanente, de las nuevas normas de traslado de beneficios, en concreto en lo relativo a los intangibles de difícil valoración y a las recomendaciones para fortalecer las normas denominadas “Sociedades Extranjeras Controladas”. Recomienda además, que el impuesto indirecto aplicado a las transacciones digitales pueda gravarse en el país en el que se encuentre el cliente y proporciona mecanismos consensuados para tal finalidad.



Fuente: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

Dentro de las 15 acciones que propone la OCDE podemos destacar las siguientes:

- Abordar los retos de la Economía Digital (Acción 1)
- Limitar la Erosión de la Base Imponible (Acción 4)
- Combatir las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5)
- Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal nociva (Acción 12)

- Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales (Acción 15)

3.2.1. Acción 1: Abordar los retos de la Economía Digital

Esta acción plantea la identificación de las principales dificultades que plantea la economía digital de cara a la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y concebir medidas exhaustivas para hacer frente a dichas dificultades, adoptando a tal fin una visión panorámica y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Entre las cuestiones objeto de examen se incluyen, entre otras, la posibilidad de que una empresa tenga una presencia virtual significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a gravamen debido a la inexistencia de un «nexo» con arreglo a las normativa internacional vigente, la atribución del valor creado a partir de la generación de datos comercializables geolocalizados mediante el uso de productos y servicios digitales, la calificación de las rentas procedentes de nuevos modelos de negocio, la aplicación de normas relativas a la fuente y la forma de garantizar la recaudación efectiva del IVA/IBS en lo que respecta al suministro transfronterizo de bienes y/o servicios digitales. Dicha labor precisará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos de negocio en este sector.

3.2.2. Acción 4: Limitar la Erosión de la Base Imponible

Formula recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de las normas internas para restringir las posibilidades de incurrir en prácticas BEPS mediante la deducibilidad de intereses y otros pagos financieros. Dichas iniciativas abordarán las posibles prácticas BEPS en lo que respecta a los intereses abonados tanto a partes vinculadas como a terceras partes, al tiempo que abarcarán las inversiones entrantes y salientes.

3.2.3. Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas

Las empresas de la economía digital dependen en gran medida de los activos intangibles para crear valor y generar ingresos. Los activos intangibles y las rentas derivadas de la explotación de dichos activos son, por definición, geográficamente móviles. Es por ello que este plan examina este tipo de sistemas para determinar si constituyen regímenes fiscales preferenciales perniciosos.

Esta acción contempla específicamente la necesidad de que exista una actividad sustancial que motive la instauración de un régimen preferencial, al tiempo que exige precisar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar los regímenes en el contexto BEPS.

3.2.4. Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal nociva

Ofrece una visión de conjunto del régimen de declaración obligatoria, basada en un análisis de los regímenes existentes en diversos países y establece unas recomendaciones dirigidas a facilitar el diseño de un régimen modular de revelación obligatoria que asegure un grado de coherencia adecuado

entre los distintos países a la vez que la suficiente flexibilidad como para que cada uno de ellos pueda determinar la intensidad de la obligación de declarar. Esta acción se centra en la descripción de los elementos clave de un régimen de declaración obligatoria, a la vez que se estudia la interacción del mismo con otras obligaciones de transparencia y cumplimiento fiscal. Además establece el marco y características del diseño modular de un régimen de comunicación obligatoria, analiza las particularidades de la comunicación obligatoria de estructuras internacionales de planificación fiscal agresiva, y establece la forma más adecuada de que las mismas queden cubiertas por la obligación de comunicación.

3.2.5. Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

Esta acción prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y de Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en el ámbito de la fiscalidad internacional teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución. El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios.

CONCLUSIONES

Por lo anteriormente expuesto, podemos concluir que, en Argentina, a pesar de que aún existen pequeños desafíos a sobrellevar en materia impositiva referente a servicios digitales, se observa que se a partir de los cambios introducidos por la Ley 27.430 en 2017 se ha logrado un avance en la completa gravabilidad de estos tipos de prestaciones.

Respecto al IVA, se ha avanzado de manera firme, incorporando normas que específicamente han regulado dichas prestaciones, vastas en lo que concierne al tratamiento impositivo. De manera puntual, se agregó un nuevo concepto referente a este tema que nos concierne, que es la gravabilidad de aquellos servicios digitales utilizados o explotados efectivamente en el país cuyos prestadores sean o no sujetos residente y sus prestatarios sujetos no inscriptos en el impuesto.

Algo similar al IVA ocurrió con el Impuesto a los Ingresos Brutos, en el cual, Mendoza, la jurisdicción que particularmente se analizó, ha seguido los pasos de la Ley de IVA e incluyó dentro de su normativa, el Código Fiscal, regulaciones específicas sobre las prestaciones de servicios digitales.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias, no se han notado cambios en su regulación que haya adaptado el tratamiento específico de las rentas obtenidas por la prestación de servicios digitales. Sin embargo, Argentina ha ratificado su compromiso con la OCDE y el grupo del G20 en la búsqueda de un consenso en materia de la gravabilidad de la Economía Digital con el Impuesto Sobre la Renta, lo que implicaría, en un futuro, la realización de un nuevo análisis impositivo, en especial, de este nuevo impuesto que se acuerde.

Sorpresivamente y quebrantando una de nuestras hipótesis secundarias, surgió durante nuestra de investigación la creación de un nuevo impuesto, el Impuesto PAIS, el cual afecta en gran medida a los precios que pagan los consumidores argentinos por los servicios que prestan sujetos extranjeros. Esto es debido a que la facturación de estos servicios está expresada en dólares, siendo de aplicación una alícuota del 30% sobre el precio, impuesto que se traslada directamente a los prestatarios.

Por último, a nivel mundial, el tratamiento impositivo de los servicios digitales ha avanzado en forma similar en la gran mayoría de los países. Esto se ha dado especialmente en el campo del IVA. Sin embargo, en cuanto al Impuesto a las Ganancias, aún no se han experimentado grandes avances legislativos. Si bien se han llevado a cabo varias reuniones con representantes de diversos países por medio de la OCDE y se ha determinado un plan de acción que incluye un paquete de medidas llamado BEPS tendiente a mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia, aún no se han desarrollado normas impositivas que generen algún cambio en el tratamiento de las rentas generadas por los servicios digitales.

A modo de cierre, aún queda un largo camino por recorrer en materia impositiva, no sólo en lo que respecta a los vacíos legislativos que se pueden encontrar en la normativa, sino en la adaptación y el diseño de una “red” de impuestos que logre con efectividad lograr los objetivos fiscales de los países, pero que al mismo contenga la versatilidad necesaria para enfrentarse a los cambios que permanentemente se dan hoy en día.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Anabalón Figueroa, J. (2018). *Lineamiento OCDE para la tributación de la economía digital. Parte II.* (Tesis inédita de maestría Universidad de Chile). Recuperado de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/164055/Anabal%20C3%B3n%20Figueroa%20Jorge.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- ❖ Aredison F., Arrignon Aller P., Iudice F., Miguez F., Pérez Brea M. (2018). *Tributación de servicios tecnológicos en Argentina, Reforma de Ley 27.430.* (Trabajo de investigación final Universidad Argentina de la Empresa). Recuperado de <https://repositorio.uade.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/7675/Aredison%20TIF.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- ❖ Balsa R., De León P., Ferrari M., Sartori E. (2016). Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital. *Centro de estudios fiscales.* Recuperado de <https://cef.org.uy/wp-content/uploads/2016/12/Desafios-para-los-regimenes-tributarios-y-la-tecnica-tributaria-de-la-economia-digital-1.pdf>
- ❖ Echeverría P., Hernández A., López L. (2017). *Tributación de la economía digital y los nuevos modelos de negocios.* (Tesis de Especialización en Derecho Tributario Pontificia Universidad Javeriana). Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/41117/Documento.pdf?sequence=1&isAllowed=yz>
- ❖ Escribano E. (2018). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis à vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea. *Crónica Tributaria*, 170, 7-29. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6942737>
- ❖ Fernández F. (2010). *Comercio electrónico implicancias impositivas y aduaneras.* (Informe 15). Buenos Aires. FACPCE.
- ❖ Fuenzalida Caspar, K. A. (2018). *Comercio electrónico directo. Análisis tributario de la prestación de servicios digitales.* (Trabajo final de posgrado Universidad Nacional de Córdoba) Recuperado de <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/6819>
- ❖ Iribarra Sobarzo, E. (2016). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (14), 241-270. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40287>

- ❖ Jorratt De Luis M. (25-26 de marzo de 2019). *Avances en la tributación de la economía digital en América Latina*. [Sesión de conferencia]. XXXI Seminario Regional De Política Fiscal CEPAL, Naciones Unidas Santiago, Chile.
- ❖ Konortoff C. (2002). *Tributación en el comercio electrónico* (Tesis de Posgrado Universidad de Buenos Aires). Recuperado de http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0250_KonortoffCA.pdf
- ❖ Ley N° 20628. Ley de impuesto a las ganancias. 31 de diciembre de 1973. B.O 22821
- ❖ Ley N° 20631. Ley de impuesto al valor agregado. 31 de diciembre de 1973. B.O 22821
- ❖ Lofeudo I. (2018). Los nuevos desafíos de la tributación en la economía digital. *XVIII Simposio Argentino de Informática y Derecho (SID) - JAIIO 47*, (18), 185-199. Recuperado de <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/71855>
- ❖ Marconi G. (14-15 de septiembre de 2017). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las Transacciones por Internet. Hacia una Reforma Tributaria en Argentina*. [Sesión de conferencia]. Ponencia CeATS, Buenos Aires Argentina.
- ❖ Moren M. (febrero 2019). El Impuesto Digital en el Mundo. *Centro de estudios en administración Tributaria*. Recuperado de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/02/LA-ECONOMIA-DIGITAL-EN-EL-MUNDO-FINAL.pdf>
- ❖ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014*. París, Francia. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- ❖ Pacheco Riquelme, P. (2018). *Lineamiento OCDE para la tributación de la economía digital. Parte I*. (Tesis inédita de maestría Universidad de Chile). Recuperado de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/164055>

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 20 de marzo de 2021.



Agustín Marcianesi

.....
Firma y aclaración

29.159

.....
Número de registro

39.239.670

.....
DNI



Sofía Anahí Pereyra Oliva

.....
Firma y aclaración

29.214

.....
Número de registro

39.084.540

.....
DNI