Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Fiscalidad Internacional

Plataformas Digitales Turísticas: Análisis Fiscal España-Argentina-Colombia

Trabajo fin de estudio presentado por:	Mariana Elizabeth Pippi
Tipo de trabajo:	Teórico
Director/a:	Eduardo Roberto Orozco Martinez
Fecha:	10/06/2026

Resumen

El presente trabajo analiza la fiscalidad internacional aplicable a una agencia de viajes española que opera mediante plataforma digital en Argentina y Colombia sin establecimiento permanente, a marzo de 2026. En primer lugar, se aborda el tratamiento bajo el marco normativo español, incluyendo el REAV, el régimen general de IVA y las obligaciones de reporte como operador de plataforma a la luz de la DAC7. En segundo lugar, se examina, para Argentina y Colombia, qué configura un establecimiento permanente según normativa y jurisprudencia locales, qué nexos de conexión determinan el hecho imponible para plataformas digitales y cómo cada ordenamiento ha incorporado los estándares de la OCDE. Se concluye que los CDI vigentes protegen los ingresos de la plataforma española en ambos mercados, que la DAC7 presenta lagunas materiales en el turismo digital y que la fragmentación normativa en LATAM exige una armonización progresiva de políticas públicas con base en estándares de la OCDE.

Palabras clave: fiscalidad digital internacional; plataformas turísticas; establecimiento permanente; presencia económica significativa; DAC7

Abstract

This paper examines the international tax treatment applicable to a Spanish travel agency operating through a digital platform in Argentina and Colombia without a permanent establishment, under the regulatory framework in force as of March 2026. The first part addresses the Spanish tax framework, covering the Special VAT Regime for Travel Agencies (TOMS), the general VAT rules, and the reporting obligations arising from DAC7 for digital platform operators in the tourism sector. The second part analyses, for each jurisdiction, what constitutes a permanent establishment under domestic legislation and case law, which connecting factors trigger tax liability for digital platforms, and how each legal system has incorporated OECD standards. The paper concludes that the double tax treaties in force shield the Spanish platform's income from source taxation in both markets, that DAC7 contains material gaps in its coverage of the digital tourism sector, and that regulatory fragmentation across Latin America calls for progressive policy harmonisation grounded in OECD standards.

Keywords: international digital taxation; tourism platforms; permanent establishment; significant economic presence; DAC7

Índice de contenidos

1. Introducción **6**

1.1. Justificación del tema elegido 6

1.2. Problema y finalidad del trabajo 7

1.3. Objetivos 8

2. Marco teórico y desarrollo **9**

2.1. Marco conceptual del Sector Turístico: Plataformas digitales 9

2.1.1. Definiciones y características 9

2.1.2. Cadena de valor en la intermediación turística digital 10

2.1.3. Posibles fuentes de retribución: Cargo de emisión, comisión por intermediación o margen transaccional 11

2.2. Fiscalidad digital del turismo en España 13

2.2.1. Marco regulatorio aplicable 13

2.2.1.1. El Régimen Especial de las Agencias de Viajes en el IVA Español 13

2.2.1.2. DAC7 y los Servicios Turísticos en la Economía Digital: Obligaciones de Reporte de los Operadores de Plataformas 20

2.2.2. Tratamiento impositivo de los ingresos de la Agencia de Viajes española 32

2.3. Tributación de Agencias Españolas: Esquema comparativo de la fiscalidad en Argentina y Colombia 36

2.3.1. Plataformas digitales: Desafíos de tributación a la luz del concepto de “establecimiento permanente" 36

2.3.1.1. Nexos o puntos de conexión desde la perspectiva de Argentina 37

2.3.1.2. Nexos o puntos de conexión desde la perspectiva de Colombia 41

2.3.2. Implicancias en impuestos directos en Argentina y en Colombia 45

2.3.3. Implicancias en impuestos indirectos en Argentina y en Colombia: IVA 47

Conclusiones **50**

Referencias bibliográficas **57**

Listado de abreviaturas **67**

1. Introducción

En el marco de la era digital y la aceleración tecnológica, el presente trabajo abarca un estudio comparado de la fiscalidad que aplica a Agencias de Viajes residentes fiscales en España que operan a través de plataformas digitales en los mercados de Argentina y Colombia, bajo la normativa local vigente a marzo 2026.

1.1.Justificación del tema elegido

La globalización de la economía digital pone de manifiesto numerosas fisuras en la actual estructura del sistema fiscal internacional donde cada vez es menos necesaria la presencia física de las empresas, fundamentalmente multinacionales que operan a través de las redes. Esta circunstancia implica un grave problema para determinar en qué jurisdicción deberían gravarse los beneficios obtenidos (Jiménez Vargas, 2022, p. 334).

En particular, el sector turístico digital ha evidenciado un crecimiento constante en los últimos años con un potencial de expansión aún mayor sustentado en el acceso a nuevas tecnologías como, por ejemplo, la inteligencia artificial. Este hecho es de relevancia práctica ya que genera desafíos fiscales específicos que surgen por la operatoria propia de los sujetos que actúan como intermediarios de servicios turísticos.

Como principales desafíos que se observan pueden destacarse:

- Como explica Jiménez Vargas (2021), “determinar quién es el beneficiario efectivo final de las rentas obtenidas, dificultad propia de la actividad e-commerce” (p. 289), identificando el sujeto pasivo: plataforma versus prestador.
- Multiplicidad de jurisdicciones involucradas en una única transacción, lo que puede derivar en casos de doble imposición.
- Dificultades para la determinación del lugar de prestación del servicio o identificación del punto de conexión para la generación del hecho imponible.
- Problemática del IVA en servicios turísticos transfronterizos.
- Digitalización de controles fiscales y cooperación fiscal en el sector turismo.
- Normativa sobre Plataformas Digitales en constante evolución en los países.

Con el presente trabajo se busca contribuir académicamente al conocimiento de la fiscalidad internacional del sector de turismo y que pueda ser considerado por su relevancia actual, como sustento para una propuesta de armonización de políticas públicas de LATAM.

Esta investigación se fundamenta en información documental. El análisis de impactos impositivos en España y comparativo respecto de tributación en Argentina y Colombia, se efectuará en primer lugar con la información disponible en las regulaciones específicas de cada país objeto de estudio, como así también, en base a consultas vinculantes de las Administraciones Tributarias y casos jurisprudenciales recientes de aplicación. La selección de Argentina y Colombia como jurisdicciones de análisis responde a que ambos países mantienen Convenios de Doble Imposición vigentes con España y presentan avances frente a la fiscalidad de plataformas digitales, lo que enriquece el análisis comparativo en el contexto latinoamericano. La comparación se estructura en torno al tipo de impuesto (imposición directa e indirecta) y al perfil de la contraparte (B2C y B2B), por ser las variables que determinan consecuencias fiscales diferenciadas en las jurisdicciones bajo estudio. Quedan fuera del alcance del trabajo la tributación de los prestadores de servicios turísticos locales y los supuestos de presencia física de la agencia española en los países de la fuente.

Cabe aclarar que el presente trabajo tiene carácter estrictamente académico. Cada operación o caso particular requerirá un análisis pormenorizado según sus circunstancias específicas. El esquema de tributación expuesto refleja la normativa vigente a marzo de 2026, en el marco del objetivo y alcance definidos en este documento.

1.2. Problema y finalidad del trabajo

A continuación, se describe el problema de investigación mediante el planteo de una pregunta general y dos preguntas secundarias según las variables involucradas en el tema de investigación.

Pregunta general: ¿Qué tratamiento por fiscalidad internacional aplica a una Agencia de Viajes española que opera a través de una plataforma digital en los mercados de Argentina y Colombia sin un establecimiento permanente?

Pregunta secundaria 1: ¿Qué tratamiento fiscal corresponde sobre los ingresos por cargo de emisión obtenidos por una plataforma turística digital española, tanto en IVA como en Impuesto a la Renta, por su actividad en Argentina y Colombia?

Pregunta secundaria 2: ¿Qué tratamiento fiscal corresponde sobre los ingresos por comisiones de intermediación obtenidos por una plataforma turística digital española, tanto en IVA como en Impuesto a la Renta, por su actividad en Argentina y Colombia?

1.3. Objetivos

Objetivo general: Analizar la carga impositiva por fiscalidad internacional que aplica a una Agencia de Viajes española que opera a través de una plataforma digital en los mercados de Argentina y Colombia, sin un establecimiento permanente, según la normativa vigente a marzo 2026.

Objetivo específico 1: Explicar y comparar el tratamiento fiscal aplicable sobre los ingresos por cargo de emisión obtenidos por una plataforma turística digital española en IVA e Impuesto a la Renta por su actividad en Argentina y Colombia según la normativa vigente a marzo 2026.

Objetivo específico 2: Explicar y comparar el tratamiento fiscal aplicable sobre los ingresos por comisiones de intermediación obtenidos por una plataforma turística digital española en IVA e Impuesto a la Renta por su actividad en Argentina y Colombia según la normativa vigente a marzo 2026.

2. Marco teórico y desarrollo

2.1. Marco conceptual del Sector Turístico: Plataformas digitales

2.1.1. Definiciones y características

La intermediación turística digital es el proceso mediante el cual plataformas y sistemas tecnológicos actúan como enlace entre la oferta de servicios turísticos (hoteles, aerolíneas, transportes, actividades, entre otros) y la demanda de viajeros, facilitando funciones como búsqueda, comparación, cotización, reserva, gestión de cambios y cancelaciones a través de canales digitales, sin necesidad de presencia física.

Una agencia de viajes online (Online Travel Agency u OTA, por sus siglas en inglés), siguiendo la definición dada por Hosteltur (diario y medio de comunicación líder en español especializado exclusivamente en la industria turística y hotelera) (https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/agencia-viajes-online), es una plataforma digital que actúa como intermediaria entre los proveedores de servicios turísticos y los consumidores finales. A través de su sitio web o aplicación, las OTAs permiten buscar, comparar, reservar y pagar de manera inmediata una amplia gama de productos y servicios turísticos: vuelos, alojamientos, circuitos, actividades, cruceros, seguros y paquetes dinámicos. Su propuesta de valor se basa en la accesibilidad y conveniencia para el viajero, que dispone de información centralizada con comparativas de precios, disponibilidad en tiempo real, políticas de cancelación y, en muchos casos, opiniones y valoraciones de otros usuarios. Desde la perspectiva empresarial, las OTAs canalizan un volumen significativo de ventas, impulsan la visibilidad internacional de los proveedores y generan modelos de negocio basados en comisiones, márgenes de intermediación o acuerdos de distribución.

Como puede observarse, las plataformas digitales de intermediación turística transforman la caracterización tradicional de una agencia de viajes, no siendo ya necesario contar con presencia física a través de un establecimiento permanente para desarrollar la actividad en un país, sino que el valor principal está dado por el uso de las capacidades tecnológicas. Este es el punto de partida principal sobre el cual se desarrollarán los apartados siguientes, a efectos de analizar de forma comparativa cómo la normativa fiscal de Argentina y de Colombia grava los beneficios de las plataformas turísticas del exterior que no cuentan con una presencia física o establecimiento permanente en el país.

2.1.2. Cadena de valor en la intermediación turística digital

A efectos de distinguir las posibles fuentes de ingresos que pueden obtener las plataformas turísticas de intermediación y sus implicancias fiscales en los países bajo estudio, es importante analizar cuál es la cadena de valor estándar para desarrollar esta actividad en el sector turístico y a partir de ahí, los sujetos que intervienen en cada etapa.

La Organización Mundial del Turismo, en su glosario de términos de turismo web (https://www.untourism.int/es/glosario-terminos-turisticos), indica que "la cadena de valor del turismo es una secuencia de actividades primarias y de apoyo que resultan fundamentales a nivel estratégico para el rendimiento del sector turístico. Los procesos vinculados, tales como la formulación de políticas y la planificación integrada, el desarrollo de productos y su presentación al mercado, la promoción y el marketing, la distribución y la venta y las operaciones y servicios de los destinos, constituyen las principales actividades primarias de la cadena de valor del turismo. Entre las actividades de apoyo se incluyen el transporte y la infraestructura, el desarrollo de recursos humanos, el desarrollo de tecnologías y sistemas y otros bienes y servicios complementarios que pueden no estar relacionados con la esencia del negocio turístico, pero repercuten de manera importante en el valor del turismo."

Por lo que en función de esta definición y respecto de actividad de intermediación turística digital, pueden identificarse las siguientes fases:

- Pre-transaccional: Comprende todos los procesos y contratos previos que una agencia de viajes debe llevar a cabo a efectos de conformar la oferta de servicios turísticos que disponibiliza a través de su plataforma digital a los clientes finales. Puede citarse como ejemplo, entre otros:
    - Sourcing: Proceso de contrataciones de proveedores de servicios turísticos como aerolíneas, hoteles, experiencias, entre otros, a efectos de conectar estos proveedores con los clientes finales. Incluye conexiones con consolidadores[1] turísticos.

[1] Consolidador: es una empresa especializada que actúa como intermediaria entre las aerolíneas u otros proveedores de servicios turísticos y las agencias de viajes minoristas que no disponen de acreditación IATA o de capacidad operativa para emitir billetes aéreos de manera directa. Adquieren grandes volúmenes de billetes de avión, plazas hoteleras u otros servicios turísticos a precios preferenciales, gracias a su poder de compra y a acuerdos comerciales con proveedores. Posteriormente, los revenden a las agencias minoristas, que los comercializan al cliente final (https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/consolidador-aereo).

- Marketing digital: Referido a servicios de publicidad brindados a terceros ya sea a los proveedores de servicios turísticos o a otros partners, a través de la plataforma digital.
- Construcción del sitio web o plataforma: Desarrollo de tecnología que permite disponibilizar el contenido turístico.

- Transaccional o Booking: Se distinguen en esta fase dos supuestos, según la caracterización del sujeto destinatario de los servicios de intermediación de la agencia de turismo:
  - B2C: Proceso de compra que un cliente final puede realizar en la plataforma de la agencia de viajes a efectos de reservar un servicio turístico. Con la reserva y confirmación de un servicio, se perfecciona el servicio de intermediación turística que realiza la agencia entre el proveedor turístico y el cliente o pasajero.
  - B2B: La agencia de viajes actúa como agencia mayorista, disponibilizando, por ejemplo a través de una conexión API[2], el inventario turístico para que otra agencia minorista pueda comercializarlo al público final.

  La fase transaccional comprende también el proceso de cobro. En este proceso actúan diferentes actores tales como el merchant of record, adquirentes, entidades financieras, etc. No es el objetivo del presente ahondar en las implicancias fiscales de este proceso, sólo se menciona a modo de referencia dentro de la cadena de valor.

- Post-transaccional: Referido a todos los procesos que la agencia de viajes pueda realizar luego de confirmada una reserva turística, como son los servicios de gestión de postventa e incidencias y los programas de fidelización.

2.1.3. Posibles fuentes de retribución: Cargo de emisión, comisión por intermediación o margen transaccional

Analizar los flujos de retribuciones que pueden existir entre los diferentes actores de la cadena de valor de la intermediación turística digital es clave para la determinación del hecho imponible, la territorialidad y la identificación del sujeto pasivo en cada caso.

[2] API: constituye una interfaz de programación de aplicaciones que permite a las empresas integrar funcionalidades de software desarrolladas por terceros bajo su propia marca, sin que los usuarios finales identifiquen al proveedor original del servicio.

Los flujos de ingresos principales que puede obtener una agencia de viajes que actúa como intermedia a través de su plataforma digital, pueden derivarse de las contrataciones con los proveedores turísticos que disponibilizan su inventario de servicios a través de la plataforma, como así también, respecto de los clientes finales que adquieren dichos servicios:

La comisión por intermediación o compensación es la retribución que la agencia de viajes obtiene del proveedor turístico por el servicio de ofrecer y disponibilizar su inventario en la plataforma digital. El término comisión se define según la página web de Hosteltur (https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/comision) como "el porcentaje que un intermediario recibe como remuneración por la venta de un servicio o producto turístico. Se calcula sobre el precio total de venta y constituye un mecanismo clave en la relación entre proveedores (hoteles, aerolíneas, turoperadores, etc.) y canales de distribución como agencias de viajes, OTAs, metabuscadores o plataformas de reservas. Este modelo de incentivo facilita la comercialización y permite alinear intereses entre los distintos actores del ecosistema turístico".

En cargo de emisión o fee es la retribución que la agencia de viajes puede cobrar a su cliente por la emisión de la reserva. Hosteltur (https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/fee) hace referencia al término (traducido habitualmente como tasa, cargo o tarifa) como el importe adicional que se cobra al cliente como compensación por la prestación de un servicio específico, ya sea complementario al producto principal o vinculado a gestiones operativas. Este concepto es ampliamente utilizado en agencias de viajes, aerolíneas, hoteles, plataformas de distribución, OTA y turoperadores, tanto en canales B2C como B2B. Los fees pueden adoptar diversas modalidades según su finalidad: (i) Fees de gestión son los aplicados por las agencias por servicios como emisión de billetes, cambios, cancelaciones o asesoramiento personalizado; (ii) Service fees en B2B son los cargos que los mayoristas o consolidadores imponen por procesar reservas, emitir documentación o aplicar condiciones especiales; (iii) Fees obligatorios son aquellos como tasas de resort, cargos de limpieza o de servicio en establecimientos de alojamiento; y (iv) Fees opcionales son por ejemplo cargos por equipaje adicional, selección de asiento, check-out tardío o servicios personalizados.

Ahora bien, cuando una agencia actúa como principal de la operación, asumiendo riesgo de inventario y adquiriendo las obligaciones de la transacción (no como un mero intermediario), es habitual hablar del margen de la transacción o de la operación, que comprende el

beneficio bruto que obtiene la agencia por los servicios prestados al viajero. Este margen se calcula restando del precio total de la venta el coste real de los bienes y servicios adquiridos a otros empresarios en beneficio directo del cliente.

En los apartados siguientes se avanzará en el análisis de las implicancias fiscales respecto de los siguientes flujos de retribución:

- Margen de la transacción para una agencia con residencia fiscal en España.
- Comisión por intermediación que una agencia de viajes digital española pueda obtener de un proveedor turístico por ofrecer su inventario en la plataforma. Para este supuesto, se analizará: si el proveedor turístico radica en España; si el proveedor turístico radica en la Unión Europea; y si el proveedor turístico radica en un tercer Estado.
- Cargo de emisión que una agencia de viajes española, sin establecimiento permanente en Argentina ni en Colombia, pueda obtener por reservas efectuadas a través de su plataforma ya sea por un cliente B2C como por un B2B.

2.2. Fiscalidad digital del turismo en España

2.2.1. Marco regulatorio aplicable

2.2.1.1. El Régimen Especial de las Agencias de Viajes en el IVA Español

El Régimen Especial de las Agencias de Viajes (en adelante, REAV) fue introducido por la Directiva del IVA (Directiva 77/388/CEE) y hoy se encuentra regulado en los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Directiva del Sistema Común del IVA). La transposición en España se hizo mediante los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), y el artículo 52 y 53 del Reglamento del IVA, Real Decreto 1624/1992 (RIVA).

La razón de ser del régimen es esencialmente simplificativa. Tal como ha expuesto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), los servicios prestados por las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos suelen consistir en paquetes que incluyen transporte y alojamiento comprados a terceros establecidos en distintos países. Por esto, la aplicación de las normas generales sobre lugar de realización del hecho imponible, base imponible y deducción del impuesto soportado sería complejo. El REAV resuelve esto mediante una regla unitaria de localización (la sede del prestador), una base imponible simplificada (el margen

bruto) y la no deducibilidad del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que revierten directamente en beneficio del viajero.

En cuanto al ámbito subjetivo, el REAV es de aplicación obligatoria para todos los sujetos pasivos que cumplan los presupuestos del artículo 141 LIVA, que exige la concurrencia de dos condiciones:

a) Actuación en nombre propio frente al viajero. La agencia debe actuar como principal en la relación con el viajero o cliente, asumiendo los derechos y obligaciones derivados del contrato de prestación del servicio. Si actúa como mero intermediario o comisionista en nombre ajeno, las operaciones se excluyen del REAV y tributan por el régimen general como servicios de mediación (generalmente al tipo del 21%). En otras palabras, la agencia debe actuar con modelo revendedor asumiendo derechos, obligaciones y riesgos de la contraprestación del servicio, o no con un modelo de mero intermediario.

b) Utilización de bienes o servicios de terceros. La agencia debe adquirir para la realización del viaje prestaciones efectuadas por otros empresarios o profesionales. Si utiliza exclusivamente medios propios (flota de transporte propia o establecimientos hoteleros propios) el REAV no se aplica y la tributación se rige por las normas generales. En los supuestos mixtos, el REAV opera únicamente sobre los servicios prestados con medios ajenos.

Es importante destacar que desde la perspectiva de la fiscalidad internacional la denominación formal del operador como "agencia de viajes" es irrelevante para la aplicación del REAV. El TJUE ha reiterado que el régimen se aplica a cualquier operador económico que organice en su nombre propio viajes o paquetes turísticos adquiriendo los servicios a terceros, con independencia de que tenga o no la calificación jurídica de agencia de viajes. Esta doctrina se establece desde la sentencia de 22 de octubre de 1998 (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett & Baldwin) y ha sido constantemente confirmada.

Cabe mencionar que a través del artículo 147 LIVA se introduce la opción de aplicación del régimen general. Por el mismo, se permite a los sujetos pasivos no aplicar el REAV y acogerse al régimen general, operación por operación, cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional con derecho a deducir o a la devolución del IVA. El artículo 52 RIVA que regula el ejercicio de la opción, establece que debe comunicarse por escrito al

destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación, aunque se presume realizada si la factura emitida no contiene la mención "régimen especial de las agencias de viajes".

En cuanto al ámbito objetivo del REAV, el artículo 141 LIVA considera viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario (guías turísticos, entradas a museos, seguros de viaje, etc.). A efectos del REAV, el artículo 144 LIVA establece que todas las operaciones efectuadas por la agencia respecto de cada viajero para la realización de un viaje tienen la consideración de prestación de servicios única.

Esta prestación única se localiza (artículo 144 LIVA) donde la agencia tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde el que se efectúe la operación, con independencia de dónde se presten materialmente los servicios subyacentes. Esta regla especial de localización es la que justifica la existencia misma del régimen, ya que permite a la agencia emitir una única factura sujeta a un solo ordenamiento tributario.

Respecto a la base imponible, el artículo 145 LIVA la define como el margen bruto de la agencia de viajes, determinado operación por operación. La fórmula aplicable sería: “base imponible es igual al precio total facturado al cliente (IVA excluido) menos costes de adquisición de bienes y servicios que redunden directamente en beneficio del viajero (impuestos incluidos)”. Según la normativa de referencia, no forman parte del cálculo del margen bruto: (i) los importes correspondientes a operaciones exentas por aplicarse fuera de la UE; (ii) las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera; y (iii) los gastos de teléfono, correspondencia y análogos efectuados por la agencia.

Por su parte, el artículo 146 LIVA establece que las agencias sometidas al REAV no pueden deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la realización del viaje que redunden directamente en beneficio del viajero (hoteles, transporte, actividades turísticas, etc.). Por esto es que este importe de IVA se traduce en el coste de la agencia y se neutraliza vía la mecánica del margen bruto. Por el contrario, el IVA soportado en los gastos generales de la agencia (arrendamiento de oficinas, suministros, servicios profesionales) sí es deducible conforme a las reglas generales de IVA.

Por otro lado, el artículo 143 LIVA, establece la exención de los servicios del REAV cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos en beneficio del viajero se realizan

fuera de la Comunidad Europea. Cuando el viaje discurre tanto dentro como fuera de la Unión Europea (UE), la exención aplica proporcionalmente a la parte extracomunitaria, en función de los costes soportados en cada territorio. Esta exención tiene una incidencia directa en la determinación del margen bruto, esto porque los costes correspondientes a la parte exenta no se computan a efectos del cálculo, quedando la base imponible reducida a la fracción del margen correspondiente a los servicios prestados dentro de la UE.

Respecto de obligaciones formales de facturación el artículo 142 LIVA establece que bajo el REAV no es obligatorio consignar separadamente la cuota de IVA repercutida en la factura, entendiéndose incluida en el precio. La factura debe contener la mención expresa "régimen especial de las agencias de viajes". Esta obligación formal es el mecanismo por el que se presume la renuncia a la opción por el régimen general.

En este punto de desarrollo y para avanzar en el análisis del alcance del REAV es clave considerar la evolución jurisprudencial y los hitos del TJUE con foco en turismo. A continuación se mencionan las siguientes:

a) Sentencia del TJUE, asunto C-163/91 de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel. Esta es una sentencia fundacional del REAV. El TJUE declaró que el régimen se aplica incluso cuando la agencia únicamente proporciona alojamiento, sin incluir transporte. Afirma que la interpretación del concepto "viaje" debe ser amplia, con el fin de no privar al régimen de gran parte de su efecto útil. La DGT española ha citado esta doctrina de forma reiterada para aclarar que el suministro aislado de hospedaje en nombre propio usando medios ajenos puede quedar sujeto al REAV.

b) Sentencias del TJUE, asuntos C-308/96 y C-94/97, de 22 de octubre de 1998, Madgett & Baldwin. El Tribunal confirmó que el REAV no está reservado a quienes tienen formalmente el estatuto de agencia de viajes o tour operador, sino que se extiende a cualquier empresario que, actuando en nombre propio, adquiere servicios de viaje a terceros para proporcionarlos a sus clientes como parte de un paquete. Esta doctrina amplía considerablemente el círculo de sujetos obligados y ha sido determinante en la doctrina de la DGT española.

c) Sentencia del TJUE, asunto C-200/04, de 13 de octubre de 2005, ISt. El TJUE amplió la noción de "viaje" a supuestos en que los servicios de transporte y alojamiento no son accesorios sino el objeto principal de la prestación, lo que resultó relevante para delimitar

cuándo la tributación por el REAV resulta procedente frente a servicios educativos u otros de naturaleza mixta.

d) Sentencia del TJUE, asunto C-189/11, de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España. Esta sentencia marca un antes y un después en la regulación española del REAV. El TJUE estimó parcialmente el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra España y declaró que la normativa española vulneraba la Directiva en tres puntos fundamentales:

> (i) Viajeros vs. clientes. El TJUE clarificó que el REAV debe aplicarse con independencia de que el destinatario del servicio sea un viajero (consumidor final) o un empresario o profesional. España ya aplicaba este criterio, por lo que fue absuelto en este punto.
>
> (ii) Determinación global de la base imponible. España permitía que las agencias calculasen la base imponible de forma global para cada período de liquidación (en lugar de operación por operación), lo que el TJUE declaró incompatible con los artículos 306 a 310 de la Directiva. Esta fue la principal condena específica a España.
>
> (iii) Mención en factura de cuotas deducibles. La normativa española permitía que, al optar por el régimen general respecto de clientes empresarios, la factura consignara una cuota de IVA deducible sin relación directa con el impuesto devengado. El TJUE también declaró esto incompatible con la Directiva.

Como consecuencia directa, la Ley 28/2014 reformó los artículos 141 a 147 LIVA con efectos desde el 1 de enero de 2015, introduciendo la opción por el régimen general operación por operación cuando el cliente es un empresario con derecho a deducir (actual artículo 147 LIVA), que se desarrolla en el artículo 52 RIVA.

e) Sentencia del TJUE, asunto C-108/22, de 29 de junio de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. El TJUE confirmó que la mera reventa de servicios de alojamiento hotelero, sin acompañamiento de ningún servicio adicional, puede quedar comprendida en el REAV, puesto que se trata de una actividad comparable a la de las agencias de viajes. El Tribunal subrayó, además, que la exclusión de estos operadores del régimen implicaría que se enfrentaran a las dificultades de gestión del IVA (múltiples localizaciones de los hoteles, tipos reducidos aplicables) que el REAV precisamente pretende evitar. Esta sentencia ha generado controversia en varios Estados miembros, entre ellos España, ya que potencialmente

obligaría a operadores que realizan de forma incidental refacturaciones de alojamiento a aplicar el REAV, con el consiguiente impacto en la deducibilidad de su IVA soportado.

Por otro lado, para complementar el análisis de la normativa REAV, se analiza a continuación la doctrina de la Dirección General de Tributos, con las siguientes consultas vinculantes relevantes:

a) Consultas V0186-16 de 20 de enero de 2016 y V0958-16 de 10 de marzo de 2016. La DGT confirmó en estas consultas que las agencias mayoristas están obligadas a aplicar el REAV siempre que cumplan los requisitos del artículo 141 LIVA. La clave reside en si la agencia actúa jurídicamente en nombre propio frente al viajero, con independencia de que el destinatario inmediato de la factura sea otra agencia y no el viajero final. La DGT establece que "debe considerarse que las agencias de viajes actúan en nombre propio frente al viajero cuando actúen en nombre propio frente a otras agencias de viajes que prestan los servicios a dichos viajeros", lo que puede dar lugar a la aplicación del REAV en cadena a lo largo de toda la distribución.

b) Consulta V0461-22, de 10 de marzo de 2022. La consultante era una sociedad que adquiría vuelos chárter en nombre propio para revenderlos a otros brokers, los cuales los comercializarían a los clientes finales. La DGT concluyó que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE (en particular Madgett & Baldwin), el REAV puede aplicarse en cadena, de modo que el operador que actúa en nombre propio adquiriendo un servicio de viaje para venderlo a otros intermediarios debe aplicar el régimen especial. En segundo lugar, respecto a las ventas a empresas no establecidas en la UE, la DGT analizó la posible exención por servicios extracomunitarios del artículo 143 LIVA.

c) Consulta V1630-23, de 9 de junio de 2023. La consultante era una agencia minorista que compraba viajes a una agencia mayorista y los revendía a sus clientes, pero también cobraba en ocasiones comisiones por ventas en las que intermediaba en nombre ajeno. La DGT distinguió claramente dos regímenes: cuando actúa en nombre propio respecto de los viajeros, aplica el REAV; cuando actúa en nombre y por cuenta del cliente, presta un servicio de mediación distinto que tributa por el régimen general. Esta dualidad operativa, habitual en la práctica, obliga a una correcta identificación contractual del papel de la agencia en cada operación.

d) Consulta V3290-19, de 28 de noviembre de 2019. Esta consulta clarificó el régimen de facturación cuando la agencia actúa como mediadora en nombre y por cuenta ajena. En estos casos no se aplica el REAV, pero la agencia debe atenerse a la Disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación (Real Decreto 1619/2012), que regula específicamente las facturas expedidas por agencias mediadoras en nombre ajeno. Se trata de una distinción de gran relevancia práctica pues determina si el IVA de la operación subyacente es deducible para el cliente.

e) Consulta V0104-15, de 16 de enero de 2015. Esta es una de las consultas de mayor impacto práctico para el sector. La consultante era la federación de asociaciones de agencias de viajes españolas (FETAVE), cuyos miembros tributaban en el REAV. Planteó la dificultad para determinar con exactitud la base imponible en el momento del devengo, debido a prácticas del sector como descuentos y rebajas por volumen, supuestos de "subocupación" y "extracupos", y variaciones de precios condicionadas a factores inciertos. La DGT dio el visto bueno a utilizar como base imponible provisional el margen bruto real del año anterior, con regularización en el último período de liquidación del ejercicio en curso, siempre que el criterio se mantenga homogéneo en el tiempo. Esta doctrina sigue siendo de aplicación y resulta especialmente útil para agencias con alta variabilidad en sus márgenes.

En conclusión, por lo expuesto en los apartados anteriores, se observa que el REAV presenta varias tensiones no resueltas que son objeto de debate académico y práctico en el ámbito de la fiscalidad internacional:

- La aplicación en cadena del REAV (confirmada por el TJUE y la DGT) genera situaciones en las que la cadena de valor turística queda sujeta a múltiples márgenes gravados, sin posibilidad de deducción entre eslabones intermedios, lo que puede producir una cascada implícita de IVA contraria al principio de neutralidad.
- La imposibilidad del cliente empresarial de deducir el IVA implícito en el precio del viaje, en los casos en que la agencia no haya optado por el régimen general, desincentiva la intermediación agencial y favorece la contratación directa con los proveedores de servicios, lo que distorsiona el mercado interior europeo.
- La reciente STJUE C-108/22 (Dyrektor, 2023) sobre la reventa de alojamiento plantea el riesgo de que cualquier empresa que refacture servicios de hospedaje (incluyendo

empresas no turísticas que gestionen viajes de empleados) quede involuntariamente sujeta al REAV, con la pérdida de deducibilidad del IVA soportado que ello conlleva.

- La falta de armonización plena del REAV en la UE sigue siendo una fuente de distorsión en el mercado interior, especialmente en el contexto de la economía digital, donde plataformas de intermediación como Booking.com o Airbnb plantean interrogantes aún no resueltos sobre su sujeción al régimen.

2.2.1.2. DAC7 y los Servicios Turísticos en la Economía Digital: Obligaciones de Reporte de los Operadores de Plataformas

La Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, conocida como DAC7, tiene como objetivo dar respuesta a los desafíos que la digitalización de la economía plantea en materia de control tributario, prevención del fraude fiscal y lucha contra la evasión y elusión fiscales en el mercado interior. Siguiendo lo expuesto por el autor Dourado (2022), " con la DAC 7 se establece un mecanismo para el intercambio de información entre los Estados miembros centrado en la información obtenida de los operadores de plataformas digitales" (p. 110).

El proceso de transposición en España se realizó con la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que introdujo la Disposición Adicional 25.ª LGT, alineada con el artículo 8 bis quarter y el Anexo V de la Directiva 2011/16/UE. El desarrollo reglamentario se completó mediante el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, y la Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero, que aprobó los modelos 040 y 238. Asimismo, España suscribió el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales (DPI AMAC), publicado en el BOE de 19 de septiembre de 2023.

Citada la normativa de referencia y con carácter previo al análisis de fondo, resulta necesario fijar el significado técnico-jurídico de los conceptos que estructuran el ámbito de aplicación de la Directiva y su transposición española, conforme a las definiciones establecidas en la Sección I del Anexo V de la Directiva (UE) 2021/514 y en el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007 (según redacción introducida por el Real Decreto 117/2024):

a) Plataforma: A efectos de la DAC7, se entiende por plataforma cualquier software, incluidos los sitios web o partes de ellos y las aplicaciones, entre ellas las aplicaciones móviles, que sea accesible para los usuarios y que permita a los vendedores ponerse en contacto con otros

usuarios para llevar a cabo una actividad pertinente, de forma directa o indirecta (Directiva (UE) 2021/514, Anexo V, Sección I, letra a). La norma extiende este concepto a cualquier modalidad de recaudación y pago de una contraprestación respecto de la actividad pertinente.

Igualmente relevante, por su función delimitadora del ámbito objetivo, es la exclusión expresa que la misma disposición establece respecto del software que, sin ninguna otra intervención para llevar a cabo la actividad pertinente, permita exclusivamente: (i) procesar pagos relacionados con dicha actividad; (ii) que los usuarios ofrezcan o promocionen una actividad pertinente; o (iii) redirigir o transferir usuarios a una plataforma. Estas tres exclusiones tienen consecuencias directas para determinados modelos de negocio del sector turístico, como se analiza en los apartados siguientes.

b) Operador de plataforma: La Directiva define al operador de plataforma como la entidad que celebra contratos con vendedores para poner toda o parte de una plataforma a disposición de tales vendedores (Anexo V, Sección I, letra d). Este concepto centra la obligación de reporte en quien mantiene una relación contractual con el vendedor y le facilita el acceso a la plataforma, con independencia de si el operador interviene o no en la transacción final.

c) Operador de plataforma excluido: Es aquel operador que haya demostrado, con carácter previo y anual, a satisfacción de la Administración tributaria competente, que el modelo empresarial de su plataforma es tal que esta no tiene vendedores sujetos a comunicación de información. Este tipo de operador queda relevado de las obligaciones sustantivas de reporte, aunque mantiene la obligación de presentar anualmente una declaración negativa ante la AEAT mediante el modelo 238.

d) Actividad pertinente: Es el elemento central que determina si una operación queda dentro del ámbito de aplicación material de la Directiva. Conforme al Anexo V, Sección I, letra e, de la Directiva (UE) 2021/514, constituyen actividades pertinentes las siguientes operaciones realizadas a cambio de una contraprestación: (i) El arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles, incluyendo inmuebles de uso residencial y comercial, y cualquier otro tipo de bien inmueble, así como plazas de aparcamiento; (ii) Los servicios personales; (iii) La venta de bienes; y (iv) El arrendamiento de cualquier medio de transporte. La misma disposición excluye de este concepto las actividades llevadas a cabo por un vendedor que

actúe como empleado del operador de plataforma o de una entidad vinculada a este. Esta exclusión, cuyo alcance ha sido objeto de interpretación por diversas administraciones tributarias europeas, se analiza en el apartado de doctrina comparada.

Por lo expuesto, puede concluirse que cualquier servicio turístico que no encuadre en alguna de estas categorías queda fuera del ámbito de la Directiva sin necesidad de exclusión expresa. A continuación se analizan diversos supuestos:

a) Venta de paquetes turísticos y reservas de viaje organizadas: Las agencias de viajes en línea que comercializan paquetes turísticos combinados (vuelo, alojamiento y traslado ofertados como producto único) no quedan sujetas a la DAC7 por razón de esa actividad específica. Un paquete turístico es un bien inmaterial, no satisface el requisito de materialidad que el Anexo V, Sección I, letra e.3, exige para que la venta de bienes constituya actividad pertinente. Asimismo, la organización y comercialización de paquetes turísticos no encuadra en el concepto de servicio personal, categoría que la Directiva reserva a prestaciones de trabajo por horas o tareas, ejecutadas por personas físicas a solicitud específica del usuario (Anexo V, Sección I, letra e.2).

b) Venta de billetes de transporte regular (vuelos, ferroviario, autobús): Las plataformas que comercializan billetes para servicios de transporte de pasajeros en líneas regulares no están sujetas a la DAC7 por esta actividad. La categoría de arrendamiento de medios de transporte del Anexo V exige que se produzca la cesión del uso del vehículo al usuario, supuesto cualitativamente distinto al transporte como servicio: en el transporte regular, la compañía operadora presta el servicio de desplazamiento, sin que se produzca cesión alguna del vehículo al pasajero. Adicionalmente, los servicios de transporte operados conforme a horario predeterminado no califican como servicios personales, al no admitir adaptación individualizada a solicitud del usuario. Este criterio ha sido confirmado expresamente por la autoridad fiscal neerlandesa[3] y por la OCDE[4].

c) Seguros de viaje y productos financieros asociados: Las plataformas que intermedian en la comercialización de seguros de viaje, seguros de cancelación o cualquier otro producto de seguro quedan excluidas del ámbito de la DAC7 por esa actividad. Los servicios financieros y

[3] Belastingdienst, FAQ DAC7, 2024; https://www.belastingdienst.nl
[4] FAQ Model Reporting Rules, enero de 2023 https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm

de seguros no forman parte de las cuatro actividades pertinentes del Anexo V: un contrato de seguro es un bien inmaterial, su intermediación no constituye prestación de un servicio personal en el sentido normativo, y tampoco se encuadra en las categorías de arrendamiento inmobiliario o de medios de transporte.

d) Entradas a eventos, atracciones y experiencias no personalizadas: Las plataformas que venden entradas a museos, parques temáticos, espectáculos, conciertos o visitas a monumentos no están sujetas a la DAC7 cuando la actividad consiste en el mero acceso a un recinto o evento, sin que medie un servicio personal individualizado bajo demanda. El Anexo V define el servicio personal como aquel que implica trabajo por horas o tareas, prestado por una o varias personas físicas a solicitud específica del usuario. La venta de una entrada no supone trabajo personal adaptado bajo demanda, dado que la experiencia ofrecida es idéntica para todos los asistentes y no admite modificación individual.

e) Publicidad y promoción turística en línea: Los portales que se limitan a publicitar alojamientos, destinos o actividades turísticas sin intervenir en la transacción económica ni conocer el importe de la contraprestación no están sujetos a la DAC7. La propia definición de plataforma del Anexo V excluye expresamente al software que, sin ninguna otra intervención para llevar a cabo la actividad pertinente, permita exclusivamente que los usuarios ofrezcan o promocionen una actividad pertinente (Directiva (UE) 2021/514, Anexo V, Sección I, letra a, inciso segundo). La AEAT confirma esta exclusión en sus preguntas frecuentes publicadas en sede electrónica: dado que el software exclusivamente proporciona un servicio de publicidad, no nace obligación de comunicar información.

f) Pasarelas de pago y procesadores de transacciones turísticas: Los sistemas de pago integrados en plataformas turísticas que operan exclusivamente procesando el pago, sin intervenir en la facilitación de la actividad pertinente, no quedan sujetos a la DAC7. La Directiva excluye de la definición de plataforma al software que, sin otra intervención, permita únicamente procesar pagos relacionados con la actividad pertinente (Directiva (UE) 2021/514, Anexo V, Sección I, letra a).

g) Grandes operadores hoteleros y turísticos: Las cadenas hoteleras o grandes gestoras de alojamiento que superen las 2.000 actividades pertinentes de arrendamiento durante el período de referencia respecto de un mismo bien inmueble comercializado quedan excluidas del reporte como vendedores. Conforme al criterio de la OCDE (FAQ Model Reporting Rules,

enero de 2023), el umbral de 2.000 se computa sumando el número de días que cada unidad del inmueble estuvo arrendada, de modo que "días arrendados" no equivale a "reservas": una reserva de cinco noches computa como cinco días hacia el umbral. Esta exclusión opera a nivel de vendedor, no de plataforma: el operador que las intermedia puede seguir siendo operador obligado, pero quedará relevado de reportar específicamente a estos vendedores.

h) Bienes digitales e intangibles con temática turística: La venta de guías de viaje digitales, mapas, aplicaciones de navegación, contenidos audiovisuales descargables o cualquier otro bien digital con temática turística no está sujeta a la DAC7. La Directiva define los bienes, a efectos de la categoría de "venta de bienes", como exclusivamente bienes materiales (Anexo V, Sección I, letra e.3). Los bienes digitales o inmateriales carecen de dicha condición y, por tanto, su venta no puede constituir actividad pertinente bajo esta categoría, con independencia de su contenido temático.

i) Comparadores de precios y metabuscadores turísticos: Los comparadores de precios de vuelos o alojamientos (como Skyscanner, Trivago o Kayak) que redirigen al usuario a la plataforma de reserva sin intervenir en la transacción ni conocer la contraprestación no quedan sujetos a la DAC7. El Anexo V excluye expresamente al software que permita únicamente redirigir o transferir usuarios a una plataforma (Directiva (UE) 2021/514, Anexo V, Sección I, letra a). La clave interpretativa radica en que el metabuscador no celebra contratos con vendedores para poner a su disposición la plataforma, ni conoce ni intermedia la contraprestación: se limita a enlazar con quien sí realiza esas funciones.

Por otro lado, para avanzar en el análisis de la DAC7 y con foco en turismo digital, es clave analizar la doctrina administrativa española existente y además comparada en la UE.

En este sentido, hasta la fecha de elaboración del presente trabajo, la DGT no ha emitido consultas vinculantes que aborden específicamente la delimitación del ámbito objetivo de la DAC7 en relación con servicios turísticos concretos, en particular respecto de la inclusión o exclusión de determinadas actividades en el modelo 238. Puede observarse que las consultas tributarias sobre turismo y plataformas digitales se han concentrado en la tributación sustantiva de los vendedores, en sede de IRPF e IVA, sin que hasta la fecha se haya producido pronunciamiento vinculante alguno sobre la calificación de actividades turísticas específicas a efectos de las obligaciones de reporte de los operadores de plataformas.

Las Preguntas Frecuentes (FAQ) publicadas por la AEAT en su sede electrónica (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-238-decl_____informacion-parte-operadores-plataformas/preguntas-frecuentes.html) constituyen, en el momento presente, el principal instrumento interpretativo de naturaleza administrativa disponible en España sobre la DAC7. Si bien estas FAQ carecen de carácter vinculante formal en el sentido del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, han operado en la práctica como el canal principal a través del cual la Agencia ha resuelto las dudas operativas de los obligados tributarios.

Esta ausencia de pronunciamientos vinculantes genera una laguna interpretativa que los operadores activos en España deben cubrir acudiendo, con las debidas cautelas, a los criterios desarrollados por otras administraciones tributarias de la UE, en particular las de Países Bajos y Bélgica que han desarrollado más el tema, en la medida en que la Directiva es de aplicación uniforme en toda la Unión.

En esta línea, pueden citarse las siguientes consultas vinculantes relevantes por materia conexa a DAC7 y turismo:

a) DGT V1778-24, de 17 de julio de 2024. Se consulta sobre la tributación en IVA e IRPF de servicios complementarios al arrendamiento turístico (rutas de senderismo, visitas guiadas, transporte, limpieza y servicio de restaurante). La DGT distingue tres escenarios con consecuencias directas para la calificación de la actividad a efectos de la DAC7: (i) Arrendamiento puro sin servicios adicionales: el alquiler turístico queda sujeto pero exento de IVA cuando lo presta un particular; no hay servicios personales adicionales que generen obligación de reporte independiente; (ii) Arrendamiento con servicios similares a los hoteleros (limpieza, restaurante, lavandería) prestados con personal contratado a jornada completa: las rentas se califican como rendimientos de actividades económicas, tributando al tipo general del IVA; (iii) Servicios complementarios de naturaleza personal como rutas guiadas o transporte al destino: gravados al tipo general del 21% como rendimientos afectos a la actividad, diferenciados del arrendamiento principal. Desde la perspectiva de la DAC7, si la plataforma intermedia tanto el arrendamiento inmobiliario como servicios complementarios de naturaleza personal (guías turísticos, traslados), pueden concurrir dos actividades pertinentes reportables de forma separada: el arrendamiento (categoría e.1 del Anexo V) y el servicio personal (categoría e.2). Por el contrario, si la plataforma únicamente

intermedia el alojamiento y el propietario presta los servicios complementarios fuera del canal de la plataforma, estos últimos no generan obligación de reporte sobre el operador.

b) DGT V1706-24, de 11 de julio de 2024. Se consulta sobre la calificación del arrendamiento turístico como actividad económica a efectos del IRPF. Se reafirma que cuando el propietario emplea a una persona con contrato laboral a jornada completa para gestionar el arrendamiento, este se califica como actividad económica aunque no se presten servicios propios de la industria hotelera. Desde la perspectiva de la DAC7, la calificación del vendedor como empresario o profesional intensifica el valor del cruce de información entre el modelo 238 y las declaraciones de IVA e Impuesto sobre Sociedades. El operador reporta la contraprestación pagada al vendedor sin distinción de su régimen fiscal, pero la AEAT utilizará esa información para verificar la coherencia con las declaraciones sustantivas del vendedor, detectando posibles omisiones o incongruencias.

Respecto a la doctrina administrativa comparada en la UE, a la fecha de elaboración del presente trabajo, no existe jurisprudencia del TJUE ni de tribunales nacionales de los Estados miembro que haya resuelto controversias sobre la aplicación de la DAC7 a servicios turísticos específicos. Ello resulta esperable por razones cronológicas: el primer período de reporte se completó en enero de 2024 y los mecanismos de comprobación e impugnación requieren tiempo suficiente para producir litigios consolidados. Lo que sí existe es un cuerpo significativo de soft law administrativo “FAQ, guías técnicas y circulares interpretativas” emitido por las autoridades tributarias de varios Estados miembros. A continuación se mencionan:

a) Países Bajos, Belastingdienst (https://www.belastingdienst.nl): La autoridad fiscal neerlandesa ha publicado la guía interpretativa más desarrollada de la Unión Europea en materia de DAC7, con especial relevancia para el sector turístico.

- Concepto de servicio personal y transporte turístico: El Secretario de Estado de Finanzas neerlandés ha establecido el siguiente criterio para distinguir el servicio personal sujeto a reporte del transporte regular excluido: para que exista un servicio personal a efectos de la DAC7, es necesario que el usuario tenga la posibilidad de ejercer influencia sobre la prestación. Este requisito no concurre en los servicios de transporte público operados conforme a un horario predeterminado (autobús, tren, avión), donde el usuario no puede solicitar adaptación ni modificación del servicio.

Por tanto, estos servicios no se clasifican como servicios personales a efectos de la DAC7. En cambio, un servicio de traslado privado contratado bajo demanda con conductor asignado sí podría constituir actividad pertinente.

- Plataformas propias de grupos turísticos: La Belastingdienst y la OCDE han aclarado conjuntamente que las obligaciones de reporte no se aplican a entidades que venden sus propios productos a través de la web de otra empresa del mismo grupo. Una cadena hotelera que comercializa habitaciones exclusivamente a través de su propio sitio web, sin registrar vendedores independientes en la plataforma, no activa la obligación de reporte porque el software no conecta a vendedores terceros con usuarios: la empresa es a la vez operadora y prestadora del servicio.
- Herramienta de autodiagnóstico (platform check): La Belastingdienst ha publicado un formulario de verificación que permite a los operadores determinar si están sujetos a la DAC7. En el ámbito turístico, la herramienta confirma que no existe plataforma digital a efectos de la Directiva cuando el software se utiliza únicamente para procesar pagos, publicitar servicios o redirigir usuarios a una plataforma, supuestos relevantes para comparadores, pasarelas de pago y portales de publicidad turística.

b) Bélgica, FAQ SPF Finances / FOD Financiën (https://finances.belgium.be): Se destacan:

- OTAs que revenden en nombre propio: La FAQ belga aclara que las transacciones indirectas pueden generar obligaciones de reporte DAC7. En concreto, la situación en que el operador de la plataforma adquiere la actividad pertinente de sus vendedores y la ofrece en su propio nombre queda cubierta por las obligaciones de la DAC7. La exclusión solo opera cuando el operador que adquiere y revende en nombre propio ejecuta la actividad a través de sus propios empleados o de empleados de una entidad vinculada. La consecuencia para las OTAs es relevante: una agencia en línea que compra noches de hotel y las revende en nombre propio, apoyándose en establecimientos independientes, puede tener obligación de reporte sobre esos establecimientos como vendedores.
- Transacciones indirectas de bienes: La FAQ belga aclara que cuando un operador de plataforma adquiere bienes a un mayorista en una relación comercial tradicional y los revende en nombre propio, el mayorista no queda capturado como vendedor. Esta distinción implica que la DAC7 captura al vendedor independiente que utiliza la

plataforma como canal, no al proveedor que vende a la plataforma en el marco de una cadena de distribución ordinaria.

c) Alemania, Bundesministerium der Finanzen / BZSt (https://www.bundesfinanzministerium.de):

- Alcance de la exclusión de empleados: El Ministerio Federal de Finanzas alemán ha precisado que solo quedan amparadas por la exclusión del concepto de actividad pertinente las actividades realizadas por empleados del propio operador de plataforma o de una entidad vinculada que actúen en esa calidad laboral. Las actividades realizadas por entidades vinculadas al operador de plataforma que no cuenten con relación laboral directa con la plataforma pueden constituir actividad pertinente sujeta a reporte. Esta interpretación tiene consecuencias directas para estructuras de grupos turísticos verticalmente integrados en los que la plataforma y los prestadores de servicios son sociedades del mismo grupo, pero no existe vínculo laboral entre la plataforma y los ejecutores materiales del servicio.

Como conclusión, es de destacar que la doctrina administrativa neerlandesa y belga constituye la referencia interpretativa más desarrollada dentro de la UE en materia de DAC7. No obstante, debe tenerse presente que estas FAQ carecen de efecto vinculante en el ordenamiento español y que su aplicación en España queda condicionada a la postura que adopte la AEAT, cuya potestad interpretativa sobre la norma de transposición es autónoma respecto de la de otras administraciones nacionales.

Ahora bien, para avanzar en el análisis, es clave revisar el ámbito subjetivo de la DAC7. En este sentido, los sujetos obligados a presentar el modelo 238 son los delimitados en el artículo 54 ter, apartados 2 (párrafo segundo) y 3, del Real Decreto 1065/2007, en la redacción introducida por el Real Decreto 117/2024. En síntesis:

a) Operador de plataforma excluido debe presentar una declaración negativa anual acreditando que su plataforma no tiene vendedores sujetos a comunicación.

b) Operador de plataforma residente fiscal en España, o que, no siendo residente fiscal en España ni en ningún otro Estado miembro, cumpla alguno de los siguientes criterios de conexión: (i) que se hubiera constituido con arreglo a la legislación española; (ii) que tenga su sede de dirección, incluida su dirección efectiva, en España; o (iii) que tenga un

establecimiento permanente en España y no sea un operador de plataforma cualificado externo a la Unión.

c) Operadores de plataforma extranjeros no cualificados registrados en España: Son aquellos que no cumplen los criterios de conexión anteriores en ningún Estado miembro, pero facilitan la realización de actividades pertinentes por vendedores residentes en un Estado miembro, o que conlleven el arrendamiento de inmuebles ubicados en un Estado miembro. Estos operadores deben registrarse en España presentando el modelo 040 y quedan obligados a presentar anualmente el modelo 238.

Supuesto de declaración delegada entre operadores: El operador de plataforma obligado que pueda acreditar que la misma información ha sido comunicada por otro operador de plataforma obligado deberá presentar el modelo 238 únicamente con los datos identificativos de ambos operadores, seleccionando en el campo "Tipo de presentación" la opción "Sin vendedores que declarar porque otro operador de plataforma declara por mí (exento)".

Por otra parte, los vendedores tienen la obligación de suministrar al operador de plataforma la información necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones de reporte, conforme al artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007.

a) Si el vendedor es persona física: Nombre y apellidos; dirección principal; número de identificación fiscal, con indicación del Estado miembro o jurisdicción de emisión; o, en su ausencia, lugar de nacimiento; número de identificación a efectos del IVA o tributo análogo, cuando proceda; y fecha de nacimiento.

b) Si el vendedor es una entidad: Razón social; dirección principal; número de identificación fiscal, con indicación del Estado miembro o jurisdicción de emisión; número de identificación a efectos del IVA o tributo análogo, cuando proceda; número de registro de la empresa, cuando proceda; e identificación de los establecimientos permanentes desde los que se ejercen actividades en la UE, con indicación del Estado miembro en que estén ubicados.

c) Información adicional exigida en caso de arrendamiento de bienes inmuebles: Dirección completa de cada bien inmueble; número de referencia catastral o equivalente en otras jurisdicciones; y documentos o datos que acrediten que el bien inmueble pertenece al

mismo propietario, cuando se trate de un vendedor excluido por superar el umbral de actividades pertinentes.

Por otro lado, el Anexo V, Sección III, de la Directiva (UE) 2021/514 establece cuatro categorías de vendedores excluidos, respecto de los cuales los operadores de plataformas no tienen obligación de obtener, recopilar ni reportar información:

a) Las entidades estatales.

b) Las entidades cuyo capital social se negocia regularmente en un mercado de valores reconocido, o las entidades vinculadas a estas.

c) Las entidades respecto de las cuales el operador haya facilitado más de 2.000 actividades pertinentes de arrendamiento o cesión temporal en un mismo inmueble durante el período de referencia.

d) Los vendedores a los que el operador haya facilitado menos de treinta actividades pertinentes de venta de bienes, por las que el importe total de la contraprestación no haya superado los 2.000 euros durante el período de referencia.

Los operadores verificarán la concurrencia de estas condiciones mediante información públicamente disponible o sus propios registros.

Cabe mencionar que todo operador de plataforma tiene la obligación de informar a cada vendedor persona física sujeto a comunicación de que la información recopilada será suministrada a la Administración tributaria y transmitida al Estado que corresponda conforme a la Directiva (UE) 2021/514.

En cuanto a la información a reportar, el modelo 238 está regulado en el Anexo II de la Orden HAC/72/2024, en relación con el artículo 54 ter, apartado 4, del Real Decreto 1065/2007:

a) Respecto del operador de plataforma obligado: Denominación social; NIF y, en su caso, número de identificación individual asignado por la Administración tributaria española; identificación de la plataforma; Estado miembro o jurisdicción asociada de cumplimiento, cuando el operador cumpla criterios de conexión en más de una jurisdicción.

b) Respecto de cada vendedor sujeto a comunicación que lleve a cabo actividades pertinentes distintas del arrendamiento de bienes inmuebles: Los datos obtenidos conforme a los procedimientos de diligencia debida aplicables; identificador de la cuenta financiera,

cuando esté disponible; titular de la cuenta financiera si difiere del vendedor, junto con cualquier otra información de identificación financiera disponible; cada Estado miembro o jurisdicción asociada en la que el vendedor es residente; contraprestación total pagada o abonada y número de actividades pertinentes, desglosados por trimestre; y comisiones, fianzas, tarifas, tributos y cantidades análogas retenidas o cobradas por el operador durante cada trimestre.

c) Respecto de cada vendedor que lleve a cabo actividades pertinentes de arrendamiento de bienes inmuebles: Dirección y número de referencia catastral o equivalente de cada inmueble, cuando se conozcan; y número de días arrendados por inmueble durante el período de referencia y tipo de inmueble, cuando se conozcan.

Como puede observarse, la contraprestación constituye el dato económico nuclear del modelo 238. El Anexo del Real Decreto 117/2024 la define como "todo tipo de compensación, neta de tasas, comisiones o impuestos retenidos o cobrados por el operador de plataforma obligado a comunicar información, que se pague o abone a un vendedor en relación con la actividad pertinente, cuyo importe conozca o pueda razonablemente conocer el operador de plataforma".

Esta definición introduce dos elementos de especial relevancia interpretativa. En primer lugar, la exigencia de que sea neta de comisiones e impuestos del operador, situando en el vendedor la perspectiva de referencia del dato económico; en segundo lugar, el criterio del conocimiento razonable, que impone al operador una obligación de diligencia activa en la obtención del dato, sin que la ignorancia voluntaria resulte amparada por la norma.

Conforme a la Orden HAC/72/2024, la información sobre contraprestación se desglosa en los siguientes campos del modelo 238: Contraprestación por trimestre, con indicación de la moneda; número de actividades pertinentes por trimestre; comisiones, fianzas, tarifas y otras cantidades análogas retenidas o cobradas por el operador por trimestre, con indicación de la moneda; e impuestos cobrados por el operador por trimestre, con indicación de la moneda.

En el sector turístico, debe entenderse como contraprestación a la tarifa por el servicio que recibe el vendedor, neta de las comisiones e impuestos del operador de la plataforma digital.

2.2.2. Tratamiento impositivo de los ingresos de la Agencia de Viajes española

Respecto de los ingresos que pueda obtener una agencia de viajes y la posibilidad de aplicar el REAV a efectos de IVA en España, deben distinguirse dos modelos:

- Si la agencia actúa en nombre propio, como principal respecto de los viajeros y utilizan bienes o servicios de otros empresarios o profesionales para la realización del viaje: Aplica REAV obligatorio conforme a los artículos 141 y ss. LIVA.
- Si la agencia actúa en nombre ajeno, como intermediaria en la operación: Aplica régimen general al 21%, sin REAV, con el IVA de la comisión deducible para el hotel.

En el primer modelo, considerando que se cumplen los requisitos para la aplicación del REAV, se distinguen los siguientes escenarios en el caso bajo estudio:

a) Que la agencia de viajes española contrate en nombre propio y a favor del viajero argentino/colombiano un hotel ubicado en España: De acuerdo con el artículo 144 LIVA, las operaciones efectuadas por la agencia respecto de cada viajero se consideran una prestación única, realizada en el lugar donde la agencia esté establecida, es decir, en España. Por tanto, la operación descrita estará sujeta al IVA español. No procede la exención por exportación de servicios, ya que el servicio se disfruta en España.

Bajo el REAV, la base imponible del IVA será el margen bruto de la agencia, es decir, la diferencia entre el importe cobrado al cliente y el coste de los servicios adquiridos a terceros (artículo 145 LIVA). El servicio prestado por la agencia de viajes española al cliente argentino/colombiano estará sujeto al IVA español, aplicando el tipo impositivo general del 21% sobre dicho margen.

La agencia de viajes deberá emitir factura al cliente argentino/colombiano por los servicios prestados. Conforme al artículo 142 LIVA, no existe obligación de consignar en dicha factura la cuota de IVA repercutida de forma separada. La cantidad total cobrada al cliente mediante dicha factura, excluido el IVA, formará parte del margen bruto que constituirá la base imponible de la operación a efectos del IVA. Por otro lado, la factura emitida por el hotel a la agencia de viajes (IVA incluido) se considerará como gasto a efectos del cálculo de la base imponible del REAV, en la medida en que se trata de un servicio adquirido para la realización del viaje y redunda directamente en beneficio del cliente argentino/colombiano.

b) Que la agencia de viajes española contrate en nombre propio y a favor del viajero argentino/colombiano un hotel ubicado fuera de la UE: EI REAV sigue siendo aplicable a las agencias de viajes establecidas en España cuando actúan en nombre propio y utilizan servicios de otros empresarios para organizar viajes, independientemente de dónde se presten los servicios. Sin embargo, la localización del servicio de alojamiento (fuera de la UE) afecta a la tributación a efectos de IVA. Según la normativa del IVA, cuando una agencia de viajes española organiza un viaje cuyo servicio principal (alojamiento y/o transporte) se presta fuera de la UE, la operación se considera, en principio, sujeta pero exenta del IVA español. Esto se debe a que el lugar de realización del servicio está fuera de la UE. Por tanto, al tratarse de servicios exentos en virtud del artículo 143 LIVA, no se incluirán a los efectos del cálculo del margen bruto de las operaciones, y, por tanto, no formarán parte de la base imponible del REAV.

En relación con las obligaciones de facturación la agencia debe emitir factura al cliente, pero en este caso, la factura irá "exenta" de IVA español.

c) Que la agencia de viajes española compre a un consolidador/agregador de oferta radicado fuera de la UE, habitaciones de hotel en un país de la UE y fuera de la UE: Tal y como se ha expuesto, partiendo de la base de que las circunstancias que prevé el artículo 141 LIVA concurren, la aplicación del REAV resulta obligatoria, tanto para la prestación del consolidador a la agencia, como para la prestación de la agencia al cliente final.

En cuanto a la prestación del consolidador establecido fuera de la UE, se trata de una prestación no sujeta al IVA español, en la medida en que el consolidador que actúa a efectos del IVA como agencia de viajes, no está establecido en el Territorio de Aplicación del Impuesto (artículo 144 LIVA, expuesto anteriormente). Este es el criterio establecido por la DGT mediante Consulta Vinculante, que se ha mantenido inalterado en los últimos años (entre otras, CV0185-16 y CV1127-23).

Respecto a la prestación de la agencia española al cliente argentino/colombiano, se trata de una prestación sujeta al IVA español, pero aquellos servicios prestados que se realicen fuera de la UE por estar el hotel ubicado fuera de la UE, estarán exentos en virtud del artículo 143 LIVA.

d) Escenario donde se oferta únicamente una actividad aislada (ejemplo, una excursión, una entrada a un espectáculo, o una visita guiada), sin incluir transporte ni alojamiento: EI REAV, se aplica de forma obligatoria cuando la agencia vende servicios combinados que incluyen, al menos, transporte y/o alojamiento, junto con otros servicios turísticos accesorios o complementarios. Es decir, para que una operación quede sujeta al REAV, debe existir un servicio principal de alojamiento o de transporte, o bien un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios.

En el caso de que se ofrezca únicamente una actividad aislada (ejemplo, una excursión, una entrada a un espectáculo o una visita guiada), sin incluir transporte ni alojamiento, dicha operación no quedaría sujeta al REAV, sino que se regirá por el régimen general del IVA. Así, en virtud del artículo 141 LIVA, si no se incluye ni transporte ni hospedaje en la oferta, el REAV no resulta aplicable.

En el segundo modelo expuesto, si la agencia actúa en nombre ajeno, como intermediaria en la operación, aplica régimen general al 21%, sin REAV, con el IVA de la comisión deducible para el hotel. El análisis en este caso exige considerar el sistema de reglas de localización de los artículos 69 y 70 LIVA, y diferenciar con precisión según la naturaleza del destinatario (empresario o particular) y el tipo de servicio prestado. Así se analizan estos escenarios:

a) Agencia española factura a empresario o profesional fuera de la UE (B2B extracomunitario): Si el empresario destinatario está establecido fuera de la UE, el servicio no se localiza en España. Con carácter general, los servicios prestados por empresas españolas a empresas establecidas en países extracomunitarios se califican, a efectos del IVA, como servicios prestados fuera de España y por ende, no están sujetos a IVA español. Al emitir sus facturas, lo hará sin IVA, ya que es una operación no sujeta a IVA por aplicación de las reglas de localización

b) Agencia española factura a un particular (consumidor final) fuera de la UE (B2C extracomunitario): La regla general del artículo 69 LIVA localiza los servicios en la sede del prestador cuando el destinatario es un particular, lo que en principio implicaría sujeción al IVA español en todos los casos. Sin embargo, el artículo 69.Dos LIVA establece una lista cerrada de servicios que se entienden realizados donde esté establecido el destinatario, incluso cuando éste es un particular, siempre que resida fuera de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla. Los servicios del artículo 69.Dos LIVA que permiten esta excepción para B2C

extracomunitario incluyen, entre otros: cesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial; publicidad; servicios profesionales (asesoramiento, consultoría, auditoría, abogacía, ingeniería); tratamiento de datos e información; operaciones financieras y de seguros (con matices post-2023); y servicios prestados por vía electrónica.

El cargo de emisión o service fee de una agencia puede argumentarse que encaja en la categoría de "servicios de asesoramiento y similares" del artículo 69.Dos, ya que son servicios intangibles, profesionales, prestados por una empresa del sector turístico a un cliente particular, cuya naturaleza es análoga a la de una consultoría especializada. Sin embargo, la DGT no ha emitido hasta la fecha una consulta vinculante que resuelva explícitamente esta cuestión para el supuesto B2C extracomunitario, lo que genera inseguridad jurídica.

La práctica del sector y la doctrina especializada mayoritaria sostienen que el service fee o cargo de gestión cobrado por una agencia española a un particular fuera de la UE, cuando se factura como servicio propio de la agencia (no como parte del precio del viaje en REAV), debe tratarse del siguiente modo:

- Si la agencia emite billetes de transporte internacional: El cargo de emisión vinculado a vuelos internacionales puede quedar exento por aplicación del artículo 22.Quince LIVA (servicios prestados a las compañías de transporte aéreo internacional), aunque esta exención cubre estrictamente los servicios a las compañías, no necesariamente los cobros al viajero. En la práctica del sector, los vuelos internacionales generan fees exentos y los vuelos nacionales fees al 21%.
- Si se trata de un cargo de gestión puro (no vinculado a transporte internacional) cobrado a un particular fuera de la UE: La posición más prudente es aplicar el IVA al 21%, dado que es un servicio B2C cuya localización en la sede del prestador (España) es la regla general, y la encaje en la lista cerrada del artículo 69.Dos no está garantizado sin pronunciamiento expreso de la DGT.

2.3. Tributación de Agencias Españolas: Esquema comparativo de la fiscalidad en Argentina y Colombia

2.3.1. Plataformas digitales: Desafíos de tributación a la luz del concepto de "establecimiento permanente"

Como explica Vaquer (2016) en su artículo, "en el marco concreto de los denominados Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) cobra especial importancia la figura del establecimiento permanente, en tanto en cuanto, por ejemplo, la tributación en una jurisdicción u otra de los beneficios empresariales obtenidos por una persona residente de un Estado se hace depender de la existencia o no de un establecimiento permanente". En efecto, el apartado primero del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE), señala que "los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente".

Por su parte, Jiménez Vargas (2021) concluye que "los desafíos que se plantean en relación a la tributación de las rentas digitales surgen a la hora de establecer una configuración de establecimiento permanente" (p. 319). Indica además que "el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE en 2014, analiza el concepto presencia virtual significativa, para dar una solución a la tributación de las rentas virtuales. Este grupo de expertos, propone la creación de un nuevo nexo en base a dicha presencia significativa; para ello sugiere la creación de un registro para aquellas plataformas digitales que reúnan las peculiaridades necesarias para ser consideradas que tienen presencia económica significativa. En este caso se deberán tener en cuenta distintos factores técnicos como pueden ser las transacciones realizadas, o el nivel del límite de rentas; factores digitales como el dominio local, o la plataforma local digital, y factores humanos como la cláusula de agente dependiente" (p. 320 y ss).

Cabe mencionar además que la OCDE intenta a través de su Modelo de Convenio y el Plan BEPS, ofrecer una interpretación de cómo se debe distribuir la potestad tributaria de las rentas procedentes del comercio digital (OCDE, Acción 1, p. 29).

En línea a lo expuesto, como se detalló en los apartados previos, la OCDE emitió las reglas modelos para el reporte de plataforma digitales, destinadas a estandarizar la obtención y reporte de información por parte de los operadores de plataformas digitales sobre los ingresos obtenidos por vendedores que ofrecen alojamiento, transporte y servicios personales, y en 2021 extendió opcionalmente el alcance a la venta de bienes y al alquiler de medios de transporte. Este marco se articula a través del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el intercambio automático de información y del Esquema XML DPI (2022) para facilitar los reportes técnicos.

A continuación, con el objetivo de abordar la tributación por la actividad de una agencia de turismo española a través de plataformas digitales en Argentina y Colombia, es preciso entender qué se considera según la normativa y jurisprudencia de cada país un "establecimiento permanente", cuáles son los nexos o puntos de conexión para plataformas digitales que configuran el hecho imponible sujeto a tributación, y cómo las normativas locales han incorporado los modelos de la OCDE.

2.3.1.1. Nexos o puntos de conexión desde la perspectiva de Argentina

En Argentina, el concepto de establecimiento permanente está regulado por el artículo 22 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (según Ley 27430, texto ordenado de 2019) y se define en línea con el artículo 5 del MC OCDE, como "un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad"; además, se incluye la enumeración de las actividades que no constituyen un establecimiento permanente por ser de carácter auxiliar o preparatorias, y por último, incluye la consideración de establecimiento permanente por agente dependiente, cuando un sujeto residente actúa en Argentina por cuenta del exterior con las siguientes características: posee y habitualmente ejerce poderes para concluir contratos en nombre del sujeto exterior; desempeña un rol de significación en la cadena de valor; mantiene un depósito desde el cual entrega regularmente bienes del exterior; actúa sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior; y asume riesgos que corresponden al sujeto del exterior.

Es importante destacar, que a la fecha Argentina no ha incorporado el concepto de Nexo Digital o Presencia Económica Significativa (propuesta del Pilar 1 de OCDE), por lo que la definición de establecimiento permanente sigue siendo la clásica (lugar fijo de negocios), lo que genera dificultades para gravar en el Impuesto a las Ganancias a plataformas que operan sin presencia física en el país.

Ahora bien, respecto de la gravabilidad de la economía digital en IVA, sí se ha avanzado significativamente estableciendo presunciones concretas y criterios de presencia digital:

a) IVA, servicios digitales del exterior: Según el artículo 1 inciso e) de las Ley de IVA (introducido por la Ley 27430), el hecho imponible se configura cuando un sujeto del exterior presta servicios digitales a un usuario ubicado en Argentina, siempre que la utilización o explotación efectiva se realice en el país. La definición de servicios digitales está dada por el Decreto 354/2018 como "servicios prestados a través de internet u otras redes, de forma automatizada y con mínima intervención humana". Dentro de los servicios que incluye, se menciona el de "plataformas de intermediación".

Respecto del punto de conexión para la generación del hecho imponible para servicios digitales, la Administración tributaria argentina aclara en su sitio web (https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/obligados.asp) que la forma cómo se determina si los servicios digitales son realizados en el país o en el exterior es según estos lineamientos:

- Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior.
- Ante una importación de servicios digitales, cuando los prestatarios sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes supuestos: (i) 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; (ii) 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.

- En el supuesto que los prestatarios no sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presumirá que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre alguno de los siguientes datos: (i) La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim; (ii) La dirección de facturación del cliente; (iii) 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.

Respecto de la forma de recaudación del IVA por servicios digitales del exterior, la Resolución General 4240/2018 de la Administración tributaria, estableció un Régimen de Percepción: Cuando el prestador del exterior está en el listado de AFIP/ARCA, actúan como agentes de percepción las entidades que intermedian el pago (bancos, procesadoras de tarjetas, billeteras virtuales). La Administración tributaria publica y actualiza el listado de prestadores. Ejemplos incluidos: Airbnb (desde junio 2018), Booking (desde junio 2018), Netflix, Spotify, entre otros.

b) IVA, plataformas digitales de intermediación: Según la Resolución General 5319/2023, modificada por la Resolución General 5794/2025 de la Administración Tributaria, se establece un régimen especial para plataformas por el cuál deben actuar como agentes de percepción, y aplica a operaciones, entre otras, de locaciones (ej. Airbnb hosts) o de prestaciones de servicios (ej. Uber drivers), concertadas y/o perfeccionadas electrónicamente a través de plataformas digitales. Este régimen establece que el hecho imponible se configura con el cobro de la comisión, retribución u honorario por intermediación. Los sujetos pasibles son residentes en Argentina (personas humanas, sucesiones indivisas, personas jurídicas). Para los denominados "no categorizados" (sin inscripción fiscal previa), la habitualidad se configura cuando se registran: más de 10 operaciones dentro del período, y más de $750.000 ARS de monto total acumulado mensual (o cuatrimestral). Las alícuotas de percepción varían del 1% al 8% según la categoría fiscal del sujeto pasible.

Resulta primordial además para comprender el contexto de Argentina, citar la jurisprudencia que ha sentado precedentes claves respecto de plataformas digitales y nexos de gravabilidad:

- *Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, "Solvay Indupa S.A.I.C." (20/05/2022)*: El Tribunal revocó un ajuste de AFIP sobre la existencia de establecimiento permanente de una

sociedad no residente. El criterio determinante fue que el personal extranjero permaneció en Argentina un promedio de 57 días por año, lo que no supera el umbral de "más de seis meses" exigido por el convenio de doble tributación aplicable para configurar establecimiento permanente por prestación de servicios. El fallo refuerza la interpretación restrictiva del establecimiento permanente clásico. Por otro lado, aunque el Tribunal Fiscal no se expidió acerca de todos los puntos propuestos por las partes, del fallo también surgen aspectos interesantes a considerar respecto de temas como: extensión de la responsabilidad en el caso de la existencia de un establecimiento permanente, forma de cómputo de los plazos, alcances del certificado de residencia presentado por el sujeto del exterior a fin de la aplicación de las alícuotas del Convenio, efectos de la inscripción de los contratos ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, prelación normativa entre la Ley de Impuesto a las Ganancias y los Convenios para Evitar la Doble Imposición, valor interpretativo de los modelos de Convenios de la OCDE y ONU, entre otros.

- *Juzgado Nacional en lo Penal Económico, "Uber Argentina SRL s/ infracción Ley 24.760" (2021/2024)*: El juzgado sobreseyó a Uber por supuesta evasión de IVA y Ganancias. Los fundamentos centrales fueron: La plataforma es operada desde el exterior (Países Bajos); no existe establecimiento permanente en Argentina (amparado por el CDI con los Países Bajos); la intermediación no equivale a prestación del servicio de transporte, por lo tanto no configura el hecho imponible de la manera planteada por la acusación. La conclusión jurisprudencial clave en este caso es que sin un "agente dependiente" con poder de representación o un lugar fijo de negocios que sea parte esencial del core del negocio (y no solo marketing), no se configura el establecimiento permanente para el Impuesto a las Ganancias.
- *Cámara Contencioso Administrativo Federal, "Rasier Operations BV c/ AFIP" (2026)*: En este caso, la Cámara determinó que la exclusión de Uber/Rasier del listado de servicios digitales de AFIP no genera un agravio directo, ya que no altera la obligación tributaria ni el rol de agente de percepción. Se discutió la legitimación para impugnar el listado, concluyendo que no había "caso concreto" suficiente.

Como puede observarse, la tendencia en Argentina para IVA es considerar como nexo de tributación el "uso o consumo" en el país, mientras que para el Impuesto a las Ganancias, la

justicia sigue exigiendo una estructura con facultades de representación real (agente dependiente) para atribuir rentas a un establecimiento permanente local.

2.3.1.2. Nexos o puntos de conexión desde la perspectiva de Colombia

En Colombia, el artículo 20-1 del Estatuto Tributario (ET) establece el concepto de establecimiento permanente bajo una concepción tradicional: "Se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, realiza toda o parte de su actividad." La normativa también extiende el concepto de establecimiento permanente por agente dependiente cuando una persona actúe por cuenta de una empresa extranjera y tenga habitualmente poderes para concluir actos o contratos vinculantes. Respecto de las actividades de carácter auxiliares o preparatorias, la normativa colombiana indica que no configuran establecimiento permanente.

Ahora bien, en cuanto a los desafíos de la economía digital respecto de operaciones de plataformas sin establecimiento permanente, Colombia estableció dos mecanismos complementarios:

a) IVA por servicios digitales: Según el artículo 420, Parágrafo 3 del ET, los servicios prestados desde el exterior, incluyendo los prestados a través de plataformas digitales, se entienden prestados en territorio colombiano y causan IVA (19%) cuando el usuario directo o destinatario tenga en Colombia: (i) residencia fiscal; (ii) domicilio; (iii) establecimiento permanente; (iv) sede de su actividad económica. Esto quiere decir, que se establece como nexo de tributación “el nexo de destino”, esto es, la ubicación del usuario del servicio. En este caso, la comisión de una agencia de viajes del exterior estaría sujeta al mecanismo de reverse charge, siempre que el cliente (por ejemplo, un hotel) sea responsable del IVA en Colombia. Sin embargo, si la comisión es cobrada a una persona natural no responsable de IVA, la plataforma extranjera debería registrarse en Colombia, presentar declaraciones bimestrales de IVA y cobrar el impuesto a la tarifa general del 19% mediante el correspondiente documento de cobro.

b) Presencia Económica Significativa (PES): Introducido por el artículo 20-3 del ET (adicionado por el artículo 57 de la Ley 2277 de 2022 de Reforma Tributaria, con vigencia a partir del 01

de enero de 2024). Este mecanismo aplica a personas no residentes o entidades no domiciliadas que generen ingresos de fuente nacional sin necesidad de establecimiento permanente físico. Los nexos o puntos de conexión que configuran la PES, requieren de dos condiciones concurrentes:

- Condición 1: Interacción deliberada y sistemática (Numeral 1.1): La empresa extranjera debe interactuar de manera deliberada y sistemática con el mercado colombiano (clientes/usuarios ubicados en Colombia), esto se entiende cuando se cuenta con 300.000 clientes o usuarios en Colombia o se permite visualización o pagos en moneda local (COP).
- Condición 2: Umbral de ingresos (Numeral 1.2): Ingresos brutos iguales o superiores a 31.300 UVT en el año gravable anterior o en curso, derivados de transacciones con clientes/usuarios en Colombia (considerando que para 2026 una UVT equivale a COP 52.374, el umbral aproximado como referencia a considerar es de 440.000 USD).

De cumplirse los requisitos de PES, las comisiones pagadas a las plataformas no residentes estarían, en principio, sujetas a una retención del 10%, la cual constituye el impuesto final. Alternativamente, si la plataforma decide registrarse voluntariamente en Colombia, podría optar por presentar una declaración anual y tributar a una tarifa del 3% sobre sus ingresos brutos, lo que además implica el pago de anticipos bimestrales del 2%.

Como puede observarse, a través de estas reglas de PES se establece un “nexo económico digital” basado en la interacción de la plataforma más el volumen de ingresos obtenidos.

Ahora bien, en el caso en que exista un CDI entre Colombia y el país de residencia de la plataforma digital, aunque el régimen PES busca gravar plataformas sin presencia física, la normativa colombiana establece explícitamente que se regirá conforme lo pactado en los convenios vigentes según lo siguiente:

- El artículo 20-3, 4) del ET aclara que las disposiciones sobre PES no afectan los compromisos adquiridos en tratados internacionales. Como Colombia y España tienen un CDI vigente las reglas de este tratado priman sobre la norma local del PES.
- Bajo el convenio con España, las utilidades de una empresa española sólo pueden gravarse en Colombia si ésta opera a través de un establecimiento permanente físico (como una oficina o sucursal), Artículo 7 Beneficios Empresariales. El PES, al ser un

concepto de "presencia digital" no reconocido aún en el tratado bilateral, no permite a Colombia cobrar el impuesto sobre la renta a estas empresas a menos que se renegocie el convenio.

- En el caso específico de la intermediación turística, si la plataforma simplemente conecta a un prestador (ejemplo un hotel) con un usuario, sus ingresos se consideran beneficios empresariales que, por el CDI, pertenecen a la jurisdicción de España, a menos que tenga una base fija en Colombia.

Adicionalmente, un aspecto importante a destacar es que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) ha emitido conceptos generales y adiciones para resolver dudas sobre la aplicación de PES:

- Concepto 004513 de julio de 2024: La DIAN ha aclarado explícitamente que, si un servicio digital está regulado por un CDI , prevalecerá lo dispuesto en el tratado y no se aplicará la tributación por PES. Esto se debe a que el propio artículo 20-3 establece que su aplicación es sin perjuicio de lo pactado en convenios internacionales.
- Concepto 890 de octubre de 2024: En este concepto se añadieron precisiones sobre cómo deben declarar los sujetos con PES y la periodicidad del impuesto (anual), reafirmando que las obligaciones de registro en el RUT son para aquellos que efectivamente caen bajo este régimen.
- Concepto 8717 de 2024: Define el alcance de los "servicios digitales" sujetos a PES, incluyendo explícitamente a las plataformas de intermediación.

En conclusión, en Colombia los nexos de conexión que configuran el hecho imponible para plataformas digitales de intermediación operan en tres niveles complementarios:

- Nexo Físico (establecimiento permanente): Lugar fijo de negocios o agente dependiente en Colombia, aplica cuando hay presencia material.
- Nexo de Destino (IVA): Residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de actividad económica del usuario en Colombia, aplica para IVA sobre servicios digitales.
- Nexo Económico Digital (PES): Interacción deliberada más ingresos como nexo autónomo sin presencia física, régimen específico para la economía digital. Este régimen adopta la lógica de la Acción 1 del Plan BEPS de la OCDE, y es el mecanismo

que hoy captura más directamente el hecho imponible de las plataformas digitales de intermediación de servicios.

Por último, en el caso de Colombia, es importante hacer referencia a las obligaciones formales de información para plataformas digitales. En este sentido, Colombia estableció el "régimen de intercambio automático de información sobre vendedores en plataformas digitales" que busca la transparencia fiscal, obligando a operadores de plataformas, incluidos no residentes, a reportar información sobre vendedores residentes en Colombia y arrendamientos en el país bajo estándares de la OCDE. En el marco de los compromisos internacionales asumidos por Colombia mediante la Ley 1661 de 2013, que ratificó la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal adoptada por la OCDE y el Consejo Europeo, la DIAN adoptó la Resolución 199 de 19 de diciembre de 2024 (aplicable desde el año gravable 2025) y la Resolución 228 de 30 de septiembre de 2025, que modifica y precisa aspectos de la Resolución 199, incluyendo el alcance para plataformas no residentes.

Estas disposiciones de la DIAN se alinean con las recomendaciones del MRDP sobre transparencia fiscal en la economía digital, pero incluyen particularidades relevantes que amplían su alcance. La DIAN entiende que el operador de la plataforma es la entidad que contrata a vendedores para poner a disposición la totalidad o parte de una plataforma, incluyendo tanto a quienes facilitan el software como a quienes cobran contraprestación por servicios o actividades relevantes, en otras palabras, es el tercero que administra la plataforma en función de lograr conectar a vendedores de servicios relevantes o bienes con usuarios. Así, se considera sujeto a reporte cualquier operador de plataforma que: sea residente fiscal en Colombia; o esté constituido bajo leyes colombianas; o tenga sede efectiva de administración en Colombia.

La Resolución 228 de 2025 amplía este alcance para incluir también a operadores no residentes, no constituidos ni administrados en Colombia ni en una jurisdicción participante del DPI-MCAA, pero que faciliten la prestación de servicios relevantes o la venta de bienes por vendedores residentes en Colombia, o respecto del arrendamiento de inmuebles situados en el país. Al respecto, el Concepto DIAN 11.801 de 2025 precisó que son jurisdicciones participantes: Argentina, Bélgica, Bulgaria, Canadá, Costa Rica, Croacia, Chequia, Chipre, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia,

Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República Checa, Eslovaquia, Eslovenia, España, Suecia y Reino Unido. Cualquier operador ubicado en jurisdicciones distintas estará obligado a reportar en Colombia.

Dentro del concepto de actividad relevante, estipula la resolución se encuentran la venta de bienes y los servicios relevantes, a saber: arrendamiento de bienes inmuebles por contraprestación; servicio personal prestado por contraprestación; arrendamiento de medios de transporte por contraprestación; cualquier otro tipo de servicio por contraprestación definido bajo la legislación colombiana. Este último punto constituye una cláusula abierta que permite incluir en el futuro servicios adicionales a los previstos en el de las reglas MRDP.

Es importante resaltar que, en el contexto colombiano, el alcance de las obligaciones de reporte varía según la residencia del operador de la plataforma. Las plataformas incorporadas en Colombia, o que se rigen por la legislación nacional o tienen su sede efectiva de administración en el país, deben reportar toda la información relativa a los vendedores reportables, sin importar la jurisdicción de residencia fiscal de estos. Es decir, están obligadas a informar tanto sobre vendedores colombianos como sobre aquellos ubicados en otras jurisdicciones. Por su parte, las plataformas no residentes que no pertenezcan a una jurisdicción participante bajo el DPI-MCAA solo deberán reportar respecto de los vendedores con residencia fiscal en Colombia y sobre el arrendamiento de inmuebles situados en el territorio nacional, conforme a lo dispuesto en la Resolución 228 de 2025 y precisado por la DIAN en el Concepto 011801 de 2025.

2.3.2. Implicancias en impuestos directos en Argentina y en Colombia

Perspectiva de Argentina:

En Argentina, conforme lo dispone el artículo 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los sujetos residentes en el país tributan por la totalidad de sus ganancias, tanto de fuente argentina como extranjera. En contraposición, los sujetos no residentes tributan exclusivamente respecto de sus ganancias de fuente argentina, mediante un régimen de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo.

La determinación del monto sujeto a retención requiere analizar cuatro cuestiones fundamentales (Gotlib y Vaquero, 2009): “1. Determinar si el perceptor es un beneficiario del exterior; 2. Determinar si la renta es de fuente argentina; 3. Establecer el porcentaje de la

renta bruta que se presume ganancia neta; 4. Determinar el momento en que se configura el pago. Adicionalmente, en el caso de aplicar un CDI, deberá analizarse cómo categorizar la renta obtenida ya que la calificación entre una categoría de renta o la otra genera consecuencias fiscales totalmente diferentes".

En este sentido, el caso de rentas por servicios de intermediación digital, algunos precedentes de la Dirección Nacional de Impuestos (DNI) de Argentina darían a entender que la posición predominante es el encuadre como "beneficios empresariales", así, por ejemplo, en una consulta realizada por una plataforma de intermediación en el alquiler de alojamientos, la DNI definió que, en el marco del CDI entre Argentina y los Países Bajos, los pagos no constituyen regalías bajo el artículo 13 del CDI, ya que no existe una concesión de uso sobre el software ni transferencia de propiedad intangible hacia los hoteles. En consecuencia, la renta se encuadra como beneficios empresariales del artículo 7, bajo esta tipificación, la potestad tributaria corresponde exclusivamente al Estado de residencia (Países Bajos), a menos que la empresa opere en Argentina mediante un establecimiento permanente.

En el caso bajo estudio, existe un CDI entre España y Argentina y para los ingresos derivados de la intermediación turística aplicaría la categorización de beneficios empresariales por lo que según el artículo 7 sólo tributan en España, a menos que la plataforma tenga un establecimiento permanente (oficina, sucursal o agente dependiente) en Argentina.

Por lo tanto, ya sea que la renta se obtenga por fees o cargos de emisión al segmento B2B o B2C o por comisión de intermediación a proveedores turísticos domésticos, en principio, no debería aplicar retención de Impuesto a las Ganancias en Argentina sobre el pago al exterior, siempre que la plataforma española presente su Certificado de Residencia Fiscal.

Adicional, un punto crítico a considerar en Argentina es la normativa cambiaria por pagos al exterior, dónde aplican regímenes de percepciones específicos de Impuestos a las Ganancias (o Bienes Personales), y solicitudes de autorización administrativas para poder girar los fondos. Este punto no se explica en mayor detalle atento a que no aplica al alcance del presente trabajo, en caso de requerirlo el lector, se recomienda revisar la normativa vigente al momento de consulta ya que la misma se actualiza de forma muy dinámica en Argentina.

Perspectiva de Colombia:

Por otro lado, desde la perspectiva de Colombia, las plataformas o agencias de viajes del exterior, sin presencia física en Colombia, en principio están sujetas a tributación en Colombia respecto de ingresos de fuente nacional, para efectos del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, en el caso bajo estudio, es de aplicación el CDI vigente entre España y Colombia y los ingresos por intermediación se consideran generalmente beneficios empresariales. Según el Artículo 7 del CDI, estos beneficios sólo pueden gravarse en España, a menos que la plataforma tenga un establecimiento permanente físico en Colombia.

Adicionalmente, y como se mencionó en los apartados anteriores, el régimen PES no desplaza al CDI. Por lo tanto, Colombia no puede exigir el 3% de ingresos brutos ni aplicar la retención del 10% por este concepto a la entidad española.

Por último, un aspecto clave a considerar es que para que aplique el CDI y se evite la retención en Argentina o Colombia, la agencia española debe ser la dueña real de la comisión que cobra por la intermediación, es decir, la beneficiaria efectiva. Existiría un potencial riesgo si la agencia de viajes española es solo una "sociedad puente o artificial" que recibe el dinero para transferirlo inmediatamente a otra empresa en un paraíso fiscal, la autoridad tributaria (ARCA en Argentina o DIAN en Colombia) podría impugnar el beneficio del CDI alegando que no es el beneficiario efectivo.

2.3.3. Implicancias en impuestos indirectos en Argentina y en Colombia: IVA

La recaudación de los impuestos indirectos en los servicios digitales ha generado un consenso relativamente mayor en el ámbito de la tributación internacional, en comparación con lo que ocurre en materia de imposición directa. Estas conclusiones se encuentran principalmente en el informe de BEPS 1, que considera cómo la mejor alternativa para recaudar los impuestos indirectos consiste en la jurisdicción de residencia habitual del consumidor, de modo tal que la imposición al consumo de los servicios e intangibles digitales se realice con la misma alícuota que los servicios prestados localmente, preservando la neutralidad del impuesto.

La OCDE, en el citado informe BEPS Acción 1, recomienda que la imposición se efectúe, como regla general, en la jurisdicción de consumo, salvo que el servicio o el bien intangible reúna cualquiera de las siguientes características: (i) el servicio se presta o el intangible se vende en un lugar fácilmente identificable; (ii) el servicio o el intangible se consumen normalmente al

mismo tiempo y en el mismo lugar en que se prestan; y (iii) se requiere la presencia física del prestatario y del consumidor en el mismo momento y lugar donde se realiza la prestación o la venta. Estos métodos pueden combinarse y la elección de cada uno de ellos dependerá de los avances tecnológicos y de los sistemas automatizados que posea la jurisdicción.

Desde la perspectiva de Argentina, el hecho imponible se configura mediante la prestación de servicios realizados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el territorio nacional. El sistema utilizado se basa en la obligación de que el intermediario en el pago determine, recaude e ingrese el impuesto a las autoridades fiscales cuando el prestador del servicio se encuentre enunciado taxativamente en un listado con modificaciones periódicas que se encuentra anexo a la resolución general que reglamente el régimen de recaudación (Resolución General 4240). En el caso de que intervenga un agrupador en la transacción, es el obligado a recaudar, si no, la obligación recae en el banco emisor.

La mencionada resolución reglamenta el hecho imponible del inc. e) al artículo 1 de la Ley de IVA, que dispone que los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país estarán gravados en el impuesto. El sistema argentino ha establecido una lista blanca, es decir, la obligatoriedad de la percepción se activa cuando el prestador del exterior se encuentra incluido en el Anexo N° II de la Resolución General 4240, el cual identifica las empresas por su razón social, marca comercial o dominio web.

El mecanismo de ingreso del impuesto para los Servicios Digitales prestados por residentes en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, depende del supuesto analizado:

- Escenario B2C (Consumidor Final): La alícuota de IVA es del 21% y en este caso, el impuesto es recaudado por los agentes de liquidación (entidades financieras o de tarjetas de crédito) al momento del pago.
- Escenario B2B (Empresa Inscripta en IVA): Se aplica el mecanismo de "Importación de Servicios" y la empresa argentina debe ingresar el 21% de IVA a la Administración tributaria el mes siguiente a la prestación. Luego, ese monto lo puede aplicar como crédito fiscal en su declaración de impuestos de IVA.

Como conclusión puede afirmarse que, en materia de impuestos indirectos, la legislación argentina ha seguido la línea de recomendación de la OCDE y del proyecto BEPS, adoptando como criterio central de vinculación la jurisdicción del consumo y reconociendo el rol clave de los intermediarios (entidades financieras, agrupadores de pago y plataformas digitales) como agentes de recaudación.

Bajo la perspectiva de Colombia, en referencia al IVA deben analizarse dos escenarios:

- Cliente es una Persona Natural: En este caso la plataforma española es la responsable de recaudar y declarar el 19% de IVA en Colombia. La plataforma deberá inscribirse en el RUT (Identificación Tributaria en Colombia) y presentar declaraciones bimestrales (Formulario 320). Si la plataforma no se registra, el banco emisor de la tarjeta de crédito o débito del cliente colombiano realizará la retención del IVA automáticamente al momento del pago.
- Cliente es una Empresa o Persona Jurídica: En este caso, aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo o “Reverse Charge”. En transacciones entre empresas, la plataforma española no debe cobrar IVA en su factura. Es la empresa colombiana (el cliente B2B) quien debe "auto-asumir" el IVA mediante el mecanismo de retención en la fuente por IVA al 100%, declarándolo directamente a la DIAN y luego puede aplicarlo como crédito fiscal.

Conclusiones

El presente trabajo ha tenido por objeto analizar la carga impositiva por fiscalidad internacional aplicable a una Agencia de Viajes residente fiscal en España que opera a través de una plataforma digital en los mercados de Argentina y Colombia sin establecimiento permanente, según la normativa vigente a marzo de 2026. A continuación, se exponen las conclusiones que responden a cada uno de los objetivos planteados.

Primera conclusión. La calificación del modelo de negocio de la agencia digital como determinante de régimen fiscal en España (Objetivo General y Objetivo Específico 1)

El análisis del marco regulatorio español evidencia que el tratamiento en IVA de una plataforma turística digital depende de manera determinante de si la agencia actúa en nombre propio o como mero intermediario. Cuando la agencia actúa en nombre propio frente al viajero, adquiriendo servicios de transporte y/o alojamiento a terceros para revendérselos, resulta de aplicación obligatoria el Régimen Especial de las Agencias de Viajes (REAV), regulado en los artículos 141 a 147 LIVA. Bajo este régimen, la base imponible es el margen bruto de la operación y el IVA soportado en las adquisiciones que revierten directamente en beneficio del viajero no es deducible. La localización de la prestación única se determina en función de la sede del prestador, con independencia de dónde se presten materialmente los servicios turísticos.

Cuando la agencia actúa como intermediaria en nombre ajeno, las operaciones quedan excluidas del REAV y tributan por el régimen general. En este supuesto, los cargos de emisión y comisiones de intermediación se califican como servicios propios de la agencia y su localización se rige por las reglas generales del artículo 69 y siguientes de la LIVA.

La conclusión que emerge del análisis es técnicamente relevante. En el REAV la residencia del viajero fuera de la UE es irrelevante a efectos de localización, pues lo determinante es dónde se prestan materialmente los servicios del viaje; en cambio, en el régimen general aplicable a los cargos de emisión y comisiones, la localización B2C sitúa la prestación en la sede del prestador (España), generando sujeción al IVA al 21%, salvo que resulte aplicable la exención del artículo 22 LIVA para servicios vinculados al transporte internacional, cuya extensión a los service fees carece aún de pronunciamiento vinculante de la DGT.

Adicionalmente, la STJUE C-108/22 (Dyrektor, 2023) introduce un factor de incertidumbre adicional al extender el REAV a la mera reventa de alojamiento, con independencia de que no existan servicios complementarios. Esta doctrina abre la posibilidad de que plataformas que se califican contractualmente como intermediarios, pero que en la realidad económica asumen el riesgo y beneficio de la operación, sean recalificadas como operadores en nombre propio, con la consiguiente pérdida de la deducibilidad del IVA soportado. Esta zona de inseguridad jurídica requiere con urgencia pronunciamientos vinculantes de la DGT o nuevas cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

Segunda conclusión. Tratamiento fiscal del cargo de emisión en Argentina y Colombia (Objetivo Específico 1)

En materia de impuesto a la renta, tanto Argentina como Colombia reconocen la vigencia de sus respectivos Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) con España. Los ingresos obtenidos por una plataforma turística digital española por concepto de cargo de emisión, tanto en el segmento B2C como B2B, se encuadran como beneficios empresariales bajo el artículo 7 de los respectivos CDI. En consecuencia, la potestad tributaria corresponde exclusivamente a España, a menos que la plataforma configure un establecimiento permanente en el país fuente, lo que, en el supuesto analizado, no ocurre. Para hacer valer este beneficio convencional, la agencia española debe presentar su Certificado de Residencia Fiscal ante las autoridades tributarias de Argentina (ARCA) o Colombia (DIAN), según corresponda.

En materia de impuestos indirectos, el cargo de emisión cobrado a un cliente argentino por una plataforma española sin presencia física en el país queda gravado con IVA en Argentina al tipo del 21%, bajo el régimen de servicios digitales del exterior (artículo 1, inciso e), Ley de IVA). En el supuesto B2C, el impuesto es percibido por las entidades financieras o agrupadores de pago; en el supuesto B2B, la empresa argentina inscripta en IVA debe ingresar el impuesto mediante el mecanismo de importación de servicios, con derecho a su posterior cómputo como crédito fiscal. En Colombia, el cargo de emisión cobrado a una persona natural (B2C) está gravado con IVA al 19%, siendo la plataforma española responsable de su recaudación y declaración bimestral, con obligación de inscripción en el RUT; en el supuesto B2B, aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (reverse charge),

por el cual es la empresa colombiana quien auto-asume el IVA mediante retención en la fuente al 100%, con derecho a crédito fiscal ulterior.

Tercera conclusión. Tratamiento fiscal de la comisión por intermediación en Argentina y Colombia (Objetivo Específico 2)

Los ingresos obtenidos por una plataforma turística digital española en concepto de comisiones de intermediación, percibidas del proveedor turístico por disponibilizar su inventario, se encuadran igualmente como beneficios empresariales bajo el artículo 7 de los CDI aplicables. En consecuencia, la exclusiva potestad tributaria en impuesto a la renta corresponde a España, sin posibilidad de retención en origen por parte de Argentina ni de Colombia, siempre que la plataforma acredite su residencia fiscal española. Un aspecto crítico a considerar es que, para beneficiarse del CDI, la agencia debe ser la beneficiaria efectiva de la comisión, de modo que no sea considerada una sociedad instrumental o "puente" que canaliza rentas hacia jurisdicciones de baja tributación.

En materia de impuestos indirectos, las comisiones de intermediación percibidas de proveedores turísticos localizados en Argentina quedan gravadas con IVA en ese país bajo el régimen de importación de servicios, con las mismas reglas ya señaladas. En Colombia, la comisión percibida por la plataforma española de un proveedor colombiano puede generar retención en la fuente por IVA según el perfil del pagador. Sin embargo, el CDI protege la renta en impuesto sobre la renta y el régimen de Presencia Económica Significativa (PES) de Colombia no desplaza al Convenio, por lo que Colombia no puede aplicar la tarifa del 3% sobre ingresos brutos ni la retención del 10% por ese concepto a una entidad española amparada en el CDI.

Cuarta conclusión. Divergencia estructural entre Argentina y Colombia en la fiscalidad de plataformas digitales (Objetivo General)

El análisis comparativo revela una divergencia estructural significativa entre los sistemas tributarios de Argentina y Colombia en su aproximación a la fiscalidad de plataformas digitales. Colombia ha adoptado el concepto de Presencia Económica Significativa (PES), alineado con las recomendaciones de la OCDE en el marco del Proyecto BEPS, como nexo de atribución de potestad tributaria sobre rentas generadas por plataformas del exterior sin presencia física. Argentina, por su parte, mantiene el esquema clásico de establecimiento

permanente, complementado con un robusto sistema de retenciones y percepciones sobre impuestos indirectos, de actualización dinámica, y sujeto, además, a restricciones cambiarias que inciden de forma práctica en la repatriación de rentas hacia el exterior.

Esta divergencia genera asimetrías en la carga tributaria efectiva para una misma operación turística digital realizada en uno u otro mercado, e introduce fricciones en la planificación fiscal y comercial de los operadores.

Quinta conclusión. El rol de la DAC7 y las obligaciones de reporte en el turismo digital (Objetivo General)

La Directiva (UE) 2021/514 (DAC7), transpuesta al ordenamiento español mediante la Ley 13/2023 y el Real Decreto 117/2024, supone un cambio estructural en el control fiscal de la economía digital en la Unión Europea. Los operadores de plataformas quedan obligados a actuar como colaboradores de la Administración tributaria, reportando la información de sus vendedores a través del modelo 238. Sin embargo, el análisis efectuado demuestra que la DAC7 presenta un alcance material selectivo en el sector turístico ya que quedan excluidas de la obligación de reporte actividades de enorme relevancia económica, como la venta de paquetes turísticos, la intermediación en billetes de transporte regular, los seguros de viaje y la actividad de los metabuscadores. Esta selectividad genera lagunas de información que, aún con la operación del sistema, limitan la eficacia del control fiscal sobre el sector.

Desde la perspectiva de la seguridad jurídica de los operadores, la ausencia de consultas vinculantes de la DGT sobre la calificación de actividades turísticas específicas en el ámbito de la DAC7 constituye un gris que deberá ser colmado por la doctrina administrativa. Los criterios de las autoridades tributarias neerlandesa y belga pueden servir como referencia orientativa, aunque carecen de carácter vinculante en el ordenamiento español.

Sexta conclusión. Propuesta de armonización de políticas públicas en LATAM para la fiscalidad de plataformas turísticas digitales

El presente trabajo pone de manifiesto, bajo la observación del caso de Argentina y Colombia, que la fragmentación normativa en la región latinoamericana en materia de fiscalidad de plataformas digitales turísticas genera distorsiones en el mercado, incertidumbre jurídica para los operadores transfronterizos y asimetrías competitivas que

perjudican tanto a las administraciones tributarias como a los propios prestadores de servicios. Frente a este diagnóstico, se propone a continuación un conjunto de lineamientos para una armonización progresiva de políticas públicas en la región:

i) Adopción regional del estándar de Presencia Económica Significativa como nexo de imposición.

El avance en fiscalidad digital demuestra que el concepto tradicional de establecimiento permanente resulta insuficiente para capturar las rentas generadas por plataformas digitales que operan sin presencia física en el país de la fuente. Colombia ha dado un paso adelante con la implementación del PES, pero su aplicación está condicionada por la existencia de CDIs que la desplazan. Se propone que los países de LATAM avancen coordinadamente hacia la incorporación de umbrales de presencia económica digital en sus legislaciones internas, siguiendo el estándar del informe BEPS Acción 1, compatibilizándolos progresivamente con la renegociación de los CDIs vigentes para incluir cláusulas de nexo digital. La uniformidad de criterios en la definición de los umbrales (por ejemplo, número de usuarios, volumen de transacciones o ingresos locales) facilitaría la seguridad jurídica y reduciría los riesgos de doble imposición o de no imposición.

ii) Homologación de la imposición indirecta sobre servicios digitales sobre la base del principio de destino.

El informe BEPS Acción 1 recomienda que la imposición al consumo de los servicios digitales se efectúe en la jurisdicción de residencia habitual del consumidor, preservando la neutralidad del impuesto. Argentina y Colombia han avanzado en este sentido, pero con mecanismos de recaudación distintos (lista blanca de operadores, obligación de registro en el RUT, reverse charge), lo que genera costes de cumplimiento diferenciados para un mismo operador transfronterizo. Una armonización mínima en la región debería orientarse a unificar el umbral de facturación que obliga al registro del operador del exterior; los mecanismos de recaudación aplicables a los distintos perfiles de cliente (B2C versus B2B); y las obligaciones formales de declaración.

iii) Creación de un mecanismo regional de intercambio de información tributaria sobre plataformas digitales turísticas, a imagen de la DAC7.

La DAC7 ha demostrado que la obligación sistemática de reporte por parte de los operadores de plataformas constituye un instrumento eficaz de control tributario que complementa los mecanismos de recaudación. Una iniciativa equivalente a nivel regional latinoamericano podría establecer un estándar mínimo de reporte obligatorio para las plataformas de intermediación turística que operen con usuarios en la región, con independencia de su lugar de residencia, cubriendo tanto las rentas de los vendedores como el volumen de transacciones. Este mecanismo contribuiría a reducir la economía informal en el sector, a incrementar la base fiscal y a generar información de interés para la planificación de políticas públicas turísticas.

iv) Adaptación del marco de calificación de los intermediarios turísticos digitales.

La tensión entre la calificación contractual del operador (intermediario en nombre ajeno) y su realidad económica (asunción del riesgo y beneficio de la transacción) es un fenómeno global que afecta tanto a los sistemas europeos (véanse el caso del REAV en el IVA español a la luz de la jurisprudencia Dyrektor) como a los latinoamericanos. Una política regional armonizada debería promover criterios comunes para determinar cuándo una plataforma digital turística actúa como principal y cuándo como agente, sobre la base del principio de primacía de la realidad económica sobre la forma jurídica. Ello contribuiría a una asignación más equitativa de la potestad tributaria entre países de residencia y países de la fuente, y a reducir las posibilidades de planificación fiscal agresiva mediante estructuras contractuales artificiales.

Reflexión final

El análisis efectuado confirma que la fiscalidad internacional del turismo digital se encuentra en un momento de transición entre un sistema diseñado para la economía física y uno capaz de capturar la realidad de las plataformas sin fronteras. Ni el marco europeo (aunque más avanzado), con las tensiones aún no resueltas del REAV y la selectividad de la DAC7, ni los marcos latinoamericanos, con la brecha entre Argentina y Colombia en materia de nexos digitales, ofrecen todavía respuestas completas y sistemáticas. La armonización progresiva, sustentada en los estándares de la OCDE y articulada a través de los organismos regionales, aparece como la vía más prometedora para lograr una distribución equitativa de la potestad

tributaria, garantizar la neutralidad competitiva y fortalecer la recaudación tributaria sobre uno de los sectores con mayor proyección de crecimiento en la economía digital global.

Referencias bibliográficas

Literatura académica

Bergas Forteza, A. (2023). *El desafío de la economía digital, consecuencias fiscales y soluciones planteadas. Especial referencia a la digitalización del turismo.* Revista Nueva Fiscalidad, (1), 145-179. https://doi.org/10.14679/2043

Cabrera, O. (2017). *Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos.* Revista de Derecho Fiscal, asunto 10. Directory of Open Access Journals. https://doi.org/10.18601/16926722.n10.06

Dourado, A. P. (2022). *DAC7 and the New Reporting Obligations for Digital Platforms*. EC Tax Review, 31(3), 110-125.

Gotlib, G. y Vaquero, F. (2009). *Aspectos internacionales de la tributación argentina: Estudio teórico-práctico* (2.ª ed.). La Ley.

Jiménez Vargas, P. J. (2021). *Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional.* Cuadernos de Derecho Transnacional, 13(2), 289-328. https://doi.org/10.20318/cdt.2021.6258

Jiménez Vargas, P. J. (2022). *La nueva fiscalidad de la economía digital: Primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional*. Cuadernos de Derecho Transnacional, 14(1), 334-369. https://doi.org/10.20318/cdt.2022.6688

León Bonilla, D. F. (2022). *El criterio de establecimiento permanente frente a la economía digital en Colombia: análisis y propuesta de mejora*. Revista de Derecho Fiscal, asunto 21. Directory of Open Access Journals. https://doi.org/10.18601/16926722.n21.07

Persiani, A. (2023). *DAC7: Some Thoughts on the Different Roles of Platform Operators and the Appropriate Definition of the Scope of Reporting Obligations.* 32, EC Tax Review, Issue 4, pp. 163-171

https://doi.org/10.54648/ecta2023021

Vaquer Ferrer, F. (2016). *Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediarias en el ámbito del turismo colaborativo*. Bitácora Millennium DIPr, (3). https://doi.org/10.36151/MDIPR.2016.007

Documentación OCDE

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital: Acción 1. Informe preliminar.* OCDE Publishing. https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2020). *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*. OCDE Publishing. https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023). *FAQ — Model Reporting Rules for Digital Platforms*. OCDE Publishing. https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm

Normativa de la Unión Europea

Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:31977L0388

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (arts. 306-310). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32006L0112

Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0016

Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC7).
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514

Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales (RGPD).
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32016R0679

Normativa española

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.
https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37/con

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 314, de 31 de diciembre de 1992.
https://www.boe.es/eli/es/rd/1992/12/29/1624/con

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.
https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGI). Boletín Oficial del Estado, núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.
https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras normas tributarias.

Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/28

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Boletín Oficial del Estado, núm. 289, de 1 de diciembre de 2012. https://www.boe.es/eli/es/rd/2012/11/30/1619/con

Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y otras normas financieras, en transposición de directivas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa, y se reducen las cargas administrativas. Boletín Oficial del Estado, núm. 125, de 25 de mayo de 2023. https://www.boe.es/eli/es/l/2023/05/24/13

Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGI) y el Reglamento del IVA, en desarrollo de la Ley 13/2023. Boletín Oficial del Estado, núm. 27, de 31 de enero de 2024. https://www.boe.es/eli/es/rd/2024/01/30/117

Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero, por la que se aprueba el modelo 040 de declaración de registro/cese de operadores de plataformas y el modelo 238 de declaración informativa de operadores de plataformas. Boletín Oficial del Estado, núm. 30, de 2 de febrero de 2024. https://www.boe.es/eli/es/o/2024/02/01/hac72

Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales (DPI AMAC). Boletín Oficial del Estado, de 19 de septiembre de 2023. https://www.boe.es/boe/dias/2023/09/19/

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Buenos

Aires el 11 de marzo de 2013. Boletín Oficial del Estado, núm. 12, de 14 de enero de 2014. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-373

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. Boletín Oficial del Estado, núm. 261, de 28 de octubre de 2008. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-17209

Normativa argentina

Ley 27430, de 29 de diciembre de 2017, de Reforma Tributaria (incorpora el art. 1°, inc. e), a la Ley de Impuesto al Valor Agregado; y modifica la Ley de Impuesto a las Ganancias). Boletín Oficial de la República Argentina, 29 de diciembre de 2017. https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm

Decreto 354/2018, de 23 de abril de 2018, reglamentario de la Ley 27430 en materia de servicios digitales prestados desde el exterior. Boletín Oficial de la República Argentina, 23 de abril de 2018. https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/309281/norma.htm

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2018). Resolución General 4240/2018: Régimen de percepción del IVA sobre servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior. https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/310227/norma.htm

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2023). Resolución General 5319/2023: Régimen especial de percepción para plataformas digitales de intermediación. https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/375000-379999/378622/texact.htm

Agencia de Recaudación y Control Aduanero. (2025). Resolución General 5794/2025: Modificación del régimen especial de percepción para plataformas digitales de intermediación. https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/420000-424999/420838/norma.htm

Normativa colombiana

Congreso de la República de Colombia. (1989). Decreto 624, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (Estatuto Tributario). https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1132325

Ley 1661 de 2013, de 16 de julio de 2013, por medio de la cual se aprueba la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal adoptada por el Consejo de Europa y la OCDE. Diario Oficial, núm. 48852, de 17 de julio de 2013. https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/ConveniosTributacionInternacional/M146.pdf

Ley 2277 de 2022, de 13 de diciembre de 2022, por la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. Diario Oficial, núm. 52247, de 13 de diciembre de 2022. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024, julio). Concepto 004513 de 2024: Prevalencia de los convenios para evitar la doble imposición sobre el régimen de Presencia Económica Significativa. https://www.dian.gov.co/Contribuyentes-Plus/Documents/CONCEPTO-004513-int-525-08072024.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024). Concepto 8717 de 2024: Alcance de los “servicios digitales” sujetos al régimen de Presencia Económica. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_8717_2024.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024, octubre). Concepto 890 de 2024: Precisiones sobre obligaciones declarativas de sujetos con Presencia Económica Significativa. https://incp.org.co/wp-content/uploads/2024/10/Concepto-No.-890-del-17-de-octubre-de-2024-%E2%80%93-DIAN.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2025). Concepto 011801 de 2025: Alcance de las obligaciones de reporte para plataformas digitales no residentes. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_11801_2025.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024). Resolución 199 de 19 de diciembre de 2024: Régimen de intercambio automático de información sobre vendedores en plataformas digitales (aplicable desde el año gravable 2025). https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000199%20de%2019-12-2024.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2025). Resolución 228 de 30 de septiembre de 2025: Modificación y precisión de la Resolución 199 de 2024 en materia de plataformas digitales no residentes. https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000228%20de%2030-09-2025.pdf

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (1992, 12 de noviembre). Sentencia Van Ginkel Waddinxveen BV y otros contra Inspecteur der Omzetbelasting Utrecht, asunto C-163/91. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:61991CJ0163

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (1998, 22 de octubre). Sentencia Commissioners of Customs and Excise contra T.P. Madgett, R.M. Baldwin y The Howden Court Hotel, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0308

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2005, 13 de octubre). Sentencia Finanzamt Heidelberg contra ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, asunto C-200/04. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0200

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2013, 26 de septiembre). Sentencia Comisión Europea contra Reino de España y otros, asunto C-189/11. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62011CJ0189

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2018, 8 de febrero). Sentencia Comisión Europea contra República Federal de Alemania, asunto C-380/16. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0380

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2023, 29 de junio). Sentencia Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, asunto C-108/22. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0108

Jurisprudencia argentina

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. (2022, 20 de mayo). Solvay Indupa S.A.I.C. Sentencia sobre establecimiento permanente y aplicación de CDI. https://app.vlex.com/vid/945370571

Juzgado Nacional en lo Penal Económico. (2024). Uber Argentina SRL s/ infracción Ley 24.760. Sobreseimiento por ausencia de establecimiento permanente.

Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. (2026). Rasier Operations BV c/ AFIP. Sentencia sobre legitimación para impugnar el listado de servicios digitales.

Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (España)

Dirección General de Tributos. (2015, 16 de enero). Consulta vinculante V0104-15: Base imponible provisional en el REAV y regularización anual del margen bruto. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0104-15

Dirección General de Tributos. (2016, 20 de enero). Consulta vinculante V0186-16: Aplicación del REAV a plataformas digitales de intermediación. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0186-16

Dirección General de Tributos. (2016, 10 de marzo). Consulta vinculante V0958-16: Calificación de operaciones de intermediación a efectos del REAV. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0958-16

Dirección General de Tributos. (2019, 28 de noviembre). Consulta vinculante V3290-19: Facturación de agencias mediadoras en nombre ajeno y Disposición adicional cuarta del Reglamento de Facturación. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3290-19

Dirección General de Tributos. (2022, 10 de marzo). Consulta vinculante V0461-22: Alcance del REAV en la intermediación turística digital. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0461-22

Dirección General de Tributos. (2023, 9 de junio). Consulta vinculante V1630-23: Calificación de operaciones de plataformas digitales a efectos de DAC7. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1630-23

Dirección General de Tributos. (2024, 11 de julio). Consulta vinculante V1706-24: Obligaciones de reporte en el modelo 238. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1706-24

Dirección General de Tributos. (2024, 17 de julio). Consulta vinculante V1778-24: Alcance subjetivo del modelo 238 para operadores no establecidos en la UE. https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1778-24

Doctrina administrativa

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (s. f.). Preguntas frecuentes: Modelo 238 — Declaración informativa de operadores de plataformas. Recuperado el 31 de mayo de 2026 de

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-238-decl_____informacion-parte-operadores-plataformas/preguntas-frecuentes.html

Belastingdienst (Administración Tributaria de los Países Bajos). (2024). FAQ DAC7 — Preguntas frecuentes sobre las obligaciones de reporte de operadores de plataformas. https://www.belastingdienst.nl

SPF Finances / FOD Financiën (Administración Tributaria de Bélgica). (s. f.). FAQ DAC7. https://finances.belgium.be

Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Finanzas de Alemania). (s. f.). Información sobre la aplicación de la DAC7. https://www.bundesfinanzministerium.de

Fuentes sectoriales

Hosteltur. (s. f.). Agencia de viajes online. Recuperado el 06 de mayo de 2026 de https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/agencia-viajes-online

Hosteltur. (s. f.). Comisión. Recuperado el 06 de mayo de 2026 de https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/comision

Hosteltur. (s. f.). Fee. Recuperado el 06 de mayo de 2026 de https://www.hosteltur.com/hosteltur-responde/fee

Organización Mundial del Turismo. (s. f.). Glosario de términos de turismo. Recuperado el 06 de mayo de 2026 de https://www.untourism.int/es/glosario-terminos-turisticos

Listado de abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

ARCA (ex AFIP): Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ex Administración Federal de Ingresos Públicos)

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

CDI: Convenio para Evitar la Doble Imposición

DAC: Directive on Administrative Cooperation

DGT: Dirección General de Tributos

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia

DNI: Dirección Nacional de Impuestos

ET: Estatuto Tributario

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto al Valor Agregado

MC OCDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OTA: Online Travel Agency, por sus siglas en inglés o Agencia de viajes online

REAV: Régimen Especial de las Agencias de Viajes

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE: Unión Europea