



## **Trabajo Final de Graduación. PIA.**

### **Régimen Tributario en el Comercio Electrónico Argentino.**

**Autor: Emma Carolina Lombardi**

**Legajo: CPB03705**

**Carrera: Contador Público**

**Lugar: Córdoba, Argentina**

**Año: 2019**

## Resumen

El presente trabajo investiga las diferentes aristas que presenta la regulación impositiva del comercio electrónico. Las barreras con las que se ha encontrado en los inicios de su regulación en Argentina y los desafíos que aun presenta. Teniendo en cuenta las indicaciones y recomendaciones que se han emitido desde organismos internacionales, como influye esto en la propia legislación y como se ha tratado a nivel regional. Para luego analizar las consecuencias de la entrada en vigencia de la última reforma tributaria, y revisar sobre que cuestiones se ha podido brindar más luz y que cuestiones aún quedan ambiguas o sin resolver.

A través del análisis documental realizado sobre las diferentes temáticas descriptas anteriormente, se llega a la conclusión de que, si bien Argentina ha dado pequeños pasos en la regulación tributaria, es necesaria una cooperación internacional para empezar a beneficiarse de los millones de dólares que circulan en el comercio electrónico.

**Palabras Claves.** Comercio Electrónico. Legislación impositiva. Reforma Tributaria.

### **Abstract**

The present work investigates the different edges presented by the tax regulation of ecommerce. The barriers with which it has been found at the beginning of its regulation in Argentina and the challenges it still presents. Taking into account the indications and recommendations that have been issued by international organizations, how this influences the legislation itself and how it has been dealt with at the regional level. To then analyze the consequences of the entry into force of the latest tax reform, and review on what issues has been able to provide more light and which issues are still ambiguous or unresolved.

Through the documentary analysis carried out on the different topics described above, it is concluded that, although Argentina has taken small steps in tax regulation, international cooperation is needed to start benefiting from the millions of dollars circulating in the electronic commerce

**Key words.** E-Commerce. Tax legislation. Tax reform.

## Índice

Introducción.....	7
Objetivos .....	9
General .....	9
Específicos.....	9
Justificación.....	10
Marco Teórico .....	13
Economía digital.....	13
Comercio electrónico.....	14
Tabla 1: Clasificación del Comercio Electronico.....	16
Cómo el Comercio Electrónico mueve al mundo.....	16
Argentina y el comercio electrónico.....	17
Figura 1.....	17
Figura 2.....	18
Comercio tradicional vs. Comercio electrónico .....	18
Tabla 2: Claves de la Antigua y la Nueva Economía.....	19
La otra cara del comercio electrónico .....	20
Regulación Internacional.....	21
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) .....	21
Unión Europea.....	22
CEPAL .....	23

MERCOSUR .....	23
Referentes legislativos Nacionales .....	24
Diseño Metodológico .....	27
Ficha técnica .....	27
Tipo de estudio .....	27
Metodología .....	28
Desarrollo .....	30
Primer Bloque: Perspectiva Nacional .....	30
Beneficios para la administración .....	30
Impuesto a las Ganancias, desafío a la imposición directa .....	30
IVA y el desafío a la imposición indirecta .....	31
Establecimiento Permanente .....	32
Potestad Tributaria .....	32
Segundo Bloque: Reforma Tributaria .....	33
Ley de Impuesto a las Ganancias .....	33
Ley de IVA .....	34
Tercer Bloque: Perspectiva Regional .....	35
CEPAL .....	35
MERCOSUR .....	35
Cuarto Bloque: Recomendaciones Internacionales .....	36
Evasión fiscal y Ciberdelincuencia .....	36

Organización Mundial de Comercio (OMC).....	36
Unión Europea.....	37
OCDE .....	38
Conclusión.....	40
Referencias .....	42

## **Introducción**

No es ninguna novedad que nos encontramos en una era altamente tecnológica que se mueve de manera acelerada. En un mundo globalizado y cada vez más conectado, tanto las relaciones humanas como la forma de hacer negocios se han visto afectados por este fenómeno.

La velocidad y el avance de las comunicaciones a nivel mundial han originado nuevas formas de comercialización de productos, con el resultado de un acercamiento de los países del mundo y de una conectividad económica impensable décadas atrás. Gracias a estos fenómenos hoy estamos envueltos en la llamada globalización económica mundial. Estos avances son los originadores de una infinidad de desafíos no solo en el campo del Derecho en general, sino también de la tributación en particular.(McEwan , 2011, pág. 275)

Los conceptos antes utilizados han quedado en muchos casos obsoletos, se plantea un cambio de paradigma general en nuestra forma de concebir el comercio, la economía, los medios utilizados, las necesidades de los consumidores, la integración global entre países, etc.

A raíz de esto, vemos que las leyes que hoy regulan los mercados virtuales sufren ante la imposibilidad de seguirle el ritmo a los avances tecnológicos, a su vez esta falta de regulación propicia el desarrollo de actividades ilegales y evasión impositiva que no hace más que deteriorar la economía de los países.

Se vuelve indispensable que los profesionales involucrados se mantengan siempre a la vanguardia sobre estos temas, para que se sigan desarrollando teorías y herramientas para lograr un mejor funcionamiento de todo el sistema.

Es por ello que el presente trabajo busca brindar al lector una síntesis de las legislaciones vigentes a nivel nacional, como sus referentes legislativos previos, analizando las influencias de las normas internacionales, como así también en que panorama se encuentra la Argentina en materia de legislación del comercio electrónico luego de la última reforma tributaria.



## **Objetivos**

### **General**

Analizar la situación en que se encuentra la legislación tributaria del comercio electrónico argentino luego de la última reforma tributaria y frente a las recomendaciones de los organismos internacionales especializados en el tema.

### **Específicos**

Investigar los desafíos a los que se ha enfrentado la tributación argentina en los últimos años frente a los nuevos panoramas comerciales.

Analizar las implicancias de la aplicación de la nueva reforma tributaria Argentina en el comercio electrónico.

Brindar un panorama general de la normativa impositiva del comercio electrónico a nivel regional.

Acercar al lector las perspectivas internacionales que se han venido desarrollando, planteando también las cuestiones pendientes a resolver.

## **Justificación**

La investigación que se realizará resulta de utilidad para los profesionales en ciencias económicas por diferentes motivos, uno de ellos es porque el comercio electrónico se encuentra en pleno auge, aunque no así la forma de regularizarlo. Se pierden millones de dólares al año en recaudación por este motivo, recursos que ningún país puede darse el lujo de perder, mucho menos países en desarrollo como la Argentina.

Es necesario un mayor entendimiento del tema para su posterior análisis y puesta en marcha de normativas que logren cubrir los baches que se encuentran en su recorrido.

Este trabajo apunta justamente a brindar más claridad, exponiendo de manera ordenada los puntos a tener en cuenta a la hora de comercializar por medios electrónicos o asesorar a un cliente que quiera dedicarse o se dedique a ello, teniendo en cuenta las incorporaciones de la última reforma tributaria, los aspectos internacionales, doble imposición, origen de la fuente, etc.

Lo innovador de la investigación se encuentra en la posibilidad que brinda de tener en un mismo artículo los referentes históricos de la temática, las normas que ya se encuentran en vigencia, su relación con otros países, mención de los convenios más relevantes, implicancias de las nuevas normativas, como su contraposición con otras normas internacionales. Todo esto para poder brindar un mejor asesoramiento profesional.

En cuanto al aporte que puede significar para la sociedad en general, es que, con un vocabulario sencillo y accesible se puedan comprender conceptos tales como: comercio electrónico, impuestos relacionados, nociones básicas de regulación impositiva, entender cómo afecta la falta de una normativa completa sobre la economía de un país, entre otros.

“Actualmente todos los sectores de la economía se enfrentan en mayor o menor medida a una transformación digital. Esto es una metamorfosis que abarca la digitalización de determinados procesos (...)” (Palacios Zapata, 2016, pág. 4)

Esto origina que determinados conceptos tributarios deban ser revisados, “tal es el caso de los conceptos de establecimiento permanente, jurisdicción tributaria, imposición en la fuente productora de ingresos y conceptualización de los beneficios.”(McEwan , 2011, pág. 276)

Como mencionó la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) (2015a):

Sigue siendo necesario adaptar las leyes a los instrumentos jurídicos internacionales más importantes para propiciar el comercio electrónico transfronterizo (...) los países en desarrollo tienen que velar por que haya coordinación entre las instituciones que tienen a su cargo distintas normas legislativas sobre el comercio electrónico, la computación en nube y el gobierno electrónico, a fin de adoptar principios comunes fundamentales que faciliten la prestación de todos esos servicios. Los gobiernos de los países en desarrollo también tendrán que asegurarse que se hagan cumplir las leyes —el próximo gran desafío que les espera—, tanto en el plano nacional como en el transfronterizo.

Otro de los motivos que hace relevante a la temática fue el amplio espacio en la agenda que se le dio al tema de la economía digital en la última cumbre del G-20 donde, entre otros, se propuso “coordinar reglas internacionales para evitar la erosión de las bases tributarias y los efectos de la economía digital sobre ellas. (Compromiso para 2020)”(Cristini & Bermúdez, 2019)

La OCDE estimó en 2014 que anualmente hay una pérdida de entre el 4% y el 10% de la recaudación mundial por impuestos a la renta empresarial, es decir, entre 100 y 240 mil millones de Dólares Americanos cada año y siendo los países en desarrollo los que más financian su presupuesto público con impuestos directos, se estima que el impacto en estos es aún mayor.(Ramos Angeles, 2015, pág. 376)

Como se puede observar son múltiples los autores y organismos interesados en definir conceptos y metodologías para llevar a cabo un control de las transacciones electrónicas para su posterior tributación, ya sea por la magnitud económica del rubro o por una cuestión de equidad con el resto de las transacciones tradicionales.

Resulta indispensable llegar a una unificación de criterios si se pretende cosechar los frutos de un rubro que va en ascenso pero que no refleja sus beneficios en los diferentes estados en los que opera.

## Marco Teórico

### **Economía digital**

La creciente utilización de contenidos por parte de las empresas, la incorporación cada vez más intensiva de tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC) tanto en los procesos productivos como en los de gestión, junto con el creciente avance del comercio electrónico como principal canal de comercialización entre los diferentes agentes de la cadena de valor, ha provocado que las economías de los países adquieran una nueva dimensión, creándose un sector transversal que hoy se ha dado a conocer como Economía Digital. (Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), 2014)

La economía digital hace referencia a una amplia gama de actividades caracterizadas por el uso de información y el conocimiento como factores de producción; las redes de información como espacio de actividad, y las tecnologías de la información y la comunicación como dinamizadoras de la productividad. (Gobierno de la Nación, 2018)

Con el devenir de las nuevas tecnologías de información y comunicación (TIC) y la conexión casi instantánea a cualquier parte del mundo, se vuelve indispensable una actualización y modernización de cada proceso, ley y norma que tradicionalmente nos rige.

Desde hábitos cotidianos hasta grandes normativas internacionales se vieron forzadas a adaptarse a los nuevos ritmos de este siglo y las leyes tributarias no están exentas de este fenómeno.

Las tradicionales formas de comercialización de bienes y servicios se han ido trasladando a los medios digitales, poniendo en duda ciertos conceptos como "clasificación y localización de la renta, la determinación de la residencia del contribuyente, el concepto de establecimiento permanente, las atribuciones y reparto de la soberanía entre las distintas jurisdicciones, tratamiento fiscal de los datos y la atribución

del valor generado, las monedas virtuales, el cloudcomputing,y el IVA cibernético.”(Otoya Lemaitre & Llamas Borge, 2017, pág. 1)

Al volverse una economía en tiempo real sus procesos de adaptación deben ser prácticamente inmediatos.

### **Comercio electrónico**

Como menciona Thomas L. Mesenbourg Subdirector de Programas Económicos de la Oficina de censos de Estados Unidos en su publicación “Medición de la Economía Digital” “los tres componentes principales de la economía digital, (...) son la infraestructura de negocios, el negocio electrónico y el comercio electrónico” (Mesenbourg, 2001, pág. 2)

El comercio electrónico “también conocido como e-commerce, (...) se define como “el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones” (Del Águila, 2000, pág. 41)

Para entender un poco más sobre que hablamos cuando mencionamos comercio electrónico y observar además lo abarcativo y amplio que es, podemos buscar el informe de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en su III Jornada de Tributación Internacional, en el que se enumeran las actividades que lo integran. Aunque no es una enumeración taxativa, si nos da un pantallazo general, y estas son:

1) Compra de bienes físicos, con entrega vía correo o retiro por sucursal/deposito, ej. Compras telefónicas o por Internet.

2) Compra de productos digitalizados, con pago y entrega vía internet o hacia alguna casilla de correo, ej. Software, libros, música.

3) Adquisición de licencias sobre productos digitalizados, lo que se consigue son los derechos de reproducción y posible posterior venta.

4) Adquisición de licencias de programas de computación para consumidor final, sin adquirir el derecho de reproducción y venta. De esta manera el software puede ser diseñado a medida del cliente.

5) Prestaciones habituales suministradas vía Internet:

a. Pagos de acceso a bases de datos.

b. Almacenamiento de archivos en servidores. El cliente puede acceder a sus archivos a través de Internet.

c. Atención a clientes.

d. Pagos para avisos de publicidad en páginas de Internet -banners-.

e. Asesoramiento profesional.

f. Acceso a páginas de Internet interactivos con suscripción previa.

g. Pago de cursos de idiomas o de especialización profesional.

h. Pagos efectuados mediante la utilización de moneda electrónica o Bitcoin.

6) Compraventa de títulos valores, bonos, opciones y commodities a través de la web, con la posibilidad de operar con un offshore banking y de realizar pagos con tarjetas de créditos. (2014, pág. 5)

Segun Rosas Villarubia y Marquez, se distinguen dos formas de transacciones en la comercializacion electronica: una on line (o Directa) y otra off line (o Indirecta), según el tipo de entrega que se le haga al cliente, se detalla en la **Tabla 1**.(2016)

**Tabla 1: Clasificación del Comercio Electronico**

	<u>Según los bienes que intervienen</u>		<u>Según el tipo de entrega al cliente</u>
➔	<b>*TANGIBLES</b>	➔	<b>*INDIRECTO</b>
	No se pueden transmitir a través de la red		Cuando solo se realiza la compra de manera electrónica, pero los demás procesos utilizan las vías tradicionales de comercialización (Bienes tangibles)
➔	<b>*INTANGIBLES</b>	➔	<b>*DIRECTO</b>
	Pueden ser transmitidos a través de la red en diferentes formatos digitales		Cuando todos los procesos de la compra se llevan a cabo por medios electrónicos (Bienes intangibles)

Fuente: Elaboración Propia

Además, también se da una diferenciación relacionada a los sujetos que intervienen en la comercialización electrónica: “business to business (B2B) relaciones entre dos empresas; business to consumer (B2C) comprende las relaciones entre las empresas con sus clientes; consumer to consumer (C2C) relación entre consumidores; Business to government (B2G) relaciones entre empresas y estado.” (Rosas Villarubia & Marquez, 2016, pág. 177)

### **Cómo el Comercio Electrónico mueve al mundo**

Para poder tener una dimensión aproximada de lo que implica el comercio electrónico en el mundo, datos de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) del 2018, menciona que en 2015 hubo ingresos aproximados de 22,4 billones de dólares en transacciones B2B (entre empresas) y 2.9 billones en cuanto a las transacciones B2C (entre empresas y consumidores), lo que hace un total de 25.3 billones solo en estas dos modalidades.

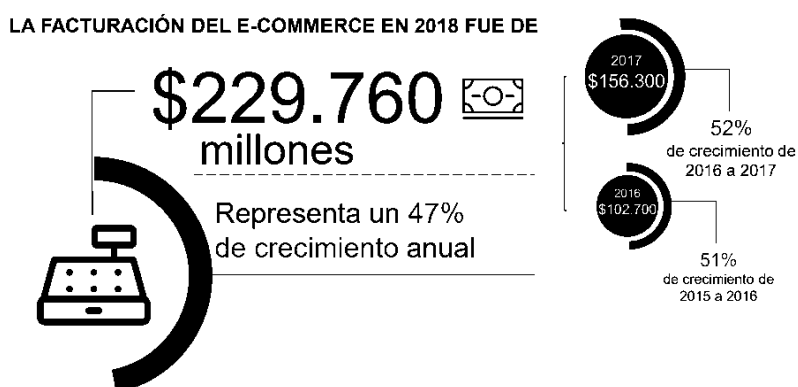
El documento también detalla que el número de compradores vía internet pasó de 600 millones en 2010 a 1.200 millones en 2016. (2018, pág. 3)



## Argentina y el comercio electrónico

El nivel de crecimiento del comercio electrónico es exponencial, y aumenta año a año, en Argentina, por ejemplo, durante el año 2018 hubo un margen de facturación de \$ 229.760 millones de pesos, con un crecimiento de 47% en comparación con el 2017; el 90% de los usuarios de internet realizaron al menos una compra online (un aproximado de 79 millones de órdenes de compra) de acuerdo a los datos proporcionados por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico, (2019), siendo una de las principales fuentes de movilización económica. (2019, pág. 31)

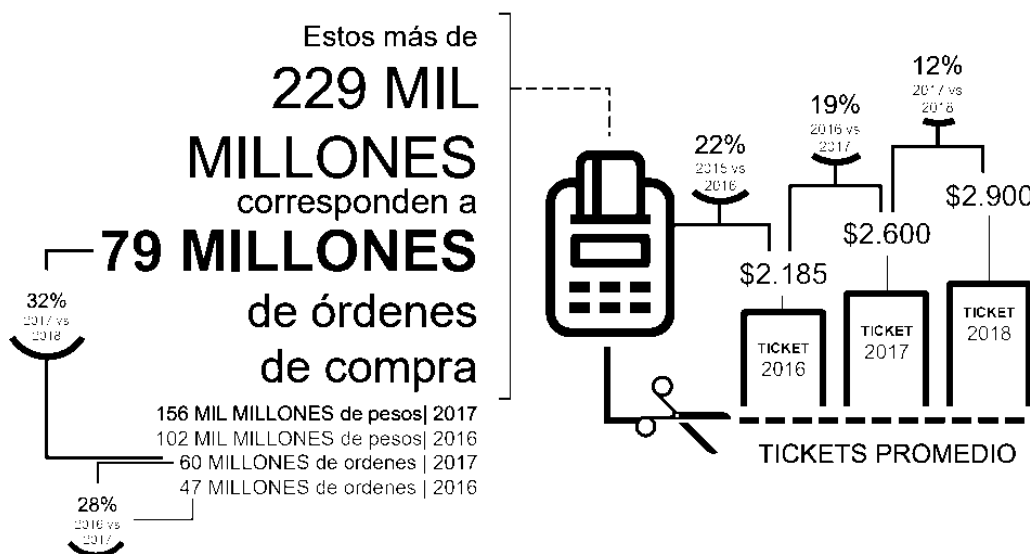
**Figura 1**



Inflación anual 2018 47,6% según INDEC

Fuente: (Cámara Argentina de Comercio Electrónico, 2019)

Figura 2



Fuente: (Cámara Argentina de Comercio Electrónico, 2019)

### Comercio tradicional vs. Comercio electrónico

Habitualmente en el comercio tradicional los impuestos son recaudados por intermediarios, los contribuyentes se ven obligados a llevar registraciones contables varias y de esta forma mantener una vía de constante comunicación con los organismos reguladores. En el comercio electrónico estos intermediarios en la mayoría de los casos desaparecen, además de que los medios tecnológicos utilizados dificultan la posibilidad de darle seguimiento a las operaciones realizadas.

Esta es solo una de las tantas diferencias que se pueden encontrar entre la antigua y la nueva economía, en la **Tabla 2** se podrán apreciar comparativamente otros rasgos diferenciales entre ambas.

Tabla 2: Claves de la Antigua y la Nueva Economía

TEMA	ANTIGUA ECONOMÍA	NUEVA ECONOMÍA
<b>Características generales:</b>		
Mercados	Estable	Dinámico
Ámbito de Competencia	Nacional	Mundial
Estructura Organizativa	Jerárquica, burocrática	Interconectada
Movilidad geográfica potencial de las empresas	Baja	Alta
Competencia entre regiones	Baja	Alta
<b>Industria:</b>		
Organización de la producción	Producción a gran escala	Producción Flexible
Claves del crecimiento	Capital/Trabajo	Innovación/Conocimientos
Clave tecnológica	Mecanización	Digitalización
Fuente de ventaja competitiva	Reducción de costes mediante economías de escala	Innovación, calidad, adaptación al mercado y costes
Investigación/innovación	Moderada	Alta
Relaciones con otras empresas	Aislamiento	Alianzas y cooperación
<b>Empleo:</b>		
Objetivo Político	Pleno empleo	Pleno empleo
Calificación	Amplia	Específica
Educación requerida	Una capacidad o un título	Aprendizaje durante toda la vida
Relación trabajadores y dirección	De enfrentamiento	De colaboración
Naturaleza del empleo	Estable	Alto riesgo y oportunidad
<b>Gobierno:</b>		
Relaciones en el entorno	Imposición de requisitos	Fomento de oportunidades
Regulaciones	Mando y control	Reglas de mercado, flexibilidad

Fuente: N-Economía <https://n-economia.com/fichas-n-economia/i-comprender-la-nueva-economia-y-sus-efectos-macroeconomicos/> Consultado el 25 de mayo de 2018.

Uno de los principales desafíos con el que nos encontramos a la hora de regular tributariamente el comercio electrónico reside en “la dificultad o hasta la imposibilidad de identificar a los contribuyentes o la ubicación física de los operadores o empresas que se dedican a actividades en el comercio electrónico internacional...” (Rosas Villarubia & Marquez, 2016).

Si se logran identificar nos encontraríamos frente a otro conflicto relativo a “disputas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos concomitantes de la doble tributación.” (Rosas Villarubia & Marquez, 2016)

Otra de las problemáticas que conlleva el comercio electrónico es la definición de establecimiento permanente, que como lo plantean Ignacio Cruz Padial y Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo:

Se ha mostrado a lo largo de los años con un carácter dinámico, siendo su principal cometido someter a tributación los beneficios empresariales en el país de la fuente.

Las Administraciones tributarias de los Estados tratan de establecer diversas opciones para hacerles frente, entre las que podemos destacar como más significativas las siguientes.

1. Creación de un nuevo concepto de <<establecimiento permanente virtual>>
2. Establecer una retención de salida
3. Gravar el volumen de datos utilizados en el país (*bit tax*). (2017)

### **La otra cara del comercio electrónico**

Si bien este tipo de comercialización de bienes y servicios brinda más posibilidades económicas y herramientas para los actores involucrados, también surge con ellas la práctica de la evasión fiscal y la ciberdelincuencia. Esta modalidad de comercio a través de plataformas digitales, el anonimato, la difícil distinción de la fuente, y con un contexto de vacíos legales, hacen un escenario propicio para este tipo de prácticas ilegales.

Solo en América Latina, el fraude en el comercio electrónico ascendía en 2012 a un total de 430 millones de dólares, (International Data GroupConnect, 2012 como se citó en (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, 2015)

## **Regulación Internacional**

### **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)**

La Ley Modelo sobre Comercio Electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) fue el primer intento de brindar un poco de luz sobre el tema.

Luego contamos con los cuantiosos informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):

- El Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) que se realizó en 2013, que dio por resultado el Plan de acción BEPS, que desarrolla 15 áreas estratégicas de trabajo, con acciones específicas a desarrollarse en los siguientes años.
- Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, de 2014 que plantea los primeros resultados del plan de acción BEPS.
- El Informe Final 2015, que sigue recolectando los datos sobre la aplicación de se plan BEPS.
- Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales 2015, en el que se insta a las naciones a comprometerse con el intercambio de información (elemental para la fiscalización); a seguir llevando a cabo nuevas herramientas que faciliten este intercambio; analizar que avances se dieron y sus resultados.

Entre otros, que tratan de guiar y dar recomendaciones a las naciones a que coordinen y trabajen sobre ciertos lineamientos para lograr mejores resultados.

## Unión Europea

La Unión Europea ha sido durante los últimos 20 años el principal exportador entre las partes en acuerdos comerciales regionales (ACR). En 2014 sus exportaciones ascendieron a 6,162 billones de \$EE.UU., es decir, el 33% del comercio mundial. (OMC, 2015)

También es quien más avances ha realizado en cuanto a la regulación fiscal del comercio electrónico, con su paquete en materia de fiscalidad de la economía digital.

Medidas en las cuales se tienen en cuenta, por ejemplo, la contribución de valor que generan los usuarios en ciertas actividades digitales que no están lo suficientemente reflejadas en el sistema de imposición societaria. Para la cual se ofrece como solución la creación del “*valuecreation input*” en la distribución de poder tributario y la atribución de beneficios a la “*jurisdicción mercado*”

También redefinen el concepto de EP con la creación de “**Digital PE**” que se define a través de ciertos parámetros a saber:

- Obtención por parte de la empresa (o una vinculada) de ingresos derivados de servicios digitales en un Estado miembro que excedan 7.000.000 eur al año.
- El número de usuarios de uno o varios servicios digitales en un Estado miembro exceda anualmente de 100,000;
- El número de “contratos empresariales” (B2B) para la prestación de tales servicios digitales que son concluidos en un período impositivo por los usuarios localizados en tal Estado miembro excede los 3.000.

Con respecto al uso de servicios digitales, un usuario se considerará localizado en el Estado miembro en el que ha sido usado el aparato electrónico utilizado para acceder al “interfaz digital” a través del cual son prestados los servicios, determinado mediante la dirección IP del referido aparato. En relación con los contratos empresariales, el usuario se considerará localizado en el Estado miembro en el que tenga residencia a efectos

corporativos o, en ausencia de residencia fiscal en la UE, donde esté localizado el establecimiento permanente.(Calderon, 2018)

La creación de un impuesto indirecto sobre los ingresos brutos de determinados servicios digitales, que afectarían a las grandes empresas. En la cual se estima se recaudarían alrededor de 5 mil millones de euros anuales.(Calderon, 2018)

### **CEPAL**

Según datos de la Comisión Económica Para América Latina y el Caribe (CEPAL):

- En las actividades vinculadas a negocios y finanzas, donde la región tuvo un porcentaje de uso de los sitios de 48%, los países con mayor alcance fueron Brasil con 60%, Chile con 59% y Argentina con 47%.
- En cuanto al comercio electrónico, actividad clave para el desarrollo de la economía digital, las visitas a sitios de tiendas comerciales alcanzaron 76% del total de usuarios, destacando Brasil con 91%, Argentina con 80% y Chile con 72%.
- En 2011, las transacciones de comercio electrónico ascendieron a 1% del PIB para Brasil, 0,6% para Argentina y Chile, 0,5% para México y la República Bolivariana de Venezuela, y 0,3% para Colombia y el Perú.

### **MERCOSUR**

A nivel regional (MERCOSUR), no existe un ordenamiento armonizado de comercio electrónico, ni disposiciones vinculadas a la contratación electrónica, si existen resoluciones vinculadas al derecho de información al consumidor en las transacciones efectuadas a través de internet (MERCOSUR/gmc /res. n° 21/04); certificación electrónica (MERCOSUR/gmc / res n° 22/04 s), reconocimiento de la eficacia jurídica del documento electrónico (MERCOSUR/ gmc ext./res. n° 37/06); firma electrónica (MERCOSUR/ gmc ext./res. N° 34/06). (Rosas Villarubia & Marquez, 2016c, p.179)

Además de normativas jurídicas como las siguientes resoluciones:

- MERCOSUR/GMC / Res. N° 21/04 sobre Derecho a la Información del consumidor en las transacciones comerciales efectuadas a través de Internet.
- MERCOSUR/GMC / Res N° 22/04 sobre Certificación electrónica en el ámbito de la Secretaría del Mercosur.
- MERCOSUR/ GMC EXT./Res. N° 34/06 – Directrices para la celebración de acuerdos de reconocimiento mutuo de firmas electrónicas avanzadas en el ámbito del MERCOSUR.
- MERCOSUR/ GMC EXT./Res. N° 37/06 – Reconocimiento de la eficacia jurídica del documento electrónico, la firma electrónica y firma electrónica avanzada en el ámbito del MERCOSUR.

### **Referentes legislativos Nacionales**

En Argentina apareció por primera vez un referente sobre comercio electrónico en el libro del año 2000 del Contador Adrián Núñez “Comercio electrónico, aspectos impositivos, contables y tecnológicos”

Luego, en 2006 Errepar en su concurso del 25 aniversario postuló como ganadoras tres tesis que unifico en un libro a llamarse “Comercio Electrónico. E-commerce” que contiene:

Régimen contractual del comercio electrónico, por Analía Aspís. Que trata desde la clasificación del e-commerce, aspectos de contratación, medios de pago y protección al consumidor.

Aspectos tributarios del comercio electrónico, por Ileana C. Pertusi. Que tiene una perspectiva jurídica referida a seguridad y firmas digitales, además de nociones tributarias y ámbito impositivo.



Al alcance de un clic: Nuevas bases para gravar el e-commerce, por Hugo G. Nieva. En el que se trata de expresar la necesidad de gravar el e-commerce y las perspectivas del IVA y el impuesto a las ganancias.

Contamos luego con otro referente en el año 2007 premiado en convocatoria abierta realizada por el Instituto AFIP y publicado en la Revista del Instituto ese mismo año, que plantea que:

En lo referente a los tributos indirectos, para este caso el IVA, ya está instalado el debate relativo a la competencia y soberanía tributaria.

En lo referente al impuesto a la renta, el principal problema está ligado a la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, como unidad generadora de rentas gravadas. (Chebel, 2007, pág. 129)

En 2014 tenemos un referente normativo con el intento de la ciudad de buenos aires de con la Resolución AGIP Nro. 593/2014, donde se estableció:

Un Régimen de Retención del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de la contratación de servicios de suscripción online, designándose como Agentes de Retención a las Entidades Emisoras de Tarjetas de Crédito, Débito y Compra, siempre que los pagos se efectúen a las empresas que brindan los servicios allí consignados.

La alícuota aplicable para la liquidación de la retención será del 3% (tres por ciento).

Esto no se pudo sostener ya que los agentes de retención manifestaron la imposibilidad de actuar como tales “en virtud de la forma en que se estaba desarrollado el sistema de pago a las empresas y comercios del exterior, por bienes y servicios adquiridos localmente con tarjetas de crédito” y además por la inexistencia de sustento territorial (Alterini, 2016)

Para luego en 2015 decidir suspender la entrada en vigencia de dicha resolución hasta que no se den las condiciones adecuadas para su aplicación.

En cuanto a legislaciones vigentes tenemos regulaciones sobre la firma digital y certificados digitales (ley 25.506). En el ámbito de la contratación electrónica se incorporaron nuevas regulaciones gracias al nuevo código civil y comercial.

Mientras que en la última reforma tributaria, se incorporaron nuevas regulaciones; en el Impuesto a las ganancias se hace mención a las monedas digitales, pero el mayor cambio se vio en las reformas efectuadas en el IVA, donde se incorpora la figura de servicios digitales y se detalla taxativamente que se encuadra dentro del mismo. Se ve también un esfuerzo por incorporar condiciones en cuanto a la utilización o explotación efectiva, tratando de dar una definición del lugar de prestación del servicio.

A pesar de todos los avances aún quedan por responder muchos de los planteos realizados por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), (2014) referidos a:

Imposición sobre los ingresos sin insistir en la necesidad de la presencia física o seguir utilizando las actuales reglas.

Características básicas de la economía digital a fin de diseñar las normas tributarias.

¿Es posible aislar el tratamiento tributario de la economía digital del resto de la economía?

Algunos tipos específicos de transacciones digitales ¿podrían ser identificados y abordados por medio de reglas específicas?

¿Es apropiado el criterio actual de fuente que se utiliza en la jurisdicción fiscal de Argentina en el entorno de una economía digital?

¿Es suficiente en un entorno de economía digital la actual noción del “establecimiento estable organizado en forma de empresa” que se plantea en la ley del impuesto a las ganancias?

¿Son necesarias nuevas reglas en el marco de los Convenios de Doble Imposición o son suficientes las existentes? Entre otras.

## Diseño Metodológico

### Ficha técnica

Tipo de Estudios	Mixto (Exploratorio-Descriptivo)
Metodología	Cualitativa
Técnica	Análisis de Contenido
Población	Normas Nacionales y Provinciales. Normas Internacionales. Convenios Regionales.
Criterio Muestral	No Probabilístico – Intencional u Opinático.
Muestra	Todas las normas impositivas que incluyan al comercio electrónico.

### Tipo de estudio

#### **Exploratorio-Descriptivo.**

En este caso se encarará el proyecto desde una perspectiva mixta, logrando de esta manera un mayor margen de flexibilidad y oportunidad a los resultados que se logren.

Si bien los estudios exploratorios se enfocan en fenómenos poco conocidos, resulta óptimo dejar la posibilidad abierta a este tipo de investigación para realizar un análisis del impacto que generaron las últimas modificaciones, a raíz de la reforma tributaria.

Podemos decir sobre el estudio descriptivo que, sirve para analizar cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes. Permiten detallar el fenómeno estudiado básicamente a través de la medición de uno o más de sus atributos.(Hidalgo, 2005)

En particular, este trabajo se enfoca desde la investigación descriptiva basada en un análisis documental, que contiene asimismo una evaluación general de los efectos de la economía digital en materia de impuestos. Incluyendo a estos en un contexto de globalización, con perspectivas internacionales, regionales, como nacionales.

## **Metodología**

### **Cualitativa.**

La investigación cualitativa plantea que observadores competentes y cualificados pueden informar con objetividad, claridad y precisión acerca de sus propias observaciones del mundo social, así como de las experiencias de los demás.

Por medio de un conjunto de técnicas o métodos como las entrevistas, el estudio de caso o el análisis documental, el investigador puede fundir sus observaciones con las observaciones aportadas por los otros. (Rodríguez Gomez, Gil Flores, & García Jiménez, 1996, pág. 62)

En el presente trabajo se tratará de brindar, a través del análisis documental, una descripción de los avances que se han desarrollado en los últimos años en materia tributaria del comercio electrónico en Argentina; las características del mismo y sus cualidades, los desafíos a los que se ha enfrentado, como los que aún debe resolver.

Además, se intentará esclarecer las implicancias de la aplicación de las diferentes normativas internacionales, desde sus aplicaciones pasadas hasta las más actuales, como también la convivencia de estas a nivel regional.

Y por último, se buscará llegar a una conclusión sobre las consecuencias que se produjeron luego de la última reforma tributaria.

Por lo que el trabajo se desarrollará en una primera etapa a nivel local para luego pasar a un plano internacional, para luego volver a analizar, ya con un panorama general, el impacto de la última reforma tributaria.

### **Técnica**

#### **Análisis de contenido.**

Los objetivos se llevarán a cabo a través del análisis de contenido, que es una forma de investigación técnica, un conjunto de operaciones intelectuales, que buscan describir y

representar los documentos de forma unificada sistemática para facilitar su recuperación. Comprende el procesamiento analítico-sintético que, a su vez, incluye la descripción bibliográfica y general de la fuente, la clasificación, indización, anotación, extracción, traducción y la confección de reseñas. Esta técnica permite analizar todo tipo de producción textual. Las fuentes de información a utilizar serán del tipo secundarias.

El investigador debe definir cuáles serán las categorías de análisis según los objetivos y teoría del trabajo, es decir, debe configurar una grilla de análisis (instrumento) con aquellos aspectos o categorías que va a analizar en los contenidos.

Por lo que procederemos a confeccionar las grillas de análisis con los siguientes contenidos:

- \*Evolución del comercio electrónico argentino en los últimos 5 años.
- \*Crecimiento de la economía digital a nivel global en los últimos años.
- \*Referentes normativos nacionales sobre impuestos en el comercio electrónico.
- \*Organismos internacionales involucrados en el tema y sus propuestas.
- \*Resumen detallado de las incorporaciones de la última reforma tributaria.

### **Población**

Normas Nacionales Argentinas. Relevantes a la temática de estudio.

Normas Internacionales. Relevantes a la temática de estudio.

Convenios Regionales. Relevantes a la temática de estudio.

### **Criterio Muestral**

No Probabilístico – Intencional u Opinático.

Se seleccionaran los documentos que se consideren más apropiados para el cumplimiento de los objetivos propuestos.

### **Muestra**

Todas las normas

## **Desarrollo**

### **Primer Bloque: Perspectiva Nacional**

#### **Beneficios para la administración**

No todo es un panorama desolador en cuanto al comercio electrónico y los gobiernos. La incorporación de tecnología en los organismos públicos ha sido beneficiosa en cuanto a reducción de costos operacionales y administrativos de gestión.

La capacidad de controlar y unificar en forma oportuna la información sobre ingresos, consumo y patrimonio de los contribuyentes ofrece la posibilidad de reconsiderar el diseño de la política fiscal. (Gupta, Keen, Alpa, & Verdier, 2017)

A su vez, como contrapartida a esto, nos encontramos con que, al eliminarse los intermediarios, el comercio electrónico genera una gran dificultad para la recaudación de los tributos ya que significa recaudar pequeños montos de un gran número de contribuyentes, lo que implicaría a su vez un elevado costo de cumplimiento y altos costos administrativos. (Rosas Villarubia & Marquez, 2016)

#### **Impuesto a las Ganancias, desafío a la imposición directa**

El impuesto a las ganancias en Argentina está regulado bajo la ley 20.628 (y sus modificaciones). Es un tributo en el que personas humanas, sucesiones indivisas y empresas pagan al Estado según ingresos declarados en el año.

Lo tributan las personas humanas y sucesiones indivisas con alícuotas progresivas y deducciones. Las empresas a través de una alícuota fija y sin deducciones. Y también lo tributan los residentes del exterior que tengan ganancias de fuente argentina por todo concepto y también con un porcentaje fijo.

Ahora bien, a la hora de aplicarlo en el comercio electrónico surgen varios inconvenientes, como ya hemos mencionado este tipo de comercio facilita la deslocalización del contribuyente; la falta de infraestructura y sistemas para su correcta

fiscalización por esta movilidad que lo caracteriza, también genera inconvenientes; también surge el problema, tan recurrente, de la jurisdicción competente y las cuestiones de la doble imposición.

A parte de todo esto, la dificultad de identificar y establecer la residencia del contribuyente ante el uso de plataformas virtuales, genera un constante conflicto a la definición de establecimiento permanente.

### **IVA y el desafío a la imposición indirecta**

El Impuesto al Valor Agregado en Argentina está regulado bajo la ley 23.349 (y sus modificaciones). Es un tributo al consumo, indirecto, regresivo, no lo percibe el fisco directamente desde quien lo tributa, sino que se traslada hasta ser pagado por el consumidor final. Estos últimos son los que soportan el peso real del tributo, sin posibilidad de reembolso alguno, lo que obliga a las empresas a entregar los comprobantes correspondientes que justifiquen sus ventas y para su posterior ingreso en la contabilidad de las mismas.

El principal problema al que se enfrenta este tributo, es para el caso del comercio electrónico online o directo (cuando todos los procesos de la compra se lleva a cabo por medios electrónicos).

En estos casos no hay materialización del bien a efectos del IVA, por lo que se lo debería considerar como prestación de servicio, consenso que debe acordarse con las demás naciones para una unificación de criterios. Además coordinar el tema de la jurisdicción del lugar de consumo del servicio, para evitar la doble imposición.

No así en el caso del comercio electrónico off-line o indirecto, que solo lleva a cabo de manera virtual el proceso de compra, pero el resto del procedimiento se genera de manera tradicional, lo que continua con la figura del lugar de consumo del producto para la tributación del IVA.

### **Establecimiento Permanente**

Como ya mencionamos anteriormente los conceptos tradicionales que rigen la tributación, deben ser revisados a los fines del comercio electrónico. En este caso en particular cuando nos referimos a establecimiento permanente (EP), chocamos con los mismos problemas que se mencionan anteriormente sobre la movilidad que facilitan los sistemas informáticos. Que no es otra cosa que la posibilidad que tienen las empresas de operar en diferentes lugares sin una presencia física significativa (característica necesaria para la aplicación de EP).

Se han propuesto diferentes teorías para solucionar este problema, pero ninguna ha sido lo suficientemente eficaz, ya que no soluciona la cuestión de los altos costos que implica llevarlas a cabo o su forma de administración.

La más importante de estas teorías es la propuesta por la OCDE, con su “significant business presence test”, que plantea la presencia digital para determinar el EP, cualquiera sea el medio utilizado. (OCDE , 2016)

En particular en Argentina, se otorga la condición de residente a los EP pertenecientes a sujetos domiciliados o radicados en el exterior, debiendo estos tributar por sus rentas obtenidas en el país y en el exterior (Principio de Renta Mundial).

El conflicto se presenta en el momento de definir en qué casos la actividad de sujetos del exterior, realizada a través de Internet, constituye un establecimiento permanente en el país en los términos de la legislación argentina.(McEwan , 2011, pág. 275)

### **Potestad Tributaria**

A todos los conflictos antes mencionados se le suma el de Potestad Tributaria, que no es más que cuanto y de qué manera le corresponde a cada jurisdicción la atribución de tributos. Una de las bases para la definición del mismo es el concepto de territorialidad



(límites territoriales de los Estados), que a estas alturas queda claro que es algo relativo en lo que respecta al comercio electrónico.

Por consiguiente, la atribución y el reparto de la soberanía entre las distintas jurisdicciones, poder determinar un criterio para establecer dónde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y principalmente el poder determinar dónde se genera el valor de estas actividades, es uno de los desafíos que emanan de la economía digital. (Otoya Lemaitre & Llamas Borge, 2017)

## **Segundo Bloque: Reforma Tributaria**

### **Ley de Impuesto a las Ganancias**

Se incorpora la tributación sobre los beneficios derivados de la enajenación de monedas digitales (art 2 inc. 4) pero continúa el precepto de que “se considerarán íntegramente de fuente argentina cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina.” (Cámara de Diputados de la Nación, 2017). Lo que deja al margen todas las operaciones que circulan en la web, ya que no hay una definición específica sobre cuando se considera radicado o domiciliado un contribuyente, en este contexto digitalizado.

La modificación del art. 13 sorprende un poco más al incorporar el concepto de precio pagado cuando se refiere al consumo de contenido audiovisual. Más específicamente al considerar ganancia neta (sin admitir prueba en contrario) el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios de contenido multimedia desde el exterior.

El art. 13 de la Reforma tributaria hace alusión a la definición de establecimiento permanente, en el cual se continúan las falacias técnicas al definirlo como “un lugar fijo de negocios”, si bien contempla muchas más actividades inmateriales (enfocadas a los servicios) sigue aludiendo a la cuestión material del mismo, no contemplando la desmaterialización que conlleva el comercio electrónico.

## Ley de IVA

No pasa lo mismo con el IVA, que genera importantes incorporaciones regulatorias para los servicios que operan en el comercio en línea (comercio electrónico) a saber:

Incorporación en el artículo N°1 (Art. 87 de la Reforma Tributaria), sobre el objeto, el concepto de Servicios Digitales, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Pero no se queda ahí, hace una amplia descripción de a que se refiere con servicios digitales (Art. inciso *m*) del apartado 21 del inciso *e*) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado – Art. 88 de la Reforma Tributaria) y como estos, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior.

Además, detalla como verificar la explotación efectiva y como reconocer la jurisdicción en la que opera a través de los siguientes medios:

- De servicios recibidos a través de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.
- De servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio.

Contempla la existencia de explotación efectiva en la República Argentina con “la dirección de la factura del cliente, la cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.”(Reforma Tributaria, 2017)

En cuanto a la forma de liquidación del impuesto contempla el ingreso del mismo por medio del prestatario a menos que haya un intermediario del pago, en cuyo caso este último actuara como agente de percepción (tarjetas de crédito, transacciones bancarias, etc.) (Art. 95 Reforma Tributaria)

## **Tercer Bloque: Perspectiva Regional**

### **CEPAL**

Para CEPAL la economía digital consta de tres componentes principales que, según su grado desarrollo y de complementación, determinan su nivel de madurez en cada país.

Estos componentes son:

- la infraestructura de redes de banda ancha
- la industria de aplicaciones TIC
- los usuarios finales(CEPAL, 2013)

Es necesario tener estos componentes en mente al momento de analizar la capacidad de los países para llevar a cabo la fiscalización del comercio electrónico, ya que depende totalmente de ellas para llevarse a cabo.

CEPAL sostiene que, en un contexto de crecimiento económico y de reducción de la pobreza en gran parte de los países de América Latina, estos deben abordar el desafío de articular y consolidar su economía digital, lo que exige responder a las preguntas sobre cómo identificar y aprovechar las nuevas oportunidades que surgen en una fase de convergencia tecnológica para avanzar en el desarrollo económico y la igualdad.

### **MERCOSUR**

Como podemos ver no hay una armonización de las normas tributarias en el contexto regional. Son múltiples los informes que hablan de la necesidad de esto, pero muy pocos los avances que se han logrado, casi nulos podríamos decir si tenemos en cuenta que los países siguen llevando a cabo reformas tributarias de manera independiente, haciendo omisión a las recomendaciones internacionales que abogan por un consenso entre las naciones.

## **Cuarto Bloque: Recomendaciones Internacionales**

### **Evasión fiscal y Ciberdelincuencia**

Si bien la ciberdelincuencia es un tema que preocupa a todos los países por igual, teniendo en cuenta que los países en desarrollo cuentan con nula o insuficiente regulación de este rubro, genera que las prácticas delictivas en la red no hagan más que incrementarse. Además de la baja o nula regulación, se encuentran con problemas en cuanto a la falta de infraestructura para hacer frente a ataques cibernéticos,

Como contrapartida a este panorama, las naciones han venido trabajando fuertemente en cuanto a la aprobación de leyes contra la ciberdelincuencia. Según datos de la UNCTAD de 2015, para “noviembre de 2014, 117 países (de los que 82 son economías en desarrollo y en transición) ya habían aprobado legislación en la materia y otros 26 estaban preparando proyectos de ley.”(Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, 2015)

### **Organización Mundial de Comercio (OMC)**

Según datos de la OMC, en 2014, las exportaciones mundiales de servicios de informática e información alcanzaron una cifra estimada de 302.000 millones de \$EE.UU y el comercio mundial de servicios comerciales ha aumentado a una tasa media anual del 8%. (OMC, 2015)

Según este mismo informe el comercio electrónico a ayudado a reducir costos comerciales y lo define como “la producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medios electrónicos”.

También comparte cuestiones como la dificultad que se genera para identificar las transacciones electrónicas internacionales que imposibilitan medir con precisión el tamaño del mercado.

Recalca, al igual que CEPAL, la necesidad de invertir en infraestructura, necesarias para llevar adelante un mejor control, mayor acceso a la información, regulación del rubro y posterior fiscalización.

### **Unión Europea**

Todas las medidas de su paquete en materia de fiscalidad de la economía digital, plantean el hecho de que “existe un alto riesgo de fragmentación del mercado interior como consecuencia de las diferentes propuestas de medidas fiscales unilaterales que estarían desarrollando los diferentes Estados miembros” (Calderon, 2018)

Estas medidas no están exentas de controversias, ya que:

- El igualamiento fiscal que se persigue no tiene en cuenta además los diferentes modelos de negocio digitales afectados y sus heterogéneos márgenes de beneficios.
- Restablecer la coherencia entre creación de valor y tributación, a partir de la toma en consideración de la creación de valor por parte de la participación de los usuarios en los modelos de negocio de las empresas tecnológicas, plantea problemas de encaje con el actual sistema de fiscalidad internacional.
- La configuración del impuesto indirecto sobre ingresos derivados de servicios digitales resulta “discriminatorio” ya que deja fuera de su ámbito de aplicación un buen número de servicios digitales.
- El unilateralismo fiscal que resulta de las propuestas europeas puede hacer más difícil la conformación de soluciones globales, pudiendo intensificar tensiones proteccionistas y potenciales “guerras comerciales y fiscales”. (Calderon, 2018)

A pesar de estas controversias, se prevé que su implementación sea llevada a cabo antes del 31 de diciembre de 2019 y que así se apliquen sobre los periodos impositivos que inicien a partir del 1 de enero de 2020.

Habrá que esperar hasta esa fecha para observar fielmente a que se enfrentan en la aplicación de todas estas medidas y de qué manera resuelven los inconvenientes que surjan.

De todas formas presentara un precedente en la materia para seguir trabajando a posteriori.

### **OCDE**

La OCDE, pionera en regulación, integración y legislación de todo lo concerniente al comercio electrónico, abrió el debate en 2013 con su “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.

Planteando 15 acciones a llevar a cabo por las naciones para recopilar información y poder, posteriormente llegar a un consenso internacional al respecto.

“Durante el desarrollo de esta primera etapa tuvo lugar un conocido informe del Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la OCDE en 2014, y que recoge una serie de soluciones para intentar someter a tributación las rentas generadas de forma virtual.”(Padial Cruz & Sánchez-Archidona Hidalgo, 2017)

A partir de la publicación de los informes finales de cada una de estas acciones, las Administraciones tributarias de los Estados se han encontrado con el desafío de:

- Crear un nuevo concepto de EP Virtual, aplicado a quienes vendan bienes y servicios digitales vía web (utilizando términos como presencia digital significativa o considerar que existe cuando la mayor parte del negocio empresarial se desarrolle a través de internet de un determinado país)
- Establecer una retención de salida sobre las transacciones digitales (con retención final a autónomos; retención a cuenta del impuesto sobre sociedades).
- Gravar el volumen de datos utilizados en el país (bit tax).(Padial Cruz & Sánchez-Archidona Hidalgo, 2017)

Más allá de las recomendaciones que surgieron a partir de los informes post-BEPS, cuando hablamos de aplicación de las mismas, es necesario analizar: “su viabilidad, no alterar la atribución de beneficios, reglas de coste, o que se siga evitando la doble imposición”. (Padial Cruz & Sánchez-Archidona Hidalgo, 2017)

No podemos dejar de mencionar cuestiones la adaptación a la normativa interna de cada país y que se sigan respetando los principios de neutralidad, certeza, simplicidad, efectividad, y justicia.

## Conclusión

A pesar de las incontables oportunidades en las que se trató el tema del comercio electrónico sigue sin haber un consenso internacional, que es necesario, para llevar adelante una real fiscalización del rubro.

Hasta que los países no entiendan que un rubro tan amplio y global requiere de la apertura de los países de hacer concesiones y convenios para poder favorecerse de los millones dólares que circulan en la red, no se va a poder realmente recoger los beneficios que este genera. No solo en cuanto a beneficios económicos, sino también al control y resguardo de las sociedades frente a la ciberdelincuencia.

En cuanto a nuestro país particularmente, no se encuentra exento de esto. Si bien se ha hecho un esfuerzo por empezar a incorporar conceptos, teorías y regulaciones sobre algunas cosas, como la incorporación de servicios digitales en el IVA o monedas digitales en Impuesto a las Ganancias, incorporadas en la última reforma, sigue siendo muy escaso e insignificante si vemos la dimensión que conlleva el comercio electrónico solo en Argentina.

Aún queda mucho por delante, pero si hay algo que es seguro, es que un país de manera aislada no puede llevar a cabo por sí mismo una regulación eficiente y completa, necesita de la cooperación de los demás.

Que cada país se sienta a ver y analizar de manera individual este sector económico es solo el primer paso de los muchos que hay que llevar a cabo para empezar a ver resultados.

Tal vez se debería plantear como una posible solución la creación universal de ingresos por un impuesto al comercio electrónico, con una tasa única. Este sería un impuesto particular para este rubro y ya no los tradicionales impuestos conocidos. A su vez se redistribuirían los fondos a las naciones según su porcentaje de participación en el



comercio internacional. Creándose para sí un organismo internacional con representación significativa de las naciones participantes y con igualdad de votos para lo concerniente a toma de decisiones y ejecución de normas.

Esto es un planteo utópico, ya que nos enfrentaríamos a múltiples conflictos de interés y luchas de poder para definir quién y cómo se llevaría a cabo el control y posterior distribución.

En lo concerniente a los objetivos planteados, podemos remarcar que a nivel nacional se dificulta encontrar contenido claro sobre la tributación del comercio electrónico, más allá de la falta de una normativa fiscalizadora, por el hecho de que no se han unificado criterios teóricos para definir conceptos fundamentales previos a la creación de legislaciones eficientes.

Esto además debe desarrollarse por lo menos a un nivel regional para que sea de aplicación viable y no choque con las normativas de los demás países. En cuanto a esto se podría desde el MERCOSUR o CEPAL, intentar llevar a cabo un trabajo similar al desarrollado en la Unión Europea, sirviéndonos de los elementos que esta plantea y adaptándolos a la realidad latinoamericana.

Todo esto tomado como una primera instancia para luego llevar a cabo la final tarea de armonizar una normativa de aplicación global.

Para cerrar este trabajo, vuelvo a remarcar la imperiosa necesidad de que todos los profesionales de ciencias económicas, nos centremos en seguir teorizando y desarrollando herramientas que nos permitan evolucionar en este sector, no solo por cuestiones de beneficios económicos, sino porque este rubro es solo una parte de la gran globalización en el que vivimos y llevarlo a cabo nos va a permitir entender mejor el mundo en el que estamos y el que se viene, y sentar las bases para enfrentarnos a conflictos futuros que seguramente seguirán surgiendo.

## Referencias

- Alterini, H. (2016). El Estado Argentino frente a los desafíos planteados por las nuevas plataformas audiovisuales. Buenos Aires, Argentina: Trabajo Final de Especialización UBA.
- Asociacion Argentina de Estudios Fiscales (AAEF). (2014). Tributación Internacional del Comercio Electrónico. *III JORNADAS DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL*, (pág. 16). Buenos Aires.
- Calderon, J. (2018). Nota sobre el Paquete Europeo en materia de fiscalidad de la economía digital. (A. E. Fiscales, Ed.) *Seccion de fiscalidad internacional y precios de transferencia*, 22.
- Cámara Argentina de Comercio Electrónico. (2019). *Los argentinos y el e-commerce ¿CÓMO COMPRAMOS Y VENDEMOS?* La Plata, Argentina: Kantar TNS.
- Cámara de Diputados de la Nación. (2017). Reforma Tributaria., (pág. 306). Buenos Aires.
- CEPAL. (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Santiago de Chile: Naciones Unidas. Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- Chebel, V. (2007). Comercio electrónico, implicancias impositivas y aduaneras. *La revista del Instituto AFIP*, 129.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. (2015). Ciberlegislación y regulación para promover el comercio electrónico: estudios de casos y análisis de experiencias. *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo* (pág. 24). Ginebra: Naciones Unidas.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. (2018). Fomento de los beneficios para el desarrollo del comercio electrónico y las plataformas digitales. *Grupo Intergubernamental de Expertos en Comercio Electrónico y Economía Digital*, (pág. 20). Ginebra.

- Cristini , M., & Bermúdez, G. (Marzo de 2019). La cumbre del G20 de 2018 y su importancia para América Latina. *Fundacion de Investigaciones Economicas Latinoamericanas* (DT N° 128), 41.
- Del Águila, A. (2000). *Comercio Electrónico y Estrategia Empresarial. Hacia la Economía Digital*. Madrid: RA-MA.
- Gobierno de la Nacion. (24 de Agosto de 2018). <https://qa-g20.argentina.gob.ar/es>. Obtenido de <https://qa-g20.argentina.gob.ar/es/g20-argentina/areas-de-trabajo/economia-digital>
- Gupta, S., Keen, M., Alpa, S., & Verdier, G. (2017). *Revolucione Digitales en las Finanzas Públicas*. Washington DC: Fondo Monetario Internacional.
- Hidalgo, I. V. (18 de 12 de 2005). *gestiopolis*. Obtenido de <https://www.gestiopolis.com/tipos-estudio-metodos-investigacion/>
- McEwan , J. (2011). *La Tributación de los Servicios en Latinoamérica. Especial referencia al comercio electrónico*. Colombia: Legis Editores S.A.
- McEwan, J. (2011). La tributación de los servicios en el marco del comercio electrónico. En B. Cubides, & M. Marín, *La tributacion de los servicios en Latinoamerica* (pág. 406). Colombia: Legis Editores S.A.
- Mesenbourg, T. (2001). *MEASURING THE DIGITAL ECONOMY*. Suitland: U.S. Bureau of the Census.
- OCDE . (2016). *Public Discussion Draft. Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Paris.
- OMC. (2015). *Estadísticas del comercio internacional*. Organización Mundial del Comercio. Obtenido de [www.wto.org/estadisticas](http://www.wto.org/estadisticas)
- Otoya Lemaitre, D., & Llamas Borge, M. (2017). *La Tributación de la Economía Digital y sus efectos en materia de Impuestos Directos e Indirectos*. Santa Fe, Bogota, Colombia: Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas.

- Otoya Lemaitre, D., & Llamas Borge, M. (2017). *La Tributación de la Economía Digital y sus efectos en materia de impuestos Directos e Indirectos*. Santa Fe de Bogotá D.C., Colombia: Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas.
- Padial Cruz, I., & Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). *Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED. Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga*.
- Palacios Zapata, L. (2016). *Industria de la Comunicación y Economía Digital*. Cataluña: Editorial UOC.
- Pérez, C. L. (19 de Julio de 2016). *Tributación sobre las transacciones electrónicas. Trabajo fin de máster en fiscalidad internacional*. Tunja, Colombia: Universidad Internacional de La Rioja.
- Ramos Angeles, J. (2015). *El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015. Derecho & Sociedad, 375-396*.
- Rodriguez Gomez, G., Gil Flores, J., & Garcia Jimenez , E. (1996). *Introduccion a la Investigacion Cualitativa*. En G. Rodriguez Gomez, J. Gil Flores, & E. Garcia Jimenez, *Metodologia de la Investigacion Cualitativa* (pág. 380). Granada, España: Aljibe.
- Rosas Villarubia, I., & Marquez, A. (2016). *Comercio electrónico y Fiscalidad. Problemáticas sobre la imposición directa e indirecta. Posible soluciones. Estudios de derecho empresario*.