



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Tributación en el comercio electrónico

Konortoff, Carlos Adrián

2002

Cita APA: Konortoff, C. (2002). Tributación en el comercio electrónico.
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

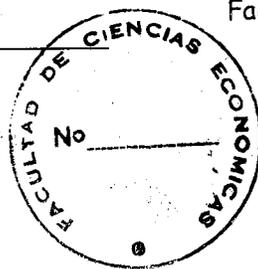
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Tributación en el comercio electrónico

Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas



016-0039

Col 1502/0250

TRIBUTACION EN EL COMERCIO ELECTRONICO

por

Carlos Adrián Konortoff
D.N.I. N° 18.321.465

Universidad de Buenos Aires

CATALOGADO

Facultad de Ciencias Económicas

**Carrera de Posgrado de
Especialización en Tributación**

TRABAJO FINAL

Director: Dr. Leonel R. Massad

Tutor: Dr. Gabriel Gotlib

Lib. N. 23210, A. 4221
K4T
Trab. Posgr.

Buenos Aires, 18 de Octubre de 2002

DIRECCION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

01

INDICE GENERAL

CAPITULO I

INTERNET Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1.1) INTRODUCCIÓN

1.2) INTERNET

1.3) EL COMERCIO ELECTRÓNICO

CAPITULO II

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.1) POTESTAD TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

2.2) EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.2.1) La sede fija de negocios mediante la cual una empresa realiza toda o parte de su actividad

2.2.1.1) El servidor como instalación física fija donde se desarrolla la actividad

2.2.1.2) El sitio

2.2.2) El representante

2.2.2.1) El proveedor de servicios de Internet como representante

2.2.3) La cláusula de la construcción

2.2.4) Regla especial

2.3) GANANCIAS ATRIBUIBLES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.3.1) El rol que cumple la presencia física en el país

2.3.2) Lugar en donde se realiza la operatoria

2.3.3) Es una empresa separada y totalmente independiente

2.4) NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL CONCEPTO

2.4.1) Dejar la regla del establecimiento permanente

2.4.2) Adaptar el concepto de establecimiento permanente

2.5) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ARGENTINA

2.5.1) Falta de definición

2.5.2) Jurisprudencia administrativa y judicial

2.5.3) Conclusiones

CAPITULO III

TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES

3.1) LA RETENCIÓN EN LA FUENTE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.2) TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.3) ANÁLISIS DE DISTINTOS TIPOS DE TRANSACCIONES

3.4) OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO INDIRECTO

3.4.1) Conclusiones

3.5) OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO

3.5.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

3.5.1.1) Diferentes posturas en el ámbito internacional

3.5.1.2) Conclusiones

3.5.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

3.5.2.1) Quien tiene derecho a cobrar el impuesto al valor agregado

3.5.2.2) Diferentes posturas en el ámbito internacional

3.5.2.3) Conclusiones

3.6) OPERACIONES CON PROGRAMAS DE COMPUTACIÓN

3.6.1) Definición. Clasificación. Modalidades contractuales

3.6.2) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

3.6.2.1) Contratos de cesión de derechos

3.6.2.2) Licencia de explotación o de uso de un software a medida

3.6.2.3) Licencia de uso de un software enlatado

3.6.2.4) Licencia de explotación de un software enlatado

3.6.2.5) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional

3.6.2.6) Conclusiones

3.6.3) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

3.6.3.1) Contratos de cesión de derechos

3.6.3.2) Licencia de explotación y de uso software enlatado y a medida

3.6.3.3) Quien es el que tiene derecho a cobrar el IVA

3.6.3.4) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional

3.6.3.5) Conclusiones

3.7) OPERACIONES QUE INVOLUCRAN ACTIVOS INTANGIBLES DE LA INDUSTRIA

3.7.1) Definición. Clasificación y modalidades contractuales

- 3.7.2) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.7.2.1) Distinción con los contratos de asistencia técnica
 - 3.7.2.2) Distinción con los contratos de servicios profesionales
 - 3.7.2.5) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional
 - 3.7.2.6) Conclusiones
- 3.7.3) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.7.3.1) Contratos de cesión de derechos
 - 3.7.3.2) Conclusiones
- 3.8) EL SUMINISTRO DE ASISTENCIA TÉCNICA ON-LINE
 - 3.8.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.8.1.1) Su inclusión en el concepto de asistencia técnica?
 - 3.8.1.2) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional
 - 3.8.1.3) Conclusiones
 - 3.8.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.8.2.1) Conclusiones
- 3.9) EL ENVÍO DE DATOS EN FORMA ELECTRÓNICA
 - 3.9.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.9.1.1) La postura de OCDE
 - 3.9.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.9.3) Conclusiones
- 3.10) EL ACCESO A SITIOS INTERACTIVOS
 - 3.10.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.10.1.1) La postura de OCDE
 - 3.10.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.10.3) Conclusiones
- 3.11) EL ACCESO A SITIOS DE SUBASTAS ON LINE
 - 3.11.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA
 - 3.11.2) Conclusiones
- 3.12) LA CONTRATACIÓN DE UNA ENTIDAD HOSTING PARA QUE ALMACENE UN SOFTWARE
 - 3.12.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.12.1.1) La postura de OCDE
 - 3.12.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.12.3) Conclusiones
- 3.13) LA COMPRA DE ESPACIO DE SERVIDOR
 - 3.13.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.13.1.1) La postura de OCDE
 - 3.13.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.13.3) Conclusiones
- 3.14) EL ALMACENAMIENTO DE DATOS EN UN SERVIDOR

- 3.14.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.13.1.1) La postura de OCDE
- 3.14.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
- 3.14.3) Conclusiones

- 3.15) PUBLICIDAD EN UN SITIO DE INTERNET
 - 3.15.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias
 - 3.15.1.1) La postura de OCDE
 - 3.15.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado
 - 3.15.3) Conclusiones

CAPITULO IV

OTROS IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRONICO

- 4.1) IMPUESTOS DE TIPO PATRIMONIAL
 - 4.1.1) El impuesto a la ganancia mínima presunta
 - 4.1.2) El impuesto sobre los bienes personales

- 4.2) OTROS IMPUESTOS AL CONSUMO
 - 4.2.1) El impuesto sobre los ingresos brutos
 - 4.2.2) Antecedentes internacionales, el impuesto a la venta minorista
 - 4.2.3) Conclusiones

- 4.3) EL IMPUESTO DE SELLOS

CAPITULO I

INTERNET Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1.1) INTRODUCCIÓN

El mundo se encuentra en un proceso de globalización económica sin precedentes y el comercio electrónico (e-commerce) puede explotar todo el potencial de la red de redes (Internet) y es una fuente generadora de una tendencia revolucionaria en el comercio, cuyos efectos son difíciles de predecir.

El comercio electrónico, a través del uso de redes informáticas y en particular Internet, ha permitido la creación de un mercado electrónico de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes. Software, libros, enciclopedias, fotografías, películas y música se transmiten electrónicamente. Las bases de datos electrónicas son de uso mundial, existen bases con información jurídica, periódicos y artículos de revistas. Las grandes consultoras internacionales ofrecen asesoramiento on-line a sus clientes y la fibra óptica permite transmitir imágenes médicas de alta calidad a especialistas en todo el mundo en tan sólo algunos minutos. También se pueden realizar operaciones comerciales de suministro o mandato comercial, financieras, bursátiles, de seguros, de obras, de concesión de licencias, de transporte.

Para dar una idea de la magnitud del fenómeno, podemos mencionar que en el mundo hay alrededor de 513 millones de personas conectadas a Internet¹. Si bien en Latinoamérica la conectividad es muy baja comparada con los Estados Unidos, alrededor de 2% de los 500 millones de latinoamericanos están conectados, frente a más de la mitad de los norteamericanos, los analistas de telecomunicaciones opinan que este es el mercado de más rápido crecimiento del mundo. Según sus previsiones, para el año 2003 la región tendrá entre 29.6 y 43 millones de usuarios, los cuales gastarán más de 8.000 millones de dólares comprando por Internet, siendo México, Argentina, Chile y Brasil los que suman en conjunto el 75% de los usuarios latinoamericanos de Internet². La consultora Price Waterhouse Coopers confirma estas cifras y sostiene que se espera que el ritmo del comercio electrónico latinoamericano aumente de 170 millones de dólares en 1998 a 8.000 millones en el 2003³.

¹ How Many Online? www.nua.com/surveys/how_many_online/index.html 19/10/2001

² Fernandez, Sandy. "América latina se conecta". Revista Time No. 13, 3/2000

³ Mcgirk, Tim. "Los peces grandes y pequeños de la red". Revista Time No. 13, 3/2000

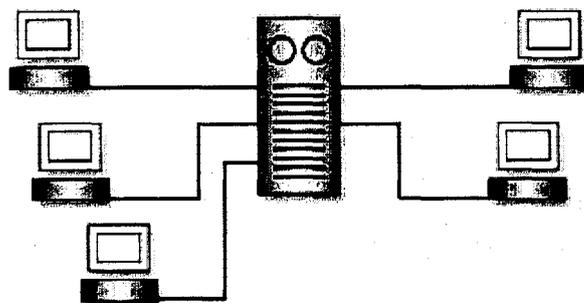
Todas las revoluciones de Internet han comenzado con la desregulación de las telecomunicaciones y la consiguiente caída brusca del precio de dicho servicio, lo que explica porqué Estados Unidos logró la delantera a nivel mundial cuando el sistema telefónico Bell fue dividido en la década de los 80⁴. La Internet también está vinculada en general con el desarrollo tecnológico, por ejemplo, el uso de la fibra óptica.

Todas las operaciones comerciales especificadas en nuestro código de comercio se pueden desarrollar utilizando esta nueva vía, Internet, y con todas las variables que ello puede ofrecer. Se trata, en última instancia, de una forma de comercio entre ausentes al que, con mayor o menor tecnología debemos darle un encuadre jurídico y también impositivo.

Los interrogantes que se manifiestan en materia tributaria son los que abordaremos en el presente trabajo conforme a las pautas que hoy nos rigen, para ello en primer lugar debemos entender el negocio y sus particularidades.

1.2) INTERNET

Sus orígenes se remontan a los años sesenta en los Estados Unidos. En aquel entonces los primeros sistemas de computación pertenecían a grandes empresas y el gobierno. Por lo general eran sistemas centralizados donde una gran computadora estaba conectada a un gran número de terminales. Si ocurría un error humano, una falla eléctrica, un virus dañaba a la computadora central todo el sistema quedaba inoperante.

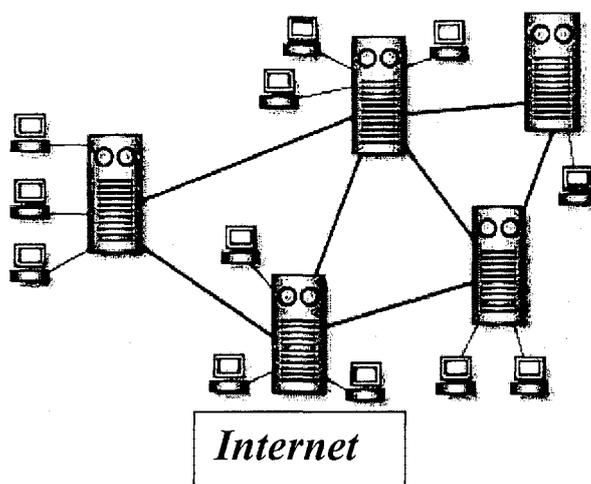


Sistema Centralizado

Ante tal peligro el Pentágono en los Estados Unidos contrató a la Agencia de Proyectos de Investigación que creó el Arpanet que era una red de computadoras donde no existía un camino único, sino que podían tomarse caminos alternos. Estos conceptos fueron después usados por las universidades norteamericanas, con fines educativos y de investigación por muchos años. A mediados de los ochenta es cuando el sector comercial acelera el crecimiento de Internet.

⁴ Rohwer, Jim. "Internet revoluciona a Japón". Revista Fortune Americas, suplemento especial, 17/2/2000

Internet es un grupo de computadoras denominadas servidores, conectadas entre sí por todo el mundo. Internet tiene infinidad de servidores conectados, formándose distintas rutas, es decir que Internet es equivalente a una enorme autopista de información.



Para que nuestra computadora personal pueda tener acceso a esa autopista de información es necesario (además de un modem) contratar los servicios de un ISP (Internet Service provider o proveedor de servicios de Internet).

Existen en el país aproximadamente 70 proveedores de servicios de Internet de los cuales 56 están en la Capital Federal y Gran Buenos Aires y 14 en el interior. El 51% del mercado está concentrado en tres proveedores⁵.

También se puede obtener acceso a Internet a través del teléfono celular. El servicio de Internet para teléfonos móviles se llama e-mode y si bien en general los servicios que brindan son básicos, como ser correo electrónico, noticias, cotización de bolsa y juegos, ello no ha restado atractivo al e-mode en parte porque tiene una ventaja importante, el usuario está conectado continuamente a Internet, sin necesidad de marcar el número de un proveedor de Internet para ir online⁶.

Internet ofrece diversos servicios para el uso de esta fuente de comunicación y transmisión de datos, hoy las más importantes son:

E-mail (correo electrónico): sirve para mandar mensajes escritos, puede ser equiparado a enviar una carta, con la particularidad que no tiene costo alguno, llega en poco tiempo y permite transmitir mensajes entre infinidad de personas alrededor del mundo.

Chateo (foros de discusión): permite el diálogo en tiempo real con otros navegantes.

Newsgroups: son bases de mensajes agrupados por tema, que permiten a los usuarios leer y enviar mensajes en cualquier momento y al grupo temático que el usuario desee.

⁵ Fuente: Cámara Argentina de Bases de Datos y Servicios en Línea (CABASE)

⁶ Rohwer, artículo citado, página 7

WWW (World Wide Web): esta aplicación es la más difundida en los últimos años y permite a los usuarios publicar documentos, imágenes, videos, música, etc. en su propio web-site (sitio) pudiendo ser accedidos por cualquier otro usuario ubicado en cualquier otra parte del mundo. Los sitios pueden ser caracterizados como grupos de información que pueden ser colocados en cualquier servidor.

Para contar con un sitio de Internet, el usuario puede tener su propio servidor en su organización o contratar los servicios de un proveedor de servicios de Internet, es decir que el éste no sólo da acceso a Internet a los usuarios sino que además posee su propio servidor para “vender” espacios tanto a usuarios como a empresas.

Es tan vasto Internet que para que las computadoras puedan conectarse entre sí es necesario un sistema que se denomina **protocolo TCP/IP** (transmisión control protocol/Internet protocol) y debe registrarse por una reglamento que indica exactamente de donde tomar la información. Este sistema se denomina URL, es manejado por todos los programas de Internet y consta de tres partes:

<http://www.coke.com.mx/servicios/>

Tipo de protocolo – Dominio – Directorio o archivo

El **tipo de protocolo** indica el servicio de Internet que se desea usar, los principales tipos de protocolo son: http (para el www), email (correo electrónico), news (foros de discusión).

Para que un servidor entre a una red TCP/IP se le asigna una identificación única denominada Dirección IP, éste es un número como 141.41.8.27 que indica la conexión de la computadora con la red.

Es difícil recordar o manipular una dirección como 141.41.8.27, por eso se asignó a la dirección un **dominio**, es decir un nombre más familiar y amigable. Para obtener un dominio de Internet es necesario pagar al NIC (Network Information Center).

Un dominio indica el tipo de servidor, el objetivo y el país donde se encuentra. Algunos ejemplos de componentes del dominio:

www	De páginas web
ftp	Para transferencia de archivos
com	Comercial
gob o gov	Gobierno
mil	Militar
edu	Educación
org	Organización no lucrativa
Mx	México
Fr	Francia
Ar	Argentina
Nl	Holanda

En nuestro ejemplo: www.coke.com.mx indica que es un servidor de páginas web (www), que es una empresa comercial (com) y que se encuentra en México (mx).

Cuando accedemos a un servidor podemos opcionalmente indicarle un **archivo o directorio** específico en el que queremos entrar.

En la República Argentina, los dominios son otorgados por el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. La identificación internacional de los dominios argentinos es "ar" y, por tanto, uno podrá encontrar las terminaciones ".ar" en dominios ".com"; ".edu"; ".org"; etc.

El comercio electrónico incluye una amplia gama de aplicaciones en el ámbito del videotexto, la compra telefónica, ventas por catálogo a través de CD-ROM, el intercambio electrónico de datos, etc.

El intercambio electrónico de datos y/o el comercio electrónico, emplea diferentes vías de comunicación (net, Intranet y extranet) que suponen distintos niveles de complejidad (en el hardware y software requerido) en concordancia con el alcance de interconexión obtenido.

En tal sentido el empleo de la **net (red interna)** soporta y posibilita el intercambio de información de carácter interno entre las diferentes computadores de un área de una empresa, ofreciendo la oportunidad de integrar todas las actividades desarrolladas en esa área.

El uso de **Intranet (interconexión entre redes cerradas y privadas)** permite el intercambio de información entre diferentes áreas de una misma compañía y/o el intercambio y el comercio entre grandes compañías de una misma rama industrial o de diferentes sectores industriales.

El empleo de **extranet (interconexión entre redes abiertas y públicas, ej. Internet)** posibilita al que posea un sitio en ella relacionarse con todos los usuarios (potenciales clientes en permanente crecimiento) en cualquier lugar del mundo otorgándole presencia global.

Es decir que el alcance del comercio electrónico no está limitado al ámbito de Internet aunque la evolución y crecimiento en la utilización de este medio lo muestre como el más dinámico.

1.3) EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Muchas empresas sienten que hoy deben crecer a través del comercio electrónico.

El comercio electrónico es el sistema global que, utilizando redes informáticas y en particular Internet, permite la creación de un mercado electrónico de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, y que incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de compra y venta⁷.

Algunas de las formas de negociar electrónicamente son establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos, distribuir productos. Todas estas operaciones se pueden realizar electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física.

El comercio electrónico ha rediseñado las formas de operar, existiendo al menos cuatro categorías de relaciones comerciales⁸:

- Empresa-empresa (B to B): es el comercio entre empresas el que más se ha desarrollado y el que mayor crecimiento a tenido a través de Intranet.
- Empresa-consumidor, Business to consumer (B to C): se refiere a las compras efectuadas por los usuarios de Internet a través de las galerías comerciales virtuales que ofrecen todo tipo de productos.
- Empresa-administración pública: incluye todas las operaciones que se realizan entre las empresas y las organizaciones gubernamentales, por ejemplo la posibilidad de liquidar y pagar impuestos en línea al ente recaudador público.
- Consumidor-administración pública: son las operaciones que el consumidor puede realizar con diferentes organismos gubernamentales.

Algunas de sus características son las siguientes:

- Las operaciones se realizan por vía electrónica o digital;
- se prescinde del lugar donde se encuentran las partes;
- la importación del bien no pasa por las aduanas (en el comercio electrónico directo, que será definido más adelante);
- se reducen drásticamente los intermediarios, disminuyendo el costo de las transacciones al tener un mayor grado de automatización;
- se efectivizan más rápidamente las operaciones;
- la red es el mercado, es decir el mundo, aunque hacerse notar va a ser cada día más difícil para las empresas que quieran vender sus productos a través de la red, debido a se calcula que ya existen alrededor de 12 millones de cibersitios y además aunque el público potencial es inmenso el público real a menudo es minúsculo.

El comercio electrónico se clasifica según el tipo de bienes negociados y la forma en que se materializa su entrega, de la siguiente manera⁹:

⁷ Ministerio de Economía. "Comercio Electrónico y comercio exterior". <http://www.mecon.gov.ar/comercio>

⁸ CEI (Centro de Economía Internacional) del Ministerio de Relaciones Exteriores. "Panorama de la Economía Internacional". Revista del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, Buenos Aires 9/1999

⁹ Ministerio de Economía, artículo citado, página 11

- Comercio Electrónico indirecto: consiste en adquirir bienes tangibles, que necesitan luego ser enviados físicamente mediante los canales tradicionales de distribución.
- Comercio Electrónico directo: en este caso, el pedido, el pago y el envío de los bienes y/o servicios se producen “on-line”. Ejemplos de esta modalidad son las operaciones vinculadas con el software y la música.

Existe una segunda clasificación del comercio electrónico según la forma en que se instrumenta el pago:

- Comercio electrónico propio: el pago se realiza a través de la red.
- Comercio electrónico impropio: el pago es efectuado por los canales tradicionales.

En el contexto del comercio electrónico, los sistemas de pago electrónico representan los mismos tipos de consternaciones que el pago en efectivo trae en el comercio tradicional aunque no es el único problema con el que se deben enfrentar las autoridades fiscales, también existen inconvenientes para identificar a las partes, los operadores pueden esconderse en la red de redes con relativa facilidad resultando difícil determinar cual es el país que tiene potestad tributaria.

El comercio electrónico no permite que ciertas actividades sean detectadas y muchas de ellas son anónimas lo que puede dar lugar a la migración de los negocios a Internet por razones de conveniencia fiscal, entre otros.

Para tener su propio sitio, los principales costos en los que debe incurrir una empresa son¹⁰:

- El software, que constituye la base de las distintas funciones y aplicaciones de una página web, que pueden ser desarrollados por la misma empresa o adquirido bajo una licencia de uso o de explotación a un tercero.
- Servidor, el software va a correr en servidores que son de propiedad de la propia empresa o de terceros, servicio que se conoce con el nombre de hosting.
- Diseño de la página, que darán a la página web elementos propios que la diferenciarán de otros sitios de Internet.
- Contenido de la página, que es, en definitiva, lo que convoca a los usuarios y que variará de acuerdo con los productos o servicios que ella ofrezca.
- Costos de registro que son necesarios para que los usuarios de Internet puedan ubicar la página y consiste en registrar el nombre de dominio en la red de redes, en Argentina es otorgado por Nic de Argentina, entidad dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores y culto.

Podríamos llegar a identificar a las personas registradas en el sitio como sus operadores pero esta identificación puede resultar falsa, porque no hay prueba para el requerimiento de identidad en un sitio en Internet, por lo tanto el eslabón entre el sitio en Internet y el mundo real está quebrado. Además en Internet una persona puede asumir múltiples y ficticias identidades, sin ninguna dificultad.

¹⁰ Rivas, Roberto. “Costos incurridos en el desarrollo de un web site”. Periódico Económico Tributario 12/2/2001

En Australia, la ATO (Australian Taxation Office) concluyó, a través de un estudio, que en el 15% de los casos seleccionados en la auditoría como parte del proyecto de comercio electrónico, los contribuyentes reales no podrían ser identificados en el sitio en Internet¹¹.

Debe tenerse en cuenta también el fenómeno de desintermediación que trae aparejado el comercio electrónico al eliminar la posibilidad de aplicar, por parte de las autoridades fiscales, los regímenes de retención o de información tan utilizados en nuestro país. Esta desintermediación representa un verdadero desafío para el fisco.

Para solucionar esos problemas de identificación de las partes, la ATO considera necesario mantener un Registro Público a través del cual las autoridades fiscales podrían mantenerse informadas acerca de la identificación de las partes involucradas en el comercio electrónico, completando un formulario que contenga información sobre las mismas.

Muchas compañías proveen información en sus páginas web acerca del lugar en donde están ubicadas como una manera de ganar la confianza de los consumidores, dándoles la posibilidad de registrarse o de enviar e-mail o llamarlos por teléfono o enviarles un fax, del mismo modo puede aumentar la confianza de sus consumidores el hecho que estas empresas estén inscriptas en este registro de operadores de comercio electrónico ante el fisco.

Otra solución a este problema de identificación de las partes podría ser el establecer licencias para sitios comerciales o de organizaciones que operan en Internet. Esta licencia debería hacer todo lo posible para asegurar neutralidad respecto de otros negocios que se encuentran disponibles.

Esta falta de identificación de las partes no solo trae problemas al fisco, también los consumidores son perjudicados por conductas deshonestas de los proveedores de comercio electrónico lo que ha aumentado los reclamos telefónicos de los consumidores por productos y servicios solicitados en Internet, que se cuadruplicaron en el año 2001. La Secretaría de Defensa de la Competencia y el Consumidor informó que los males de la Web revelan debilidades principalmente en la provisión de información no adecuada en la oferta de los servicios, mensajes que inducen a error respecto de los descuentos, cargos y bonificaciones, y por último, falta de respuesta por parte de las empresas¹².

El comprador también es anónimo y no se sabe dónde está ubicado, sin embargo si paga con tarjeta de crédito, el domicilio al cual se envía la facturación de la tarjeta pudiese marcar la jurisdicción donde se realiza la venta y a quien le corresponde recibir el impuesto.

¹¹ Nuñez, Adriana. "Políticas impositivas para el comercio electrónico en internet". Periódico Económico Tributario No. 167, año 1998

¹² Laquidara, José Luis. "Se cuadruplican quejas por comercio en la Web". Diario Ambito Financiero, 26/11/2001

Existe otro problema que queremos señalar para terminar de caracterizar al comercio electrónico, que es comentado por Corabi¹³, y que consiste en la preocupación entre las administraciones tributarias de todo el mundo relativas a la posibilidad de hacer comercio electrónico sin el empleo de estructuras materiales y logísticas en los mercados de salida de los productos, y a la fácil localización de las empresas en países que ofrezcan regímenes fiscales privilegiados, con la consiguiente posibilidad de que Internet se transforme en el más grande paraíso fiscal del siglo XXI y nos ofrece como ejemplo el caso de Irlanda, país en el que están localizadas las empresas que venden material pornográfico por Internet.

¹³ Corabi, Giampaolo. "Evasión fiscal internacional y evolución de las tecnologías: el desafío del comercio electrónico y las contradicciones del derecho tributario internacional". Revista impuestos, 1999 B, 10/1999.

CAPITULO II

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.1) POTESTAD TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los tributos que recaen sobre el comercio electrónico son los habituales que en una sistemática tributaria recaen sobre toda manifestación negocial, es decir, la imposición al beneficio y a la propia operación, pero en especial su complejidad se concentra en el ámbito de la fiscalidad internacional¹⁴.

En principio, el poder tributario de un Estado es ejercido dentro de los límites de la soberanía atribuida a dicho Estado, sin embargo, debido a la gran cantidad de relaciones jurídicas y económicas internacionales, los Estados procuran extender su poder tributario más allá de los límites territoriales. En estos casos se producen fácilmente fenómenos de doble y múltiple imposición.

Existen diversos criterios de atribución de la potestad tributaria¹⁵:

- a) Nacionalidad: es un criterio de pertenencia política, los contribuyentes quedan gravados sólo por su nacionalidad.
- b) Domicilio: es un criterio de pertenencia social, los contribuyentes son sometidos a tributación por el lugar donde se radiquen con carácter permanente y estable.
- c) Residencia: también es un criterio de permanencia social pero a diferencia del anterior se considera la simple habitación en un lugar, aún sin permanencia.
- d) Establecimiento permanente: tiene carácter de pertenencia económico social. Es un emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en forma permanente en un país por parte del propietario que está domiciliado o reside en el exterior.
- e) Fuente: criterio de pertenencia económica que grava según el lugar donde la riqueza se genera. Tiene en cuenta la fuente productora de riqueza, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o la residencia de los contribuyentes y del lugar de celebración de los contratos.

Los problemas de la doble y múltiple imposición se producen cuando los Estados aplican distintos criterios de atribución de la potestad tributaria. Este problema es definido por

¹⁴ Diaz, Vicente O. "Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico". Revista Impuestos, Enero 2000

¹⁵ García Vizcaíno, Catalina "Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas". Editorial Depalma, página 203.

Giuliani Fonrouge¹⁶ como el fenómeno que se produce "... cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario". La doble o múltiple imposición constituye un obstáculo para las personas, razón por la cual los países procuran atenuarla de diversas maneras, por ejemplo, a través de la existencia de leyes uniformes, o la firma de tratados bilaterales o multilaterales, o a través de métodos unilaterales como ser la promulgación de leyes internas que prevén el tax credit (crédito de impuesto) o exenciones.

Los convenios internacionales son la primera fuente jurídica de la cual se nutre el derecho tributario internacional.

Se trata en su mayoría de casos de convenios internacionales para evitar la doble imposición que, nacidos inicialmente para perseguir este solo fin, en el curso de su evolución y en consideración de las necesidades que se presentaron caso por caso, han ampliado los espacios de competencia y están en cierto modo dirigidas a contener reglamentaciones y principios fundamentales para la correcta aplicación de la imposición internacional¹⁷.

Los países miembros de la OCDE (Organización para la cooperación y el desarrollo económico) firmaron un acuerdo de ceñirse al modelo de Convenio de dicha Organización en sus negociaciones bilaterales.

El Modelo OCDE tiende a afirmar el principio de la imposición según el Estado de residencia debido a que dicho organismo está constituido por representantes de los países industrializados. El modelo de la ONU (Organización de las Naciones Unidas) otorga un mayor grado de poder impositivo al Estado de la fuente debido a que la Asamblea de la ONU tiene como objetivo promover la inversión hacia los países en vías de desarrollo.

Si bien la Argentina no es miembro de la OCDE, ha expresado oficialmente su posición respecto del modelo y sus comentarios, y también ha servido de base en muchos de los convenios que tiene firmados y ha sido utilizado como fuente por la jurisprudencia y finalmente Argentina.

La Argentina cada vez que firma un convenio renuncia a una parte de su poder tributario; a la fecha de preparación de este trabajo nuestro país tiene firmados un total de veintisiete convenios para evitar la doble imposición.

La segunda fuente normativa de la cual se nutre el derecho tributario es el derecho interno de cada país.

16 Fonrouge, Carlos M. "Derecho financiero", tomo I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965, página 311

17 Adonnino, Pietro. "La organización Estable y el Comercio Electrónico". 8vo. Congreso Tributario, tomo I, C.P.C.E.C.F., página 24

Existen otros países como los de la Comunidad Económica Europea que tienen una tercera fuente normativa, el derecho comunitario primario y secundario y, dentro de éste último, los reglamentos y directivas¹⁸.

En el impuesto a las ganancias, nuestro país adoptó por Ley No. 24.073 el criterio de gravabilidad por la “renta mundial” conforme a la residencia, de modo que los sujetos residentes quedan gravados por su renta en el país y en el exterior tomando como tax credit el impuesto pagado en los respectivos países.

Los no residentes tributan sólo por sus ganancias de fuente argentina. En el caso de las personas jurídicas se consideran como no residentes en la Argentina si están constituidas fuera de nuestro país y no tienen un establecimiento permanente en la Argentina.

Es decir que a una empresa que realiza comercio electrónico se le aplican los mismos criterios de atribución de la potestad tributaria que a otra que realiza comercio tradicional, aunque Cruz Amorós¹⁹ sostiene que en el comercio electrónico a través de Internet estamos ante “un elemento que potencialmente podría convertir en inaplicables los criterios tradicionales de imposición que sirven de fundamento a la fiscalidad internacional porque fueron diseñados para un entorno tecnológico distinto al actual”.

Las particulares características del comercio electrónico hacen que las empresas tengan mayor flexibilidad para radicarse en el lugar que, desde el punto de vista tributario, más les conviene y pueden distribuir sus servidores en distintos lugares del planeta. Ello implica que con planeamiento impositivo la figura de constituir sociedades con el menor perjuicio es la llave para definir el futuro de la inversión debido a la gran posibilidad de utilizar figuras legales de baja carga impositiva.

El comercio a través de Internet está en sus comienzos, lo que haría posible que los Estados adopten una ley uniforme y por lo tanto un único y común criterio de atribución de sus potestades tributarias aunque esta solución en la práctica parece muy difícil de alcanzar porque cada país aspira a aplicar el criterio de atribución de la potestad tributaria que más le conviene, es decir aquel que le da derecho a cobrar mayores impuestos.

Hemos clasificado al comercio electrónico en indirecto cuando los bienes tangibles adquiridos por Internet necesitan luego ser enviados físicamente usando los canales tradicionales de distribución, y al comercio electrónico directo, como aquel en el que el pedido, el pago y el envío de los productos se realizan “on-line”. La opción por una u otra forma de comercio electrónico o la opción de realizar comercio tradicional no debería ser un obstáculo ni debe darse un tratamiento discriminatorio al comercio electrónico. En el

¹⁸ Carmini, Stefano y Mainardi. “Elementi di diritto tributario comunitario”. Editorial Cedam, Padova, 1996, página 19

¹⁹ Amorós, Miguel. “Crisis del concepto de establecimiento permanente: las nuevas fórmulas de ordenación jurídica de los negocios internacionales y el comercio electrónico”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 117

informe elaborado en Ottawa en 1998²⁰, se definió que los mismos principios que se utilizan en el comercio convencional se deben aplicar en el comercio electrónico:

- De neutralidad y de equidad: imposición debe buscar ser neutral y equitativa entre las diversas formas de comercio electrónico y entre las formas convencionales y electrónicas de comercio. Una decisión de negocios debe estar motivada por razones económicas y no impositivas. Contribuyentes realizando transacciones similares deben ser sujetos a iguales niveles de imposición. Debe garantizarse la uniformidad en el tratamiento fiscal de las diversas operaciones, considerando la naturaleza de las mismas y dejando de lado la modalidad de transmisión, vía electrónica o tradicional. Esto no ocurre cuando se importan bienes a través de la red, debido a que al no estar reglamentada la forma de ingreso del Impuesto al valor agregado los bienes digitalizados no deben ingresar el impuesto, mientras que los bienes importados a través de la Aduana deben tributar el gravamen. Esta situación atenta contra la neutralidad entre las operaciones físicas y las realizadas a través de la red.
- Eficiencia: los costos de administración para las autoridades fiscales deben ser minimizados. Las reglas tributarias deben ser claras y simples de entender para que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias impositivas de las transacciones que están realizando y reducir al mínimo sus costos de cumplimiento.
- Flexibilidad: el sistema debe ser flexible y dinámico para asegurar que se mantiene acorde con los cambios tecnológicos y comerciales.
- Imparcialidad: cualquier acuerdo para la aplicación de estos principios al comercio electrónico debe ser estructurado de manera tal de mantener la soberanía de los países, para lograr una clara asignación de base imponible en el comercio electrónico entre países y para evitar la doble imposición o la nula imposición.

Si bien en general los proyectos de Internet se han establecido en el estado de Delaware cuando aspiraban a tener socios en los Estados Unidos, para caracterizar en el impuesto a las ganancias a las operaciones de comercio electrónico indirecto y directo, debemos determinar en primer lugar si la vendedora, sociedad constituida en el extranjero o persona física residente en el exterior, posee un establecimiento permanente en el país al cual asignar la renta obtenida por las operaciones realizadas con usuarios en la Argentina. Este tópico será abordado en el Capítulo II.

La no existencia de un establecimiento permanente en el país no implica que la Argentina haya perdido el derecho de cobrar impuestos, puesto que tiene potestad tributaria para hacerlo vía retención en la fuente pagadora de la ganancia. Este tema será desarrollado en el Capítulo III.

²⁰ OCDE. Conferencia Ministerial. "Un mundo sin fronteras - Consagrando el Potencial del Comercio Electrónico". Ottawa, Canadá. 1998

2.2) EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La fuente jurídica de la cual se nutre el derecho internacional tributario son los convenios para evitar la doble imposición internacional y el derecho interno de cada uno de los países, no obstante, a pesar de las particularidades de cada una de las legislaciones, existen principios generales de alcance internacional sustentados básicamente en los modelos de convenios y sus comentarios, que constituyen no solo una fuente de derecho, sino que sirven para aclarar dudas o determinar el alcance de determinados conceptos.

Los modelos y los comentarios sobre los que nos basaremos para analizar el concepto de establecimiento permanente, son los de la OCDE y la ONU.

Los modelos de la ONU, de la OCDE y los convenios firmados por la Argentina (con excepción del acuerdo con Bolivia y Chile que aplican el criterio de la fuente siguiendo los lineamientos del Pacto Andino) tienen una definición similar del término de establecimiento permanente.

El modelo de OECD en su artículo 5° describe tres supuestos en los que existe un establecimiento permanente:

- La sede fija de negocios a través de la cual los negocios de una empresa son llevados a cabo en todo o en parte, primer párrafo del artículo 5°.
- Las operaciones comerciales son cumplidas por un representante de una empresa que tiene poder para realizar en el otro estado contratos a nombre de la empresa extranjera que representa, ejerciendo habitualmente ese poder, quinto párrafo del artículo 5°.
- La cláusula de la construcción, tercer párrafo del artículo 5°.

Existe un cuarto supuesto previsto en el artículo 5° del modelo de la ONU, consiste en crear una regla especial para determinadas actividades.

2.2.1) La sede fija de negocios mediante la cual una empresa realiza toda o parte de su actividad

El segundo párrafo del artículo 5° establece que el término establecimiento permanente, según este criterio, incluye especialmente:

- a) una sede de dirección
- b) una sucursal,
- c) una oficina,
- d) una fábrica,
- e) un taller,

- f) una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar de donde se extraen recursos naturales.

Esta lista positiva incluye supuestos que constituyen prima facie establecimientos permanentes aunque podrían realizarse en las mismas actividades auxiliares y en consecuencia no serían considerados como tales. Autores como Skaar²¹ no comparten esta doctrina y los tratan como establecimientos permanentes per se al señalar que “dos de los ejemplos dados por la OCDE en la lista positiva, la sede de dirección y las sucursales, son verdaderos ejemplos de establecimiento permanente, ya que esas expresiones también incluyen una caracterización del uso empresario del lugar”.

La instalación física debe estar destinada a la actividad que desarrolla habitualmente el empresario del exterior, si ello no ocurre en la práctica, la instalación puede quedar fuera del concepto de establecimiento permanente. La lista negativa del cuarto párrafo del artículo 5º contiene la excepción a la regla general al enumerar actividades que, pese a ser desarrolladas en una sede de negocios fija, no constituyen establecimiento permanente, su característica principal es la de ser auxiliares o preparatorias con respecto a las actividades de la empresa, por ejemplo:

- Una instalación utilizada con el único propósito de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes y mercaderías pertenecientes a la empresa. En el cuarto párrafo del artículo 5º del Modelo de ONU se suprime el término entrega en consecuencia un almacén empleado para la entrega constituirá una organización estable.
- El mantenimiento de un stock de mercaderías o bienes únicamente con el propósito de ser procesadas por otra empresa
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de comprar bienes o mercaderías o de recolectar información para la empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de ejercer para la empresa una actividad de tipo preparatoria o auxiliar. El modelo de la ONU elimina el inciso f del artículo 5to. de OCDE que niega el carácter de establecimiento permanente a la combinación de las actividades enunciadas en el mismo siempre que se trate de actividades preparatorias o auxiliares.

Hay dos características fundamentales que se desprenden de la primera definición de establecimiento permanente:

- **La existencia de una instalación física fija para realizar negocios.**

El modelo de la OCDE nos ofrece algunos ejemplos de “instalaciones físicas”, pero la enumeración es meramente enunciativa.

El punto 4 de los comentarios aclara que no se trata de un lugar físico sino de cierto espacio, por lo tanto podría ser considerado como establecimiento permanente una máquina.

²¹ Skar Arvid A. “Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation 13, Kluwer, Deventer, 1991, página 71 y ss.

Por otra parte, el punto 5 de los comentarios señala que, normalmente, existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado y no es imprescindible que el equipo deba estar materialmente fijado al suelo, por lo tanto, cuando la definición de establecimiento permanente se refiere a que debe existir una “sede fija” de negocios, fijo no significa adherido al suelo, sino que se refiere a la permanencia.

El comentario no especifica que debemos entender por cierto tiempo de permanencia sino que señala simplemente que la sede de negocios también puede ser un establecimiento permanente si su duración ha sido muy breve, no porque haya sido así previsto sino a causa de razones particulares, como podría ser por ejemplo el fracaso de la inversión. Por el contrario, podría ocurrir que el tiempo de permanencia iba a ser muy breve pero se prolongue y por esta razón se tornaría establecimiento permanente.

De estas definiciones, podemos concluir que instalación física puede ser una maquinaria, un equipo, una planta.

- **En la instalación debe desarrollarse la actividad productiva de la empresa que hace a su objeto y a la realización de su beneficio, no tienen tal carácter aquellas instalaciones físicas en las que se realizan simples actividades preparatorias o auxiliares al desarrollo de los negocios. La existencia del establecimiento permanente se verificará cuando la empresa comience a realizar sus actividades.**

El establecimiento permanente es un concepto que fue pensado en el contexto de la economía industrial y tangible, sujeto a vínculos de espacio y de tiempo que se contraponen con los datos de movilidad y velocidad que caracterizan a las actividades que tienen lugar en el ciberespacio.

Para que una empresa pueda realizar comercio debe tener su propia página web, para lo cual deberá incurrir en una serie de gastos tales como software, diseño de página, contenido de la página, costos de registro y servidor.

Dentro de los elementos enunciados, hay al menos dos que, en principio, podrían constituir un establecimiento permanente, el sitio en sí mismo y el servidor.

2.2.1.1) El servidor como instalación física fija donde se desarrolla la actividad

- **Existe una instalación física fija para realizar negocios**

Para poder determinar la existencia de una instalación física fija para realizar negocios en primer lugar debemos señalar que el servidor no está mencionado en la lista positiva del artículo 5° del modelo OCDE, por lo tanto no debe ser considerado como un establecimiento permanente prima facie.

El sitio es el lugar por donde pasa la substancia del negocio pero el sitio cobra presencia física a través del servidor en donde está cargado. Internet es equivalente a una enorme autopista de información que tiene infinidad de servidores conectados.

El servidor podría constituir un lugar fijo de negocios cuando está ubicado en una cierta jurisdicción durante un período de tiempo tal que permita darle la condición de fijo.

En el punto 5 de la propuesta de modificación a los comentarios del modelo OCDE²² se indica que el servidor es un equipamiento que requiere una localización física que, para constituir una sede de negocios fija, deberá estar situado en un determinado lugar por un período de tiempo suficiente para ser considerada fija según lo establecido en el párrafo primero.

En el punto 2 del trabajo se señala que el servidor a través del cual se hace funcionar un sitio es en sí un equipo que requiere una sede física y puede, por lo tanto, siempre que sea fijo, constituir una sede fija de negocios de la empresa que lo hace funcionar.

Durante el encuentro de febrero de 2000, el grupo de trabajo ha reelaborado el bosquejo de modificación al comentario del artículo 5, en el artículo 2 se reafirma que el servidor puede constituir una sede fija de negocios.

La circunstancia de que un proveedor de Internet tenga en su servidor el sitio a través del cual la empresa lleva a cabo su negocio, no le otorga a la empresa derechos para mantener un espacio particular, dado que el servidor y su ubicación no están a su disposición, en consecuencia no existe establecimiento permanente de acuerdo al criterio de la OCDE.

Este problema ha sido tratado por Corabi²³ quien sostiene que “si el servidor a través del cual funciona el sitio de una empresa, es alquilado por un proveedor de servicios de Internet, no se puede inferir la existencia de una organización estable” y agrega “es necesario que la empresa posea el servidor”.

En el mismo sentido, Malherbe²⁴ indica que la contratación de un proveedor de Internet “no confiere en principio a la empresa que posee el sitio web un derecho de espacio y de control sobre la explotación del servidor, entonces no se puede decir que se pone el servidor a disposición de la empresa en virtud del acuerdo de albergue. En cambio si la empresa posee o alquila y explota el servidor en el que está alojado su sitio web, habría instalación de negocios”.

²² OCDE. Propuesta de modificaciones al comentario al art. 5 publicada en octubre de 1999. Working party No. 1

²³ Corabi, Giampaolo, artículo citado, página 14

²⁴ Malherbe, Jacques. “Comercio electrónico y establecimiento permanente”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 237

Otros autores²⁵, en cambio, señalan que no es necesario que la empresa sea la propietaria del servidor sino que podrían estar presentes en un país cuando tienen derecho al uso del mismo. Es decir que, resultaría irrelevante el título jurídico en virtud del cual la empresa tiene el lugar fijo de negocio, alquiler, alquiler con opción a compra, posesión, lo importante es el factor económico que dice que se refiere a un espacio determinado y que la actividad de la empresa se está desarrollando en un país a través del establecimiento.

Corabi²⁶ cita un caso de la Corte Fiscal Canadiense en el que un contribuyente estadounidense había participado por un período de dos semanas durante quince años de una feria en Canadá, empleando a tal fin una estructura desmontable, que era transportada anualmente desde y hacia Canadá. La corte entendió que la actividad desarrollada en Canadá por el no residente configuraba un establecimiento permanente debido a que la característica fundamental de la permanencia de la sede de negocios no había desaparecido luego de desmontar la estructura al finalizar la feria. Este es un caso donde no se consideró que la movilidad esté en contradicción con la permanencia y donde, además, estaba presente el requisito de temporalidad, en virtud del hecho de que la actividad había sido desarrollada regularmente.

Desde este punto de vista, el hecho que el servidor puede ser trasladado de un lugar a otro, siempre que se realice dentro de una misma jurisdicción, o aún entrando y saliendo de una jurisdicción en forma regular, no interferiría con la posibilidad de definir a dicho servidor como un establecimiento permanente. No sólo el servidor puede ser trasladado de un lugar a otro, el sitio puede ser trasladado electrónicamente a otro servidor, sin tener que trasladar físicamente los servidores.

- **En la instalación debe desarrollarse la actividad productiva de la empresa que hace a su objeto y a la realización de su beneficio.**

Admitido que el servidor puede constituir una presencia física y fija para realizar negocios, queda por ver si a través del mismo se desarrolla la actividad productiva de la empresa, básicamente el rol que cumplen las personas que la integran, el poder que tienen para celebrar los contratos comerciales. Si una empresa tiene un representante en otro país que hace contactos con empresas y solo eso, la definición a la que arribaríamos es que no tiene un establecimiento permanente porque el representante no tiene el poder de decisión.

Un servidor vacío no constituye en sí mismo un establecimiento permanente porque a través de él no se realiza ninguna actividad económica. En el punto 7 de la propuesta de modificación a los comentarios del modelo de OCDE publicada en Octubre de 1999 se afirma que cuando un servidor solo juega un rol pasivo o una serie de servidores "back-up", a menudo en distintos países, los cuales pueden o no pertenecer a la empresa, es

²⁵ Skar, Arvid Aage. "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. Intertax, volume 28, Mayo 2000, Kluwer, página 190

²⁶ Corabi, artículo citado, página 14

muy difícil sostener que en cierto momento dicho servidor puede jugar un rol principal. Si la actividad es preparatoria o auxiliar, no estamos en presencia de un establecimiento permanente ya que podría no exceder a la actividad que se desarrolla a través del simple uso de un teléfono o un fax. En los supuestos en que las actividades sean esenciales y parten de los negocios como un todo, éstas exceden el marco de simples actividades preparatorias o auxiliares y pueden configurar un establecimiento permanente.

Es decir, como conclusión, según la OCDE, si se sostiene que en la venta realizada a través de un equipo de computación, dicho equipo constituye un lugar de negocios, éste podría constituir un establecimiento permanente, en cambio, si decimos que el equipo cumple una función auxiliar similar a la de otros medios de comunicación como ser el correo, el teléfono, no es posible que exista un establecimiento permanente.

En los puntos 12 a 14 de la propuesta de modificación de febrero de 2000, se ofrece una lista de actividades que deben ser consideradas como preparatorias o auxiliares en el comercio electrónico:

- a) La provisión de un canal de comunicación, del tipo de un cable telefónico, entre proveedores y clientes;
- b) La promoción de bienes y servicios;
- c) El reordenamiento de informaciones a través de un servidor espejo con fines de seguridad y eficiencia;
- d) La recolección de datos por la empresa;
- e) La prestación de informaciones;

y afirma que todos los países acordaron que, en caso que dichas funciones constituyan por sí mismas una parte esencial y significativa de la actividad comercial en su conjunto, de las mismas se podría inferir la existencia de un establecimiento permanente.

No existe consenso entre los países acerca de cuales son estas actividades esenciales, algunos consideran que son las funciones que comprenden un ciclo completo de venta. Si una empresa del exterior vende sus productos a través de Internet, y realiza su entrega en forma tradicional o bajando los productos de la red, el servidor desarrolla la actividad que hace a su objeto y no meras actividades preparatorias o auxiliares y puede ser considerado un establecimiento permanente.

Otros países, en cambio, consideran que la ubicación del servidor importa poco para el cliente, en consecuencia, la actividad del vendedor que dispone de un sitio sería ejercida por medio de oficinas o locales en los cuales tienen lugar sus actividades productivas de ingresos y no por medio del servidor. Este, en consecuencia, no podría ser considerado como la instalación fija de negocios por la cual la empresa extranjera ejerce su actividad²⁷.

²⁷ Malherbe, artículo citado, página 22

Otro aspecto a tener en cuenta será la existencia o no de presencia física en el país en donde se encuentra el servidor.

En muchos casos la actividad es ejercida a través del servidor sin ninguna presencia física debido a que los consumidores entran en el sitio y realizan desde allí todas las operaciones que son de su agrado sin necesidad de ser atendidos por ninguna persona.

La intervención humana es uno de los aspectos que demuestran la participación en la vida económica de un país, y en algunos de ellos, indica Figueroa²⁸, solo existe establecimiento permanente si el servidor requiere intervención humana para funcionar. Otros van más allá en sus consideraciones y sostienen que habrá un establecimiento permanente si el equipo ubicado en un país es operado por personal de la empresa, concluyendo que en los equipos automáticos operados por personal ajeno a la empresa, no se cubren los requisitos para conformar un establecimiento permanente.

En cuanto al grado de intervención que se requiere, algunos países consideran que una cosa es operar el equipo y otra instalarlo y luego mantenerlo por medio de personas, mientras otros piensan que en el caso de equipos de computación es difícil distinguir su mantenimiento de su operación especialmente cuando las bases de datos son puestas al día y el software mejorado.

El punto 10 de los comentarios del modelo OCDE expresa que “puede existir establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos”. Dentro de la expresión equipos automáticos, podría estar comprendido el servidor.

En el punto 4 de la propuesta de modificación a los comentarios del modelo se afirma que podría haber establecimiento permanente si las máquinas son la que ejercen la actividad en forma automática, limitándose las actividades del personal a montar, hacer funcionar, controlar y dar mantenimiento a la maquinaria y luego va más allá al establecer que “no es relevante que el equipamiento utilizado para las operaciones de comercio electrónico en un país específico sea administrado y conservado por personal residente o temporariamente presente para dicha función, el equipamiento informático presente que no requiere la intervención humana en el lugar para su gestión también puede constituir organización estable”.

Es decir, que, según la OCDE, en los emprendimientos que desarrollan actividades a través de un sitio, poseen servidores propios, y operan el servidor en donde el sitio está almacenado o es usado, aún en los casos en que el equipamiento no requiere intervención humana, el servidor podría constituir un establecimiento permanente del emprendimiento

²⁸ Figueroa, Antonio Hugo. “El tratamiento de dividendos, intereses, regalías y de las demás rentas de los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición. La reformulación del concepto a los efectos del cibercomercio. Implicancias en la legislación Argentina y su comparación con la legislación internacional”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 131 y ss.

en la medida que se cumplan actividades esenciales y no simples actividades preparatorias o auxiliares.

En síntesis, independientemente del título jurídico en virtud del cual la empresa tiene el lugar fijo de negocio, alquiler, alquiler con opción a compra, posesión, lo importante es el factor económico que dice que se refiere a un espacio determinado y que la actividad de la empresa se está desarrollando en un país a través del establecimiento.

Corabi²⁹ señala respecto de las actividades que generan rédito que “algunos países establecen una distinción entre los distribuidores automáticos y las máquinas de juego, que entran en transacciones completas con los consumidores finales que se encuentran en el mismo lugar en que están localizadas las máquinas y el servidor, cuya posición es irrelevante para el consumidor que tiene acceso a las mercaderías y a los servicios en cualquier lugar en que se verifiquen las conexiones. En el caso del servidor las actividades que generan rédito no son desarrolladas a través del servidor sino de las oficinas, almacenes, estructuras aplicadas a la investigación y las otras sedes en las que se crean los elementos de valor publicitados o vendidos a través de un sitio”. Y agrega dicho autor “confundir la actividad de una empresa con la comercialización de un bien específico a través de un sitio alojado en el servidor de una determinada jurisdicción representa un error conceptual. Las actividades así desarrolladas están completamente desligadas de cualquier lazo de pertenencia con el Estado en el cual será efectuada la venta por vía electrónica, es decir el Estado fuente”.

Si decimos que es necesaria la intervención humana para determinar la existencia de un establecimiento permanente, en el comercio electrónico existen muchos casos donde no encontramos presencia humana debido a que todo puede tener un acceso remoto.

La comisión asesora sobre comercio electrónico de los Estados Unidos no toma en cuenta como punto de conexión a efectos de tributación directa a la operación de datos comerciales a través de un servidor localizado en un Estado determinado, debe asegurarse que la entidad tiene suficiente presencia física como para considerar sus ingresos sujetos a tributación en ese país³⁰.

Por el contrario la Unión Europea pregona para que se adopte en el mundo que la colocación de un servidor en un determinado territorio y la utilización del mismo para efectuar operaciones a través de un sitio debe ser considerado un establecimiento permanente³¹.

En cuanto a las referencias a los supuestos en los que un empresario se considera o no establecido en un país, resulta relevante el criterio emanado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las comunidades Europeas que en numerosas sentencias viene

²⁹ Corabi, artículo citado, página 14

³⁰ Comisión asesora sobre comercio electrónico en los Estados Unidos. “Proposed clarification on the application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce”, Paris, Agosto de 1999

³¹ McEwan y Rivas Roberto. “Jurisdicción tributaria y sus implicancias frente al comercio electrónico”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 276

exigiendo para la consideración de la existencia de un establecimiento permanente la concurrencia de medios técnicos y humanos con carácter de permanencia en un territorio³².

El Tribunal Europeo en la causa “Lease Plan Luxemburg SA” señaló que no puede considerarse un centro de actividad estable, aquel en el que no existe personal propio o estructura idónea que posibilite realizar la prestación de servicios de arrendamiento financiero³³.

En consecuencia, la mera presencia de un servidor en un territorio en la comunidad europea no debe considerarse como establecimiento permanente.

2.2.1.2) El sitio

Internet está provista de determinadas herramientas informáticas para el uso de esta fuente de comunicación y transmisión de datos, hoy la más importante es la WWW (World Wide Web) y permite a los usuarios publicar documentos, imágenes, videos, música, etc. en su propio sitio, pudiendo ser accedidos por otros usuarios ubicados en cualquier otra parte del mundo. Los sitios pueden ser caracterizados como grupos de información que pueden ser colocados en cualquier servidor.

El sitio de Internet es una combinación de software y datos electrónicos que, en sí mismo, no conforma un bien tangible ni constituye un lugar de negocios, una instalación física o una maquinaria o equipo.

Considerando lo dispuesto por el artículo 2312 del código civil que establece que los objetos susceptibles de tener valor económico constituyen “bienes” al igual que las cosas, el sitio constituye un bien inmaterial fruto del desarrollo de una tarea intelectual por parte de la propia empresa titular del sitio o en su caso de la contratación de servicios de terceros tales como el software adquirido bajo una licencia de uso o de explotación a un tercero, el servidor, diseño de la página, contenido de la página, registro.

En el punto 2 de la propuesta de modificación a los comentarios del modelo de OCDE publicada en Octubre de 1999 se afirma que “el sitio no requiere la presencia de bienes tangibles y por lo tanto no puede constituir una sede de negocios”. El sitio no supone la existencia de una presencia física a menos que esté ubicada en un servidor situado en un determinado territorio pero aún en este caso la presencia física estaría dada por el servidor que es imprescindible para que el software pueda funcionar.

Por lo tanto, es difícil sostener que un sitio ubicado en un determinado país pueda ser considerado un establecimiento permanente de los conocidos hasta el presente aunque

³² Asociación Española de Comercio Electrónico (AECE). Aspectos fiscales del comercio electrónico, propuesta de regulación. Infoleg.econ.gov.ar

³³ Citado por Vicente O. Díaz. “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 548

algunos le han dado el calificativo de establecimiento permanente virtual, figura que en la actualidad no está legislada.

2.2.2) El representante

Si la actividad de la empresa extranjera no se desarrolla en una sede de negocios fija la organización estable puede estar configurada, según determinadas condiciones, por las operaciones comerciales cumplidas por un representante de una empresa que tiene poder para realizar en el otro estado contratos a nombre de la empresa extranjera que representa, ejerciendo habitualmente ese poder.

El párrafo 5 del Art. 5° del modelo OCDE establece que “una persona –distinta a un agente de status independiente- que tiene y habitualmente ejerce la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa para la cual actúa, puede constituir una organización estable”

Esta es la cláusula del representante, que debe ser ejercida por personas habilitadas para concluir contratos en nombre de la empresa, que no deben realizar tareas preparatorias o auxiliares. El término persona incluye, según el artículo 3.1.a) del Convenio modelo, a las personas físicas, las sociedades y todo otro grupo de personas.

El criterio fijado por la OCDE en el punto 32 de los comentarios al artículo 5° del modelo es que, para determinar si el representante puede ser considerado como establecimiento permanente, hay que tener en cuenta su relación de dependencia. Si el representante extranjero tiene el poder de obligar a la sociedad y es al mismo tiempo dependiente de las órdenes de la sociedad, él constituye un establecimiento permanente.

Por el contrario, si el representante puede obligar a la empresa pero es independiente, es decir, ejerce su actividad en forma autónoma, por ejemplo, un corredor, un comisionista, entonces la regla general nos indica que no será considerado establecimiento permanente. Pero si el representante que goza de status independiente actúa por fuera de su propia actividad ordinaria, puede constituir establecimiento permanente conforme al sexto párrafo del artículo 5°.

El punto 37 de los comentarios señala que su status de independencia se pierde si por ejemplo su actividad está sujeta a detalladas instrucciones, o si asume riesgos empresariales por la empresa que representa, o actúa por fuera de su área de negocios ejerciendo actividades que más bien pertenecen a la esfera de la empresa que representa.

El modelo de ONU establece que, cuando las actividades del representante se consagren total o casi totalmente en provecho de tal empresa, será considerado de status dependiente.

En esta segunda definición de establecimiento permanente, son dos las características principales:

- Deben ser personas, físicas o jurídicas, que actúan por cuenta de la empresa y tienen poder para obligarla frente a terceros.

- Debe desarrollar la actividad productiva de la empresa en forma habitual y regular, no teniendo tal carácter las actividades preparatorias o auxiliares al desarrollo de los negocios.

Si transferimos estos conceptos al campo del comercio electrónico el sitio y el servidor no deben ser considerados como representantes dependientes de la empresa porque no cumplen con la condición de ser “persona”. Además resultaría un hecho muy discutible que el país en el cual está instalado el servidor o el sitio, existe presencia de alguna persona que desarrolle la actividad productiva de la empresa en forma habitual y regular.

El comercio electrónico se caracteriza por la falta de intermediarios, los únicos sujetos que intervienen en el caso que la empresa no tenga su propio servidor son los proveedores de servicios de Internet. La cuestión es si este proveedor puede o no ser considerado un representante de la empresa en los términos indicados.

2.2.2.1) El proveedor de servicios de Internet como representante

Cualquier empresa puede crear su propio sitio, para ello deberá, en determinados casos, contratar a un proveedor de servicios de Internet, que son sujetos que poseen su propio servidor y que venden espacio en el mismo a quien lo necesite. Estos proveedores no pueden contratar en nombre de la empresa, no son sus representantes, sino por el contrario simplemente están vendiendo un espacio en un servidor.

Un aspecto que debemos analizar es si un proveedor de servicios de Internet que brinda servicios en un estado a una empresa residente en otro estado puede ser considerado como un representante de la empresa y por lo tanto un establecimiento permanente.

Decimos que es difícil sostenerlo debido a que actúan en el curso ordinario de sus negocios que consiste precisamente en el almacenamiento de sitios de diferentes empresas.

En el punto 6 de la propuesta de modificación a los comentarios del modelo OCDE publicada en octubre de 1999 se especifica que los proveedores de servicios de Internet no pueden ser considerados representantes de las empresas a las cuales pertenecen los sitios debido a que no están dotados de la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa y debido a que alojan sitios de muchas empresas distintas.

La comisión asesora sobre comercio electrónico de los Estados Unidos no toma en cuenta como punto de conexión a efectos de tributación directa al uso de una empresa proveedora de servicios de Internet residente en un Estado determinado³⁴.

Aún si se admite que el proveedor de servicios de Internet tiene facultades para celebrar contratos en nombre de la empresa, no ejerce dicha facultad en forma habitual, razón por la cual, no debería considerarse como un representante de la empresa.

³⁴ Comisión asesora sobre comercio electrónico en los Estados Unidos, artículo citado, página 26

2.2.3) La cláusula de la construcción

El tercer criterio para determinar la existencia del establecimiento permanente es "la cláusula de la construcción", usado en particular por la problemática de la obra. Con el fin de eliminar discusiones acerca de la naturaleza o no de establecimiento permanente extranjero de la obra de una empresa no residente, se afirmó que si la obra tiene duración mayor a los doce meses (modelo OCDE) constituye organización estable. En el modelo de la ONU el término es de 6 meses.

La expresión obra de construcción o de montaje incluye la construcción de caminos, puentes, canales, la colocación de cañerías, la excavación y el drenaje, etc. El proyecto y la supervisión no están incluidos dentro de estas actividades a menos que sean llevadas a cabo por el mismo contratista.

En el modelo de la ONU esta cláusula comprende la prestación de servicios, e incluye los servicios de asesoramiento, realizados por una empresa a través de empleados u otro personal contratado por la empresa para tal propósito, aunque con una regla temporal, cuando las actividades continúen en el país por un período de 6 meses dentro de un período de 12 meses.

Ninguno de los conceptos que forman parte del comercio electrónico a través de Internet pueden considerarse comprendidos en esta cláusula, según la definición del modelo de la OCDE aunque Corabi³⁵ al indicar las modificaciones al comentario del modelo OCDE, adoptadas el 22 de diciembre de 2000 señala que "La reafirmación de un criterio análogo al de la cláusula de la construcción resulta evidente cuando se sostiene que, para que un servidor constituya establecimiento permanente, debe estar situado en un determinado lugar durante un período de tiempo suficiente para que se pueda considerar lugar fijo de negocios" Y agrega más adelante que "La diatriba acerca del establecimiento permanente alimentada, por una parte, por el país de la fuente y, por otra, por el de la residencia es semejante a un partido en el que, si existe establecimiento permanente gana el "equipo" del país de la fuente, en cambio, si no existe establecimiento permanente, gana el equipo del país de la residencia... Con la llegada del comercio electrónico, la situación cambia: si el servidor se puede considerar establecimiento permanente gracias a la aplicación de un criterio similar al de la cláusula de la construcción, el "partido" estará abierto al mundo entero".

Si consideramos que la empresa del exterior que realiza comercio electrónico en otro país presta un servicio en el mismo por más de 6 meses, en el modelo de la ONU estamos en presencia de un establecimiento permanente.

Si bien existe una tendencia mundial a calificar a los productos que se bajan de la red como prestación de servicios, existen muchas operaciones de comercio electrónico directo que

³⁵ Corabi, Giampaolo. "La calificación jurídica de la renta producida por el comercio electrónico". Revista Impuestos No. 11, Junio 2002, página 24 y ss.

pueden ser tratadas como venta de bienes tangibles, cesión de derechos o licencias de explotación o de uso.

Aún admitiendo que estamos frente a una prestación de servicios, para que exista un establecimiento permanente según la definición de la cláusula de la construcción de la ONU, será necesario que la prestación se lleve a cabo desde el servidor ubicado en el otro país.

2.2.4) Regla especial

Otro criterio podría ser el de crear una regla impositiva especial para el comercio electrónico, en el entendimiento de que ya existen para otro tipo de negocios como artistas, atletas, transporte internacional, compañías de seguros.

La dificultad en someter a tributo la porción de la renta que, en teoría, correspondería a cada país por el que circula u opera una empresa que realiza comercio electrónico en lugares que exceden a los límites propios de un único Estado, resultaría la razón para que cada Estado se reservara el derecho exclusivo de gravar a las empresas constituidas en el país.

El problema es que el comercio electrónico no se aplica a un tipo especial de negocios sino que se trata del sistema global que por medio de la utilización de redes informáticas y en particular Internet, permite la creación de un mercado electrónico de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, y que incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de compra y venta, es decir la producción, el marketing, la distribución, el pago. El comercio electrónico puede afectar a todos los negocios, por lo tanto, este criterio no resultaría aplicable.

2.3) GANANCIAS ATRIBUIBLES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Hemos analizado la definición de establecimiento permanente y llegado a la conclusión que en el comercio electrónico puede calificar como tal, el servidor, según el modelo OCDE y de la ONU, y la prestación de servicios a través de un servidor por más de 6 meses dentro de un período de 12 de la cláusula de la construcción del modelo ONU, resulta ahora necesario determinar cuales son los ingresos atribuibles.

2.3.1) El rol que cumple la presencia física en el país

Se debe ver el rol que cumple la presencia física en el país, el poder que tienen para celebrar los contratos comerciales, el poder de decisión.

Solo en el caso que las actividades desarrolladas a través del servidor sean esenciales y parten de los negocios como un todo, éstas excederán el marco de simples actividades preparatorias o auxiliares y podrá asignarse al establecimiento permanente los ingresos derivados de las mismas.

Es decir, que si en la venta realizada a través de un equipo de computación, éste constituye un lugar de negocios, podría constituir un establecimiento permanente al cual se le asigna los ingresos, en cambio si el equipo sirve como canal de comunicación, o como medio de promoción de bienes y servicios, o como medio de recolección o entrega de datos, el servidor cumple una función auxiliar y no debería atribuírsele ningún beneficio.

El modelo de la OCDE en el quinto párrafo del artículo 7° establece que no se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa. Este párrafo está muy relacionado con el artículo 5° del modelo que se refiere a las actividades auxiliares o preparatorias.

2.3.2) Lugar en donde se realiza la operatoria

Existen en nuestro país sujetos no residentes que pueden tener un servidor en la Argentina pero ello no necesariamente implica que la operatoria que ellos desarrollan se esté realizando a través del mismo porque puede ocurrir que exista un asentamiento físico y domicilio en la Argentina y la operatoria se haga desde otro país.

La atribución de beneficios al establecimiento permanente, señala Figueroa³⁶, puede realizarse desde el punto de vista técnico con base en dos principios rectores, el de fuerza de atracción y el de conexión o vinculación efectiva.

El principio de fuerza de atracción supone que la mera existencia de un establecimiento permanente implica atribuirle beneficios al mismo por aquellas otras actividades que lleve a cabo la empresa del otro estado en jurisdicción del estado en el que se ubica dicho establecimiento. Este principio puede ser ilimitado o limitado. Es ilimitado cuando cualquier beneficio derivado de actividades que realice la empresa, del otro estado y a la que pertenece, se atribuye al país en el que el Establecimiento permanente está ubicado. Es limitado cuando se adopta el criterio de actividades idénticas o similares.

El principio de conexión o vinculación efectiva, responde a la condición de que solo se atribuirán al Establecimiento Permanente ubicado en un estado aquellos beneficios obtenidos por la empresa del otro estado y a la que el mismo pertenece, que “efectivamente” se conecten o vinculen con el giro o la actividad específica del establecimiento permanente.

El principio de fuerza de atracción tiene su fundamento en su simplicidad administrativa mientras que el de conexión o vinculación efectiva es sostenido por los países desarrollados sobre la base de que las empresas llevan a cabo una amplia variedad de actividades que

³⁶ Figueroa, artículo citado, página 25

hacen aconsejable separar los ingresos de la empresa de los del establecimiento permanente a no ser que se conecten efectivamente con el giro de este último.

En el Modelo de la ONU se adopta el criterio de fuerza de atracción limitada para atribuir beneficios al establecimiento permanente, en cambio el Modelo de OCDE recomienda el principio de vinculación o conexión efectiva.

La posición de Argentina respecto del artículo 7°. Del Modelo ha sido reservarse el derecho de gravar en el país donde el establecimiento permanente está situado los beneficios empresariales derivados de:

- La venta de bienes o mercaderías de igual o similar clase a aquellos vendidos por el establecimiento permanente.
- Actividades empresariales iguales o similares a las llevadas a cabo por el establecimiento permanente.

Es decir que, si una empresa del exterior vende sus productos en forma tradicional y posee en la Argentina un servidor a través del cual realiza comercio electrónico directo o comercio electrónico indirecto a través de Internet, los ingresos obtenidos por la operación de venta tradicional deberán ser asignados al establecimiento permanente en la Argentina en la medida que los bienes sean similares o de igual clase a los vendidos por el establecimiento permanente.

La Argentina adoptó el criterio de fuerza de atracción limitada a partir del año 1992 cuando firmó el tratado con España y ha mantenido esta posición en todos los convenios firmados con posterioridad: Canadá, Finlandia, Suecia, Dinamarca, Bélgica, Países Bajos, Australia, Noruega y Suiza; la única excepción la constituye el Convenio firmado con Gran Bretaña e Irlanda del Norte en 1996 en donde se adopta el criterio de fuerza de atracción. El criterio adoptado en los convenios se contradice con el utilizado en la legislación interna de la contabilidad separada.

2.3.3) Es una empresa separada y totalmente independiente

Las ganancias atribuibles a los establecimientos permanentes deben ser aquellas que el establecimiento obtendría si constituyera una empresa separada y totalmente independiente de su sede central que tuviera a su cargo la realización de actividades similares y bajo las mismas o parecidas condiciones. Es decir que los beneficios imputables a aquél son los que éste hubiera obtenido si en lugar de tratar con su oficina central lo hubiere hecho con una empresa totalmente independiente en las condiciones y a los precios normales de mercado. Este es el arm length principle consagrado en el modelo OECD en el segundo párrafo del artículo 7°.

El establecimiento permanente debería obtener una ganancia por sus funciones, del mismo modo que lo haría una empresa independiente, teniendo en cuenta los activos usados y el riesgo asumido.

La valuación de las operaciones debe partir de los registros contables, si los hubiere. Si no se respeta el método de contabilidad separada, el estado contratante puede continuar aplicando su metodología, en tanto su utilización fuera usual en ese país y aún cuando los resultados fueran diferentes a los que se obtendrían mediante la aplicación de criterio de contabilidades separadas.

La Argentina recepta el “arm length principle” y el método de la contabilidad separada en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias al establecer que “las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina”.

La empresa del exterior que posee un establecimiento permanente en la Argentina deberá inscribirlo en el país y liquidar sus impuestos sobre la base de una contabilidad separada de su casa matriz y se admitirá la deducción en su balance impositivo, siguiendo lo dispuesto en el tercero y cuarto párrafo del artículo 7° del modelo de la OCDE, de los gastos de dirección y generales de administración necesarios para cumplir con sus fines aunque estos sean efectuados en el exterior. Los gastos de administración indirectos, es decir los que la casa matriz le factura desde la administración central, pueden deducirse en el balance del establecimiento permanente.

En el artículo 7° del modelo de ONU, en cambio, solo se admite la deducción de los mismos cuando estén debidamente demostrados y en la medida que se trate de reembolsos de gastos efectivos. Este modelo no admite por ejemplo los pagos del establecimiento permanente a su casa matriz a título de regalías por el derecho al uso de patentes u otros derechos, honorarios, comisiones.

La Argentina, en los comentarios oficiales al artículo 7° del modelo OCDE, se reserva el derecho de establecer que no estará obligada a permitir la deducción de gastos incurridos en el exterior que no sean razonablemente atribuibles a la actividad del establecimiento permanente, teniendo en cuenta los principios generales contenidos en la norma.

La Ley del Impuesto a las ganancias en el artículo 88 inc. e) ha establecido un tope en la deducción de las remuneraciones a miembros de directorios que actúen en el extranjero y honorarios por asesoramiento técnico prestado desde el exterior del 3% de las ventas o ingresos que se toman como base contractual para la retribución del asesoramiento o del 5% del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

La jurisprudencia tuvo oportunidad de expedirse sobre este tema en el Fallo City Bank³⁷ en el que se rechazó la deducción de gastos incurridos en el extranjero por no haberse podido determinar la naturaleza de los mismos y, por ende, si ellos beneficiaban las operaciones locales o si por el contrario habían sido realizados en el propio interés de la casa matriz con miras a asegurar su inversión en el exterior.

En la Argentina, por lo tanto, solo se admitirá la deducción en el balance impositivo del establecimiento permanente, de los gastos razonablemente atribuibles a la actividad del establecimiento permanente, teniendo en cuenta los principios generales contenidos en la legislación interna.

Puede resultar complicado establecer dicha razonabilidad, al respecto señala Vogel³⁸ que es difícil para los estados en los que se ubican los establecimientos permanentes, averiguar el resultado de la casa matriz, tornando muy difícil aplicar una fórmula adecuada para dividir el beneficio global entre cada una de las partes de una empresa transnacional.

2.4) NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL CONCEPTO

El concepto de establecimiento permanente fue pensado hace algo más de un siglo como una construcción física y fija y con cierto grado de permanencia. En el ciberespacio la aplicación de estos conceptos se torna dificultosa. Internet ha generado una verdadera revolución fiscal generada por los siguientes problemas:

- **De identificación de las partes**

Las nuevas técnicas de comunicación hacen más difícil la identificación de las partes, las video conferencias, las conference call, implican problemas de localización relevantes a los fines de la determinación de la residencia.

En Internet, el dominio es el núcleo de la identidad de una empresa en Internet. Dos compañías no pueden tener el mismo nombre, la identidad es única. Dicho dominio debe ser registrado en la Web y todos ellos se encuentran en una base de datos en donde puede ser identificado para su uso siempre que el registro este vigente.

Una empresa que tiene su dominio punto com registrado en Estados Unidos o en la Argentina podría ser identificada como operador del mismo, sin embargo, esta identificación puede resultar falsa, porque no hay prueba para el requerimiento de identidad en un sitio en Internet, por lo tanto el eslabón entre el sitio en Internet y el mundo real esta quebrado. Hemos señalado que en Australia, la ATO concluyó a través

³⁷ Causa City Bank N.A., Cámara Nacional Federal en lo contencioso administrativa, sala I, 8/8/85. Revista Derecho Fiscal, XLI, página 74

³⁸ Vogel, Klaus. On Double Taxation Conventions. Kluwer. Deventer, The Netherlands. 1991. Pág 321 y ss.

de un estudio que en el 15% de los casos seleccionados en una auditoria como parte del proyecto de comercio electrónico, los contribuyentes reales no podían ser identificados en el sitio en Internet.

Para ganarse la confianza de los usuarios, muchas empresas se inscriben en registros de operadores de comercio electrónico y proveen en sus sitios información acerca del lugar en donde están ubicadas, dándoles la posibilidad de registrarse o de enviar e-mail o llamarlos por teléfono o enviarles un fax, aunque en éste último caso los datos referidos a su denominación y domicilio pueden seguir siendo falsos.

El país de domicilio de la empresa no necesariamente debe coincidir con el país de registro, ni tampoco con el correspondiente a la dirección de e-mail para realizar contactos, ni con el país en donde se encuentra el servidor al que el usuario esta accediendo cuando quiere realizar una operación de comercio electrónico.

Un usuario puede tener acceso a diverso tipo de información acerca de la empresa con la que está operando en el comercio electrónico por ejemplo puede conocer el lugar en donde está registrado el dominio y conocer el lugar en donde está ubicado su servidor. Lo que no se conoce o por lo menos no tiene seguridad de conocer es la identidad de la persona que está operando en el comercio electrónico y su domicilio.

El comercio electrónico no tiene localización física, lo que hace dificultoso la identificación de los usuarios y de los vendedores siendo el servidor el único punto de conexión con un territorio.

Si la alícuota de retención en la fuente, que analizaremos en el capítulo siguiente, es menor a la resultante de la alícuota general sobre los beneficios netos del establecimiento permanente, el operador del exterior que pretende disminuir la imposición en el país en el cual realiza actividades, preferirá prescindir del establecimiento permanente para transformar el tributo en cedular y con alícuotas reducidas.

Es decir que si las tasas del impuesto a las ganancias en la Argentina son más elevadas que en otros países, los proveedores se verán incentivados a venderlos vía Internet, evitando la presencia de un establecimiento permanente en nuestro país.

Existen convenios firmados por la Argentina en los que en la medida que las actividades no encuadren dentro del concepto de establecimiento permanente habrá imposibilidad jurídica por parte de la Argentina de gravar los beneficios obtenidos en la fuente.

Durante años, señalan Horner y Owens³⁹, las administraciones fiscales consideraron que la realización de actividades comerciales a través de órdenes telefónicas, catálogos, cartas y todo otro medio que no requiera de la presencia física del vendedor forma parte de las reglas del juego genéricamente aceptadas, y se balancea el sacrificio que efectúa

³⁹ Horner y Owens, artículo citado, página 37

el país que no aplica tributos con los efectos contraproducentes que derivan de la imposibilidad de los comerciantes de contar con un contacto directo y personal con que cuentan las compañías establecidas.

Estos inconvenientes en la identificación de las partes también pueden traer como consecuencia problemas de uso abusivo de los convenios. La empresa ubica su servidor en el país que haya firmado el convenio para evitar la doble imposición con la Argentina que tiene la alícuota de retención más baja. El proveedor del exterior es un establecimiento permanente pero se le aplica las reglas del convenio en donde está ubicado el servidor solo si la definición de residencia del convenio incluye al establecimiento permanente.

- **No existen intermediarios**

La inexistencia de intermediarios puede ser señalada como otra dificultad para gravar las operaciones de comercio electrónico a través del servidor porque en el comercio tradicional una empresa necesita de intermediarios para llegar a determinados mercados, en el comercio electrónico puede ofertar sus productos o servicios al mundo entero.

Los costos de personal, las comisiones sobre ventas, los costos de administración, se eliminan o reducen por operar de este modo. A medida que ello ocurre aumentan las dudas sobre la posibilidad de que el servidor sea considerado establecimiento permanente, debido a que se eliminan elementos que ayudan a definirlo como tal.

- **¿Cuál es el servidor que está operando? Su movilidad y los precios de transferencia**

El servidor se puede operar directamente desde el lugar en donde está arrancado o desde otro punto remoto no necesariamente ubicado en el país.

Una compañía podría tener diferentes servidores ubicados en diversos países. Cuando una persona se conecta con el sitio, se está conectando a un servidor dado, de acuerdo con un procedimiento predeterminado, programado y manejado por un servidor localizado por ejemplo en los Estados Unidos, que toma en consideración la proximidad geográfica de la persona y el tráfico de cada servidor. Una vez que la conexión es realizada entre el consumidor y un servidor, todos los aspectos de la transacción van a ser desarrollados en el mismo.

Las ventajas para el proveedor de operar de este modo son múltiples: acelera el acceso de los consumidores, la interacción con el sitio, provee seguridad extra para el cliente y la empresa, reduce el riesgo de un problema tecnológico.

Hasta aquí hemos asumido que todos los pasos de la transacción comercial se desarrollan en el mismo servidor una vez que el mismo ha sido seleccionado, en consecuencia los problemas se verían reducidos a definir cual es el servidor que desarrolló la operación.

Aunque puede ocurrir que la transacción se desarrolle en diferentes servidores, ubicados en diferentes países, en tal caso debería analizarse si el desarrollo de ciertas actividades y no otras, hace que el servidor siga calificando como establecimiento permanente. Además, si todos los servidores calificaran como establecimiento permanente, se deberá considerar cómo atribuir la remuneración asociada a cada paso entre los diferentes establecimientos permanentes, debiendo aplicar el procedimiento de precios de transferencia.

Si el establecimiento permanente consiste en un servidor que soporta un sitio a través del cual la transacción electrónica tiene lugar y dicho servidor desarrolla actividades de bajo nivel, que soporta funciones que hacen solo una pequeña parte de las funciones necesarias para realizar la operación electrónica, el nivel de beneficios que van a ser atribuidos al servidor va a ser bajo y significativamente menor al que se obtendría si todas las funciones fueran realizadas desde el servidor. Además, se debería analizar asuntos tales como, el lugar en donde se asume el riesgo tecnológico y el riesgo crediticio.

Si en una empresa que desarrolla un software, el personal está presente en el establecimiento permanente para asegurar la continuidad operativa del sitio proveyendo soporte técnico a los consumidores, los beneficios asociados a estos servicios podrían ser atribuidos al establecimiento permanente. Los beneficios asociados directamente a la explotación del hardware y software, se deben atribuir a la casa central si ellos fueron desarrollados en la misma o al establecimiento permanente si fueron enteramente desarrollados por el personal del establecimiento permanente. Si el software es desarrollado parcialmente en la casa central y en el establecimiento permanente, la proporción atribuible a cada uno de ellos, según la regla de los partes independientes, reflejaría el valor relativo de contribución hecha por la casa matriz y el establecimiento permanente.

Un problema adicional a la ya difícil situación de definir el lugar en donde está instalado él o los servidores principales, lo constituyen los servidores de apoyo que no están ubicados en el mismo lugar que el/los principal/es, y que pueden operar en diversos momentos del día.

Otra posibilidad es que exista un servidor ubicado en un país pero en una computadora portátil que resulte fácilmente trasladable, situación que plantea dudas, no sólo con relación a la jurisdicción en donde esta ubicado, sino también a su grado de fijeza para que sea considerado permanente.

Recordemos que algunos autores consideran que en el supuesto en que el servidor no es propiedad de la empresa se genera una falta de presencia física en el territorio, mientras que para otros este requisito no es necesario, constituyendo el alquiler de un servidor la

presencia física necesaria para que exista un establecimiento permanente, lo que aumenta las posibilidades de mudarlo a otras jurisdicciones.

En estos casos debemos decir en favor de las empresas que en ciertas ocasiones la ubicación del servidor no está a disposición de la misma debido a que contratan los servicios de un proveedor de servicios de Internet para que les provea una determinada cantidad de disco para operar por Internet pero sin especificar en que servidor se encuentra alojado el sitio.

Hablamos de servidores que pueden ser trasladados de un lugar a otro o que son portátiles pero también existe la posibilidad de trasladar electrónicamente el sitio a otro servidor, sin tener que trasladar físicamente los servidores, por lo que el servidor puede ser fácilmente manipulable a fin de situarlo en el país que fiscalmente más conviene.

No debemos ir muy lejos para encontrar ejemplos de lo que puede suceder en el comercio electrónico a causa de la movilidad de los factores generadores del rédito y la facilidad con que se pueden mudar los negocios. Uruguay promocionó a través de su embajada en la Argentina, en una presentación realizada en los primeros días del mes de Agosto de 2001 en Buenos Aires, los beneficios operativos y económicos de la zona Franca de Montevideo donde se ha instalado el parque tecnológico Silicon Plaza. Dicha zona franca apunta a captar empresas extranjeras a través del no pago de ningún impuesto existente o a crearse, a cambio de que el 75% de la mano de obra empleada sea de ciudadanía uruguaya. También Chile ofrece muchas ventajas impositivas favorables para las empresas de comercio electrónico⁴⁰.

Núñez⁴¹ recoge del informe Australiano diversas conclusiones vinculadas a lo dificultoso que puede ser para nuestro país lograr la gravabilidad del establecimiento permanente sitio de Internet (y que puede ser utilizado en el mismo sentido para el establecimiento permanente servidor) y que no debemos olvidar. Los problemas en cuanto a la determinación de cuándo existe establecimiento permanente no aparecerán si el sitio que presenta limitaciones en ese país puede ser trasladada con todas las funciones para hacer negocios en un sitio off shore, o bien en el país de residencia, o en una jurisdicción donde los impuestos sean bajos. Por lo tanto las medidas que consideran a un sitio como un establecimiento permanente pueden sólo en el corto plazo producir resultados positivos ya que en el largo plazo podrían ser forzados a que sean off shore.

La ATO en su reporte sostiene que sería inapropiado permitirle al vendedor, localizar su actividad en un paraíso fiscal, al colocar su sitio en dichos países. Un factor que determina la localización de la actividad en el lugar en donde el contrato fue realizado en el ciberespacio. En la ley Australiana, en el caso de venta de bienes, la fuente de ganancias se ubica en el lugar en donde el contrato de venta es negociado. En una transacción on line, la fuente se puede ubicar en el país del comprador o del vendedor

⁴⁰ Ghenadenik, Mariela. "El software ve a Montevideo como opción frente a la crisis". Diario El Cronista, suplemento IT-business, 25/09/2001

⁴¹ Núñez, artículo citado, página 13

dependiendo de si el vendedor esta haciendo publicidad u ofreciendo sus productos para su venta. En el primer caso, un vendedor puede hacer publicidad de un producto e invita a los compradores a hacer ofertas para comprarlo, el vendedor no tiene la obligación de aceptar la oferta del comprador, la venta se localiza en el sitio del vendedor; en el segundo caso, el comprador hace la oferta y el vendedor debe aceptarla, la venta se realizó en el país del comprador⁴².

Este es una interesante línea argumental aunque le permite al vendedor manipular la fuente de ganancia, a través de la forma en que oferta sus productos para la venta.

Si, a pesar de todos los problemas que señalamos, llegamos a la conclusión de que existe un servidor establecimiento permanente, se deberá utilizar la metodología de los precios de transferencia para medir su ganancia.

La revolución de las comunicaciones nos hace enfrentar a los mismos problemas que tenemos en el comercio tradicional pero mucho más rápido y los precios de transferencia no son la excepción. La naturaleza del problema es la misma pero la velocidad, la frecuencia y la integración de intercambios a través de Internet va a requerir un acercamiento innovador para lograr una adecuada medición.

La utilización de la nueva tecnología aumenta la velocidad de los negocios y su movilidad hace dificultoso para el fisco identificar y medir la contribución del establecimiento permanente en el negocio, el vendedor se verá obligado a requerir que el comprador le informe en qué país va a utilizar el producto, porque no es fácil descubrir una transacción y hacer un adecuado seguimiento. Además, resulta un inconveniente establecer comparaciones que permitan determinar el valor económico del servidor, teniendo en cuenta la alta integración que existe en Internet, siendo muy difícil encontrar un precio transparente comparable de terceros independientes con relación a operaciones análogas, o el precio de reventa fijado entre partes independientes, no es fácil aplicar el precio apropiado.

- **De administración fiscal**

La Internet trae problemas a la administración fiscal al resultar más difícil hacer una auditoria del contribuyente, en primer lugar porque le resulta más difícil ubicarlo en la red, y en segundo lugar porque aún en los casos en los que pueda ubicar el sitio, éste puede ser cambiado muy rápidamente.

Las autoridades fiscales no podrían hacer fiscalizaciones de los negocios realizados en el exterior por encontrarse fuera de su jurisdicción por lo tanto será necesario una mayor cooperación a nivel internacional para llegar a acuerdos que permitan un mayor control del sistema tributario.

⁴² Australian tax office's report, artículo citado, página 36

Los acuerdos para evitar la doble imposición tienen previstos mecanismos a través de los cuales un país puede obtener información, sin embargo, algunos países como aquellos que son considerados paraísos fiscales, no firman dichos acuerdos.

Tal vez el mayor problema de fiscalización que tiene la Administración fiscal en el comercio electrónico es el uso de dinero electrónico, que puede ser utilizado como el efectivo lejos del conocimiento de las autoridades fiscales debido a que no hay papeles.

En el comercio tradicional, el pago en dinero en efectivo resulta ser el medio utilizado por la economía informal para no dejar rastros de las transacciones realizadas. Por este motivo, en nuestro país se dictaron diversas normas⁴³ tendientes a reemplazar el dinero en efectivo por otros medios de pago como por ejemplo el cheque, la tarjeta de crédito, las transferencias bancarias.

En el contexto del comercio electrónico, los sistemas de pago electrónico representan los mismos tipos de consternaciones que el pago en efectivo trae en el comercio tradicional pero agravados debido a que ellos pueden ser usados en transacciones internacionales, sin importar las distancias.

Es decir que el fisco puede no estar al tanto de la operación internacional que se realizó a través de Internet, ni tampoco del pago hecho a través de una cuenta electrónica ubicada en el ciberespacio.

Ante los diversos problemas señalados se plantean diferentes alternativas.

2.4.1) Dejar la regla del establecimiento permanente

La Autoridad fiscal de Australia (ATO) ha preparado un informe⁴⁴ en el que cuestiona la relevancia de la regla del establecimiento permanente, dice que hoy en día la presencia física no es necesaria, que si un día las reglas del establecimientos permanente fueron de utilidad, hoy ya no lo son y que las empresas extranjeras pueden explotar todas sus debilidades y realizar comercio electrónico en un país sin tener que preocuparse acerca del impuesto a las ganancias. El informe no sugiere el reemplazo de la regla del establecimiento permanente pero advierte, sin embargo, que los países que experimenten una disminución en su base tributaria, deberían buscar otros caminos para gravar a las empresas extranjeras.

Por este motivo, para muchos perseguir al servidor como establecimiento permanente parece un intento condenado al fracaso de antemano.

⁴³ cítese a manera de ejemplo la Res. Gral. 151 de AFIP que se refiere a los medios o procedimientos de cancelación de obligaciones de pago y la Ley 25.345 de antievasión.

⁴⁴ Australian tax office's report. <http://law.ato.gov.au>

Amorós⁴⁵ cita a Hortalá, Roccataglia y Valente quienes manifiestan que “no existen diferencias sustanciales entre encargar un producto o un servicio a través de un ordenador o pasar dicho encargo a través del teléfono o por correo ordinario... el hecho de que Internet sea simplemente un sistema de distribución alternativo respecto de los tradicionales no debería ser razón suficiente para someterlo a discriminación”. El comercio electrónico lo que ha hecho, en definitiva, es evidenciar la crisis de la institución establecimiento permanente cuya inadecuación a las exigencias de la globalización y a la evolución de la organización de los negocios internacionales existía con anterioridad.

El autor señala que, si se piensa que el beneficio debe seguir ligado a la jurisdicción donde se realizan negocios, sea con una base fija o virtualmente, sería mucho más claro evolucionar hacia un reparto de los beneficios empresariales relacionado con la localización de las operaciones, determinada por el destino de los bienes o servicios, evitando complejas discusiones sobre establecimiento permanente. Aferrarse, por el contrario al concepto de establecimiento permanente para regular las relaciones tributarias internacionales, llevará a tributar en el lugar de residencia del titular de los beneficios empresariales.

2.4.2) Adaptar el concepto de establecimiento permanente

Para otros no se debe abandonar el concepto de establecimiento permanente. Desde que el comercio electrónico permite llevar a cabo negocios con los residentes de un estado contratante sin necesidad de mantener una presencia física, parece ser que el concepto de establecimiento permanente debe ser adaptado al contexto del comercio electrónico. Incluso estas reglas podrían ser utilizadas por países con baja o nula imposición para tentar a las compañías envueltas en el comercio electrónico a establecerse allí.

En el 52 Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (I.F.A.) se anuncia que uno de los problemas a resolver en el comercio electrónico es la definición de cuándo existe un establecimiento permanente, introduciendo nuevos criterios tales como, el nivel de facturación en un país extranjero, el número de órdenes recibidas y respondidas o también un criterio temporal y qué beneficios se le pueden atribuir al mismo.

Horner y Owens⁴⁶ consideran que una posibilidad es reconsiderar el concepto de presencia para las transacciones ejecutadas a través de la Internet u otro vehículo de comunicación. Consultoría y marketing son buenos candidatos para realizar este cambio de definición. Si una persona esta habitualmente presente a través de una videoconferencia o a través de un link de Internet, debiese ser considerado presente a los fines fiscales.

Hinnekens⁴⁷ quien se muestra participe de un cambio en el texto del artículo 5 del modelo de OCDE, el tema del espacio físico es muy grande por lo que se inclina en la búsqueda de

⁴⁵ Amorós, artículo citado, página 17

⁴⁶ Horner, Frances y Owens, Jeffrey. Tax and the Web: new technology, old problems, 1996 International Bureau of Fiscal Documentation

⁴⁷ Citado por Gutman, Marcos G. “El concepto de establecimiento permanente: su relación con el comercio electrónico en el ámbito de los modelos de convenio de doble imposición”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 206

otros nexos entre el sujeto y el lugar de negocios como ser negocios dentro del país o el criterio de la cláusula comercial utilizada por los tribunales de Estados Unidos. Gutman considera que el nuevo criterio debería considerar que lo importante no es el sustento físico sino la existencia de un software que permite trabajar sobre otras computadoras que no son propias y que no están localizables en un territorio fácilmente.

En el VIII Congreso Tributario⁴⁸ se recomendó que las legislaciones locales adopten el concepto de establecimiento permanente a los usos que devienen de la nueva tecnología de los negocios y que los organismos internacionales prosigan su cometido tendiente a recategorizar al instituto del establecimiento permanente a fin de evitar problemas tanto de doble imposición como de vaciamiento tributarias.

Será importante mantener un consenso internacional para evitar soluciones unilaterales, aunque es difícil que los países que ven que el comercio electrónico aumenta su importancia, no tomen medidas unilaterales si internacionalmente no se hace nada. Esta situación sería muy perjudicial para la seguridad jurídica de los contribuyentes y para la recaudación de algunos países pero no parece tener solución en el corto plazo.

La OCDE recibió el encargo de aclarar en el comentario al modelo de convenio, si el concepto de establecimiento estable es aplicable al comercio electrónico y preparó una propuesta de modificación a los comentarios del modelo al cual nos hemos referido en este trabajo y en la que no se confronta con la cuestión más amplia de la necesidad de abandonar el concepto de establecimiento permanente sino que tiene la convicción de que los principios contenidos en el modelo de OCDE pueden ser aplicados al comercio electrónico.

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos⁴⁹, propone un desplazamiento de la forma de gravación, desde el principio de la fuente hacia el concepto de residencia, es decir, permitir que el Estado en donde reside la persona que obtiene la renta sea aquel que recaude la totalidad o la mayor parte de los impuestos como consecuencia de la actividad, en lugar del país de la fuente, al ser más fácil de administrar. Este criterio de los Estados Unidos no es sorprendente si se considera que ese país al ser el principal productor de software le resulta conveniente la vigencia del principio de residencia.

La comisión asesora sobre comercio electrónico de los Estados Unidos no toma en cuenta como punto de conexión a efectos de tributación directa entre otros⁵⁰:

- a la utilización de servicios de telecomunicación suministrados por una empresa radicada en un Estado determinado,
- a la existencia de clientes en un Estado determinado,
- a la colaboración o relación con otro contribuyente con presencia física en un Estado determinado,

⁴⁸ VIII Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, Pinamar Octubre de 2000

⁴⁹ Department of Treasury Office. "Select tax policy of global electronic commerce". Estados Unidos 1996.

⁵⁰ Amoros, artículo citado, página 17

- a la realización de servicios de reparación o garantía respecto de bienes vendidos en otro Estado cuando no se tiene presencia física en el mismo,
- a la relación contractual con otra empresa localizada en un Estado determinado para posibilitar que los bienes o productos vendidos mediante web o catálogo sean entregados al comprador en ese Estado,
- a la publicidad del domicilio o dirección electrónica,
- a la registración y pago del impuesto sobre ventas.

2.5) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ARGENTINA

Existen muchas operaciones realizadas por empresas no residentes en Argentina en las que estamos en el límite del análisis de si constituyen o no un establecimiento permanente, esto significa si están obligados a actuar como un contribuyente radicado en el país o no. Este análisis se complica mucho más cuando hablamos del comercio electrónico por la forma en que opera, que hace que cada vez sea más irrelevante la constitución física en un lugar determinado.

Hemos visto a lo largo de nuestro trabajo que entre los diversos componentes del comercio electrónico, únicamente aquellos ingresos vinculados a un servidor ubicado en el país ya sea a través de la sede fija de negocios mediante la cual una empresa realiza toda o parte de su actividad o de la cláusula de la construcción, podrían ser considerados como establecimiento permanente.

A pesar de ello consideramos que con la legislación vigente las posibilidades de que nuestro país tenga potestad para gravar a una empresa constituida o una persona física residente en el exterior por la realización de operaciones de comercio electrónico en la Argentina a través del servidor son francamente muy remotas, por las razones que expondremos a continuación.

2.5.1) Falta de definición

La Ley del Impuesto a las Ganancias grava, en su artículo 69 con una alícuota del 35% las ganancias netas imponibles que obtengan “los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior” Fonrouge y Navarrine⁵¹ sostienen que “ninguna disposición de la ley o del reglamento define lo que debe entenderse por tal, es decir, por establecimiento permanente”, aunque señala Gotlib⁵²

⁵¹ Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. “Impuesto a las Ganancias”. Editorial Depalma, página 487 y ss.

⁵² Gotlib, Gabriel. “Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte II. El concepto de establecimiento permanente. Precios de transferencia. Aplicaciones prácticas en el contexto argentino”, Periódico Económico Tributario No.230 - 2001

“se puede entender que la definición brindada en el impuesto a las ganancias resulta autosuficiente. Ello porque no solo menciona los establecimientos permanentes sino que además hace referencia en el art. 69 a los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier tipo, organizados en forma de empresa estable”.

Cuando existe un tratado para evitar la doble imposición que gobierna las relaciones entre un no residente y el país donde opera, el concepto de establecimiento permanente suplanta el nexo territorial en materia impositiva de la ley local del país que lo recibe, solo si los tratados prevalecen sobre el derecho interno⁵³. Este es el caso de la Argentina que, a través de la reforma constitucional del año 1994, incluye entre las atribuciones del Congreso (art. 75 inc. 22) la de aprobar los tratados concluidos con las demás naciones y reconoce la jerarquía superior de los tratados internacionales sobre las leyes.

Es decir que, si existe un convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y el país de residencia de la asociación, sociedad o empresa constituida en el extranjero o la persona física residente en el exterior, habrá que estar de acuerdo a la definición de establecimiento permanente incluida en el mismo.

Del texto del artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se desprende que los elementos necesarios para que exista un establecimiento organizado en forma de empresa estable son:

- una presencia física fija para realizar negocios con cierto grado de permanencia, aunque a diferencia del modelo de la OCDE no prevé una lista positiva, excepto el caso de las sucursales que son mencionadas expresamente por el artículo 14 de la ley de ganancias;
- el desarrollo de una actividad, aunque a diferencia del modelo de la OCDE no trae una lista negativa de actividades excluidas.

Estos elementos no nos permiten establecer límites precisos para asegurar que un servidor puede ser considerado como tal.

El servidor puede ser puesto en funcionamiento por una persona que está situada o no en el país en donde el mismo está instalado, en cuyo caso existe presencia del elemento material pero no del personal en nuestro país, aunque no conocemos si dicha presencia es necesaria o no.

Tampoco sabemos si el servidor radicado en la Argentina debe ser propiedad de la empresa o por el contrario lo importante es quién posee la disponibilidad total o parcial del bien y por cuanto tiempo va a permanecer en el país.

Y por último a efectos que la presencia física del servidor de origen a un establecimiento permanente se deberá analizar la función que cumple dicho servidor. Señala Fonrouge⁵⁴

⁵³ Huston J. And Williams L. “Permanent Establishments – a planning primer”. Ed. Kluwer, Deventer, 1993, página 1

⁵⁴ Fonrouge, artículo citado, página 39

que el establecimiento permanente reconoce efectos fiscales ante el hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente, otorgando preeminencia al lugar donde los sujetos efectúan su actividad por sobre su nacionalidad o lugar de residencia.

De acuerdo a lo establecido en el modelo OCDE y ONU, solo en los supuestos en que las actividades sean esenciales y parten de los negocios como un todo, éstas exceden el marco de simples actividades preparatorias o auxiliares y puede configurarse un establecimiento permanente.

Si se desarrollan actividades auxiliares o preparatorias, la ubicación del servidor importa poco para el cliente y la actividad del vendedor que dispone de un sitio web sería ejercida por medio de oficinas o locales en los cuales tienen lugar sus actividades productivas de ingresos y no por medio del servidor. Así debe entenderse porque el servidor permite tan solo a la empresa establecer una conexión a Internet.

Por ejemplo un banco o una compañía de seguros no pueden, por la sola presencia física de un servidor en la Argentina, decir que su actividad se está desarrollando en el país, porque dichas actividades están sometidas a una estricta reglamentación gubernamental que deben respetar, entre ellas si son suficientemente solventes, si tienen capacidad prestable, etc.

Muchas empresas extranjeras que realizan operaciones en Argentina, tienen lo que se denomina servidores distribuidos es decir una base de datos en la Argentina a donde acceden los usuarios y luego una base de datos en su casa matriz o en sucursales que centralizan la información de las bases de datos distribuidas alrededor del mundo, procesando las operaciones y ejecutándolas. En estos casos el servidor ubicado en la Argentina no debería ser considerado como la instalación fija de negocios por la cual la empresa extranjera ejerce su actividad, debido a que los mismos cumplen una actividad auxiliar, al proveer un canal de comunicación similar al tipo de un cable telefónico o al recolectar datos o prestar información o promover los bienes y servicios de la empresa.

2.5.2) Jurisprudencia administrativa y judicial

Para solucionar los problemas de indefinición de nuestra normativa, la jurisprudencia y la doctrina han ofrecido diversas definiciones de establecimiento permanente que han conducido a resultados diversos.

En los dictámenes No. 150/94⁵⁵ y 15/96⁵⁶ la DGI recurrió a la definición de establecimiento estable del impuesto sobre los Activos. Dicho impuesto contemplaba en su texto legal, al igual que en la actualidad lo hace el impuesto a la ganancia mínima presunta, una definición de establecimiento permanente muy amplia al considerar como tal, por ejemplo, al uso de instalaciones con fines de exhibición de mercaderías o el mantenimiento de un lugar fijo de negocios para reunir informaciones o el mantenimiento de un lugar fijo con

⁵⁵ Dictamen 150/94 División de asesoría técnica, 15/9/94. Boletín DGI No.505

⁵⁶ Dictamen 15/96 División de asesoría legal, 13/3/1996. Boletín DGI. Lexco Fiscal

finés de publicidad, suministro de información o actividades similares. Con esta definición, un servidor donde se exhiben los productos de la empresa o cuya función es simplemente recibir información podría ser considerado establecimiento permanente.

El impuesto a las ganancias era pago a cuenta del impuesto sobre los activos y en la actualidad lo es del impuesto a la ganancia mínima presunta aunque ello no significa que cuando existe un concepto que no es definido por la normativa del impuesto a las ganancias podamos recurrir a la del impuesto a la ganancia mínima presunta. Esta remisión sí se da en el sentido inverso es decir ley del impuesto sobre la ganancia mínima presunta remite a la de ganancias cuando se presenta un caso no previsto. Por lo tanto no consideramos correcto responder a las indefiniciones en la ley de ganancias a través de la normativa de un impuesto patrimonial.

En el dictamen 118/99⁵⁷ el fisco vuelve a remitirse a la definición de establecimiento permanente del impuesto patrimonial, en esta ocasión del impuesto a la ganancia mínima presunta, cuando se le consultó el encuadre que correspondía otorgar a una calificadora de riesgo del exterior que evaluaba la deuda pública Argentina, confeccionaba balance como sucursal de la matriz extranjera e inscripta como contribuyente, aunque en este dictamen va más allá en su análisis al sostener, citando la doctrina de Raimondi y Atchabahian, que se estaba frente a un establecimiento permanente por los siguientes motivos:

- Contar con un domicilio en el país.
- Desarrollar una actividad en el domicilio ubicado en el país o desde él.
- La existencia de una organización en forma de empresa, al contar con una estructura orgánica y un patrimonio.
- Ser estable al existir intención de continuidad.

Nuestra crítica a esta definición es que tampoco establece límites precisos que nos permitan afirmar que nuestro servidor es un establecimiento permanente puesto que si bien está domiciliado en el país:

- No especifica qué debemos entender por intención de continuidad, podría tratarse de un plazo de un mes, o de seis meses, o un año.
- No nos aclara qué tipo de actividad se debe desarrollar en él.
- Nos habla de las organizaciones en forma de empresa, concepto que no ha sido definido en la Ley del Impuesto a las Ganancias y que ha dado lugar a la más variada doctrina.
- La circular 1080 definió como tal la ejercida por un empresario “que a su nombre, bajo su responsabilidad y con fines de lucro, organiza, dirige y solventa el trabajo remunerado y especializado de otras personas, cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza”⁵⁸.
- Otra definición fue dada por el fisco en el dictamen 7/80⁵⁹ conforme al cual es empresa: la organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional,

⁵⁷ Dictamen 118/99 División asesoría técnica. Boletín DGI No. 42

⁵⁸ Circular 1080, 5/9/79. Revista Derecho fiscal, tomo XXIX, página 354

⁵⁹ Dictamen 7/80 División asesoría técnico jurídica. Revista Derecho fiscal, tomo XXXII, página 521

agropecuaria o de cualquier otra índole, que generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para cumplir con dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, y asume en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla.

- Es decir que según el fisco, basta que haya concurrencia de los factores de la producción, inversión de capital, aporte de mano de obra y riesgo empresario, para que exista empresa.
- Para Balzarotti⁶⁰ lo que caracteriza a la empresa es su independencia de una persona. El conjunto de los factores de la producción ha adquirido vida propia independiente, al tener individualidad a través del orden de una actividad compleja tendiente a conseguir un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia adecuada de factores de la producción y da un ejemplo, si el funcionamiento del estudio contable del Dr. Balzarotti esta ligado a su presencia en el mismo, aunque tenga empleados trabajando para él, no ha adquirido vida propia que permita caracterizarlo como empresa.
- Ni el modelo de la OCDE y ni el de la ONU contiene una definición del concepto de empresa debido a que dicha definición debe ser interpretada de acuerdo a la normativa interna de cada país. Indica Voguel⁶¹ al respecto que el concepto de empresa está centrado en el comercio e incluye la actividad industrial, financiera, comercial, bancaria y en tiempos más recientes ha incluido a los servicios.

Existen además antecedentes judiciales. En el fallo *The Patagonian Sheep Farming Co*⁶² la Corte Suprema sostuvo que la existencia de una sucursal en el país “encierra una cuestión de hecho que impone verificar las constancias aportadas a los autos. Que en otra oportunidad este tribunal tuvo en cuenta, para decir que había una sucursal, la presencia de un director gerente; que las operaciones registradas en sus libros eran realizadas por ella mediante ese director gerente, con el personal a sus órdenes; que éste administraba el establecimiento y residía en el mismo, y que abonaba los alquileres de los escritorios ocupados, la luz y el teléfono (Fallos: Las Cabezas LTDA 205-221)”.

En la causa “*La Industrial Paraguaya Argentina S.A.*”⁶³ el TFN menciona la definición de establecimiento permanente del impuesto patrimonial vigente en ese momento, el impuesto a los capitales, y también la del convenio OCDE, dando como requisito para que estemos en presencia de un establecimiento permanente la existencia de instalaciones fijas y el ejercicio continuado de la actividad aunque sostiene que “...los esfuerzos que la legislación y la doctrina realizan para caracterizar el establecimiento permanente mediante un concepto unívoco, chocan con la gran cantidad de variantes que, en el tráfico económico internacional ponen en práctica las empresas para ejercer su actividad y ser representadas en distintos lugares del mundo. Verificar en cada caso concreto la existencia de una empresa estable, es una típica cuestión de hecho que –salvo excepciones– requerirá una

⁶⁰ Balzarotti, Guillermo. “El concepto de empresa. Una contribución para definirlo”. Revista Derecho fiscal, tomo XXXII, página 865

⁶¹ Voguel, artículo citado, página 35

⁶² Causa “*The Patagonian Sheep Farming Co*”, C.S.J.N., sentencia del 23/7/51. Revista Derecho Fiscal, tomo I, página 226

⁶³ Causa “*La industrial Paraguaya Argentina S.A.*”, T.F.N., sala C, sentencia del 11/3/80. Lexco Fiscal

prueba compleja sobre las actividades del establecimiento y también sobre su permanencia, las facultades de administración en la toma de decisiones y su relación con la casa central”.

Lo que plantea el fallo es la necesidad de verificar en cada caso concreto la existencia del establecimiento permanente a través de elementos externos y objetivos, los utilizados en la causa fueron la inscripción de los estatutos como sucursal, realización de ciertas operaciones, tener cuentas bancarias, el pago de sueldos, honorarios y fletes, encontrarse inscrita como contribuyente en el impuesto a las ganancias y como exportador e importador, etc.

Estos antecedentes jurisprudenciales tampoco nos permiten definir al establecimiento permanente siendo por demás confusa la remisión que realiza uno de ellos, en primer lugar al impuesto sobre los capitales y en segundo lugar al modelo de la OCDE, aunque parecen determinar que, si una empresa extranjera desea inscribir al servidor como establecimiento permanente del artículo 69 inc. b), deberá probar:

- la existencia del servidor,
- la permanencia del servidor,
- la inscripción ante los organismos de control. La Ley 19550 de sociedades comerciales en los artículos 118 y ss., al referirse a las sociedades constituidas en el exterior, establece que se rigen en cuanto a su existencia y forma por las leyes del lugar de constitución; y que para el ejercicio habitual de actos comprendidos en su objeto, establecer sucursal, asiento o cualquier otra forma de representación permanente, debe cumplimentar los requisitos previstos en ella,
- el poder que tiene para cerrar los contratos comerciales,
- la registración de las operaciones en sus libros,
- el desarrollo de la actividad que hace al objeto de la empresa,
- la existencia de un administrador que administre y resida el establecimiento permanente,
- el pago de la luz, el teléfono y en general todo otro elemento “de hecho” que permita reunir la prueba compleja acerca de la existencia del establecimiento permanente.

2.5.3) Conclusiones

Los problemas que hemos señalado no son nuevos y ya existían en el comercio tradicional, en donde la falta de definición del establecimiento permanente es notoria y los antecedentes administrativos y judiciales no han ayudado a obtener una mejor comprensión sobre el tema aunque se han agravado en el comercio electrónico.

Las personas se pueden mudar a un paraíso fiscal o pueden ocultar su identidad pero hay algo que diferencia al comercio tradicional del electrónico en estos aspectos, es la sencillez, facilidad, rapidez, la frecuencia con la que un sujeto puede crear un establecimiento permanente, mudarlo, ocultarse en el ciberespacio, para lo cual cuenta con la ventaja de no tener intermediarios, la posibilidad de utilizar dinero electrónico, tener múltiples servidores,

y los inconvenientes que tiene el fisco para auditar las operaciones en Internet y para aplicar los precios de transferencia.

Todos estos problemas son muy importantes y necesitan una respuesta por parte de las autoridades, sin olvidar mantener un consenso internacional que evite salidas unilaterales y problemas tanto de doble imposición como de vaciamiento tributario.

En el nuevo escenario, en el que todavía no existe acuerdo sobre las nuevas definiciones a adoptar, los países emergentes como el nuestro deberán posicionarse de modo tal de no ver mermada su soberanía fiscal.

La Ley del Impuesto a las Ganancias debe definir el concepto de establecimiento permanente, teniendo en cuenta los cambios que devienen de la nueva tecnología.

Se debe definir el “lugar fijo de negocios en donde se desarrolla la actividad de la empresa”, si es necesario la existencia de personal, el significado de fijo, la permanencia, la actividad que se debe desarrollar en el establecimiento permanente.

Una nueva visión del principio de la fuente puede ser necesaria para establecer un vínculo adecuado con el establecimiento permanente.

El servidor puede constituir un establecimiento permanente; es necesario que el legislador defina bajo que condiciones, determinando si la entidad que realiza negocios u operaciones en un país, los realiza con la suficiente presencia que permita considerar a sus ingresos sujetos a imposición en el mismo.

Se puede crear o adaptar, según el caso, una cláusula similar a la de la construcción, de modo tal que la existencia de un servidor por más de 12 meses se considere un establecimiento permanente en el país.

Los modelos para evitar la doble imposición deberán ser revisados para determinar si están adaptados a la nueva definición que se adopte de establecimiento permanente.

Finalmente, todas las definiciones deben preservar los principios de neutralidad y de equidad de la tributación, de forma tal que empresas realizando comercio tradicional y electrónico en las mismas circunstancias deben ser tratadas sin ningún tipo de discriminación.

CAPITULO III

TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES

3.1) LA RETENCIÓN EN LA FUENTE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La no existencia de un establecimiento permanente en el país no implica que la Argentina haya perdido el derecho de cobrar impuestos, puesto que tiene potestad tributaria para hacerlo vía retención en la fuente pagadora de la ganancia. El sujeto que debe ingresar el impuesto en estos casos es el agente pagador que realizará la retención con carácter de pago único y definitivo en el momento del pago.

Sin embargo, en algunos convenios internacionales para evitar la doble imposición la existencia de un establecimiento permanente es la condición sine qua non para gravar los rendimientos empresariales en el país de la fuente y su no existencia hará que las rentas estén gravadas por el otro país contratante, es decir el de la casa matriz.

Tanto el modelo de la ONU como el de OCDE encuentran sustento al poder de imposición del país fuente en la medida en que exista un establecimiento permanente.

Cuando estaba en discusión la última versión del modelo de ONU que data del año 2000, los países en desarrollo, señala Figueroa⁶⁴, intentaron diseñar un Modelo distinto al de la OCDE pero no pudieron porque los expertos de los gobiernos de los países desarrollados pudieron sostener su objetivo final, minimizar o eliminar la tributación en la fuente.

La retención en la fuente tiene su fundamento en razones que toman en cuenta la pertenencia de la fuente productora de la renta a la estructura económica, social, política y jurídica de un país, sin que interese a estos efectos, el domicilio, la residencia o la nacionalidad de la persona que obtiene la renta.

La retención a los beneficiarios del exterior en la Argentina está legislada en los artículos 1 y 91 a 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. También indirectamente en los artículos 10, 11, 12, 13.

⁶⁴ Figueroa, Antonio Hugo. "Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison". Seminario de la International Fiscal Association (IFA), Estocolmo, Suecia 1990

Centrándonos en el ámbito del comercio electrónico, Valdez Costa⁶⁵ señala que los países en desarrollo fundamentan su posición a la aplicación de la retención en la fuente, en que sus recursos fiscales podrían sufrir una merma debido a los progresos ocurridos en el campo de las comunicaciones que otorgan cada vez mayor facilidad de obtener ingresos sin que medie establecimiento permanente alguno.

La retención de ganancias depende del negocio que se realiza ya sea por vía tradicional o por internet y para que resulte aplicable no solo debe verificarse un pago a un sujeto del exterior, también es necesario que exista renta de fuente argentina.

La des materialización de la entrega de determinados bienes, debido a su transmisión electrónica, pueden conducir a serios problemas de calificación de las rentas y como consecuencia de ello a serias dificultades en cuanto a la forma de tributación.

Las leyes especifican tratamientos impositivos diferentes para los pagos a beneficiarios del exterior dependiendo de si remuneran el envío de productos físicos, de un intangible o la prestación de un servicio.

La información y los productos intangibles pueden ser transferidos electrónicamente, por ejemplo, algunos asemejan la entrega de un video en forma electrónica a la venta de una cosa tangible; otros consideran que se está entregando un intangible para su uso y finalmente otros sostienen que se trata de la provisión de un servicio.

Los tres consejos de la Organización Mundial del Comercio (OMC), el de bienes, el de servicios y el de propiedad intelectual, no han podido ponerse de acuerdo sobre si el comercio electrónico constituye un bien, un servicio o una categoría diferente de ambos.

Aunque existe una declaración de la OMC vinculada con el comercio electrónico⁶⁶, es en no imponer derechos de aduana sobre las transmisiones electrónicas de información digitalizada exclusivamente. Esto significa que la distribución física de bienes luego de haberse adquirido por Internet está gravada por derechos de aduana.

La falta de acuerdo puede causar problemas de doble imposición a las compañías que entregan productos en forma digital debido a que un país podría considerar a la entrega de un producto como una regalía sujeta a retención en la fuente, mientras para otro esa misma operación constituye una venta de bienes tangibles de fuente del país exportador. También podría haber doble imposición aunque ambos lo consideren regalías.

Respecto a la forma de tributación, algunos sostienen que la respuesta más apropiada sería que las autoridades impositivas desarrollen distintas interpretaciones para cada una de las variables, pudiendo llegar a resultados totalmente contradictorios⁶⁷.

⁶⁵ Valdés Costa, Ramón. "Estudios de Derecho Tributario Internacional". Montevideo, Uruguay 1978, página 203

⁶⁶ OMC (Organización mundial del comercio). "Declaración sobre Comercio Electrónico Global", aprobada en la 2da. Conferencia Ministerial, Ginebra, 1998

⁶⁷ Nuñez, artículo citado, página 13

Otros propician que, a falta de disposiciones especiales, los ingresos obtenidos a través de la realización de comercio electrónico, deberían ser tratados de la misma forma en que se lo hubiera hecho de obtenerse la renta por medios tradicionales⁶⁸.

Bajo la última propuesta, dependiendo del tipo de renta de que se trate, podremos definir cuales son las ganancias que resultan de fuente argentina.

La Ley del Impuesto a las Ganancias establece el vínculo jurisdiccional que nos permite definir dicha renta como de fuente argentina, por este motivo, creemos conveniente hacer un breve repaso de las reglas que fijan la potestad tributaria a la República Argentina.

Así el artículo 5° de la ley define como rentas de fuente argentina, en forma genérica, aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma.

El artículo 8° prescribe que son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, y que son de fuente extranjera las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina.

Mientras que el artículo 9° del decreto reglamentario, establece en su inciso b) que son de fuente argentina, entre otros: el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país, las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina y en general las demás ganancias que revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país. Por su parte el inciso d) del mismo artículo considera de fuente argentina a toda ganancia no contemplada en los incisos anteriores, que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales o por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país y que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina.

El artículo 12° extiende el concepto de fuente argentina a ciertas actividades prestadas en el exterior, teniendo en cuenta ciertos hechos económicos a desarrollarse en la Argentina, entre ellas a los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole. La deducción de estos conceptos en el balance impositivo tiene un límite establecido en el inciso e) del artículo 88 de la ley, y el artículo 146 del decreto reglamentario.

El artículo 13° presume sin admitir prueba en contrario que constituye ganancia de fuente argentina el 50% del precio pagado a productores, distribuidores e intermediarios por la explotación en el país de: ...inciso e) todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

⁶⁸ McEwan, Juan P. Y otros. El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, La Ley, 2000

La retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo puede resultar en ciertas ocasiones mucho más gravosa que la tributación a través de un establecimiento permanente debido a que la utilidad no es obtenida a través de los ingresos y egresos reales sino que por el contrario, dicha ganancia es presumida por el legislador en forma ficta y no admite prueba en contrario, siendo el artículo 93 de la ley el que establece muchas de estas presunciones que iremos analizando a lo largo de este capítulo.

En efecto la Ley del Impuesto a las Ganancias en el artículo 93 inciso a) presume una ganancia neta presunta del 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados; y del 80 % de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en la presunción del 60%.

El inciso b) del mismo artículo fija una ganancia neta presunta del 35% para los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que se cumpla con determinados requisitos, enumerados en el artículo 20 inciso “j”, entre los cuales figura el que no deriven de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen de una locación de obra o de servicios.

Si existe prestación del servicio y el proveedor es una persona física, la presunción a aplicar es del 70%, prevista en el artículo 93 inc.d) de la ley del gravamen que se refiere a las “sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país...”.

La locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero tiene una ganancia neta presunta del 40% prevista en el artículo 93 inciso e).

El artículo 93 inciso g) establece una retención del 50% de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país.

Para los pagos no incluidos en ningún ítem particular, el artículo 93 inciso h) prevé una retención del 31.5%.

De acuerdo a la definición que realicemos del tipo de ingreso obtenido por la empresa del exterior que no tiene un establecimiento estable en el país, se deberá retener o no el impuesto con carácter de pago único y definitivo:

- | | |
|--|------------|
| - Importación de bienes | no gravada |
| - Exportación de bienes | gravada |
| - Cesión de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, comercial, industrial, situado o utilizado económicamente en el país | gravado |
| - Servicios prestados en el exterior por asesoramiento teniendo | |

en cuenta hechos a desarrollarse en la Argentina	gravada
- Servicios realizados en el país	gravada

Como es nuestra intención analizar el tratamiento de determinados tipos de actividades que se pueden realizar a través del comercio electrónico no solo en el impuesto a las ganancias sino también en el impuesto al valor agregado, consideramos oportuno hacer una breve introducción acerca de la gravabilidad de ciertas operaciones internacionales en dicho impuesto al consumo.

3.2) TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En las operaciones realizadas dentro del territorio, no hay dudas en cuanto a la aplicación del Impuesto al valor agregado porque, siendo un impuesto nacional, no lo afecta el hecho de que las operaciones se lleven a cabo en forma remota desde Internet, ello no altera la forma de tributación.

En las operaciones internacionales, los problemas iniciales consisten en determinar el lugar de prestación, la identificación del proveedor y el lugar en donde éste se establece.

La generalización del impuesto al valor agregado comenzó en el año 1990 y se extiende hasta nuestros días, hoy prácticamente no existen bienes o servicios no alcanzados por el tributo, por este motivo la definición, en el ámbito local, acerca de si estamos frente a ingresos obtenidos por la venta de bienes o servicios no tiene importancia debido a que ambos tipos de ingresos están gravados.

Es importante la distinción en caso de realizarse una operación internacional. Mientras que la exportación de bienes está exenta de IVA por el artículo 8° inciso d) de la ley, en la prestación de servicios que se desarrolla en Argentina para ser exportada, debemos analizar si la misma se utiliza o explota efectivamente en el país o en el exterior, en éste último caso se da la denominada exclusión de objeto según el artículo 1° inciso b), con el aditamento que esta operación no solo se considera fuera del objeto del impuesto sino que además permite recuperar los créditos fiscales de los insumos que haya tenido cuando se desarrolló el negocio en Argentina según el artículo 77.1 del decreto reglamentario.

También es importante realizar la distinción en las operaciones de importación debido a que el artículo 1° inc. c) de la ley de impuesto al valor agregado grava la importación definitiva de cosas muebles mientras que el artículo 1° inc. d) determina la gravabilidad de las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos, limitándolos el artículo 65.1 del decreto reglamentario de la ley de impuesto al valor agregado a aquellos casos en que estén vinculados con operaciones gravadas.

La ley no grava las transferencias o cesiones de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial a menos que estén relacionados con locaciones o prestaciones gravadas, último párrafo del artículo 3° de la ley de IVA.

Tal como dispone el Tribunal Fiscal de la Nación⁶⁹, “los derechos de propiedad a que se refiere la ley son aquellos protegidos por leyes especiales que, de acuerdo a su régimen, cabe así acreditarlos. Así la ley 11723 crea un marco protector para los derechos de la propiedad intelectual; su par N° 24481, aclarada por la ley 24603 lo hace respecto de las patentes de invención y modelos de utilidad y por último, la ley 22362 establece el régimen aplicable al derecho de propiedad de las marcas y designaciones de fábrica, comercio, agricultura, servicios, etc. La Ley del Impuesto al Valor Agregado al mencionar a los derechos de la propiedad intelectual, industrial y comercial, se refiere a los intangibles protegidos por las leyes mencionadas”.

Por lo tanto y a manera de resumen podemos decir que de acuerdo a la definición que realicemos del tipo de ingreso obtenido por la empresa del exterior, la importación tendrá el siguiente tratamiento:

- Importación de cosas muebles	gravada
- Exportación de cosas muebles	exenta
- Cesión de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, comercial industrial	
- en forma aislada	no gravado
- en forma conjunta con prestaciones o locaciones	gravada
- Importación de servicios realizados en el exterior a ser utilizados o explotados en el país	gravada
- Exportación de servicios realizados en el país a ser utilizados o explotados en el exterior	no gravada

3.3) ANÁLISIS DE DISTINTOS TIPOS DE TRANSACCIONES

Se analizan diversos tipos de transacciones que pueden ser realizadas a través del comercio electrónico, a falta de normas que dispongan tratamientos especiales sobre las mismas tanto en la Ley del Impuesto a las Ganancias como del impuesto al valor agregado, es prudente sostener que a toda operación realizada por esta vía, se le debe dar el tratamiento que la ley del gravamen dispone en función al tipo de bien o servicio objeto de la transacción, siendo éste el criterio recomendado por el comité de asuntos fiscales de la OECD.

3.4) OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO INDIRECTO

⁶⁹ Causa Parque Jardín S.R.L., Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, 08/06/1999. Lexco Fiscal

El consumidor ingresa al sitio de una empresa del exterior que ofrece sus productos a través de un catálogo de monedas, libros, autos, juguetes, hardware, etc.; al encontrar el artículo de su agrado lo compra enviando el dinero por correo al domicilio de la vendedora que figura en el sitio. El vendedor envía el artículo por correo junto con la factura de venta correspondiente.

La operación comercial que se realiza vía Internet comienza con una orden de pedido realizada en forma electrónica a través de la línea, que fue similar a haber emitido una orden de compra y al cabo de un lapso de tiempo se recibe el bien tangible de manera tradicional.

Esta es una operación de comercio electrónico indirecto que consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales tradicionales de distribución, es decir que la contratación, la estructura del negocio jurídico, se hace, se concreta, vía Internet, pero luego el proveedor debe enviar el producto que ingresa a Argentina a través de la Aduana.

En las operaciones de comercio electrónico indirecto, Internet constituye simplemente el medio o vía a través del cual se ponen en contacto oferente y adquirente, acordando los términos generales de la operación.

Estamos frente a una operación de importación de bienes muebles, no gravada en el impuesto a las ganancias y gravada en el impuesto al valor agregado. El nacimiento del hecho imponible en este impuesto se generará cuando la importación sea definitiva, es decir con el despacho a plaza, allí ha de tener que pagarse el impuesto correspondiente.

3.4.1) Conclusiones

<u>En el Impuesto a las ganancias</u>	
- Importación de bienes tangibles	no gravada
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Importación de bienes muebles	gravada

3.5) OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO

El cliente selecciona un ítem de un catálogo on line que contiene libros, compact disk de música y videos; ordena el producto electrónicamente al proveedor del exterior. El vendedor envía el producto que se descarga en el disco duro del cliente o en otro medio no temporario.

Esta es una operación de comercio electrónico directo que consiste en adquirir productos a través de la web. El pedido, la contratación, el pago y el envío de los productos se realiza “on line” no existiendo entrega física y tradicional a través de los canales tradicionales de distribución, ni despachado a plaza en Aduana.

El producto es bajado de la red por medio de un proceso que puede llevar unos pocos minutos y sin siquiera conocer el origen del mismo, lo único que se conoce es el nombre de dominio del proveedor.

Tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado esta variante que plantea la operatoria del comercio electrónico ha traído aparejada una complejidad que el comercio tradicional no presentaba puesto que la importación se realiza bajando el producto de la web.

En la legislación argentina no existe una regulación particular al respecto, ni en la Ley del Impuesto a las Ganancias, ni en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en la legislación de fondo. El interrogante que se plantea es, si el cambio en el mecanismo de entrega de un producto implica que la transacción cambia de la venta de un producto físico, a la provisión de un servicio o a la licencia de un intangible.

3.5.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

▪ Bien tangible o intangible

La información digital puede ser fácilmente reproducida. Una persona que desea comprar varias copias de un libro electrónico puede adquirir el derecho a hacer uso de tantas copias como desea. Esta transacción puede ser vista como la compra del derecho de uso o como una forma substituta de compra de un libro que puede ser fotocopiado por su comprador.

El derecho tributario no define que debemos entender por bien tangible o intangible, por este motivo resulta necesario recurrir a la legislación de fondo.

El artículo 2311 del código civil establece que “se llaman cosas en este código, los objetos materiales susceptibles de tener un valor...”.

El artículo 2312 dispone que “los objetos inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las cosas, se llaman bienes. El conjunto de los bienes de una persona constituye su patrimonio”

Por último el artículo 2318 define a las cosas muebles como aquellas que “... pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, sea que sólo se muevan por una fuerza externa”.

Freytas pone al art. 317 de su proyecto de código, una larga nota demostrando que sólo deben entenderse por “cosas” a los objetos materiales, y que la división en cosas corporales

e incorporeales, atribuyendo a la palabra “cosas” el ser objeto de derechos, aceptada generalmente, ha confundido todas las ideas, produciendo una perturbación constante en la inteligencia y aplicación de las leyes civiles⁷⁰.

Ya sea que estemos ante un objeto material o inmaterial, en el ámbito del impuesto a las ganancias, la transferencia debe tratarse de la misma forma debido a que el artículo 8° inciso b) de la ley habla de la importación de bienes sin distinguir entre bienes materiales e inmateriales aunque se puede objetar que el término importación es un término aduanero y que solo se refiere a bienes materiales.

En las transacciones que involucran bienes inmateriales no se debe confundir la venta del derecho con la cesión de su uso o la cesión de su explotación.

El Dr. Reig⁷¹ señala al respecto que, cuando el titular se desprende de un derecho cuyo valor económico se ha gestado fuera del país, no se genera para el beneficiario ingreso alguno de fuente argentina. Si, en cambio, los derechos son utilizados económicamente en el país, sin desprenderse el titular de su propiedad y percibiera por ello una regalía, habría un beneficio generado en nuestro país.

En este tipo de transacciones no se transmiten los derechos de autor que involucran los productos y no pueden ser considerados “por el uso, o el derecho al uso” de productos desde que estas palabras no aplican a los pagos hechos para la adquisición definitiva de propiedad designada para tener una corta vida útil, como es el caso de muchos de estos productos, por ejemplo, donde alguna persona adquiere un video game que es programado para no poder ser usado después de un cierto período de tiempo.

En síntesis, considerando que estas transacciones deben ser vista como una forma sustituta de comercio tradicional que envuelve objetos físicos, el ingreso obtenido por el exportador del exterior por la comercialización bienes tangibles, como ser libros, compact disk de música y videos en forma digitalizada es una renta de fuente extranjera.

▪ **Transmisión de imágenes o sonidos**

Mc Ewan⁷² sostiene la aplicación del artículo 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es decir una retención en la fuente del 17.5%, porque entiende que se trata de la explotación en el país de otros medios extranjeros de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Este artículo constituye una segunda excepción al principio general que establece que para que un servicio esté gravado en la Argentina debe ser prestado en el país, la primera excepción la constituye el artículo 12 de la ley.

⁷⁰ Nota al artículo 2311 Código Civil de la República Argentina. Editorial Abeledo Perrot

⁷¹ Reig, Enrique Jorge “Impuesto a las ganancias”, 9na. Edición, Ediciones Macchi, Bs. As. , 1996, página 90

⁷² McEwan, Juan P. “Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino”. Periódico Económico Tributario, 27/3/00

El fisco tuvo oportunidad de expedirse sobre este artículo a través del dictamen N° 48/94⁷³ en el que exteriorizó su criterio respecto de servicios telefónicos prestados desde el exterior. A través del mismo la Dirección concluyó que resultaba de aplicación el inciso e) del artículo 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, por tratarse de la explotación en el país de "...todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos", soportando su conclusión en la circunstancia de la correspondencia entre el texto del inciso citado y el artículo 2° de la ley nacional de telecomunicaciones y que el inciso e) del artículo 13 comprende a toda actividad que tenga por objeto transmitir al país, a través de cualquier medio extranjero imágenes o sonidos.

La aplicación de este artículo no resulta pertinente en la situación que estamos analizando debido a que no debemos confundir el bien objeto de la transacción con el medio elegido para que llegue al prestatario. La transmisión electrónica en estos casos constituye el medio elegido de transmisión de los bienes sin perjuicio de la existencia de un servicio adicional cual es la propia transmisión por vía electrónica. Si trazamos un paralelismo con el comercio tradicional, es como si se pretendiera darle el tratamiento de servicio de transporte de cargas a la importación de mercaderías a nuestro país.

▪ **Locación de servicio**

Nuestra legislación del impuesto a las ganancias no define que debemos entender por servicios, tampoco el código civil ayuda a definirlo de manera clara y en su artículo 1493 establece que "habrá locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra, o prestar un servicio; y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero".

Gotlib⁷⁴ sostiene al respecto que "hay ciertos rasgos que existen con mucha más frecuencia en los servicios que en los bienes. En el servicio, el cliente participa activamente en su elaboración mediante, por ejemplo, el suministro de información, mientras que en el caso de los bienes se limita a recibirlos. De hecho, el cliente es inherente a la existencia del servicio y no a la de los bienes. El alquiler de una habitación, el servicio de comida, carecen de virtualidad hasta que un cliente les da contenido, hasta que el cliente no aparece, sólo hay una disponibilidad. Por el contrario, un libro, una mesa existen per se con anterioridad y son bienes con independencia de la aparición del cliente".

En los bienes digitalizados que son adquiridos a través de la red no se establece esta relación entre comprador y vendedor, el cliente no participa en la elaboración del producto, en el suministro de información, existe por lo tanto una importación de bienes muebles en la que el cliente se limita a recibir el producto seleccionado de la red.

⁷³ Dictamen 48/1994 División Asesoría Técnica

⁷⁴ Gotlib, Gabriel. "Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte I. Los distintos tipos de ingresos". Periódico Económico Tributario No.229 – 2001, página 7

En nada parece afectar nuestra conclusión el hecho de que el cliente pueda manipular el bien a su antojo al poder copiarlo, cortarlo, pegarlo con mucha mayor facilidad que un producto no digitalizado, debido a que éstas son facultades que tiene el usuario post compra del producto pero que nada tiene que ver con la actividad que desarrolló el vendedor.

A pesar de ello, el Ministerio de Economía⁷⁵ señala que en la transmisión de información digitalizada que tiene como destinatario a un usuario que va a hacer uso de la misma, se estará ante una prestación de servicios aunque no aclara cual es el fundamento.

Aún admitiendo que estamos frente a una prestación de servicios, para que exista una renta de fuente argentina será necesario que la prestación se lleve a cabo en el país o que califique como asistencia técnica, por lo que corresponderá realizar la retención con carácter de pago único y definitivo del 24.5% si el proveedor es una persona física, alícuota prevista en el artículo 93 inc.d) de la ley del gravamen que se refiere a las “sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país...” o del 31.5% si el proveedor es una persona jurídica, artículo 93 inc. h) de la ley.

3.5.1.1) Diferentes posturas en el ámbito internacional

▪ Estados Unidos

McEwan⁷⁶ sostiene que “el uso en el envío de un medio electrónico no puede modificar la naturaleza del bien sujeto a comercialización, es decir, el bien que recibe el comprador por un medio electrónico es el mismo bien que hubiera recibido si la forma de envío es otra, en consecuencia, debe otorgarse igual tratamiento” y agrega más adelante “Estados Unidos es el mayor productor y exportador de bienes digitales en el mundo, y también el primer opositor al cambio de naturaleza de los bienes distribuidos a través de la Red de redes...” y cita al respecto a Joseph Guttentag, subsecretario del tesoro de los Estados Unidos, quién manifestó “...nosotros debemos resistir la tentación de establecer respuestas que representen una simplificación o generalización, como ser por ejemplo la conclusión que la provisión de información digitalizada es en todos los casos provisión de servicios y no la provisión de bienes o de derechos de uso sobre un intangible”.

▪ La Comunidad Económica Europea

Existe consenso en el seno de la Unión Europea en el sentido de tratar como prestación de servicios a las operaciones de comercio electrónico a través de la red, lo que ofrece utilidad según la Asociación Española de Comercio electrónico⁷⁷ para determinar el lugar de realización del hecho imponible.

⁷⁵ Ministerio de Economía, artículo citado, página 11

⁷⁶ McEwan, Juan P. “El régimen tributario frente al fenómeno llamado Internet”. Diario Ámbito Financiero, Novedades Fiscales, 13/3/2000, página 27

⁷⁷ Asociación Española de Comercio Electrónico (AECE), artículo citado, página 27

▪ **OECD**

El grupo de trabajo de OECD reconoce que determinadas transacciones deberían ser caracterizada como servicio debido a que la naturaleza predominante es la provisión de servicios y la adquisición de la propiedad es secundaria. Este es el caso, por ejemplo en los que la propiedad tiene muy poco valor intrínseco y el proveedor crea valor a través del ejercicio de su talento o habilidad para crear un resultado que es único para el adquirente. Los servicios profesionales, como por ejemplo de consultoría on line, resultan un típico ingreso por servicios, el usuario generalmente no adquiere la propiedad y si la adquiere, como ser de un reporte, éste fue creado especialmente para él y fue el dueño desde el momento mismo de su creación.

Si el consumidor adquiere un reporte que no fue creado especialmente para él, entonces la transacción podría ser entendida como la venta de propiedad, por ejemplo la venta del mismo reporte de inversión a muchos consumidores debería ser tratado como la venta de propiedad en lugar de la venta de un servicio. Aún si el usuario obtiene el reporte electrónicamente bajándolo de la red desde la base de datos del servidor del vendedor, la esencia es la adquisición de datos transmitidos en forma digital para el uso de su adquirente y no la obtención de un servicio.

En el caso concreto que estamos analizando en este punto, el consumidor adquiere productos a través de la red que no fueron creados especialmente para él, entonces la transacción debería ser tratado como la venta de propiedad en lugar de la venta de un servicio.

Los miembros del grupo de trabajo de la OCDE analizan en la categoría No. 2 de las transacciones típicas de comercio electrónico la posibilidad de tratar a la entrega de productos digitales como una regalía, que es definida por el artículo 12 del modelo como "...los pagos por el uso, o el derecho de uso de un derecho de autor literario, artístico o científico, incluyendo películas cinematográficas, cualquier patente, marca, diseño o modelo, plan, formula secreta o proceso, o por información referida a experiencia de tipo industrial, comercial o científica", lo que para la mayoría de los miembros resulta inapropiado:

- debido a que los productos digitales no pueden ser considerados como "equipamiento", porque la palabra equipamiento puede ser aplicada únicamente a los productos tangibles o porque la palabra "equipamiento" en el contexto de la definición de regalías, aplica a la propiedad que es accesoria a un proceso industrial, comercial o científico y no puede ser aplicado a propiedad, como ser música o video CD, que tiene un uso en sí mismo;
- porque dichos productos no pueden ser vistos como "industriales, comerciales, o científicos" al menos cuando son provistos a consumidores privados. Basado en la naturaleza de esos productos y el propósito de su adquisición por los usuarios, los miembros creen que los juegos, la música o los videos no pueden ser considerados como "industriales, comerciales, o científicos";

- porque los pagos envueltos en este tipo de transacciones generalmente no pueden ser considerados “por el uso, o el derecho al uso” de productos desde que estas palabras no aplican a los pagos hechos para la adquisición definitiva de propiedad designada para tener una corta vida útil;

y consideran que este tipo de transacciones debe ser vista simplemente como una forma sustituta de comercio tradicional que envuelve objetos físicos y que se deben aplicar las normas contenidas en el artículo 7º de beneficios empresariales, a ello agregan que en estas operaciones no se transmiten los derechos de autor que involucran los productos y que el método de entrega digital para su posterior copia en el disco duro del cliente no resulta relevante a efectos de su clasificación.

Solo una minoría del grupo de trabajo opina lo contrario, es decir que es de aplicación el art. 12 del convenio porque sostienen que los usuarios están adquiriendo un derecho al uso o a su reproducción.

▪ **Organización Mundial de Comercio**

En el informe presentado al Consejo General de la Organización Mundial del Comercio por el Consejo del Comercio de servicios el 27 de Julio de 1999, algunas delegaciones consideran que todos los productos entregados en forma electrónica son servicios mientras que otras delegaciones sugieren que aún existe necesidad de clarificar si algunos de los productos deberían ser clasificados como bienes y también sugirieron que deberían existir otras categorías que no sean ni bienes ni servicios. También se observó que la mayoría de los productos entregados en forma electrónica son servicios.

3.5.1.2) Conclusiones

Teniendo presente el principio de neutralidad y equidad, el tratamiento impositivo de las transacciones en el comercio electrónico no debe discriminar, ni conferir una ventaja competitiva según el medio utilizado para llevar a cabo una transacción comercial.

La importación de productos digitalizados debe ser calificada como una importación de bienes tangibles de fuente extranjera en el impuesto a las ganancias, sin embargo, no queremos dejar de señalar las diversas interpretaciones existentes al respecto según la clasificación de la renta obtenida:

<u>En el Impuesto a las Ganancias</u>	
- Importación de bienes tangibles	no gravada
- Importación de bienes intangibles	no gravada
- Transmisión de imágenes y sonidos	gravado, retención 17.5%
- Servicio prestado en el país	gravado, retención 24.5% 31.5%

3.5.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

- **Bien tangible o intangible**

En caso de considerar a la importación de productos digitalizados como bienes inmateriales, ésta no estaría alcanzada por el gravamen debido a que la ley no grava las transferencias o cesiones de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial a menos que estén relacionados con locaciones o prestaciones gravadas.

Según la línea de pensamiento que sostiene que este tipo de transacciones debe ser vista simplemente como una forma sustituta de comercio tradicional que envuelve objetos físicos, al bajar el producto de la red, se habrá producido una importación de bienes tangibles alcanzada por el impuesto.

Uno de los problemas que se plantea en este caso es que no está reglamentado en la ley la forma de ingreso del gravamen, no sabemos quién debería ingresarlo, de que modo, en que oportunidad, de que forma.

Este problema se podría solucionar a través de la incorporación de una norma que establezca que cualquier tipo de consumo introducido vía Internet, es decir que no ingrese a través de los mecanismos tradicionales de importación, deberá pagarse el impuesto a través de un mecanismo similar al de la importación de servicios, o sea cuando se produzca el pago o el vencimiento del pago, que va a ser crédito fiscal para el sujeto que lo pague.

El problema es de menor importancia cuando el comercio es B to B (business to business) debido a que las operaciones que no resulten alcanzadas por el IVA local cuando se importa el bien será gravado cuando se produzca la venta local por parte del importador. El canal de elusión se produce en las operaciones B to C (business to consumer).

Cuando se comercializan libros, el producto de mayor tráfico comercial a través de Internet, no debemos preocuparnos porque están exentos en el impuesto al valor agregado de acuerdo al artículo 7° inc. a) de la ley del gravamen, pero cuando se tratar de la compra de productos gravados por el impuesto aquí sí se presenta el problema de la forma de pago.

- **Bien tangible o servicio**

En caso de considerar a la compra de productos que son bajados de la red como un servicio, el artículo 1° inc. d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos, es decir grava la importación de servicios.

En el impuesto al valor agregado tanto la venta de bienes tangibles, como la prestación de servicios se encuentra alcanzada por el tributo, no obstante lo cual la distinción entre unos y

otros resulta importante cuando estamos en presencia de operaciones de importación, por los motivos que expondremos a continuación:

a) Debido a la forma de ingreso del gravamen. Bajo la calificación de servicios los productos bajados de Internet también estarían gravados aunque en esta oportunidad no tendríamos los problemas de pago mencionados al considerar la bajada de productos a través de la red como importación de bienes, debido a que la ley tiene previsto que la obligación de pagar el impuesto la adquiere el consumidor de ese servicio como responsable del ingreso del impuesto en forma directa, aunque la gravabilidad de la importación de servicios está prevista únicamente en aquellos casos en que el importador sea un responsable inscripto en el gravamen.

b) Debido a la existencia de tasas de impuesto diferenciales, de acuerdo con el tipo de actividad que se está desarrollando, por ejemplo la obra sobre inmueble propio o ajeno destinada a vivienda está gravada al 10.5% mientras que la venta de los materiales está sujeta a una alícuota del 21%. Por ejemplo, en la compra de un ascensor que debía ser instalado en una obra, el fisco entendió⁷⁸ que prevalecía la obligación de dar y no la de hacer que era un accesorio de la primera y por lo tanto sujetó la operación al 21%.

c) Debido a que el lugar en donde resulta alcanzada la actividad varía según la calificación que se le dé. Este aspecto será tratado en el punto siguiente.

Díaz⁷⁹ diferencia a las prestaciones de servicio, como hecho imponible en el impuesto al valor agregado, de la venta de bienes, como aquellas que responden al tipo de contrato de una mera eficacia obligatoria, cuyo efecto principal obliga al deudor a realizar una "obligación de hacer" en lugar de una "obligación de dar". No obstante existen actividades de naturaleza mixta que comprende prestaciones de dar y de hacer, y que podrían formar parte de una y otra categoría.

Ello indica que en algunos casos obligaciones de dar se ven incluidas en las prestaciones de servicios, constituyendo dichos servicios el elemento principal que prevalece sobre los elementos materiales que se utilizan como accesorios de la obligación de hacer, en un proceso imposible de escindir, como por ejemplo el servicio de suministro de comidas y bebidas en determinados establecimientos que la normativa legal ha decidido incluir entre las prestaciones de servicios del art. 3° inc. e) apartado 1 de la ley del gravamen; en otras oportunidades la obligación de hacer aparece dentro de una obligación mixta que resulta inseparable de una obligación de dar que constituye el elemento principal, por ejemplo la citada consulta acerca de la compra de un ascensor por parte de una empresa constructora que necesita ser instalado en un edificio.

En resumen, cuando existen prestaciones mixtas, que no son independientes unas de otras, se debe analizar el fin esencial de la operación, cual es la obligación que tiene prevalencia o preeminencia sobre la otra, o dicho en otras palabras cual es el fin último del prestatario.

⁷⁸ Consulta fecha 4/1/89

⁷⁹ Díaz, Vicente Oscar. "La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el impuesto al valor agregado". Revista Impuestos, 1991 A, tomo XLIX, página 19

Indagar en este criterio nos permitirá tipificar la existencia o no de la verificación de uno u otro supuesto de gravabilidad en el impuesto.

Según el Ministerio de Economía⁸⁰ la transmisión destinada a permitir el uso por parte del usuario del producto transmitido en forma digital es una prestación de servicios.

En el comercio electrónico y más precisamente en el caso que estamos analizando, cuando los bienes digitalizados son adquiridos a través de la red, la obligación de dar tiene preeminencia sobre cualquier tipo de obligación de hacer que resulta a nuestro entender complementaria de la primera. El fin último del usuario es recibir un producto a través de la red y no participa en su elaboración sino que se limita a recibirlos, existiendo por lo tanto una importación de bienes. El cliente luego podrá manipular el bien a su antojo con mucha mayor facilidad que si lo hubiera recibido en forma tradicional pero ello nada tiene que ver con la actividad que desarrolló el vendedor.

3.5.2.1) Quien tiene derecho a cobrar el impuesto al valor agregado

▪ Importación de bienes

En las operaciones internacionales, el tratamiento fiscal de los impuestos al consumo, depende directamente de la solución adoptada en el derecho interno de cada país.

Señala Díaz⁸¹ “la noción de fronteras fiscales tiene gran importancia en los impuestos a los consumos atendiendo al carácter eminentemente de impuesto real que se manifiesta en el impuesto al valor agregado. Por otra parte no existen convenios que reglamenten a nivel internacional la división de fuentes tributarias para dicho tributo, en cuyo alcance las legislaciones nacionales y la jurisprudencia administrativa juegan un rol preponderante para establecer el principio de territorialidad. Sólo se observa que la armonización de impuestos al valor agregado en el seno de la Comunidad Europea ha obligado a sus miembros a consentir el abandono de importantes principios de soberanía en materia fiscal”.

Existen antecedentes, sin embargo, que dicha armonización ha sido respetada por los países que han asegurado la atribución de gravar por el criterio de país de consumo.

El criterio rector que ha prevalecido en la doctrina y en la aplicación de los acuerdos internacionales o regionales de comercio es el principio de “país de destino”, que significa que el país de origen o exportador o vendedor, no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originarios de otros países, como así también en relación con producidos por el internamente. Este criterio requiere del país exportador, la exención, remisión, devolución o reembolso de los impuestos que inciden sobre los bienes exportados mientras que el país importador debe aplicar su sistema tributario interior

⁸⁰ Ministerio de Economía, artículo citado, página 11

⁸¹ Díaz, Vicente Oscar. “El IVA sobre los servicios. El principio de territorialidad”. Revista Impuestos, 1992 A, Tomo L, página 843

de un modo no discriminatorio sobre los productos importados respecto de los domésticos⁸².

En efecto, como la mayoría de las naciones aplican el criterio de destino, para que los bienes fabricados en un país puedan competir en los mercados internacionales, es necesario que se exporten libres de gravámenes, por lo que si se aplica un tributo tipo impuesto al valor agregado será necesario devolver el impuesto pagado en las etapas anteriores.

El principio de país de destino ha sido adoptado en nuestro país al gravar la importación definitiva de bienes muebles y al eximir a las exportaciones, permitiendo el reintegro del impuesto que por bienes, servicios y locaciones les hubiera sido facturado, en la medida que el mismo esté vinculado a la exportación.

▪ **Importación de servicios**

En lo que hace a la prestación de servicios, el artículo 1º inciso b) no considera dentro del objeto del gravamen a las locaciones y prestaciones de servicios efectuadas en el país cuya “utilización o explotación efectiva” se lleve a cabo en el exterior, mientras que el artículo 1º inc. d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya “utilización o explotación efectiva” se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos, es decir grava la importación de servicios.

La reforma peca por no legislar situaciones en que el proveedor del exterior presta sus servicios en la Argentina, como señala Kaplan⁸³ “basta con que el asesoramiento del exterior comprenda un pasaje y una visita a Iguazú o Bariloche para relevar la responsabilidad sustituta del prestatario. Por supuesto no nos olvidamos de la realidad económica, pero tampoco de lo difícil que es a veces encontrarla”.

Si bien es elogiable la inclusión de los servicios internacionales en la reforma tributaria del año 1998 resulta criticable la poca precisión en la definición del criterio de vinculación puesto que no se ha definido que debe entenderse por “utilización o explotación efectiva”.

1er. Criterio. Cualquier referencia geográfica en la Argentina. Lugar en donde el prestatario utiliza el servicio en forma mediata o inmediata.

En el dictamen N° 82/96 el fisco ha interpretado⁸⁴ de manera restrictiva dicho concepto al establecer que todo servicio que tenga una referencia geográfica en la Argentina será considerado local y quedará gravado, es decir que cualquier servicio prestado a un

⁸² Mc Donell, Stella y Amigo, Rubén. “El impuesto al valor agregado y las prestaciones internacionales de servicios”. Boletín DGI No. 464, página 829

⁸³ Kaplan, Hugo Enrique. “Valor agregado frente a la reforma tributaria”. Novedades fiscales, Diario Ámbito Financiero del 21/12/1998

⁸⁴ Dictamen 82/96, Boletín DGI No. 521, Mayo 97, página 921

beneficiario del exterior cuyo objeto esté relacionado con alguna potencial actividad en nuestro país dejaría de ser considerado exportación.

En los hechos que dieron origen al dictamen, una consultora de Madrid contrató a una consultora en Buenos Aires para que emita un informe sobre la legislación de impacto ambiental de una planta de tratamiento de combustibles en la Provincia de Buenos Aires. El fisco estableció que el servicio se utiliza efectivamente en nuestro país porque luego se haría la inversión en nuestro territorio.

Bajo este razonamiento, una consultora del país que emite informes sobre la situación impositiva en la Argentina a una empresa del exterior que tenga como objeto mediano concretar negocios en la Argentina esta alcanzada por el impuesto al valor agregado en la Argentina al tener una consecuencia potencial en nuestro país.

Chamadrópulo⁸⁵ comparte la decisión del fisco, al considerar que las comisiones de un representante radicado en el exterior, facturadas a un exportador de productos a la Argentina, son servicios utilizados en el país donde se importa el producto, es decir teniendo en cuenta los efectos mediatos que tiene la prestación del representante radicado en el exterior.

El fisco mantuvo esta postura en el fallos Tecnopel y Uniquim, que desarrollaremos más adelante, al gravar con el impuesto al valor agregado las gestiones de venta, intermediación y representación realizada por dichas empresas para una firma radicada en el exterior, por considerarlas relacionadas con las actividades que ésta desarrolla dentro del territorio de la Nación y por lo tanto explotadas o utilizadas efectivamente en el país.

Schwartzman⁸⁶, al comentar el fallo Tecnopel, sostiene que “la exportación de productos a la Argentina no es actividad realizada en su interior, sino enteramente en el exterior. Si y solo si el exportador del extranjero se hallase establecido en la Argentina, por ejemplo mediante un representante que se obligara en nombre del exportador o una sucursal sin independencia jurídica, no inscripta como empresa Argentina, etc., se verificaría que el exportador realiza actividad en el país. Por lo tanto, los servicios dejarían de considerarse utilizados en el exterior”.

La importación de los productos digitales bajo este criterio será considerada gravada en el IVA, ya sea que existan referencias geográficas a la Argentina en forma mediata o inmediata.

2do. Criterio. Lugar en donde el prestatario desarrolla su actividad

⁸⁵ Chamadrópulo, Miguel A. “Exportaciones de servicios. Comisiones por representación”. Doctrina Tributaria Errepar No. 235, Octubre 1999, Tomo XX, página 545

⁸⁶ Schwartzman, Daniel Mario. “Impuesto al valor agregado. Servicios internacionales. Importación y exportación. Lugar de utilización”. Revista Doctrina Tributaria, Errepar 5/2000, página 113

Otro criterio del organismo recaudador tiene en cuenta el lugar donde el beneficiario del servicio realiza la actividad, así lo sostuvo en la Instrucción General s/n del 10/9/96⁸⁷ en un caso en el que una empresa de telecomunicaciones argentina cobra a una empresa telefónica de otro país por el uso de los circuitos instalados en la Argentina, siendo una prestación de servicios local, que tiene como consecuencia que una empresa del exterior exporte llamadas con destino final Argentina. El tránsito de las llamadas originadas en el exterior es una operación cuya retribución corresponde a la empresa extranjera. En este último caso los servicios fueron considerados por el fisco como exportaciones por ser realizados en el país y utilizados o explotados efectivamente en el exterior, es decir el lugar en donde el servicio de telecomunicaciones es aplicado.

Este último criterio es sostenido por Schwartzman⁸⁸ quien manifiesta que es el válido y es el único que respeta la teoría del impuesto al valor agregado, su estructura y su naturaleza de impuesto al consumo y que además es el único que sostiene el principio de país de destino y es la única vía interpretativa que evita la distorsión de la competencia, colocando a los prestadores locales en igualdad de condiciones a nivel internacional.

Los que sostienen este criterio afirman que la Ley del Impuesto al Valor Agregado no hace referencia al lugar de radicación de los sujetos, sino al lugar en que se realizan las prestaciones, no obstante lo cual la radicación es un dato que nos permite apreciar en donde va a ser utilizado un servicio.

En la causa Tecnopel⁸⁹ una sociedad anónima Argentina realizaba gestiones de enlace comercial de un exportador del Brasil. En la sentencia se llegó a la conclusión que “no puede inferirse que la sola existencia de una gestión de venta, intermediación o representación, sin el agregado de otras circunstancias que lo justifiquen, permita afirmar la existencia de una actividad en el país de la empresa extranjera...”. “...debe colegirse que la utilización efectiva del servicio se efectuó en el exterior y por lo tanto corresponde otorgarle a las mismas el tratamiento de exportación de servicios...”. Y agrega el Tribunal “...el tratamiento descrito observa adecuadamente el cumplimiento del criterio subyacente en la estructura del impuesto al valor agregado en materia de exportaciones, referido a la imposición exclusiva en el país de destino...” y “...asimismo, resulta atinente tener en cuenta que, en principio, las comisiones facturadas habrán de integrar el costo de los bienes exportados por la empresa extranjera beneficiaria de los servicios, y en consecuencia conformarán el monto sobre el cual habrá de liquidarse el gravamen en ocasión de producirse la importación”.

En el mismo sentido, en la causa Uniquim⁹⁰, el Tribunal afirma que las intermediación realizada por la empresa local consistente en representar a firmas extranjeras para ubicar en el país a posibles compradores de sus productos, cobrando por su labor una comisión del proveedor del exterior, solo se encuentra alcanzada por el tributo cuando son realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas

⁸⁷ Instrucción General s/n del 10/9/96. Boletín DGI No. 514, página 1768

⁸⁸ Schwartzman, artículo citado, página 68

⁸⁹ Causa “Tecnopel S.A.”, T.F.N. Sala “A”, sentencia del 6/12/1999. Lexco fiscal

⁹⁰ Causa “Uniquim S.A.”, T.F.N. Sala “A”, sentencia del 15/3/2002. Lexco fiscal

desarrollen dentro del país. En el caso, toda vez que no se verificaba la circunstancia citada, se revoca la resolución apelada.

La importación de los productos digitales bajo este criterio será considerada gravada en el impuesto al valor agregado en el caso en que el prestatario desarrolle su actividad en la Argentina.

3er. Criterio. Lugar en donde el prestatario utiliza el servicio en forma inmediata

Otro criterio, que es explicado por Schwartzman en otro de sus trabajos⁹¹ interpreta que “a la hora de definir dónde se produce la utilización efectiva, deben considerarse los efectos próximos de los servicios prestados y no los efectos remotos”. Debe entenderse que la explotación se produce en el exterior cuando los servicios son utilizados en el transcurso de las actividades que los beneficiarios del servicio realizan en el extranjero aunque el servicio tenga efectos remotos por su utilización en etapas posteriores en la Argentina.

En consecuencia, el servicio que presta el gestor de negocios contratado en los Estados Unidos por una empresa Argentina para realizar un estudio de mercado para realizar exportaciones a dicho país tiene un efecto mediato que es la toma de decisiones acerca de la conveniencia de exportar los productos a dicho mercado, independientemente que el efecto remoto sea su utilización en etapas posteriores en el exterior.

Plazas Vega⁹² sostiene al respecto que “el momento de utilización que ha de servir de referencia para la aplicación de la norma debe ser el instante en el cual el destinatario cuenta con la disponibilidad del producto del servicio”.

Existe una amplia gama de posibles aplicaciones futuras que el prestatario podría realizar gracias al servicio recibido, que si debieran ser tenidas en cuenta por el prestador, lo colocaría en una incertidumbre total acerca de si su servicio esta gravado o no en función de hechos futuros fuera de su alcance.

La importación de los productos digitales bajo este criterio será considerada gravada en el impuesto al valor agregado en la medida que la utilización inmediata del servicio se realice en la Argentina, independientemente que luego por ejemplo el video o el CD que se recibió por Internet acerca de las posibilidades de exportar a Estados Unidos le sirva al prestatario para tomar la decisión de exportar sus productos a dicho país.

3.5.2.2) Diferentes posturas en el ámbito internacional

- **Comunidad Económica Europea**

⁹¹ Schwartzman, artículo citado, página 68

⁹² Plazas Vega, Mauricio. “El impuesto sobre el valor agregado”. Editorial Temis, Bogotá 1998, página 432

En los últimos 30 años la aplicación del IVA se ha difundido en todo el mundo, encontrándose en la actualidad vigente en 105 países⁹³. A pesar de ello los Estados Unidos continúan aplicando el impuesto al consumo sobre las ventas minoristas a nivel estatal, siendo un impuesto que presenta la ventaja, cuando se trata de operaciones de comercio internacional, de no requerir devolución de impuestos cuando se perfecciona una exportación.

En la Comunidad Económica Europea se aplica el principio de país de destino en la importación de bienes.

En la importación de servicios Díaz⁹⁴ señala que “El criterio de localizar el hecho imponible en la prestación de servicios internacionales en el territorio de utilización de la prestación, si bien fue adoptado de inicio por Francia y luego acogido por la Segunda Directiva, determinó por su dificultad de aplicación la derogación de tal criterio impositivo”.

La sexta Directiva adoptó el criterio del domicilio del beneficiario que si bien resulta de fácil aplicación no siempre coincide con el país de consumo. Por ello para obviar todas las dificultades se dispuso la gravabilidad por el criterio del lugar donde el servicio está producido.

En efecto el principio general del artículo 9, párrafo 1 de la sexta directiva de la Comunidad Europea establece que los servicios se consideran brindados en el “lugar en que el prestador ha fijado la sede de la propia actividad económica o ha constituido un centro de actividad estable, a partir del cual la prestación de servicios es brindada”.

Se puede observar que la expresión centro de actividad estable constituye el establecimiento permanente del que hemos hablado en el capítulo II referido al impuesto a las ganancias.

Es decir que el primer párrafo del artículo 9 de interpretarse en el sentido que los servicios se encuentran gravados en el lugar de prestación, puede encontrarse en el país en donde se encuentra domiciliado el comprador, si el prestador del servicio tiene un centro de actividad estable o establecimiento permanente en dicho país.

Si el prestador del servicio domiciliado en el exterior no tiene un centro de actividad estable el principio resultaría inadecuado debido a que los operadores comunitarios quedarían alcanzados por el impuesto mientras que los extra comunitarios permanecerían al margen, creándose así áreas de competencia inadecuadas desde el punto de vista fiscal.

Es de destacar que por sí misma, esa regla general determinaría que las prestaciones realizadas por prestadores que se consideran ubicados en el exterior a beneficiarios del país no estarían gravadas, aun cuando se ejecuten en el territorio de éste último y sean

⁹³ Fenochietto, Ricardo y otros. “Algunas consideraciones sobre la situación del IVA en el mundo y sus nuevas tendencias”. Revista Impuestos, 1999 V, Tomo LVII, página 2419

⁹⁴ Díaz, artículo citado, página 66

consumidas o utilizadas en ese territorio en los ciclos de producción o distribución de bienes o servicios. Por ello la Sexta Directiva de la Comunidad Económica Europea la complementa con reglas especiales que adoptan otras soluciones en relación con determinados servicios⁹⁵.

Por ejemplo existe una regla especial para los servicios de telecomunicación internacional, sector muy afín al que estamos analizando y al cual le resultaba inadecuada la aplicación del principio general de territorialidad. Para resolver el problema de este sector, el Consejo de la Unión Europea autorizó a los 15 estados miembros a derogar el principio de la Sexta Directiva, para aplicar en lo que respecta a los servicios de telecomunicaciones internacionales el criterio por el cual los servicios no se consideran efectuados en lugar del prestador sino en la plaza en que el destinatario del servicio tiene su actividad económica o un establecimiento permanente para el cual se proporciona dicha prestación de servicios.

La Unión Europea esta estudiando⁹⁶ medidas particulares que forman parte de la Sexta Directiva, relacionadas con la imposición indirecta de las operaciones de comercio electrónico, un objetivo es, entre otros, que los servicios de comercio electrónico consumidos en la Unión Europea son allí gravados a los fines de la imposición indirecta y que consisten en aplicar en lo que respecta a los servicios de Internet el criterio de territorialidad previsto para los servicios inmateriales, que se consideran efectuados según el art. 9, párrafo 2, letra e, de la Sexta directiva, en el lugar en el cual se estableció el comitente o comprador y no en base al lugar en el cual se encuentra establecido el prestador. De este modo los servicios de Internet brindados por sujetos establecidos fuera de la Comunidad a sujetos ubicados dentro de la Comunidad se consideran efectuadas en el lugar donde es residente el destinatario, ello significaría afirmar que los impuestos indirectos deben ser aplicados según la legislación del país de residencia del comprador.

Otra idea de la Comisión Europea es que las firmas no residentes en la Comunidad que venden servicios de Internet en cualquiera de los 15 países miembros ya sea software, juegos, televisión prepaga o música con entrega electrónica, por alrededor de u\$s 100.000 por año serían obligadas a registrarse en alguna de las autoridades fiscales de los 15 países miembros y sujetas al impuesto al valor agregado en todas las ventas realizadas a la comunidad on line. Como Luxemburgo tiene la alícuota de impuesto más baja en la Comunidad, 15% versus por ejemplo el 25% en Suecia y Dinamarca, obviamente todas las empresas van a registrarse en Luxemburgo⁹⁷.

Recordemos que en 1985, la Comisión de las Comunidades Europeas recomendó la armonización de las alícuotas del impuesto al valor agregado de los países miembros y la adopción de un sistema de clearing para el comercio intra comunitario pero la armonización de las alícuotas ha sido y parece ser un objetivo difícil de alcanzar.

⁹⁵ Mc Donell y Amigo, artículo citado, página 67

⁹⁶ Working Paper de la Comunidad Económica Europea, VAT Monitor volume 10, No. 4, 1999. Citado por Díaz, artículo citado, página 27

⁹⁷ Graff, James. "Brussels Decrees an E-VAT". Revista Time, 19/6/2000

Esta última propuesta tiene sus detractores⁹⁸ que sostienen que la misma no resuelve el problema fundamental que consiste en localizar a los consumidores en el mundo virtual y que la propuesta no va a implicar cambios para aquellos estados con altas alícuotas en el impuesto al valor agregado porque van a tener que seguir compitiendo con vendedores extra comunitarios registrados en Luxemburgo o en Alemania, éste último país aplica una alícuota general del 16%.

Esta propuesta tiene un antecedente, es el caso de las ventas interjurisdiccionales a distancia, como las efectuadas vía E-mail⁹⁹.

En efecto, Keen y Smith¹⁰⁰ distinguen que la solución, en las ventas realizadas vía e-mail, se encontró al aplicar hasta determinado nivel de ventas el criterio de origen y a partir del mismo el de destino. Se trata de un principio de solución muy razonable para este tipo de ventas que preocupan en todo el mundo a los administradores tributarios. En efecto, cuando el impuesto al consumo está diseñado sobre la base del principio de destino se hace muy difícil controlar en la jurisdicción donde el bien se consume, en aquellos casos en que son entregados o recibidos por correo; por lo tanto se justifica que cuando un sujeto efectúa escasas ventas de este tipo, las grave el Estado donde reside el vendedor y si su nivel de ventas es significativo que la administración tributaria de destino recaude el impuesto y lo controle, por más que el vendedor resida en otro estado.

▪ **OECD**

La OECD considera que los servicios deben ser categorizados en tangibles, cuando el lugar de consumo puede ser identificado, e intangibles, cuando el lugar de consumo es incierto.

Entre los tangibles incluyen por ejemplo a los servicios relacionados con la tierra, (incluyendo edificios, inmobiliarias, servicios de hotelería, y arquitectos); servicios relacionales al transporte; y servicios relacionados a actividades físicas (eventos deportivos, conciertos, servicios de peluquería y restaurantes). Todos ellos tienen lugar en un espacio identificable y son consumidos en el lugar en donde se prestan, en consecuencia es fácil determinar el lugar de consumo, el que puede ser definido en la jurisdicción en donde se prestan.

Entre los servicios intangibles incluyen a los de consultoría, contables, legales y otras actividades intelectuales; transacciones bancarias y financieras; publicidad; transferencia de copyright; provisión de información; procesamiento de datos; broadcasting; y servicios de telecomunicación. Todos estos servicios tienen una característica en común y es que no

⁹⁸ De Wit, Guido. "The European Commission wants to tax content sold by foreign firms on the Web".
Revista Time, 19/6/2000

⁹⁹ las importaciones de bienes provenientes de un país miembro de la CEE no pagan IVA en el momento de cruzar la mercadería el límite entre los países, a diferencia de lo que sucede con los bienes importados desde terceros países, que son alcanzados por el impuesto cuando el bien cruza el límite

¹⁰⁰ Keen, M y Smith, S. "The future of the Value Added Tax in the European Union". Economic Policy, 10/1996, página 373

puede ser ubicado físicamente el lugar en donde se prestan o el lugar en donde el proveedor o el consumidor se ubica.

Cualquiera de los servicios que pueden ser enviados en forma electrónica presentan el desafío de definir el lugar de gravabilidad, teniendo la OECD¹⁰¹ establecido que en el campo de los impuestos al consumo, las condiciones que deben cumplirse son las siguientes:

- La jurisdicción en la cual se realiza el consumo es la que tiene potestad para gravar la operación de carácter internacional debido a que de ese modo se evita la doble imposición y la no imposición no intencional cuando dos jurisdicciones emplean reglas de tributación no compatibles, además de crear un campo de juego neutral donde los productos iguales son gravados de la misma manera.
- Para cumplir el propósito de los impuestos al consumo, la provisión de bienes digitalizados no debería ser tratada como la provisión de bienes tangibles.
- Cuando las empresas de un país adquieren servicios o propiedad intangible de proveedores de otro estado, dichos países deben examinar el uso del cobro revertido de impuestos.

Luego de revisar un número importante de alternativas de gravabilidad para las transacciones B2B, incluyendo la localización del vendedor, el lugar de contratación, la localización del consumidor, o la localización del negocio del vendedor o la localización del negocio del beneficiario, es decir, el lugar en donde tiene un establecimiento o donde se realiza la entrega o el lugar en donde los servicios son prestados, finalmente el grupo de trabajo formula su propuesta de gravar los servicios intangibles en el lugar en donde el consumidor consume o utiliza el servicios.

Sin embargo, la naturaleza global del comercio electrónico, hace compleja en muchas ocasiones dicha definición, por ejemplo una empresa de los Estados Unidos contrata a una de Gran Bretaña para proveer un servicio que será entregado electrónicamente en su sucursal en Japón. El lugar de consumo puede ser la casa central en Gran Bretaña debido a que el servicio va a beneficiar a toda la empresa o puede ser la sucursal de Japón debido a que el servicio va a ser utilizado allí.

Por este motivo, el grupo de trabajo llegó a la conclusión que los servicios intangibles deben ser gravados en el lugar en donde el consumidor tiene su negocio. En los casos en los que existe una casa central en un país y una sucursal en otro, el lugar de consumo debe ser aquel en el cual la entrega tuvo lugar.

Las autoridades fiscales deberán tener mucho cuidado en estos casos para evitar que se desvíen los servicios hacia los lugares con baja o nula tributación que en realidad van a ser utilizados en otra, verificando el lugar de residencia declarado por el cliente a través de la información de su tarjeta de crédito, o del código de identificación tributario declarado, o

¹⁰¹ OCDE - Working party No. 9 on consumption taxes. "Consumption tax aspects of electronic commerce" February 2001

de la identificación del lugar de residencia del servidor o del proveedor de servicios de Internet.

El grupo de trabajo de tecnología advierte, sin embargo, que la información obtenida de las tarjetas de crédito no esta libre de errores en lo que hace a obtener evidencia de la jurisdicción de residencia y que el uso del proveedor de Internet como forma de verificar la jurisdicción del cliente también tiene límites al poder ser manipulado para mostrar una dirección de Internet que no es la correcta.

Empresas y gobiernos miembros del grupo de trabajo de tecnología y del grupo de trabajo del impuesto al consumo reconocen la necesidad de identificar una solución de corto plazo, que no deberían ser tecnológicas, ellos deberían apoyarse, por ejemplo, en el uso de una base de datos comerciales, que permita a los proveedores recolectar la mayor cantidad de información posible acerca de sus clientes, aún mayor que la que necesitan a los fines comerciales.

En las transacciones B2C se analizaron otras opciones, el domicilio del beneficiario, la residencia del beneficiario, su centro de intereses vitales, su nacionalidad. Finalmente la conclusión del grupo de trabajo fue la gravabilidad en el lugar de residencia del usuario.

Cuando el consumidor tiene más de un país de residencia la jurisdicción de consumo debe ser aquella en la cual pasa la mayoría de su tiempo. El grupo de trabajo de tecnología ha remarcado los problemas que esta forma de gravar al comercio B2C trae aparejados al tratar de identificar la jurisdicción de un consumidor "virtual" y agrega que en el largo plazo la tecnología será la única capaz de establecer la localización del consumidor.

En conclusión la OCDE propone que las transacciones electrónicas deben estar sujetas a imposición en el lugar de consumo, que debe ser definido en las transacciones B2B en la jurisdicción en la cual el beneficiario ha localizado su negocio, y en las transacciones B2C en la jurisdicción en la que el beneficiario ha establecido su jurisdicción habitual de residencia.

La OECD considera que el cobro revertido es el más apropiado en las operaciones B2B, un ejemplo de estos mecanismos es el que se utiliza en la Argentina en la importación de servicios internacionales. El sistema ha probado su facilidad, su efectividad y no implica gastos administrativos significativos aunque entre sus desventajas se puede señalar que no hay factura del proveedor con el impuesto al valor agregado discriminado lo que permitiría chequear la integridad de la transacción y no es efectivo y no resulta una opción viable en las transacciones B2C, para las cuales el grupo de trabajo recomienda alguna forma de registración como medio de cobro del impuesto, aunque su validez en el largo plazo sea cuestionable.

El sistema de registración obliga a las empresas no residentes en un país a registrarse en el mismo a través de un procedimiento electrónico que incluye solo algunos datos básicos como ser el nombre, su dirección y la naturaleza del negocio. De este modo el impuesto al consumo se tributa en el lugar de registración. El sistema es fácil, efectivo y promueve la neutralidad pero tiene algunos problemas, como los que surgen cuando se trata de

identificar a los proveedores no residentes y los que se originan en la potestad de la administración fiscal de un país para que una empresa no residente y que no tiene establecimiento estable sea obligada a registrarse en dicho país, aumentando los costos de la administración fiscal y de los consumidores.

El grupo de trabajo también examinó otros sistemas de mecanismo de cobro del impuesto al consumo, como la imposición en la fuente y la transferencia. La vendedora recauda el impuesto al consumo de la exportación al no residente y remite el monto a la autoridad fiscal del país de consumo. Este sistema aumenta significativamente los costos de administración y requiere acuerdos internacionales para recaudar y transferir el impuesto de un país al otro. El grupo de trabajo de tecnología confía en que la tecnología puede facilitar este sistema, y recomienda trabajar en él como una forma de desarrollar todo su potencial.

Otro sistema, también considerado por el grupo de trabajo es el que incluye a terceras partes (como los intermediarios financieros) a que recauden el impuesto al consumo en los pagos que los beneficiarios realizan a los proveedores. La tercera parte va a remitir el impuesto al país de consumo.

Hay una significativa discusión sobre el uso de sistemas basados en soluciones tecnológicas que incluyen el uso de un software que calcula automáticamente el impuesto y lo remite a la jurisdicción correspondiente. El grupo de trabajo de tecnología considera que este sistema puede ser una solución en el mediano y largo plazo.

3.5.2.3) Conclusiones

Nuestra legislación del impuesto al valor agregado no define que debemos entender por servicios y cuando se refiere a su gravabilidad se limita a enumerar una serie de servicios gravados, que no es taxativa debido a que el artículo 3° inc. e) apartado 21) grava a las restantes locaciones y prestaciones.

Tampoco existe una definición de servicios en nuestro código civil, aunque ello no obsta a que podamos dar nuestra opinión al respecto, en los servicios, el cliente participa activamente en su elaboración mientras que en el caso de los bienes se limita a recibirlos, razón por la cual en los bienes digitalizados que son adquiridos a través de la red no se establece esta relación entre comprador y vendedor, y que por lo tanto debe ser considerado como una importación de bienes muebles en la que el cliente se limita a recibir el producto seleccionado de la red.

Si bien las opiniones vertidas en el ámbito internacional consideran que se debe encuadrar la entrega de los bienes en forma digital bajo el concepto de servicios debido a la dificultad que se genera para la individualización del bien transmitido, en nuestra opinión el uso en el envío de un medio electrónico no debe modificar la naturaleza del bien sujeto a comercialización, por lo tanto la importación de productos digitalizados debe ser calificada como una importación de “bienes tangibles”, gravada en el impuesto al valor agregado, aunque debido a la no reglamentación de la forma de ingreso del gravamen, el impuesto no debe ser ingresado.

Esta situación atenta contra la neutralidad entre las operaciones físicas y las realizadas a través de la red, neutralidad que la OCDE recomienda respetar. En efecto si compramos, por ejemplo, un CD de música a través de la red no debemos pagar Impuesto al Valor Agregado, en cambio, la importación en forma convencional a través de la Aduana dicho producto está alcanzada por el gravamen. Esta situación debe ser solucionada a través del dictado de normas que adopten alguno de los mecanismos de cobro de impuesto que se utilizan a nivel mundial, por ejemplo, el cobro revertido del gravamen.

Se debe perfeccionar el criterio país de destino o lugar de consumo, tratando de sortear las dificultades propias de las operaciones con consumidores finales¹⁰².

En síntesis, las diversas interpretaciones existentes en la importación de productos digitalizados en forma directa son las siguientes:

En el Impuesto al Valor Agregado

- Importación de bienes muebles	gravada
- Importación de bien inmaterial	
- en forma aislada	no gravado
- en forma conjunta con prestaciones o locaciones	gravada
- Prestación de servicios	
- en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país	gravado
- en la Argentina	gravado, no previsto la forma de ingreso

3.6) OPERACIONES CON PROGRAMAS DE COMPUTACIÓN

Un residente en Argentina obtiene una licencia de software. El producto puede ser descargado electrónicamente o por un medio tangible como podría ser un CD. El cliente tiene derecho a explotar el software comercialmente o tiene el derecho de utilización del software para el uso en su negocio.

La operación realizada es tecnológicamente igual a la mencionada en el punto anterior pero su tratamiento es diferente debido a que la especie negociada a variado.

El software tiene algunas características que le son particulares, por ejemplo, puede ser transferido por una gran variedad de medios, incluso electrónicos.

¹⁰² recomendación realizada por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal en las XXX Jornadas Tributarias

Clasificar esta transacción dentro de las categorías de productos físicos, intangibles y servicios es aún más dificultoso que para el caso relatado anteriormente, por este motivo antes de analizar el tratamiento del software en el impuesto a las ganancias y al valor agregado consideramos oportuno evaluar las definiciones existentes, la forma de protegerlo jurídicamente, sus características, las modalidades contractuales, su importación a través de la Aduana.

3.6.1) Definición. Clasificación. Modalidades contractuales

El programa de computación es una expresión (organizada, estructurada) de un conjunto (secuencia, combinación) de instrucciones (afirmaciones, ordenes) en cualquier lenguaje o anotación (de alto nivel, intermedio, de ensamble o de máquina) en cualquier medio (magnético, óptico, eléctrico, papel, cintas, discos, chips, circuitos, ROM) apto para lograr que una computadora (directa o indirectamente, con datos o sin ellos) o un robot (máquina de procesamiento de información) realice un trabajo (o ejecute una función específica)¹⁰³.

El software es un bien por cuanto el artículo 2312 del Código Civil define a los "bienes" como todos los objetos materiales e inmateriales susceptibles de tener un valor económico y es "inmaterial" por cuanto el conjunto de instrucciones que conforman su esencia no es un objeto material, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2311 del Código Civil.

La importación del software constituye, según la declaración del Comité de Valoración en Aduana del GATT celebrada el 24 de Septiembre 1984, una "situación única en su género", por lo cual esta sujeta a un régimen de valoración especial con implicancias directas en su método de importación.

La conclusión del Comité de Valoración fue que el software debe ser valorado: a) Por su valor de transacción (o sea el verdadero valor pagado y/o a pagar); b) solo por sus soporte informático, al considerar que el mismo es por lo general, un medio transitorio para almacenar las instrucciones o datos que no plantean en este caso la cuestión de los derechos en Aduana".

La instrumentación de los conceptos de este dictamen para nuestro país está expresada en la Res. MOSyP 856 /95 del Ministerio de Economía, que dispuso que los derechos de importación del software, que ingrese al territorio nacional incorporado a un soporte físico deberán pagarse solamente sobre el valor de facturación de dicho soporte, para lo cual será requisito que en la factura que avale la importación se encuentre claramente discriminado el precio correspondiente al soporte físico del valor correspondiente a los derechos de autor. Caso contrario deberán tributarse los derechos de importación sobre el valor total de la facturación.

Dicha Resolución, además, define el software como "todo programa de aplicación para computadoras", es decir que, todo software, mientras sea un programa de aplicación para

¹⁰³ OMPI (Organización Mundial para la Propiedad Intelectual), reunión de abril de 1984

computadoras (mas allá de su contenido) esta comprendido en este régimen. La resolución no excluye contenidos pero si excluye taxativamente a las grabaciones digitales que " no constituyen un programa de aplicación para computadoras", refiriéndose claramente a las grabaciones musicales, cintas grabaciones de vídeo o videos juegos.

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual distingue dentro de los bienes intangibles dos categorías o conjuntos de derechos de propiedad intelectual: los derechos de autor y la propiedad industrial.

El software es una obra intelectual y como tal necesita protección jurídica, siendo los derechos de autor (copyright) el medio que adoptaron la mayoría de los países, otros lo han considerado dentro del régimen de patentes de invención y similares.

Los derechos de autor, según la OMPI¹⁰⁴, comprenden los derechos sobre las creaciones originales en el campo de la literatura y de las artes, las que pueden transmitirse por medio de palabras, símbolos, música, ilustraciones, objetos o una combinación de ellos.

El primer antecedente de registración de un programa de computación bajo el régimen de los derechos de autor se remonta a los Estados Unidos en el año 1964, registrándose más de 2000 programas hasta 1976, año en que se dictó la modificación a la ley del "Copyright act" que consagraría definitivamente la incorporación de los programas de computación¹⁰⁵.

Una de las principales críticas a la consideración del software como un derecho de autor es que el destinatario del programa es la computadora, su función es hacerla funcionar, mientras que las obras del espíritu tienen como destinatario al hombre.

El software es una herramienta de trabajo al servicio de la información, al igual que el teléfono, la computadora, el libro, la televisión, etc. con la particularidad que el software es de naturaleza inmaterial.

Entre las críticas a su consideración como un bien intangible de la industria es que esta alejado del mundo de la industria, el software es una herramienta al servicio de la información y no la generación de transformaciones industriales.

En la Argentina unos pocos antecedentes judiciales han considerado al software como tecnología transferible¹⁰⁶. La mayoría de la doctrina y la jurisprudencia ha encuadrado al software como una obra intelectual que se encuentra amparada bajo las leyes que protegen la propiedad intelectual¹⁰⁷ permitiéndose su registración en la dirección nacional respectiva, contándose a partir de la Resolución No. 3 bis del año 1987 de la Dirección Nacional de Derechos de Autor con solicitudes de tipo específico tanto para la inscripción de obra de software, como para la inscripción de contratos.

¹⁰⁴ OMPI, artículo citado, página 78

¹⁰⁵ Correa, Carlos y otros. Derecho Informático, Ediciones Depalma, 1994, página 113

¹⁰⁶ Causa "American Express Argentina S.A.", C.N.A., sala I., 25/8/87

¹⁰⁷ Tarsitano, Alberto. "Tax Treatment of computer software". Relato por Argentina en el XLII Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal de la International Fiscal Association (IFA), Amsterdam, 1988

Esta clasificación quedó aclarada con la sanción del Decreto No. 165/94 del 3/02/94 que incluyó a los programas de computación dentro de los bienes sujetos a protección de derechos de autor. Esta normativa fue incorporada al texto de la Ley No. 11.723 a través de la Ley No. 25.036 (BO 11/11/98) con carácter aclaratorio tal como lo puntualiza el dictamen de las comisiones de la Cámara de Diputados en la Orden del día 1985/97 "... se aclara que la inclusión de (los) programas de computación sirve para ratificar una situación jurídica existente y no innova en derecho".

El primer paso, para la protección de las obras, por parte de su autor, es la registración de las mismas por ante el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual que es, actualmente, la Dirección Nacional del Derecho de Autor, dependiente del Ministerio de Justicia de la Nación.

Se pueden registrar obras inéditas, que otorgan el mayor resguardo a los secretos tecnológicos o comerciales contenidos en el software, pudiendo depositar tanto obras completas como desarrollos parciales, lo cual implica la factibilidad de proteger, progresivamente, las distintas etapas de elaboración del software.

También se pueden registrar obras puestas a disposición del público en ejemplares comerciales y contratos relacionados con la comercialización del software, licencias de uso, contratos de distribución.

El registro de los contratos otorga a los mismos "fecha cierta" de celebración, dándoles publicidad (en sentido jurídico) a las estipulaciones de las partes en el mismo, además nuestra legislación del impuesto a las ganancias se refiere a este registro en el inciso a) del 1er. Párrafo del artículo 93.

Hay diversas clasificaciones de programas de computación, la que más nos interesa, desde el punto de vista fiscal, es la que tiene en cuenta su grado de estandarización:

- a) Paquetes de software (package), también denominado estándar o enlatado, está formado por programas bien definidos, dirigidos al mercado general y no a un usuario en particular, destinados a una misma aplicación o una misma función.
- b) Software adaptado al cliente (customized), se basa en un programa estándar que se modifica para adaptarlo a las necesidades particulares del usuario.
- c) Software a medida (custom made), se trata de programas conformados a pedido y demanda específica del usuario, involucran el desarrollo de programas completos, la modificación sustancial de programas existentes y la elaboración de subprogramas o programas derivados.

Los contratos para comerciar bienes y servicios informáticos, tienen características específicas, diferentes -en muchos casos- de los que se utilizan para la compra-venta de otros tipos de bienes o servicios.

Las modalidades contractuales para la provisión de software son muy variadas y podemos mencionar:

- a) Licencias de explotación. El derecho a la explotación del software, supone su desarrollo, copiado y la licencia de uso sobre las copias.

- b) Contratos de elaboración de software a medida
- c) Contratos de cesión de la propiedad intelectual que comprende la enajenación de los derechos.
- d) Licencia de uso de software, donde el usuario adquiere la autorización para utilizar el programa por un tiempo determinado sin posibilidad de ceder el derecho de uso adquirido¹⁰⁸.
- e) Toda la industria informática utiliza, además, otra serie de convenios, como -por ejemplo- de distribución, representación, consultoría de sistemas, consultoría de software, soporte y mantenimiento, capacitación, cesión de derechos, etc. A su vez, con los nuevos medios tecnológicos, principalmente la aparición del soporte CDROM, los multimedia e Internet, aparece la necesidad de otros tipos de contratos: cesión de derechos autorales sobre contenidos; incorporación de banners en Internet; replicación de obras en CDROM; etc.

3.6.2) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

Las operaciones mencionadas no están expresamente previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias, por este motivo debemos, en primer lugar, clasificar a la renta obtenida, para analizar luego si existe vinculo jurisdiccional tal que la Argentina pueda ejercer su potestad tributaria de exigir el tributo sobre esa renta.

Una primera interpretación podría ser que el ingreso por la cesión de derecho de la propiedad intelectual y la licencia de explotación o de uso de software esta acertadamente configurado como una regalía, definida por el artículo 47 de la Ley del Impuesto a las Ganancias como "...toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc. Cualquiera que sea la denominación asignada".

Una segunda interpretación es que la venta de software es una venta de bienes muebles.

Por último hay una tercera corriente de opinión que considera al software como una prestación de servicio cuyo ingreso se obtiene exclusiva o preponderantemente como consecuencia del trabajo personal.

Así como la ley no define en el caso de venta de software el tipo de renta obtenida, tampoco establece si existe vínculo jurisdiccional que nos permita definir a dicha renta como de fuente argentina, para ello deberemos repasar cada una de las posibles clasificaciones de este tipo de renta, hacer un breve repaso de las reglas que fijan el principio de atribución de potestad tributaria a la República Argentina, evaluar los diversos contratos que involucran operaciones con software y hacer -en ciertos casos- una distinción de acuerdo al tipo de programa de computación comercializado.

¹⁰⁸ Rajmilovich, Darío M. El software: su tratamiento en el impuesto a las ganancias. Boletín AAEF 3/98, página 25

3.6.2.1) Contratos de cesión de derechos

- **Bien intangible**

La OMPI¹⁰⁹ establece que los contratos de cesión de derechos de autor constituyen instrumentos mediante los cuales se realiza "... la transferencia de un derecho de autor, o parte de él, como una especie de propiedad", transfiriéndose el propio derecho (aunque el adquirente no puede alterar o lesionar el derecho moral de autor por ejemplo modificando el título) hacia un individuo o entidad, recibiendo como contraprestación un único pago o el cobro de importes periódicos.

Si la cesión de derechos la realiza una persona física domiciliada en el país, al vender el derecho intelectual el autor, está perdiendo la fuente productora de la ganancia y por lo tanto esta renta estaría fuera del objeto del impuesto debido a que no se trataría de una renta susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Si la cesión de derechos la realiza un sujeto del exterior es necesario recurrir a la norma que fija el principio general de fuente debido a que no está previsto un tratamiento específico para dicho tipo de renta.

El artículo 8° inciso b) de la ley de ganancias dispone que son de fuente extranjera las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina.

Por su parte el artículo 9° del decreto reglamentario, establece en su inciso b) que son de fuente argentina, entre otros: las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina y en general las demás ganancias que revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país. Por su parte, el inciso d) considera de fuente argentina a toda ganancia no contemplada en los incisos anteriores, que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales o por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país y que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina.

Respecto a la aplicación de uno u otro artículo, Raimondi y Atchabahian¹¹⁰ manifiestan que "... resulta procedente preguntarse en qué casos un derecho produce ganancias derivadas de su utilización en el país. Supongamos un derecho de autor cuyo propietario lo vende a un tercero a cambio de una cierta suma; ésta constituye ganancia bruta de fuente ubicada en el país del domicilio del autor, pues no deriva de la utilización del derecho, sino de la cesión del derecho mismo.

¹⁰⁹ OMPI. "Glosario del Derecho de Autor y Derechos Conexos". Ginebra, Suiza, 1980, página 145

¹¹⁰ Raimondi y Atchbahian. "Impuesto a las ganancias", Edic. Contabilidad Moderna S.A., página 105 y ss.

Es decir que en los contratos en los que se produce la cesión de la propiedad intelectual relativa al software, la fuente de la ganancia proveniente de dicha venta se encuentra donde el bien fue creado o donde se realizó el esfuerzo que le dio nacimiento, o se produjeron los hechos o circunstancias por los cuales nació ese derecho, se trata en consecuencia de una renta de fuente extranjera si la cesión de derechos es realizada por un sujeto del exterior.

3.6.2.2) Licencia de explotación o de uso de un software a medida

- **Locación de servicios**

La OMPI señala que, en la esfera del derecho de autor, se entiende generalmente por licencia, la autorización concedida por el autor u otro titular del derecho de autor (licenciante) al usuario de la obra (licenciataria) para utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con unas condiciones convenidas entre ambos en el contrato pertinente. A diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad, constituye únicamente un derecho o derechos a utilizar la obra con sujeción al derecho de autor sobre ella, derecho que sigue siendo de la pertenencia del licenciante, si bien queda restringido en función del alcance de la licencia concedida.

En el Dictamen No. 142/94¹¹¹ el fisco tuvo oportunidad de expedirse en un caso de importación de software realizado a medida, en aquella oportunidad consideró que el software estaba encuadrado como un derecho de propiedad intelectual pero que no correspondía aplicar la presunción del 35% de renta neta previsto para la explotación de los derechos de propiedad intelectual sino la máxima del 90% aplicable a los casos residuales puesto que la contraprestación tenía origen en una locación de obra o de servicios.

Posteriormente los programas de computación serían amparados por la Ley de Derecho de Autor, por lo tanto, debemos tener en cuenta el tratamiento previsto en la Ley del Impuesto a las Ganancias para ese tipo de rentas.

En efecto, la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, tienen una ganancia neta presunta en el país del 35%, siempre que se cumpla con determinados requisitos, enumerados en el artículo 20 inciso "j", entre los cuales figura el que no deriven de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen de una locación de obra o de servicios.

En consecuencia, la licencia de explotación o de uso de un software a medida debería ser tratada como una locación de obra o servicios, debido a que el ingreso se obtiene exclusiva o preponderantemente como consecuencia del trabajo personal realizado ante el pedido del usuario.

¹¹¹ Dictamen No. 142/94. Lexco Fiscal

Este criterio fue sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación¹¹² al señalar que el software realizado por encargo o a medida se le reconoce la efectiva prestación de servicios, y que en consecuencia no constituye bien mueble aunque si lo sea su soporte.

La Cámara¹¹³ también adhirió a esta doctrina al señalar que la exención del art. 20 sufrió diversas modificaciones que no alteraron el propósito para el cual fue legislada, hasta que por la Ley 22.438 se le introdujo un agregado que vino a acotar sus alcances, al estipularse que la exención no alcanzaría a las ganancias derivadas de obras realizadas por encargo o que reconocieran su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente, pues se entendió que los beneficios derivados de tales obras se encuentran expresamente gravados como ganancias de la cuarta categoría, ello significa que desde su entrada en vigencia, ni siquiera están exentos del impuesto a las ganancias los beneficios que obtenga el propio autor de las obras si ella fue motivada en una contraprestación pecuniaria.

Dicha reforma buscó acentuar la equidad del tributo “evitando beneficiar a aquellos cuya actividad no responde a la idea misma de crear... quien desarrolla una actividad intelectual por encargo de un tercero, carece de iniciativa para producir la cosa, ya que tal iniciativa corresponde al tercero que encarga el trabajo y, en consecuencia, la existencia de una norma tributaria que exima del impuesto a la renta obtenida por el autor, no alentará su producción originada en el pedido de otro sujeto y no en su propia decisión”¹¹⁴.

Parece haber coincidencia en la jurisprudencia y la doctrina respecto a que estamos frente a una locación o prestación de servicios, resta definir cual será el tratamiento a darle a la importación de dichos servicios.

Hemos visto que el fisco al expedirse en el Dictamen No. 142/94 en un caso de importación de software realizado a medida, consideró que el software estaba encuadrado como un derecho de propiedad intelectual pero que no correspondía aplicar la presunción del 35% de renta neta previsto para la explotación de los derechos de propiedad intelectual sino la máxima del 90% aplicable a los casos residuales.

Coincidimos con este dictamen en el sentido que no corresponde aplicar la presunción del 35% prevista para la explotación de derechos de autor cuando estamos en presencia de una locación de servicios aunque no compartimos la opinión de que en todos los pagos resulte de aplicación el artículo residual que establece una ganancia presunta del 90% porque podría tratarse de un servicio prestado por una persona física, caso en el cual la presunción a aplicar es del 70% prevista en el artículo 93 inc. d) de la ley del gravamen que se refiere a las “sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país”.

¹¹² Causa “F. Marrone SRL”, T.F.N. Sala “D”, sentencia del 27/3/95. Lexco Fiscal

¹¹³ Causa “Picapau SRL”, C.F.A., Sala IV. Lexco Fiscal

¹¹⁴ Karschenboim, Rubén. La propiedad intelectual y el impuesto a las ganancias, Doctrina Tributaria T. II, página 157

Sin embargo, debemos señalar que la autoridad de aplicación, el INPI (Instituto Nacional de Propiedad Intelectual), acepta la inscripción de estos contratos al considerarlos tecnología susceptible de ser inscrita, razón por la cual si durante la prestación del servicio existe presencia del proveedor en el país corresponderá realizar una retención con carácter de pago único y definitivo del 21% (60% de ganancia presunta) prevista en el artículo 93 inciso a) de la ley de ganancias.

Debemos destacar que el art. 9º del decreto reglamentario de la ley en su inciso c) establece que son rentas de fuente argentina las generadas por el desarrollo “en el país” de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales, industriales y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina.

Por lo tanto si el proveedor no debe trasladarse a la Argentina corresponderá considerar su renta como de fuente extranjera.

La Ley 20.628 agregó un artículo a la ley del impuesto, el número 12, que extendió el concepto de fuente argentina a ciertas actividades realizadas en el exterior teniendo en cuenta los hechos económicos a desarrollarse en el territorio nacional, sin embargo dicho artículo se refiere a ciertos intangibles de propiedad industrial, no a los derechos de autor, en consecuencia dicha normativa no resulta aplicable al software.

Schwartzman¹¹⁵ señala al referirse al artículo 93 de la ley del gravamen que “los supuestos de su inc. a) no se aplican porque los contratos de licencias de software no están sujetos a la ley de transferencia de tecnología”, sin embargo, la autoridad de aplicación acepta la inscripción de los contratos en el INPI, lo que haría aplicable al software el artículo 12 de la ley del gravamen de resultar incluido en el concepto de asistencia técnica.

En este sentido, en el Dictamen 35/2002¹¹⁶ el fisco consideró que los pagos realizados por una empresa del país a otra del exterior, por la adaptación de un software ya existente a las necesidades locales realizada íntegramente en el exterior no constituyen rentas de fuente argentina, ya que dicha prestación no participa del concepto de asesoramiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del tributo, por lo que no corresponde efectuar las retenciones a beneficiarios del exterior.

El concepto de asesoramiento técnico, financiero o de otra índole a que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto a las Ganancias será desarrollado en el punto 3.8.1.1.

3.6.2.3) Licencia de uso de un software enlatado

Hay ciertos programas de computación de bajo costo que son comprados en cualquier tienda de productos de computación. El productor del software en estos casos previene al

¹¹⁵ Schwartzman, Daniel Mario. “Derechos de autor y software ante el impuesto a las ganancias”. Revista derecho tributario, Tomo III, página 440 y ss.

¹¹⁶ Dictamen 35/2002 DAT. Biblioteca electrónica de AFIP

comprador que transfiere el derecho al uso y no la propiedad del intangible y se prohíbe la reproducción del mismo. Si bien nuestra percepción como consumidores es que somos compradores del software en realidad sólo se otorga la licencia de uso del intangible.

Según la definición del OMPI¹¹⁷, estamos frente a la autorización o permiso concedida por el autor u otro titular del derecho de autor al usuario de la obra para utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con unas condiciones convenidas entre ambos en el contrato pertinente. A diferencia de la cesión, la licencia de uso no transfiere la titularidad, constituye únicamente un derecho a utilizar la obra en forma restringida en función del alcance de la licencia concedida.

El propietario preserva el dominio del programa de computación, que no se transfiere, solo se licencia el uso por un período de tiempo ilimitado o limitado, vencido el cual el software es devuelto al productor.

No está previsto en la norma el tratamiento que debemos dar a un software enlatado, debemos analizar por lo tanto la gravabilidad de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias, dentro de los cuales se encuentran los programas de computación.

▪ **Bien tangible**

En la licencia de uso de software, donde el usuario adquiere la autorización para utilizar el programa por un lapso de tiempo determinado sin posibilidad de ceder el derecho de uso adquirido, se licencia el uso del bien inmaterial, el programa, y no la obra intelectual contenida dentro del programa.

En ciertos casos, la distinción entre venta y licencia se diluye considerablemente, por ejemplo, si la empresa del exterior le otorga a un sujeto del país el derecho a utilizar el software por un período de tiempo ilimitado o durante toda su vida útil. El avance de la tecnología es tan rápido que cuando caduque la licencia, ese software ya no tendrá ningún valor sin su correspondiente actualización.

Gotlib¹¹⁸ cita a Petersen quien traza una analogía con la utilización de otro material fruto de la propiedad intelectual: un libro. El adquirente, posee un derecho perpetuo al uso del libro, pero no adquiere ningún derecho a la explotación comercial del derecho de autor subyacente.

Lo mismo sucede en la licencia de uso de un programa de computación, la licencia le permite al usuario final utilizar el software a lo largo de su vida útil, pero no le da derecho a explotar comercialmente la propiedad intelectual que pertenece a su dueño.

¹¹⁷ OMPI, artículo citado, página 82

¹¹⁸ Gotlib, Gabriel. Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de software, Errepar, Doctrina Tributaria, Julio 1985, página 20 y ss.

Dicha analogía nos permite ver que a los fines fiscales la licencia de uso del software resulta mucho más asimilable a una venta de software que a un derecho de explotación, resultando gravada la licencia de estos productos dentro del territorio Nacional, no así su importación, por tratarse de una importación de bienes considerada de fuente extranjera según el inciso b) del artículo 8 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

A ello podemos agregar que los programas de computación pierden actualidad como consecuencia del paso del tiempo, el programa de computación al cabo de unos pocos años, ya no tienen ningún valor, salvo el histórico o el sentimental para su comprador.

Si bien las licencias de uso de software se pactan, en general, a plazos muy extensos, a perpetuidad o con cláusulas de renovación automáticas, resultan amortizables, debido a que son activos intangibles con una naturaleza jurídica diferente a aquellos mencionados en el artículo 88 inciso h) de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Llaves, marcas y activos similares, tienen una íntima relación con el fondo de comercio del cual forman parte, en cambio en el software ello no ocurre y su vida útil deberá determinarse en función a una estimación razonable del contribuyente y no a la duración del derecho conferido.

En resumen, no existe diferencia desde el punto de vista de la realidad económica entre la compra de un bien mueble y la licencia de uso de un programa de computación, ambos tienen igual valor a la fecha de finalización de la licencia, cero, y la diferencia entre venta y licencia se ha diluido.

Podemos trazar otra analogía entre la licencia de uso de un software y los contratos de leasing. El leasing es definido como el alquiler con opción a compra de bienes, la ley fija un parámetro con el que se debe cumplir para que exista leasing operativo, que consiste en que el precio de la opción al término del período de duración del contrato debe ser superior al valor residual del bien, caso contrario es venta financiada. Es decir que cambia la naturaleza jurídica del contrato ante una pauta económica establecida, en ese caso, en la propia ley. Algo similar sucede con la licencia de uso de un software, la realidad económica indica que estamos en presencia de una venta de bienes, lo aconsejable sería, por razones de seguridad jurídica, que se incorporara una norma en la ley del gravamen que así lo establezca expresamente.

▪ **Jurisprudencia administrativa y judicial. Venta de bienes**

Antes que la Resolución No. 856/95 del Ministerio de Economía incorporara al software dentro de los derechos de autor, el Tribunal Fiscal de la Nación en la citada causa Marrone tuvo la oportunidad de expedirse sobre el tratamiento de estas operaciones en una causa en la cual se había planteado un conflicto respecto del tratamiento aplicable a la venta de software en el mercado interno. El tribunal sostuvo que se trataba de una venta de cosas muebles por entender que consistía en un pack cerrado, previamente elaborado, envasado y con manuales para usar indiscriminadamente por cualquier usuario, que no conlleva la prestación de un servicio.

Cuando el software ya había sido incorporado a la ley de derechos de autor, el organismo fiscal, a través del Dictamen No. 97/95¹¹⁹, consideró necesario recurrir a la interpretación desarrollada por la autoridad aduanera para emitir su opinión, dictaminando que la importación de soportes físicos junto con las licencias de uso es una importación de cosas muebles.

Esta doctrina fue repetida por la AFIP en la Comisión de enlace AFIP-Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en Junio 2001, cuando al consultársele acerca del tratamiento fiscal a aplicar a un software enlatado, contestó que “se trata como una enajenación de cosa mueble o importación de bienes a los efectos del art. 8 de la ley del tributo”.

▪ **Doctrina. Derecho utilizado en el país**

Según la definición del OMPI¹²⁰, estamos frente a la autorización o permiso concedida por el autor u otro titular del derecho de autor al usuario de la obra para utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con unas condiciones convenidas entre ambos en el contrato pertinente. A diferencia del caso anterior de la cesión, la licencia de uso no transfiere la titularidad, constituye únicamente un derecho a utilizar la obra en forma restringida en función del alcance de la licencia concedida.

En el supuesto de considerar a la renta por la importación de licencias de uso de un software enlatado como una regalía que se recibe en contraprestación por la cesión de derechos cuyo monto se determina en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, debemos analizar si la definición de fuente prevista en el artículo 9° de la Ley del Impuesto a las Ganancias resulta aplicable, en particular cuando se refiere a que es renta de fuente argentina la generada por derechos utilizados económicamente en el país.

Raimondi y Atchabahian¹²¹ señalan al respecto que “... resulta procedente preguntarse en qué casos un derecho produce ganancias derivadas de su utilización en el país. Supongamos un derecho de autor cuyo propietario lo vende a un tercero a cambio de una cierta suma; ésta constituye ganancia bruta de fuente ubicada en el país del domicilio del autor, pues no deriva de la utilización del derecho, sino de la cesión del derecho mismo. Si, en cambio, el propietario lo cede, definitiva o transitoriamente, a cambio de una parte del producido de su explotación (un porcentaje del precio de venta de los ejemplares que se editen o un tanto por ejemplar) estaríamos en presencia de un beneficio derivado de la utilización del derecho. Sería así de fuente argentina el derecho de autor pagado por un libro producido en el país y vendido en éste, sea con destino al mercado interno o a la exportación.”.

Sostiene Reig¹²² “... la adquisición del derecho de uso en el país de un procedimiento técnico o de un diseño sobre la base del pago de una suma global que corresponda a la

¹¹⁹ Dictamen No. 97/95 DAT, Boletín DGI No. 511

¹²⁰ OMPI, artículo citado, página 82

¹²¹ Raimondi y Atchbahian, artículo citado, página 83

¹²² Reig, artículo citado, página 60

creación o valorización de la patente o marca, planos, descripciones o especificaciones, cuyo valor económico se ha gestado fuera del país, no genera para el beneficiario ingreso alguno de fuente argentina. Si, en cambio, fueran ellos utilizados económicamente en el país sin desprenderse el titular de su propiedad y percibe por ello una regalía, ésta sería un beneficio generado en nuestro país”. Y agrega más adelante que “el art. 9º inc. a) del reglamento, pareciera indicar que la situación de los bienes es relevante sólo tratándose de rentas del suelo, cuando en realidad también para el caso de actividades comerciales debe analizarse tal situación, juntamente con el lugar donde se desarrolle la actividad”.

Es decir que, en la medida en que el pago dependa del uso, de la explotación o de un indicador que cuantifique magnitudes generadas en la actividad económica consecuente en el país, según estos autores, estaremos frente a una ganancia de fuente argentina.

Agregan Raimondi y Atchabaian que para que la licencia de uso del derecho sea de fuente argentina, debe responder a tareas realizadas en el exterior que van a ser utilizadas por quien lo demanda en el desarrollo de actividades económicas en Argentina y se encuentra donde el bien fue creado, o donde se realizó el esfuerzo que le dio nacimiento, o se produjeron los hechos o circunstancias por los cuales nació ese derecho...” requiriéndose que entre el cedente y cesionario...una suerte de asociación, en la cual el cedente participa en alguna medida del producido: sea con relación a las ventas (en volumen o en valor), sea con relación a las ganancias¹²³.

La forma de pago no debería ser un elemento determinante para definir si estamos o no frente a una ganancia de fuente argentina, aunque para algunos autores, por ejemplo Rajmilovich¹²⁴, la fuente argentina, tanto en las licencias de uso como de explotación, se presume sólo en el caso de pago mediante regalías.

Cuando el cedente vende una licencia de uso de software a una empresa en Argentina no existe tal asociación puesto que la empresa del exterior no participa en la actividad económica del cesionario en la Argentina.

Un ejemplo nos ayudará a clarificar nuestro análisis: una empresa compra una licencia de uso de por vida de un software de Microsoft. La empresa licenciante desarrolló toda su actividad tendiente a obtener su producto en los Estados Unidos, sin ningún tipo de vínculo con nuestro país debido a que, por estar en presencia de un software enlatado, nunca tuvo en cuenta las necesidades del comprador en Argentina. Dicho renta nunca dejó de ser de fuente extranjera porque no existe ningún tipo de asociación entre la empresa que vendió la licencia y su licenciataria, la licenciante vende su producto sin importar el lugar en donde va a ser utilizado por la otra.

▪ **Aplicación del art. 13. Explotación de otros derechos**

¹²³ Raimondi y Atchabahian, artículo citado, página 83

¹²⁴ Rajmilovich, artículo citado, página 81

Existe coincidencia en remarcar que el criterio del art. 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias no resulta aplicable al software, vía interpretación analógica, debido a que si bien dicho artículo se refiere a la explotación de películas cinematográficas y otros derechos, no resulta pertinente en la situación que estamos analizando debido a que no debemos confundir el bien objeto de la transacción con el medio elegido para que llegue al prestatario.

3.6.2.4) Licencia de explotación de un software enlatado

El productor del software otorga el derecho a la explotación del software, el que supone su desarrollo, copiado y la licencia de uso sobre las copias.

Las formas de contratación de dichas licencias son variadas y pueden consistir en la negociación con el titular extranjero de la propiedad intelectual de un contrato de licencia con facultad de reproducir y sublicenciar la obra, transacción que se retribuye mediante regalías o en el otorgamiento del derecho exclusivo al adquirente nacional a reproducir el software y a comercializarlo durante un período de tiempo en la Argentina o en adquirir determinada cantidad de licencias de uso para usuarios finales, las que son comercializadas en la Argentina.

- **Cesión de derechos**

El ingreso por la cesión del derecho de explotación de software configura una regalía en la que el titular del derecho goza de una renta sin ejercer actividad alguna.

El organismo fiscal tuvo oportunidad de expedirse acerca de licencias de explotación, a través del citado Dictamen No. 97/95, en el cual consideró que la negociación de los derechos de reproducción de la propiedad intelectual a través de una licencia, debe ser tratado como una cesión de derechos.

Para que exista utilización del derecho en la Argentina debe existir una tarea realizada en el exterior que va a ser utilizada por quien lo demanda en el desarrollo de actividades económicas en Argentina. En efecto, si el propietario cede su derecho de autor, definitiva o transitoriamente, a cambio de una parte del producido de su explotación (un porcentaje del precio de venta de los ejemplares que se editen o un tanto por ejemplar) estaríamos en presencia de un beneficio derivado de la utilización del derecho que estará sujeto a una retención del 12.25% de los importes pagados.

En la Causa Setubal¹²⁵ se consideró el caso de regalías giradas por la actora a dos empresas extranjeras por la cesión de dos marcas de aceite de oliva que fueron utilizadas para exportar el producto a Brasil. El importe de las regalías se había fijado en el 3% del valor FOB de las ventas del producto efectuadas durante el lapso de duración del contrato. El Tribunal Fiscal de la Nación consideró que se trataba de la colocación económica de un

¹²⁵ Causa "Setubal SACIF". T.F.N., sentencia del 22/5/86

derecho en el país, no sólo porque el sujeto a quien se cedió el derecho lo utilizó en el país, sino también porque la determinación del importe de la regalía se basaba en una ganancia de fuente argentina.

En el mismo sentido se expidió la Dirección General Impositiva¹²⁶ en un caso de adquisición a una empresa italiana de diseños, dibujos y ciclos de elaboración con señalamiento de tiempos y costos de fabricación, relacionados con modelos de máquinas de coser con marca registrada en Italia. Para así decidir tuvo en cuenta que se trataba de bienes o derechos que, por su naturaleza, carecen de un vínculo territorial objetivo y por lo tanto las utilidades que ellos generan son de fuente argentina, en tanto se trata de derechos cuyo pago se debía realizar en territorio argentino, para ser utilizados económicamente en el país.

▪ **Titular persona física o jurídica**

Existe un requisito que se debe cumplir para considerar que los importes pagados tienen una ganancia neta presunta en el país del 35%, enumerado en el artículo 20 inciso “j” de la Ley del Impuesto a las Ganancias, “... que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, y que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor...”

El organismo recaudador en el citado Dictamen No. 142/94 consideró que tratándose de una creación de sus dependientes, una persona jurídica no puede ser considerada como autor intelectual o derechohabiente de una obra, aún cuando haya adquirido la titularidad de la misma, negando en consecuencia que pueda ser titular del software.

En dicha oportunidad el fisco sostuvo que “...en el presente caso, la titularidad del derecho que nos ocupa recae sobre una persona jurídica, que no puede, por lógica consecuencia, considerársela “autor” intelectual de la obra. Esa titularidad deviene de la creación de sus dependientes, y por ello, la obra es consecuencia de una relación jurídica que, conforme a lo expuesto, posee naturaleza de locación de servicios” y consideró a dicha operación sujeta a una retención del 31,5% de los montos pagados.

La doctrina mencionada es anterior a la modificación a la Ley de Derecho de Autor, que incorporó a la misma a la propiedad del software por parte de personas físicas o jurídicas que hayan elaborado los programas con la participación de sus dependientes, en la medida en que no exista un convenio en contrario.

La postura del fisco ha sido confirmada por la jurisprudencia en el citado fallo Picapau, en el que la Cámara revocó una sentencia en la que el Tribunal Fiscal de la Nación se había pronunciado a favor de que las personas jurídicas estén comprendidas en la exención o en la alícuota reducida para el pago de ganancias de beneficiarios del exterior por la explotación en el país de derechos de autor, debido a que ni la ley fiscal ni las normas que regulan las figuras jurídicas en cuestión, impiden que la relación contractual se lleve a cabo entre personas de existencia ideal.

¹²⁶ Dictamen s/n° de Dirección General Impositiva del 15/1/62

Los camaristas, luego de un detallado análisis acerca del seguimiento de la exención del art. 20 en las discusiones parlamentarias, entendieron que la conjunción “o” entre los términos “derechohabientes” y “herederos” fue utilizada por los legisladores de la Ley 12.143 en la acepción que denota indiferencia o a lo sumo que se quiso abarcar dentro del concepto de derechohabientes sólo a aquellos que lo fueran por causa de fallecimiento, como sería el supuesto de un legatario y concluyó que la exención está dirigida a promover la creatividad intelectual y a asegurar a los creadores y a sus herederos que la retribución que obtengan por su obra esté exenta del pago del tributo, quedando fuera de su alcance cuando el impuesto no recaiga directamente sobre el autor o sus herederos, sino que derive (ya sea de cesión o de venta, en sus diversas formas) celebrado con anterioridad. Por ende consideraron que no se habían cumplido los recaudos para encuadrar los pagos dentro del supuesto previsto en el art. 93, inc. b) de la ley del gravamen, debiendo presumirse entonces que el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancia de fuente argentina.

La Cámara le dio un carácter restrictivo a la exención del artículo 20 al remitirse a su origen en el año 1936 cuando el impuesto a la renta se refería únicamente a las personas físicas y a las sucesiones indivisas, deteniéndose únicamente en el derecho tributario y olvidando la Ley de Derecho de Autor que otorga el derecho de propiedad del software tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas que han elaborado los programas con la participación de sus dependientes en la medida en que no exista un convenio en contrario.

Desde su redacción original en el año 1933, la Ley de Derechos de Autor reconoció a las personas jurídicas como posible titular originario, tal el caso de las obras colectivas o las anónimas. Así según el artículo 8 “la propiedad intelectual de las obras anónimas pertenecientes a instituciones, corporaciones o personas jurídicas, durará cincuenta años desde su publicación”.

En la obra colectiva los aportes personales no son individualizables y, en la mayor parte de los casos, el objetivo de la creación está fuera de los creadores, en manos de una persona – física o jurídica - distinta de quienes han participado en la realización efectiva...”¹²⁷

Y ello es así, dado que “la tutela de la propiedad intelectual se refiere al autor, entendiéndose por tal a quien inspira y encarna la obra, sin perjuicio de su ejecución material por un tercero”¹²⁸.

El Código Civil en sus artículos 31 a 41 establece que las personas ideales son sujetos capaces de adquirir derechos y contraer obligaciones, poseen un patrimonio y pueden ser titulares de toda clase de derechos, con excepción de los considerados “personalísimos”, no obstante que, por su incapacidad de hecho, solo pueden crearlos, adquirirlos y ejercerlos por medio de sus representantes.

¹²⁷ Goldstein, Mabel. “Derecho de autor”. Ediciones La Rocca, 1995, página 70

¹²⁸ C.Civ. 1º, Capital, 27/7/49, La Ley Tº 58:94

Si bien hay un enfoque según el cual la obra intelectual debe ser una expresión personal del autor, original, resultado de una actividad “del espíritu”, que considera que “aprender, pensar, sentir, componer y expresar obras literarias, musicales y artísticas, constituyen acciones que sólo pueden ser realizadas por seres humanos”¹²⁹, hay otro tipo de obras que nacen a partir de los avances tecnológicos y que se denominan “complejas”, como por ejemplo la cinematografía, en las que no es posible admitir la teoría de que solo un ser humano es autor de la obra intelectual.

Señala Satanowsky¹³⁰ “Los capitales y los medios técnicos indispensables para crear una obra cinematográfica, por su magnitud y complejidad, superan las posibilidades de los creadores intelectuales medios. La organización del trabajo creador, completamente individual para las otras obras literarias o artísticas, es colectiva en la cinematografía. La labor individual no tiene aquí aplicación sino unida con otras muchas tareas, en un conjunto y bajo una dirección”.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Application Software”¹³¹, define al software como una de estas “obras complejas” y sostiene que “difícilmente se pueda encontrar en todo el programa de computación el sello personal del creador, dado que el software más complejo es, habitualmente, el resultado del trabajo de un grupo, en muchas etapas, asistidos por equipos de computación y equipamiento específicos, y no se trata de una creación intelectual personal” y agrega más adelante que el desarrollo de un software de las características del sujeto a análisis “... es el resultado del trabajo de grandes grupos humanos, equipamiento específico, capital e inversiones importantes. Lo cual descarta la posibilidad de imaginar siquiera la autoría de personas físicas individualizables en el diseño y desarrollo del software”.

Más adelante señala el tribunal que la interpretación efectuada por el Fisco Nacional corresponde a la voluntad del legislador vigente en la época de sanción de la ley en 1933, olvidando que el enriquecimiento de la técnica ha generado especies particulares de obras intelectuales susceptibles de tutela en los términos de la Ley 11.723. La Corte Suprema de Justicia de la Nación¹³² tiene dicho que “las leyes no pueden ser interpretadas sólo históricamente, sin consideración a las nuevas condiciones y necesidades de la comunidad, porque toda ley, por naturaleza, tiene una visión de futuro, está predestinada a recoger y regir hechos posteriores a su sanción...”.

Noceti¹³³, al comentar la reforma a la Ley de Derecho de Autor que otorga el derecho de propiedad del software a las personas físicas o jurídicas que han elaborado los programas con la participación de sus dependientes, señala que la misma se enrola en la corriente doctrinaria del derecho anglosajón que admite la figura del empleador autor para todos los efectos legales, salvo disposición en contrario, en contraposición del derecho continental europeo en el cual el derecho de autor se vincula con la persona física o creadora humana.

¹²⁹ Lypsic, Delia. “Derechos de autor y derechos conexos”. Editorial Zavalia, 1993, página 123

¹³⁰ Satanowsky, Isidro. “Derecho intelectual”. T. I, Editorial Tipográfica Editora Argentina, 1954, página 273

¹³¹ Causa “Application Software S.A.”, TFN Sala “C”, sentencia del 20/9/2001. Lexco Fiscal

¹³² Fallos 241:291, 313:1513, 315:161, entre otros

¹³³ Noceti, Alberto. “Software”. Doctrina Tributaria Errepar, Mayo de 1999, página 48 y ss.

Entre sus argumentos, dicho autor se vale de la discusión parlamentaria en la Cámara de Senadores donde se intentó introducir una distinción entre los derechos morales y los derechos patrimoniales que correspondería otorgar al creador de la obra. Esta tendencia finalmente no prosperó y la ley propuesta reconoció ambos derechos a la empresa o persona jurídica empleadora.

Yemma¹³⁴ sostiene su postura a favor que las personas jurídicas sean titulares del derecho de autor, destacando que la interpretación instalada por el mismo en cuanto a que solo se quiso abarcar dentro del concepto de derechohabientes a aquellos que lo fueran por causa de fallecimiento, se basa en un alcance restringido otorgado al concepto de "derechohabiente" que no encuentra su correlato con el establecido en el derecho común que se refiere a derechohabiente sin distinguir en el titular por causa de adquisición, cesión o título diferente.

En las licencias de explotación no encuadrables en el artículo 93 inc. b), existe la alternativa de registrar los contratos en el Registro Nacional de la Propiedad Intelectual, lo que además de otorgar a los mismos "fecha cierta" de celebración, dando publicidad a las estipulaciones de las partes, permite aplicar una retención al beneficiario del exterior del 21% de acuerdo a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Si el contrato no puede ser inscripto en el Registro Nacional de la propiedad intelectual se presume una ganancia neta del 90% sobre los pagos brutos.

3.6.2.5) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional

- **Ministerio de economía**

Según el Ministerio de economía, en la transmisión de software se debe distinguir entre licencias de uso y de explotación, recibiendo el tratamiento de prestaciones de servicio y derecho de autor respectivamente.

- **OCDE**

El modelo de la OCDE distingue distintas situaciones.

- a) Cuando la transferencia de un software comprende la totalidad de los derechos que recaen sobre el mismo, es decir que el enajenante cede los derechos para que la otra parte lo reproduzca, desarrolle o explote económicamente, las retribuciones realizadas por la enajenación íntegra de esos derechos tendrán el tratamiento de beneficios empresariales previsto en el artículo 7.

¹³⁴ Yemma, Juan. "Software: su tratamiento fiscal". Doctrina Tributaria Errepar, Julio/96, página 125 y ss.

- b) En el grupo de trabajo de OCDE, categoría No. 3¹³⁵, existe unanimidad de criterio en cuanto a que la cesión parcial de derechos en el que se adquiere el derecho a reproducir y distribuir el software o a incorporarlo a otro software a comercializar, está comprendido en el artículo 12 del modelo, es decir que debe ser tratado como una regalía.
- c) Cuando los derechos que se adquieren están limitados al uso a fin de operar el programa, existe una cesión parcial de derechos en la que el usuario adquiere el derecho a utilizar o copiar un software para operarlo dentro de su negocio, los derechos a esos actos de copiado o de uso deben ser encuadrados como beneficios comerciales o empresariales. En los comentarios al modelo se manifiesta que los métodos bajo los cuales se transfieren los programas son irrelevantes. Algunos de ellos permiten que se realicen múltiples copias del programa pero en todos los casos los derechos están limitados a habilitar la operación del mismo en las computadoras o redes y no se admite su reproducción a otros fines. También en este caso se debe aplicar, dice el modelo en sus comentarios, las normas relativas a beneficios empresariales.

Es decir que la opinión de OCDE es básicamente que la contraprestación por la licencia de explotación es regalía y aquella por la licencia de uso beneficios empresariales.

La Argentina no está obligado a respetar lo establecido en dicho Modelo pero tiene firmado muchos tratados para evitar la doble imposición con países miembros o no del Organismo en los que se ha respetado en líneas generales la definición de regalías sugerida por el modelo de OCDE.

▪ **Tratados para evitar la doble imposición**

La pregunta es si el tratamiento favorable que sostenemos, es decir la consideración de los derechos de uso como beneficios empresariales, rentas de fuente extranjera, puede ser sostenida en todos aquellos convenios firmados por Argentina con países miembros de la OCDE en los que no exista una clara mención a los programas de computación o, por el contrario, debemos seguir la interpretación que se realiza del software en aquellos convenios que fueron firmados recientemente y que contienen una clara definición acerca del tratamiento a dar al software.

Es el caso, por ejemplo, del firmado con Finlandia¹³⁶, en el cual el uso o la concesión de uso de programas de software para computadoras tiene una tasa tope del 10%, mientras que el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras científicas (incluyendo programas de software para computadoras) la tasa tope es del 15% y aclara que dicha tasa es utilizada también cuando se trata de ganancias obtenidas por la enajenación de los derechos de autor sobre obras de software, cuando la ganancia dependa de la productividad, uso o similar. Es decir que este convenio hace una completa discriminación entre las distintas modalidades contractuales que adopta el software.

¹³⁵ OCDE, artículo citado, página 63

¹³⁶ Ley 24.654, artículo 12, apartado 2, incisos c) y d) y apartado 3

En los firmados con los Países Bajos¹³⁷ y Bélgica¹³⁸ la tasa tope es del 10% cuando se trate de importes pagados por el uso, o la concesión de uso, de programas para computadoras y del 5% por las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor de programas para computadoras, es decir que las licencias de explotación tienen una tasa del 5% y las de uso del 10%.

También debe repararse en los protocolos de cada convenio porque existe la posibilidad que se pueda invocar la cláusula de la nación más favorecida, por ejemplo, el suscrito con los Países Bajos establece en el punto XIV de su protocolo que si en el futuro se suscribiera un convenio con un tercer país miembro de la OCDE con un tratamiento más favorable, las tasas menores, la exención o la base imponible reducida que se aplique en dicho tratado, se aplicará en forma automática a partir de la entrada en vigencia de este último.

Sea una u otra la respuesta, la misma no podrá ser extendida a todos los países, con independencia del país de residencia del productor del software, debido a que muchos de ellos no tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición con la Argentina.

▪ **La Comunidad Económica Europea**

La Unión Europea considera que si el cesionario puede explotar comercialmente los derechos para explotar comercialmente un programa, puede realizar ventas o conceder sublicencias pero no adquiere la totalidad de los derechos vinculados con el programa, estamos en presencia del pago de una regalía¹³⁹.

▪ **Estados Unidos**

En coincidencia con el criterio que estamos utilizando en este trabajo, el Departamento del Tesoro de Estados Unidos¹⁴⁰ sostiene que la calificación jurídica de las operaciones electrónicas vinculadas a programas de computación no puede estar dada en la materialidad del bien, dado que en un contexto electrónico esta pierde validez. Por el contrario, debe basarse en la evaluación de “los derechos transferidos” a través de la operación.. En este sendero, la Internal Revenue Service ha dictado regulaciones que califican diversas transacciones vinculadas a programas de computación en cuatro categorías: 1) Transferencia de derechos de reproducción, que son calificados como regalías; 2) Transferencia de artículos reproducidos; 3) Provisión de servicios relativos al desarrollo y modificación de un programa de computación; 4) Provisión de know-how relativo a las técnicas de programación de computador.

3.6.2.6) Conclusiones

¹³⁷ Ley 24.933, artículo 13, apartado 2, incisos c) y d) y apartado 4

¹³⁸ Ley 24.850, artículo 12, apartado 2, inciso c) y d) y apartado 3

¹³⁹ Catinot, Silvia. “Operaciones de comercio electrónico. La calificación de las rentas en el modelo de convenio de OCDE en la era digital”. 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F., página 74

¹⁴⁰ Department of Treasury Office, artículo citado, página 38

La ley debería definir claramente el tratamiento impositivo por los pagos de rentas derivados de la cesión o licencia de uso o de explotación de software.

Se debería introducir en la Ley del Impuesto a las Ganancias la utilización de presunciones legales, para definir estos casos especiales de fuente, cuestión que ya fuera objeto de recomendación en la XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal.

A pesar de la falta de definiciones, al no estar expresamente previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias el tratamiento que se le debe dar al software, hemos realizado una aproximación al tipo de renta obtenida de acuerdo con el tipo de programa de computación comercializado, enlatado o a medida y la modalidad contractual, cesión de derechos intelectuales, licencia de explotación, licencias de uso, lo que nos ha permitido realizar la siguiente caracterización de las rentas obtenidas:

<u>En el Impuesto a las ganancias</u>	
- Cesión de derechos de la propiedad intelectual	
Cesión de derechos	no gravada
- Licencia de explotación o de uso software a medida	
Servicio prestado en el exterior	no gravado
Servicio prestado en el exterior que califica como asistencia técnica	gravado
Servicio prestado en el país	gravado
Contrato inscripto en el INPI	alícuota 21.0%
Persona física	alícuota 24.5%
Persona existencia ideal	alícuota 31.5%
- Licencia de uso de un software enlatado	
Importación de bienes	no gravada
Cesión de derechos	no gravada
Explotación de derechos (art. 13)	gravada
- Licencia de explotación de un software enlatado	
Cesión de derechos	gravada
Cumple requisitos del artículo el 93 b)	alícuota 12.25%
Contrato inscripto en el INPI	alícuota 21.0%
No inscripto en el INPI	alícuota 31.5%

3.6.3) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

3.6.3.1) Contratos de cesión de derechos

- **Bien intangible**

La ley no grava la cesión de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial a menos que estén relacionados con locaciones o prestaciones gravadas, último párrafo del artículo 3° de la ley de IVA.

3.6.3.2) Licencia de explotación y de uso software enlatado y a medida

- **Jurisprudencia administrativa y judicial. Venta de bienes materiales y cesión de derechos**

En el citado fallo Morrone el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo oportunidad de expedirse sobre el tratamiento que se debía dar en el Impuesto al Valor Agregado a la comercialización de software enlatado, sosteniendo que cuando el programa que se comercializa responde a las características de los confeccionados en serie (se trataba de un pack cerrado, previamente elaborado, envasado y con manuales para usar indiscriminadamente por cualquier usuario), no existen diferencias con los demás bienes cuya venta resulta alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado y no conlleva la prestación de un servicio.

El organismo fiscal adhirió a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación a través del Dictamen No. 97/95, considerando a la importación de soportes físicos junto con las licencias de uso como bienes muebles, gravados en el Impuesto al Valor Agregado al entender que la finalidad de la operación es la de negociar cosas muebles y por ende la importación debe ser tratada como despacho a plaza de mercadería.

En cuanto a los valores correspondientes a las licencias por “derechos de reproducción” dijo el fisco en ese dictamen que no deberían incidirse con el tributo, puesto que el propósito de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha sido dejar al margen de la imposición a la cesión del uso o goce de intangibles individualmente considerada, y debido a que es necesario seguir un criterio similar al indicado en el acuerdo del G.A.T.T. contenido en la Ley No. 24.425.

Al comentar este dictamen, Germain y Bellone¹⁴¹ no consideran razonable la diferenciación entre licencias de uso y de explotación realizada por el organismo fiscal, en atención a que la naturaleza de ambos contratos es similar, la cesión de un derecho sobre una creación intelectual, diferenciándose sólo en su magnitud (en un caso se permite sólo el uso y en el otro la explotación, a la que consideran un derecho de uso económico intensivo) y que las licencias de software no deberían encontrarse alcanzadas con el tributo en los casos en que dichas prestaciones se efectúen en forma independiente de otras operaciones gravadas, debido a que el IVA no grava las transmisiones o cesiones de derechos, siendo el software un derecho de propiedad intelectual.

¹⁴¹ Germain, Pablo y Bellone, Mariano. “Tributación en el comercio electrónico”. La Ley, Año LXIV No. 117, 21/6/2000

- **Locación de servicios**

El dictamen ha dejado sentado por un lado que el software es una mercadería y que la cesión del derecho de propiedad intelectual esta fuera del gravamen, tanto a los efectos de las importaciones como de las ventas en el mercado interno, interpretación que pierde vigencia con la reforma legal que incorporó al software como una de las restantes locaciones y prestaciones del artículo 3° inciso e) punto 21) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sin importar la forma o modalidad de contratación.

Dice Yemma¹⁴² que, si el software a los fines de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ha sido definido como servicio gravado, salvo la interpretación de la jurisprudencia administrativa y judicial citada oportunamente y que se refiere al software enlatado, al que se lo caracteriza como mercadería, en el resto de los casos debería respetarse la línea demarcatoria establecida por la ley, o sea tratarlo como servicio.

Hemos visto que la Aduana tiene definido que, en aquellos casos en que se discrimina en la factura el importe correspondiente al soporte físico de la propiedad intelectual, procede el Impuesto al Valor Agregado sobre el valor del soporte conforme lo establece el artículo 1° de la Resolución No. 856/95, publicada en el boletín oficial el 20/6/1995, al disponer que el software debe tributar derechos de importación, solamente sobre el valor de facturación de su soporte físico. Si no se discrimina el valor del soporte del correspondiente a la propiedad intelectual, deberá tributarse derechos de importación sobre el valor total de facturación.

Teniendo en cuenta que el software es caracterizado como un servicio cuando estas operaciones se realicen dentro del ámbito territorial de la República Argentina, cuando se importa un software se genera el hecho imponible previsto en el artículo 1 inc. d), es decir, las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país, estamos frente a una importación de servicios en la que el prestatario es el sujeto pasivo del gravamen en aquellos casos en que sea sujeto del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Si bien es cierto que el software, a partir del 1/12/90, debe ser tratado como prestación de servicios, y ésta no es una cuestión sujeta a interpretación, sino que es una definición legal, consideramos inconveniente que una misma operación tenga tratamientos disímiles dentro del ámbito del derecho tributario, nos referimos concretamente a las licencias de uso y a las licencias de explotación de un software enlatado, no debería ser tratada como una prestación de servicios en el Impuesto al Valor Agregado y una venta de bienes o una cesión de derechos en el Impuesto a las Ganancias.

La autonomía del derecho tributario permite al legislador darle al software un encuadre independiente y diferente al de las normas de derecho común, lo que no resulta admisible es

¹⁴² Yemma, Juan C. "Software; Nuevos elementos de juicio". Doctrina Tributaria Errepar, Enero 1998, página 789

que existan tratamientos disímiles dentro del propio ámbito del derecho tributario a menos que exista norma expresa.

Además, la inclusión de los servicios de software como una prestación gravada, se encuentra en abierta contradicción con el propio artículo 3° de la ley cuando excluye del objeto del impuesto a los derechos de autor¹⁴³.

La importancia del software en nuestros días, por el volumen de operaciones que se realizan, merece una definición por parte de las autoridades a favor de la adopción de un criterio restrictivo que limite su gravabilidad en el impuesto al Valor Agregado a aquellos casos en los que se adquiere internacionalmente un software a medida, por tratarse de la importación de servicios o el derecho al uso de un software enlatado, considerado por la doctrina como una importación de bienes.

3.6.3.3) Quien es el que tiene derecho a cobrar el IVA

Aquí son válidos los mismos criterios que hemos desarrollado en el punto 3.5.2.1 referido a la importación de bienes o de servicios a través de la red, es decir la adopción por parte de nuestro país del principio de país de destino en la importación de bienes muebles y del criterio de la “utilización o explotación efectiva” llevada a cabo en nuestro país, en la importación de servicios, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

3.6.3.4) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional

- **Ministerio de Economía**

Según el Ministerio de economía, en la transmisión de software se debe distinguir entre licencias de uso y de explotación, recibiendo el tratamiento de prestaciones de servicio y derecho de autor respectivamente.

- **La Comunidad Económica Europea**

Se hallan en estudio¹⁴⁴ medidas particulares por parte de la Unión Europea para calificar como prestación de servicios a las operaciones sobre bienes y servicios que circulan por la red, tal calificación se debe realizar porque en la Comunidad Europea la venta de software en soporte material es tratada como una entrega de mercaderías, requiriendo también ser cambiada para que sea tratado como una provisión de servicios.

Las medidas consisten en aplicar, en lo que respecta a los servicios de Internet, el criterio de territorialidad previsto para los servicios inmateriales, que se consideran efectuados según el art. 9, párrafo 2, letra e, de la Sexta directiva, en el lugar en el cual se estableció el

¹⁴³ Noceti, artículo citado, página 93

¹⁴⁴ Diaz, artículo citado, página 66

comitente o comprador o en su defecto un criterio¹⁴⁵ por el cual las firmas no residentes en la Comunidad que venden software a través de Internet, en un monto que supera los \$100.000 por año, serían obligadas a registrarse en alguna de las autoridades fiscales de los 15 países miembros y sujetas al impuesto al valor agregado en todas las ventas realizadas a la comunidad on line.

▪ OECD

La OECD ubica al procesamiento de datos entre los servicios intangibles, debido a que no puede ser ubicado físicamente el lugar en donde se prestan o el lugar en donde el proveedor o el consumidor se ubica.

Para definir el lugar de gravación la OECD tiene establecido que deben cumplirse diversas condiciones, entre ellas, que la jurisdicción en la cual se realiza el consumo es la que tiene potestad para gravar la operación de carácter internacional, que la provisión de bienes digitalizados no debería ser tratada como la provisión de bienes tangibles y que se realice el examen de los mecanismos de cobro revertido de impuestos.

La propuesta del grupo de trabajo de OCDE es gravar los servicios intangibles en el comercio B2B en el lugar en donde el consumidor tiene su negocio (en los casos en los que existe una casa central en un país y una sucursal en otro, el lugar de consumo debe ser aquel en el cual la entrega tuvo lugar) y en las transacciones B2C en el lugar de residencia del usuario (cuando el consumidor tiene más de un país de residencia la jurisdicción de consumo debe ser aquella en la cual pasa la mayoría de su tiempo)

Respecto a los mecanismos de cobro del impuesto, la OECD considera que el cobro revertido es el más apropiado en las operaciones B2B y alguna forma de registración en las transacciones B2C.

3.6.3.5) Conclusiones

<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Cesión de derechos de la propiedad intelectual	
- Cesión de derechos	
en forma aislada	no gravada
con prestación o locación	gravada
gravada	
- Licencia de explotación o de uso de un software a medida	
- Servicio prestado en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país	gravada
- Servicio prestado en la Argentina	gravado, no previsto la forma de ingreso

¹⁴⁵ Mc Donell y Amigo, artículo citado, página 67

- Licencia de uso de un software enlatado	
- Importación de bienes muebles	gravada
- Cesión de derechos en forma aislada	no gravada, solo se tributa x el soporte
con prestación o locación gravada	gravada
- Licencia de explotación de un software enlatado	
- Cesión de derechos en forma aislada	no gravado
con prestación o locación gravada	gravada

3.7) OPERACIONES QUE INVOLUCRAN ACTIVOS INTANGIBLES DE LA INDUSTRIA

Un residente en Argentina obtiene know-how de un proveedor del exterior. El know-how puede ser descargado electrónicamente o por un medio tangible como podría ser un CD. Las copias del producto digital se borran o no se pueden usar luego de la terminación de la licencia.

Debemos analizar la naturaleza del bien que se adquiere para ello haremos un repaso de la definición de bien intangible, su clasificación, protección legal, y tipos de contratos más usuales.

3.7.1) Definición. Clasificación y modalidades contractuales

Los bienes intangibles son bienes en el sentido jurídico del término por ser “susceptibles de valor”, pero de naturaleza inmaterial debido a que no existe un objeto corporal, ello sin perjuicio de su eventual fijación a un medio físico que es un mero soporte accesorio que no logra disminuir su naturaleza intangible principal.

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual distingue, dentro de los bienes intangibles, dos categorías o conjuntos de derechos de propiedad intelectual: el derecho de autor y la propiedad industrial.

Bajo la categoría de derechos de propiedad industrial quedan comprendidos dos tipos de bienes intangibles destinados a actividades económicas: los bienes intangibles de comercialización y los bienes intangibles de industria.

- **Bienes intangibles de comercialización**

Los bienes intangibles de comercialización son utilizados para promover la venta de bienes o servicios. El valor atribuible a estos bienes depende de numerosos factores, tales como su reputación y credibilidad.

Están comprendidos dentro de esta categoría de intangibles:

- Las marcas de fábrica o de comercio: que son definidas por la OMPI como “un signo que sirve para distinguir los productos o los servicios de una empresa de los de otras empresas, dicho signo puede consistir en palabras distintivas, letras, números, dibujos o imágenes, emblemas, etc.”. La marca -por sí misma- no garantiza la calidad de un producto, bien o servicio, pero es la calidad de los mismos, así como el "buen nombre" comercial del titular de la marca, los que van dando a ésta, un prestigio propio. No es extraño, pues, que ciertos productos terminen siendo identificados por la marca del más prestigioso de ellos, por ejemplo la Coca Cola;
- Los nombres o denominaciones comerciales: designación de una persona o empresa que permite identificar al fabricante de un artículo en particular dentro del mercado, que puede tener igual fuerza de penetración que el de una marca comercial. Algunos nombres son registrados para obtener protección legal;
- Otros bienes intangibles de comercialización son: la clientela, los canales de distribución, símbolos o grafismos únicos que tienen un importante valor promocional para el producto en cuestión.

El Régimen Nacional de Marcas y Designaciones, vigente en la actualidad, se halla regulado por la Ley Nacional No. 22.362, que designa como autoridad de aplicación al INPI, dependiente del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos.

El registro es de orden nacional, por lo tanto, una marca registrada en nuestro país solo produce efectos defensivos de la misma dentro del territorio nacional. El propietario puede solicitar el registro únicamente en la clase específica correspondiente al producto, bien o servicios del cual es propietario o puede solicitar la registración en otras clases con fines defensivos, aunque deberá tener en cuenta que para renovar el registro tiene que acreditar que la marca ha sido utilizada, ello se debe a que la propiedad de una marca se obtiene con el registro pero se mantiene con el uso.

La transmisión de los intangibles de comercialización puede realizarse a través de contratos de licencia o contratos de franquicia.

▪ **Bienes intangibles de industria**

A diferencia de los intangibles de comercialización, son el resultado de actividades de investigación y desarrollo. Los costos incurridos tratan de ser recuperados por la empresa a través de distintos tipos de contratos de transferencia de tecnología.

Están comprendidos dentro de esta categoría de intangibles, según la Resolución 1248/99 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos:

- Las patentes de invención, que son según la OMPI una idea nueva que permite en la práctica la solución de un problema determinado en la esfera de la técnica.

Para que la invención cuente con protección legal la idea debe ser novedosa, no debiendo haber sido publicada o utilizada públicamente con anterioridad. Además no debe ser evidente y tiene que ser aplicable en la industria.

La protección le otorga la explotación exclusiva al propietario de la patente o a quien el mismo autorice. En la Argentina las patentes de invención están protegidas por la ley 24481.

- El Know-How: que comprende la transmisión a terceros de información sobre experiencias de carácter científico, industrial, comercial, etc. Consiste en el conocimiento práctico de cómo debe hacerse algo con facilidad y eficiencia.

Este conocimiento debe revestir el carácter de secreto o confidencial, para que posea valor económico y debe referirse a conocimientos existentes en otro lugar o mercado, pero no disponibles públicamente en el lugar en el cual será utilizado, esto implica que, aunque no constituya una novedad en la industria en general, su aplicación en cierta actividad del mercado debe ser nueva.

La experiencia transmitida sigue siendo propiedad exclusiva del proveedor y este no interviene en el negocio del receptor de la información porque no participa en el uso o aplicación de dicha información.

La protección jurídica de la patente de invención y del know-how confiere derechos exclusivos al titular, consistentes en impedir que terceros, sin su autorización, realicen actos de explotación del producto o proceso o conocimiento objeto de la misma, tales como fabricación, uso, oferta para la venta, venta o importación. En consecuencia, los experimentos y pruebas tendientes a obtener el producto o proceso y los realizados para comprobar la eficacia, seguridad, o bondades del producto o proceso, y los resultados que se obtienen con los mismos, se encuentran amparados por los derechos que otorga la patente o know-how protegidos.

El fisco pretendió asimilar la compra de know how al intangible nombre o marca en la causa "IECSA SA"¹⁴⁶ al negar la deducibilidad de los gastos incurridos por la sociedad por la compra de antecedentes técnicos para obras de infraestructura y registros de procedimientos. El Tribunal consideró que de ninguna manera ambos tipos de bienes pueden ser asimilados, ya que no puede afirmarse que la adquisición de *conocimientos* técnicos volcados en planos, proyectos e informes pueda significar la adquisición del nombre de la empresa que se transfiere ni la adquisición de una marca.

¹⁴⁶ Causa "IECSA SA", T.F.N., sala "D", sentencia del 2/3/2001. Revista Universo Económico, Junio 2001, página 95

Los contratos de transferencia de tecnología comprenden la transmisión de derechos de uso o de propiedad sobre bienes intangibles de propiedad industrial.

Entre las distintas modalidades de contrato aplicables a este concepto, podemos anunciar las siguientes:

- Venta del bien: es una operación que tiene por objeto la transmisión de la propiedad intelectual que puede ser tratada según la legislación de cada país como venta o licencia.
- Licencia de explotación o de uso de un bien intangible: la propietaria del bien concede los derechos de explotación o de uso del mismo a otra entidad, para ser ejercidos dentro de un espacio geográfico determinado.
- Contratos de provisión de know-how: un sujeto autoriza a otro a que explote el know-how del cual es titular.
- Contratos mixtos: Transmisión de bienes con tecnología incorporada (contratos mixtos)

Estos contratos no obligan a quienes lo suministran por los resultados posteriores que se deriven de su aplicación. La tecnología es utilizada única y exclusivamente por quien lo solicita y no trasciende a terceros.

Resumiendo, bajo la denominación genérica de contratos de transferencia de tecnología pueden agruparse diversas especies de contratos que en el comercio internacional suelen reconocerse (si bien en esto no hay conformidad) bajo alguno de los siguientes rótulos¹⁴⁷:

- contrato de licencia;
- know how;
- información técnica;
- asistencia técnica y
- consultoría”

3.7.2) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

▪ Bien Intangible

La transferencia de know-how comprende la transmisión a terceros de información sobre experiencias de carácter científico, industrial, comercial, sin importar el medio a través del cual se materializa la entrega, que podría ser por ejemplo un manual.

▪ Vínculo jurisdiccional

Para analizar el tratamiento que otorga la ley de ganancias a la transmisión de estos derechos de propiedad industrial protegidos por la ley, remitimos al lector a lo tratado en

¹⁴⁷ Yemma, Juan C. “Las transferencias por tecnología”. Revista Doctrina Tributaria Errepar, Tº XX, página 694

los puntos 3.6.2.1, 3.6.2.3 y 3.6.2.4 en los que nos referimos a la cesión de derechos a cambio de una cierta suma de dinero y a la licencia de explotación y de uso de derechos.

A fin de determinar cual es la alícuota de retención que se debe aplicar en los casos en que existe renta de fuente argentina, debemos analizar en primer término si resulta procedente la establecida en el inciso a) del artículo 93 de la ley de ganancias, que se refiere a los contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología.

El artículo 1 del decreto reglamentario de la ley de transferencia de tecnología N° 22426 define el concepto de tecnología diciendo que comprende a las patentes de invención, los modelos y diseños industriales y todo conocimiento técnico para la fabricación de un producto o la prestación de un servicio.

Por su parte, el INTI (Instituto Nacional de Tecnología Industrial), cuando era autoridad de aplicación de dicha ley, emitió la Resolución No. 13/87¹⁴⁸, que en su artículo 4° define a los servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría comprendidos en el punto 1 del inciso a) del artículo 93 de la ley como “aquellos brindados conforme las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas”.

Esta definición nos ayuda a comprender que en los casos en que el know-how no vaya acompañado con un servicio de asistencia técnica que complemente la experiencia científica, industrial o comercial transferida, no resulta de aplicación la presunción del 60% de ganancia neta presunta prevista en el punto 1 del inciso a) del artículo 93, aunque ello no descarta la aplicación del punto 2 de dicho inciso que dispone la aplicación de una renta presunta del 80 % de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en la presunción del 60%.

Antes de continuar, debemos realizar una aclaración, si bien la Resolución No. 13/87 en la actualidad estaría derogada tácitamente desde el momento en que el INPI pasó a ser la autoridad de aplicación en la materia, el organismo fiscal, a través del Dictamen No. 40/96¹⁴⁹ confirmó la aplicación de la citada resolución del INTI como pauta interpretativa en un caso particular bajo estudio.

El control sobre las prestaciones tecnológicas brindadas desde el exterior funcionó en nuestro país al amparo de las leyes de transferencia de tecnología, hasta que el Decreto No. 1853/93 modificó la ley de inversiones extranjeras y complementariamente la ley de transferencia de tecnología, eliminando el tratamiento tradicional en materia de transferencia de tecnología, que exigía el mecanismo de aprobación previa de los actos perfeccionados entre empresas vinculadas.

¹⁴⁸ Resolución No. 13/87 del Instituto Nacional de Tecnología Industrial. Boletín D.G.I. No. 400, página. 398

¹⁴⁹ Dictamen No.40/96 DAT, del 23/4/96. Boletín D.G.I No. 518, página 307.

De ese modo, el Registro de Transferencia de Tecnología dejó de controlar la validez, eficacia o razonabilidad de los contratos limitando su accionar a la registración a fines meramente informativos de los actos celebrados entre empresas independientes como así también aquellos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de ésta última.

El fisco tuvo oportunidad de expedirse acerca del requisito de registración de los contratos de transferencia de tecnología, en la consulta No. 833 donde señala "...que el registro de contrato a título informativo, previsto por el art. 3° de la Ley N° 22426, no excluye el control que a posteriori le corresponde a la DGI". La posición fiscal es clara y, si bien no puede decidir la existencia de tecnología, si puede, en su carácter de organismo de aplicación y fiscalización de los tributos puede, ejercer el control desde la óptica impositiva.

Si el contrato no se inscribe en el INPI, debería aplicarse la retención del 31.5% que surge del inciso h) del artículo 93, de acuerdo con lo previsto en el artículo 151 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las ganancias, aunque existen dudas si resulta de aplicación la alícuota del 35% sobre la totalidad de los montos pagados, debido a que el artículo 9° de la Ley 22.426 establece que la totalidad de los montos pagados será considerada ganancia neta del proveedor.

3.7.2.1) Distinción con los contratos de asistencia técnica

No debemos confundir la transferencia del know-how con la asistencia técnica con la cual podría ir acompañada a fin de implementar la experiencia científica, industrial o comercial transferida.

Dentro de esta categoría de servicios, se pueden encontrar diversas modalidades de contratación.

- Contratos de asistencia técnica: a través de los cuales la empresa asistente se obliga a poner al servicio de la otra parte –además de conocimientos y experiencia- su colaboración, mediante personal altamente especializado, y a prestar el concurso técnico necesario para la producción. La empresa asistente asume una obligación de hacer que conlleva la producción de un resultado.
- Contratos de información técnica: en los que una empresa provee a otra antecedentes y estudios técnicos a fin de poner en marcha un proyecto o realizar una operación específica, Fariña¹⁵⁰ señala que este contrato "tiene por objeto la entrega de planos, cálculos, diseños, especificaciones y reseñas de experimentos y comprobaciones, generalmente expuestos en planillas, folletos o manuales, para su utilización por la otra parte".

¹⁵⁰ Fariña, Juan M. Contratos Comerciales Modernos. Modalidades de contratación empresaria, 2° edición actualizada, 1997, página 678

- Contratos de ingeniería (engineering): que tienen por objeto la prestación de servicios técnicos destinados a resolver problemas concretos de la empresa adquirente de la ingeniería, como por ejemplo desarrollar soluciones básicas como ser las condiciones de operación de una planta o soluciones detalladas como podría ser la obra civil o la instalación de equipos.
- Contratos de consultoría: en los cuales una consultora asume el compromiso de suministrar o desarrollar cierta información o dictamen respecto a cuestiones tecnológicas, comerciales, legales, financieras o de otro orden, sometidas a estudio por la otra parte.

Cuando este servicio de asistencia técnica es prestado en la Argentina, no existen dudas respecto a su gravabilidad, el problema se presenta cuando los servicios son prestados en el exterior debido a que el artículo 12 de la ley, extendió el concepto de fuente argentina a ciertas actividades prestadas en el exterior, teniendo en cuenta ciertos hechos económicos a desarrollarse en el territorio Nacional, entre ellas a los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole. Estos problemas serán desarrollados en el punto 3.8.

3.7.2.2) Distinción con los contratos de servicios profesionales

No debemos confundir la transferencia del know-how con el servicio profesional que puede brindar un contador o un abogado o un ingeniero.

La autoridad fiscal australiana¹⁵¹ ha desarrollado algunas reglas que pueden ser de utilidad para distinguir el know how de la prestación de servicios.

En la provisión de know how el producto ya ha sido creado y está en existencia en el activo de la compañía, el producto es transferido para el uso del comprador y la propiedad del producto permanece con el vendedor.

En la provisión de servicios, el proveedor debe prestar un servicio que va a tener como resultado un producto que pertenece al prestatario. En el curso de desarrollo de su actividad el prestador va a utilizar toda su habilidad, experiencia y conocimiento para obtener el producto pero no transfiere su conocimiento, habilidad o experiencia a la otra parte.

En la provisión de know-how hay generalmente muy pocas cosas que necesitan ser hechas por el proveedor más allá de la provisión de la información existente o reproducir el material existente. En los contratos de provisión de servicios, en cambio, en la mayoría de los casos, envuelven una gran cantidad de gastos para poder prestar su servicio, por ejemplo el proveedor, dependiendo de la naturaleza del servicio, tiene que incurrir en sueldos y salarios para los empleados por el desarrollo de sus actividades y pagos a subcontratistas por el desarrollo de servicios similares.

¹⁵¹ Australian tax office's taxation ruling, paragraphs 28 to 33. <http://law.ato.gov.au>

En el caso particular de los contratos que envuelven la provisión, por el proveedor, de información concerniente a programas de computación, como regla general el pago solo va a ser considerado como hecho por la provisión de know-how cuando es realizado para adquirir información que constituye ideas o principios referidos al programa, como ser lógica, algoritmos o técnicas o lenguajes de computación, donde la información es provista bajo la condición que el usuario no la revele sin autorización.

Hersgberger y Siegel¹⁵² establecen una pauta para diferenciar el know-how de los servicios profesionales en el convenio entre México y los Estados Unidos. Los servicios son prestados como proyectos con un resultado esperado, mientras que por otro lado el know-how puede ser considerado como un suministro continuo de información por cuya utilización y resultado el proveedor no se responsabiliza.

3.7.2.5) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional

▪ OCDE

En el modelo de la OCDE, know how es toda la información técnica no divulgada, susceptible de ser patentada o no, que es necesaria para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o proceso; partiendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica, diferenciándola con los servicios, la pura asistencia técnica como puede ser un servicio post venta y las opiniones de los profesionales.

Argentina se ha reservado el derecho de incluir a los honorarios por pura asistencia técnica. El know-how no está específicamente regulado en la Argentina.

El artículo 12 del convenio de OCDE hace extensivo el término regalías al know-how, al establecer que dicho término significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluyendo películas cinematográficas, cualquier patente, marca de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El modelo excluye a los pagos por el alquiler de equipos a los que considera incluidos en los beneficios empresariales.

Los comentarios preliminares al convenio establecen que las regalías incluyen a los pagos por el uso de patentes y otros activos similares que sean otorgados por empresas, individuos actuando como profesionales independiente y los herederos de éstos últimos.

¹⁵² Hersgberger, D. Roy & Siegel, Michael A. "Services, know-how create withholding dilemmas under U.S. Mexico Treaty". The journal of International Taxation, Agosto 1995, página 341 y ss.

El grupo de trabajo de la OCDE, categoría No. 19¹⁵³, considera que en el caso que el cliente fuera provisto de información técnica confidencial referida a productos o procesos que va a utilizar en su empresa, estaríamos en presencia de regalías por el suministro de know-how debido a que el proveedor está suministrando información que está vinculada a su experiencia industrial, comercial o científica.

En el modelo no es necesario que el contrato esté registrado ante algún organismo de control.

El modelo otorga un derecho exclusivo de tributación al Estado de residencia a menos que las regalías estén vinculadas a un establecimiento permanente situado en el estado fuente.

En efecto, las disposiciones del artículo 12 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías realiza en el Estado contratante del cual proceden las mismas una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente.

▪ **Tratados para evitar la doble imposición**

Este poder exclusivo no se ha reflejado, en general, en aquellos convenios firmados entre países con distinto grado de desarrollo económico. El principio ha cedido para dar lugar a una imposición limitada en el país de la fuente.

Este ha sido el caso de Argentina que se ha reservado el derecho de gravar las regalías en el país en el que se encuentra localizada su fuente. En la práctica, esto ha llevado a que Argentina estableciera vía negociación distintas tasas de tributación limitada sobre las regalías, por ejemplo del 15% en el Convenio con Alemania, 10% en el Convenio con Canadá, del 18% en el Convenio con Francia y determinados requisitos para habilitar su utilización a través del agregado de un párrafo al artículo conteniendo una definición de fuente.

Es decir que en los casos en que el prestador del exterior es residente en alguno de los países con los que la Argentina tiene firmado convenios para evitar la doble imposición, la potestad de la Argentina para gravar a la asistencia técnica y al know-how puede verse limitada.

3.7.2.6) Conclusiones

No estará sujeto a retención en el país el contrato de transferencia de tecnología en el cual se ceden los derechos de la propiedad industrial, el know-how o proceso técnico es de fuente del lugar en donde el bien fue creado, o donde se realizó la actividad necesaria para crear o producir ese bien intangible

¹⁵³ OCDE, artículo citado, página 63

Tampoco estará sujeto a retención en el país el contrato en el que se licencia el uso en la Argentina del know-how sobre experiencias de carácter científico, industrial, comercial, sin importar el medio a través del cual se materializa la entrega; si en cambio se licencia la explotación del intangible, y los derechos son utilizados económicamente en el país sin desprenderse el titular de su propiedad y percibe por ello una regalía, ésta será un beneficio de fuente argentina.

En el Impuesto a las ganancias

- Cesión de derechos de la propiedad industrial	
- Cesión de derechos	no gravada
- Licencia de uso derecho de propiedad industrial	
- Cesión de derechos	no gravada
- Licencia de explotación de derecho de propiedad industrial	
- Cesión de derechos	gravada
Contrato inscripto en el INPI	alícuota 28.0%
Contrato no inscripto en el INPI	alícuota 31.5%

3.7.3) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

3.7.3.1) Contratos de cesión de derechos

La ley no grava la cesión de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial a menos que estén relacionados con locaciones o prestaciones gravadas, último párrafo del artículo 3° de la ley de IVA.

En ese sentido el organismo fiscal se manifestó en el Dictamen No. 56/99¹⁵⁴ que se refiere a la venta de una bien intangible de la propiedad industrial, una marca, la Asesoría concluye que al tratarse de la transferencia de un bien inmaterial (es decir la cesión del derecho sobre la marca), por no representar ninguno de los conceptos previstos en el aspecto objetivo del gravamen, esa operación se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo.

En cuanto al alcance de la expresión transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, han existido diversos pronunciamientos judiciales, en los que se ha confirmado la gravabilidad frente al impuesto en forma restringida.

En uno de ellos, "Parque Jardín SRL"¹⁵⁵ los hechos indicaban que el cementerio otorgaba las cesiones del derecho real de uso de parcelas junto con algunas prestaciones de servicios

¹⁵⁴ Dictamen No. 56/99 DAL del 30/6/99. Lexco Fiscal

¹⁵⁵ Causa citada, página 57

gravadas. El Tribunal Fiscal de la Nación consideró no alcanzadas por el tributo a dicha cesión de derechos puesto que el tratamiento excepcional previsto en el artículo 3° último párrafo, es restringido a las cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que se realicen en relación con otras prestaciones gravadas y en el caso de autos se trataba de la cesión del uso o goce de la propiedad inmobiliaria.

En el mismo sentido, se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Time Sharing Resorts”¹⁵⁶.

Con el objeto de clarificar el tratamiento a dispensar a las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, el Decreto 692/98 (BO 17/06/98) agregó como artículo 8° del decreto reglamentario el siguiente: “no se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer.

Es decir que no se encuentran alcanzadas las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, excepto que impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial

Así, por ejemplo, si se paga un importe mensual por la concesión de una explotación que comprende la transferencia del know-how y la asistencia técnica necesaria para efectuar la explotación, debe primar el principio de accesoriedad, consecuentemente las transferencias o cesiones de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial van a estar alcanzados por el impuesto al valor agregado al estar relacionados con locaciones o prestaciones gravadas, de acuerdo con el último párrafo del artículo 3° de la ley de IVA.

En estos contratos, deberá tenerse en cuenta el lugar de realización de las tareas que el servicio involucra, si estos se realizan dentro del territorio de la Nación, estarán gravados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la ley.

Si los servicios se prestan en el exterior, el artículo 1° inc. d) determina la gravabilidad de las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos, limitándolos el artículo 65.1 del decreto reglamentario de la ley de impuesto al valor agregado a aquellos casos en que estén vinculados con operaciones gravadas.

3.7.3.2) Conclusiones

<u>En el impuesto al valor agregado</u>
--

¹⁵⁶ Causa “T.S.R. Time Sharing Resorts”, T.F.N., Sala A, sentencia del 25/2/2002. Doctrina tributaria Errepar, Junio 2002, página 563

<p>- Cesión de derechos en forma aislada con prestaciones o locaciones gravadas</p>	<p>no gravada gravada</p>
--	--------------------------------------

3.8) EL SUMINISTRO DE ASISTENCIA TÉCNICA ON-LINE

El proveedor suministra asesoramiento técnico online. Este soporte puede incluir instalación, documentación técnica, base de datos con información ante diversos tipos de problemas, comunicación con técnicos, contadores, abogados, consultores.

De este modo, el profesional tiene organizado su propia cartera de información necesaria para la prestación de sus servicios, se le expanden las posibilidades de acceso a la información, se mantiene actualizado y capacitado diariamente, ahorra tiempo y tiene además acceso permanentemente a una biblioteca electrónica de información para consulta.

Asimismo, el profesional cuenta con la posibilidad de intercambiar opiniones y conclusiones sobre determinados temas mediante la utilización de los foros, que le permitirán conocer el pensamiento y la interpretación de colegas y su posición ante diversas cuestiones, sirviéndole como base de consulta para situaciones similares.

Debemos remarcar que en este caso podemos estar ante la presencia de contratos mixtos en los cuales va a ser relevante la división de los diversos conceptos que se están contratando, estos pueden abarcar la locación de servicios, la provisión de know-how, o la compra de un objeto físico.

3.8.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

3.8.1.1) ¿Su inclusión en el concepto de asistencia técnica?

Cuando un servicio es prestado en la Argentina, no existen dudas respecto a su gravabilidad, el problema es cuando se prestan en el exterior debido a que el artículo 12 de la ley, extendió el concepto de fuente argentina a ciertas actividades prestadas en el exterior, teniendo en cuenta ciertos hechos económicos a desarrollarse en el territorio Nacional, entre ellos, los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole.

Es decir que no todos los servicios prestados desde el exterior a un sujeto de la Argentina están gravados por el impuesto, sino como dice la norma, sólo aquellos que impliquen un asesoramiento. La ley alcanza tanto al asesoramiento técnico, financiero y a los de

cualquier otra índole, como los comerciales o administrativos efectuados en contratos de franchising¹⁵⁷.

El concepto de asesoramiento técnico, financiero o de otra índole ha tenido un amplio desarrollo por parte de la doctrina y la jurisprudencia que no siempre han sido coincidentes.

La definición dada por el INTI acerca de los servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría comprendidos en el punto 1 del inciso a) del artículo 93 de la ley, como “aquellos brindados conforme las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas”, no resulta de mucha utilidad para determinar si estamos ante una locación de servicios o una asistencia técnica, debido a que lo determinante para el INTI es la forma de pago utilizada para retribuir las prestaciones, cuestión que fue rechazada por el más alto tribunal en el fallo Nestlé¹⁵⁸.

En dicho fallo la prestación realizada en el exterior consistía en la confección de planos de edificios y nuevas instalaciones industriales y en el análisis de muestras de productos para control de calidad y composición. El TFN había negado que tales trabajos respondieran al concepto de asesoramiento técnico. La Corte, convalidando el criterio de la Cámara, entendió que el concepto comprende aquellas situaciones en que a pesar que no se pactan regalías igual se goza de ayuda técnica, instrucción o asesoramiento para obtener el rédito, restando validez a la forma de pago para caracterizar si estamos ante una ganancia de fuente argentina o no.

Martin¹⁵⁹ sostiene que la opinión del profesional será considerada asistencia técnica “si el servicio retribuido diera lugar a que el sujeto del exterior emita un dictamen dando una opinión sobre el tema consultado”, sin embargo, consideramos que no resulta determinante en la definición de asistencia técnica, el medio a través del cual se plasma su transmisión (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones técnicas, manuales de instrucciones, un libro, un diseño de planta industrial, informes, etc.) siendo éstos simples aspectos formales, la asistencia técnica podría ser brindada en forma verbal.

Vicchi¹⁶⁰ describe los parámetros que, según su opinión, la jurisprudencia consagró, al sostener que, para poder caracterizar al asesoramiento técnico prestado desde el exterior como asistencia técnica, se deben tener en cuenta diversos elementos que lo caracterizan “... El asesoramiento debe ser el fruto de un esfuerzo creativo, es decir que debe existir una labor creativa de orden intelectual o un cúmulo de experiencias empíricas, el know-how representa lo que el fabricante no puede conocer mediante la simple observación del

¹⁵⁷ Kaplan, Hugo. La imposición del ingreso derivado de la provisión de tecnología, trabajo presentado en el LI congreso anual de Nueva Delhi (India), 19 al 24 de Octubre de 1997

¹⁵⁸ Causa “S.A. Nestlé de Productos Alimenticios”, C.S.J.N., sentencia del 15/2/79. Revista Derecho Fiscal, Tomo XXX, página 287

¹⁵⁹ Martin, Julián. “Asesoramiento proveniente del exterior: efectos impositivos”. Revista Impuestos, T° 1995-b, página 1622

¹⁶⁰ Vicchi, Juan Carlos. “El asesoramiento técnico prestado desde el exterior”. Revista La Información, T.LVIII, página 1067

producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica, el que se va a plasmar en consejos, advertencias, transmisión de conocimientos (know-how) en cierta forma secretos, con prescindencia que tal esfuerzo creativo se haya generado por la demanda exclusiva del que solicita el asesoramiento en el país, o que el mismo surja de la acumulación de conocimientos o experiencias de quienes lo prestan, los cuales pueden resultar de utilidad indistintamente a demandantes del país o del extranjero”

En el fallo Fader¹⁶¹ el Tribunal confirma los dichos de Vicchi al sostener que lo importante para que exista asesoramiento técnico es que “debe necesariamente intervenir una labor intelectual traducida en consejo, instrucción, advertencia, enseñanza, etc., que permite la aplicación de mayores conocimientos o experiencias sobre determinado tema, en beneficio del fin para el cual fue requerido”.

Antes de continuar, queremos recordar que la deducción de estos conceptos en el balance impositivo tiene un límite establecido en el artículo 88 inciso e) de la Ley del Impuesto a las Ganancias que considera dentro de los gastos no deducibles a “...otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior” en los montos que excedan de los límites que al respecto ha fijado el artículo 146 del decreto reglamentario: 3% de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento o 5% del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

Sin embargo, algunos convenios firmados por la Argentina contienen cláusulas de no discriminación es decir igualdad de trato fiscal entre nacionales de un Estado con los del otro, y prevén la deducción local de los intereses, cánones y demás gastos pagados a un residente del otro Estado, en las mismas condiciones que si se pagaran a un residente local, lo que implica que los límites a la deducción establecidos en la ley interna no serían aplicables si existe un convenio firmado que contenga una cláusula de esta naturaleza. Argentina tiene normas en este sentido en los convenios firmados con: Alemania, Francia, Austria, Italia, España, Finlandia, Gran Bretaña, Suecia, Dinamarca, Bélgica y Países Bajos.

▪ **Jurisprudencia administrativa**

La opinión del fisco ha sido muy cambiante a lo largo del tiempo, siendo en un principio coincidente con los criterios que acabamos de mencionar.

Para ilustrar esta situación, Hilario Sánchez¹⁶² cita un caso donde una entidad extranjera es contratada para efectuar estudios experimentales en el Delta del Paraná a fin de evitar las inundaciones periódicas en la zona, en el que la empresa local puso a disposición toda la documentación e información de interés para cumplir con los fines perseguidos. La conclusión a la que llegó la DGI fue que los pagos realizados no reunían los requisitos

¹⁶¹ Causa “Fader S.A., T.F.N., sentencia del 28/8/69. Revista Derecho Fiscal, Tomo XX, página 838

¹⁶² Sanchez, Hilario. “Las regalías y el asesoramiento técnico prestado desde el exterior”. Boletín DGI, Setiembre de 1968, página 175

necesarios para ser considerados asistencia técnica sino que correspondían a trabajos específicos realizados en el exterior y, por lo tanto, no alcanzados por el impuesto a las ganancias argentino debido a que no encuadraba en el artículo 12 de la ley ni en el artículo 5to. De fuente.

La resolución 7º de la Subsecretaría Técnica de la Secretaría de Desarrollo Industrial confirma los dichos del fisco al establecer que cuando un servicio técnico se brinda sin transmitir conocimiento alguno, aún cuando el proveedor debe usar tecnología propia, no estamos ante un caso de asistencia técnica prevista en la ley 21617¹⁶³.

En el mismo sentido, en el Dictamen No. 17/62¹⁶⁴ se hizo prevalecer el hecho de la realización de la actividad fuera del país, considerando inexistente la fuente argentina por tratarse de un ingreso de cuarta categoría, en un caso en que un profesional del exterior recibe un premio por un proyecto de edificio a ser construido en Argentina; y en el Dictamen No. 46/99¹⁶⁵ en el que se discutía si los pagos efectuados en concepto de comisiones por el desarrollo de gestiones en el exterior en el marco de un contrato de agencia, a efectos de la promoción y venta de los productos y servicios desarrollados por un astillero debían considerarse de fuente argentina, la conclusión fue que eran de fuente extranjera debido a que consistían en la prestación de servicios y no en la transmisión de conocimientos técnicos y que además el servicio era utilizado en el exterior y no en el país.

A partir del año 2000 el organismo recaudador adoptó una posición diametralmente opuesta a la comentada al referirse a los servicios prestados desde el exterior integrantes de un conjunto de tareas destinada a garantizar, estructurar y organizar la financiación por parte de un grupo de bancos extranjeros, de un proyecto a realizarse en el país. Se trata del Dictamen No. 2/2000¹⁶⁶ y los servicios contratados eran prestados por un ingeniero, que analizó la viabilidad del proyecto; un consultor de seguros, quien verificó los seguros y garantías ofrecidas; y un consultor de reservas gasíferas, quien verificó que las reservas de los proveedores fueran suficientes para el emprendimiento. Aquí el organismo fiscal destacó que los servicios en cuestión se materializaban en un dictamen que involucraba conocimientos científicos o empíricos y que las personas que los prestaron poseen un conocimiento científico de la temática con relación a la cual asesoraron y constituyen el antecedente temporal o inmediato de la realización de actividades en nuestro país y encuadran en el asesoramiento del artículo 12 de la ley de ganancias, es decir como una renta de fuente argentina.

Puede ocurrir que el profesional transmita su experiencia y aporte sus consejos a la empresa local en función de los conocimientos o de la experiencia adquiridos de la firma del exterior de la cual depende y a la que puede consultar en el desarrollo de sus tareas, nos encontraríamos así ante un servicio mixto en donde una parte importante de su actividad tiene el carácter de asistencia técnica.

¹⁶³ La ley 21617 es el antecedente inmediato anterior de la ley de 22426 de transferencia de tecnología

¹⁶⁴ Dictamen No. 17/62 D.T.I.. Boletín DGI No. 112, página 461

¹⁶⁵ Dictamen No. 46/99 D.A.T. Boletín DGI No. 29 12/99, página 2214 y ss.

¹⁶⁶ Dictamen No. 2/2000 D.A.T. Boletín Afip No. 37, página 1332

La opinión del fisco no siempre ha sido coincidente con el criterio que acabamos de señalar. En el Dictamen 21/85¹⁶⁷ en el que una empresa local efectuaba el desdoblamiento en función a la diferente naturaleza que le asignaba el INTI, como autoridad de aplicación, a los rubros que motivaban su desembolso, consistente en la realización de diversas tareas relacionadas con un estudio de optimización del gas natural y los derivados del petróleo en Argentina, el fisco dictaminó que los rubros no calificados por la autoridad de aplicación como transferencia de tecnología pura, “obedecen a un contrato genérico de adquisición tecnológica en donde, si bien constituyen una unidad de importe y concepto susceptibles de descomponerse atento la diversificación de los ítem involucrados en la contratación, ello no obsta a que intrínsecamente estén en conjunto estrechamente vinculados con el contrato que los origina”.

Como conclusión, podemos afirmar que en la nueva opinión del organismo fiscal siempre que el sujeto del exterior deba emitir un dictamen sobre el tema consultado, recomendando un curso de acción a seguir, entenderá que existe asistencia técnica.

Solo en la medida que no exista labor creativa alguna de orden intelectual, debido a que la labor del profesional consistió, por ejemplo, en un trabajo de investigación o de recolección de datos, es decir en la transmisión de información sin adicionarle ninguna labor creativa, sin adicionarle elementos que confieran a la misma el carácter de consejo, experiencia, conocimiento, el fisco sostendrá que estamos en presencia de una renta de fuente extranjera, no sujeta a retención en nuestro país.

Por último es difícil que el fisco acepte el desdoblamiento de un pago, en asistencia técnica y servicios en los servicios mixtos.

En principio, según se desprende del artículo 12, en nuestro sistema tributario todo aquello que implica servicio de asistencia técnica, consultoría o ingeniería en el exterior, todo ese tráfico negocial, configura una ganancia de fuente argentina, por lo tanto esa operatoria que se realice vía Internet debería estar sujeta a retención en la fuente cuando se pague, de acuerdo a la tasa efectiva que la ley prevé, según el tipo de operación que se esté llevando a cabo.

Decimos en principio porque para, que la prestación llevada a cabo en el exterior se considere de fuente argentina, debe cumplir con las siguientes condiciones¹⁶⁸:

- Debe responder a tareas realizadas en el exterior, pero que van a ser utilizadas por quien lo demanda en el desarrollo de actividades económicas en Argentina.
- Debe tener elementos vinculantes con las modalidades o condiciones que hacen a las actividades económicas que quien lo solicita va a emprender o está llevando a cabo en el país.

¹⁶⁷ Dictamen No. 21/85 DATJ. Boletín DGI 1985/06/06. Lexco Fiscal

¹⁶⁸ Vicchi, artículo citado, página 115

Señala Martín¹⁶⁹ en este sentido “si el servicio retribuido diera lugar a que el sujeto del exterior emita un dictamen dando una opinión sobre el tema consultado, recomendando un curso de acción a seguir, ya nos encontraríamos con una prestación realizada en el exterior con efectos en la República, dada la utilización en el país de dicho dictamen a través de la posterior toma de decisiones. Por ende, la misma estaría sujeta al impuesto”.

El organismo fiscal, en el Dictamen No. 69/96¹⁷⁰, puso énfasis en la utilización económica del servicio prestado desde el exterior, en el que un sujeto del país debía pagar a sujetos del exterior honorarios profesionales originados en servicios jurídicos por juicios entablados en el exterior, al interpretar que los servicios no encuadraban en la definición de asesoramiento contemplada del artículo 12 de la Ley del Impuesto a las Ganancias debido a que “...no se trata de la transmisión de conocimientos técnicos para ser volcados a la realización de hechos económicos en el territorio nacional, sino de un servicio prestado fuera de los límites del mismo y cuya utilización se produce también en el exterior pues está destinado a proveer auxilio letrado en un proceso judicial cuyo desenvolvimiento se produce en un fuero externo”. Esta jurisprudencia fue repetida por el Fisco a través del dictamen 39/99¹⁷¹

Similar análisis realizó en el Dictamen No. 103/96¹⁷², que trataba pagos efectuados a un centro de investigaciones médicas en el exterior por análisis de muestras tomadas en la Argentina, al considerar que dicho trabajo constituía una prestación efectuada en el exterior cuyo producto no sería volcado a la realización de hechos económicos en el territorio nacional, en tanto el destinatario de la prestación era el paciente, a quien se entregan los resultados del análisis a cambio del reembolso del costo del servicio prestado por el laboratorio extranjero, por lo tanto, no implicaba para el sujeto del exterior el desarrollo de actividades generadoras de ganancias de fuente argentina.

A la misma conclusión, con una interpretación diferente, arriba el fisco en el Dictamen 29/02¹⁷³, en el que una calificadora de riesgo del exterior debía elaborar un informe en el cual brindaba un juicio objetivo acerca de la solidez financiera de una entidad Argentina, para así decidir tuvo en cuenta que la actividad no consistía en la transmisión de conocimiento alguno que fuera utilizado en el territorio nacional, sino que se trataba de un servicio que era utilizado en el mercado externo por los potenciales inversores a efectos de discernir el riesgo en que incurrieran al adquirir los títulos emitidos por la empresa de la Argentina.

Respecto a la segunda condición, el Tribunal Fiscal de la Nación en la Causa PASA¹⁷⁴ sostuvo que el trabajo encomendado a una empresa a efectos de que proceda a confeccionar la documentación técnica y manual de funcionamiento necesarios para erigir y operar una planta petroquímica no encuadra en el concepto de asesoramiento técnico, sino en el de locación de obra, no correspondiendo por lo tanto efectuar retención alguna sobre las sumas

¹⁶⁹ Martín, artículo citado, página 115

¹⁷⁰ Dictamen No. 69/96 D.A.T. Lexco Fiscal

¹⁷¹ Dictamen No. 39/99 D.A.T.. Boletín DGI No. 29, página 2203 y ss.

¹⁷² Dictamen No. 103/96 DAT. Boletín DGI No. 522, página 1067 y ss.

¹⁷³ Dictamen No. 29/2002 D.A.T. Biblioteca electrónica de Afip

¹⁷⁴ Causa “PASA Petroquímica Argentina S.A.” T.F.N., Sala D, sentencia del 31/10/75. Revista Derecho Fiscal, tomo XXVI, página 372

abonadas por dicho concepto. La cámara¹⁷⁵ revocó el fallo del TFN reputando como alcanzado todo pago al exterior por asistencia técnica que sea independiente de la concesión del uso de patentes o marcas retribuidas mediante regalías, porque igualmente se goza de una ayuda técnica, la instrucción o el asesoramiento, para obtener el rédito.

El Dr. Reig¹⁷⁶ manifiesta que distinta hubiera sido la situación si los planos y especificaciones que se adquirirían en el exterior estuvieran preelaborados para ser utilizados y adaptados por el adquirente de cualquier país, a sus propias necesidades. En tales casos se estaría adquiriendo una obra realizada en el exterior sin nexo alguno con desarrollos ulteriores en nuestro país.

En tanto cumpla con estas condiciones, la alícuota de retención surge de la aplicación del artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que en su inciso a) establece que tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología al momento de efectuarse los pagos, se determinará una ganancia neta presunta del 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

Si dichos servicios no cumplimentaran los requisitos antes mencionados, los pagos correspondientes quedarán sujetos a la retención del 80% (punto 2, inciso a del artículo 93).

Si el contrato no se inscribe en el INPI, deberá aplicarse la retención del 31.5% que surge del inciso h) del artículo 93, de acuerdo con lo previsto en el artículo 151 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las ganancias, aunque existen dudas si resulta de aplicación la alícuota del 35% sobre la totalidad de los montos pagados, debido a que el artículo 9° de la Ley 22.426 establece que la totalidad de los montos pagados será considerada ganancia neta del proveedor.

En caso que el asesoramiento técnico prestado en el exterior no pueda ser caracterizado como asistencia técnica estaremos ante un contrato de locación de servicios en general, en los cuales deberá tenerse en cuenta el lugar de realización de las tareas que el servicio involucra para determinar si se genera una renta de fuente argentina, por aplicación del artículo 5° de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el artículo 9° inciso c) de su decreto reglamentario que establece que son ganancias de fuente argentina a “las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales; los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina”.

Por lo tanto si el proveedor no debe trasladarse a la Argentina correspondería considerar su renta como de fuente extranjera.

¹⁷⁵ Causa “PASA Petroquímica Argentina S.A.”, C.N.A., Sala I, sentencia del 28/4/81. Repertorio La Ley, tomo XLII A-1, página 1301

¹⁷⁶ Reig, artículo citado, página 60

3.8.1.2) Diferentes posturas en el ámbito nacional e internacional

▪ OCDE

Debemos remarcar que el considerar a la asistencia técnica prestada desde el exterior como renta de fuente argentina, resulta un criterio interno Argentino.

Según el grupo de trabajo de tecnología el párrafo 11 de los comentarios al artículo 12 del convenio OCDE se distingue entre la regalía por la provisión de know-how, de los casos que no constituyen regalías por tratarse de la provisión de servicios en los que una de las partes utiliza sus habilidades para ejecutar un trabajo por sí misma para la otra parte.

El párrafo incluye algunos ejemplos de pagos que deben ser considerados como provisión de servicios: pagos por servicios postventa, pagos bajo garantía, pagos por pura asistencia técnica y pagos por la opinión de un abogado, de un ingeniero o un contador, sin efectuar diferenciación alguna de acuerdo al medio en el que se vuelque dicho servicio.

Es decir que de acuerdo con el criterio de la OECD la pura asistencia técnica no constituye una regalía por lo tanto sólo pueden ser gravadas en el país receptor en la medida en que el prestador posea un establecimiento permanente en el mismo, lo que probablemente no ocurra debido a que la asistencia técnica es prestada desde el exterior.

Agrega Gotlib¹⁷⁷ al respecto que "...el comentario habla de "pura asistencia técnica" por un lado y luego de la opinión de un ingeniero, abogado, contador, etcétera" y "...resulta clara la no inclusión en el término regalías de la asistencia técnica o de opiniones de profesionales". El comentario no hace más que ratificar que estas prestaciones no pueden ser encuadradas en conceptos si abarcados por el término regalías tal como el "know how".

Descartada la aplicación del artículo de regalías, las rentas deben ser clasificadas en el modelo de OCDE dentro de los artículos de ganancias empresariales o de servicios personales independientes, artículos 7 o 14 del convenio y por lo tanto solo gravadas en el país de la fuente en la medida que exista un establecimiento permanente.

En este sentido, el grupo de trabajo, categoría No. 14¹⁷⁸, considera que el consejo brindado en forma electrónica, la comunicación con técnicos, o el uso de la base de datos para resolver problemas, envuelve en realidad un servicio prestado a partir de la demanda de un usuario antes que la provisión de know-how.

Lo mismo sucede si lo que se suministra es asesoramiento a través de la red, en este caso todos los miembros del grupo de trabajo, categoría No. 18¹⁷⁹, consideran que el

¹⁷⁷ Gotlib, Gabriel. Asesoramiento técnico prestado desde el exterior: beneficios de los tratados para evitar la doble imposición. Revista Impuestos LIV T°A, página 695

¹⁷⁸ OCDE, artículo citado, página 63

¹⁷⁹ OCDE, artículo citado, página 63

asesoramiento prestado a través de la red por consultores, contadores, abogados, etc. debe tratarse como rentas empresariales debido a que la provisión de consejo a partir de la demanda de un cliente es una prestación de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte y no existe provisión de know-how.

Y en el comentario 11.4 del artículo 12 el grupo de trabajo propone la incorporación de un punto que dice que no será considerada provisión de know-how, sino provisión de servicios:

Los pagos por el consejo provisto en forma electrónica, por comunicación electrónica o por el acceso a través de un sistema de computación a una base de datos que detecta problemas y los repara.

▪ **Tratados para evitar la doble imposición**

Nuestra Constitución Nacional establece la supremacía de los tratados internacionales por sobre las leyes en su artículo 75, razón por la cual en aquellos casos en que la asistencia técnica es prestada desde un país con el que Argentina tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición, se deben aplicar las normas que surgen del mismo.

La mayoría de los convenios que tiene firmados la Argentina, incluyen a la asistencia técnica dentro de la definición de regalía, otorgando el derecho a la Argentina a retener en la fuente la alícuota reducida en comparación con el régimen del Título V de la ley de Ganancias.

En los convenios basados en el modelo OCDE se incluye un artículo de definiciones generales y se establece que cualquier término no definido tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese Estado respecto de los impuestos a los que se aplica el Convenio.

Por ejemplo, los Convenios con Francia e Italia incorporan la asistencia técnica a la definición de regalías, describiéndola como las remuneraciones por los trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica, concernientes a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos, en tanto que con España y Canadá se incorpora dentro del concepto de regalías a los pagos por la prestación de servicios de asistencia técnica.

El problema se presenta cuando la asistencia técnica no esta definida en los convenios. En estas situaciones debería ser la legislación Argentina la aplicable para encontrar su significado, pero nuestra legislación no contiene una definición de asistencia técnica.

Hemos analizado la posibilidad que el concepto asistencia técnica este comprendido en el de asesoramiento técnico del artículo 12 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, siendo el sentido que le ha dado la jurisprudencia tan amplio que hemos concluimos en que lo incluye pero al solo efecto de determinar su fuente.

Siendo ello así, no existe definición legal en nuestro ordenamiento tributario de la asistencia técnica, aunque es muy probable que en la práctica resulte en que todo servicio prestado desde el exterior que encuadre en la definición de asesoramiento técnico del artículo 12 de la ley de ganancias, será considerado asistencia técnica y por ende dentro de la definición de regalía, otorgando el derecho a la Argentina a retener en la fuente la alícuota prevista en el convenio.

Los convenios firmados por Argentina con Alemania, Suecia y Austria tienen una redacción similar a la Modelo OCDE por lo tanto en los casos en que el profesional contratado sea residente en algunos de dichos países, se deberá aplicar el artículo de rentas empresarias o de servicios.

Con relación a ingresos derivados de servicios profesionales independientes, solo el Estado de residencia puede gravarlos pero, en algunos convenios, como por ejemplo con España, Canadá y Finlandia, cuando un residente en un Estado preste servicios en el otro Estado, sus rentas pueden gravarse en este último, pero el impuesto exigible no puede superar el 10% de la renta bruta, excepto que tenga allí una base fija, en cuyo caso, y en la medida que los ingresos puedan atribuirse a la misma podrán someterse a imposición en el otro Estado.

En el Convenio con Suecia, Chile y Bolivia, los servicios profesionales independientes pueden ser gravados únicamente en el territorio en el cual son prestados.

3.8.1.3) Conclusiones

Nuestra legislación no tiene una definición de asistencia técnica, sin embargo hemos llegado a la conclusión que la doctrina y la jurisprudencia la ha considerado comprendida en el concepto de asesoramiento técnico del artículo 12 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a efectos de determinar la fuente de la ganancia.

En consecuencia la asistencia técnica que se realiza en el país va a estar sujeta a retención de ganancias, y si se presta en el exterior, está preelaborada, y sin nexo alguno con desarrollos ulteriores en la Argentina, es de fuente extranjera debido a que si bien las tareas van a ser utilizadas por quien lo demanda al desarrollo de actividades económicas en Argentina, no tiene elementos vinculantes con las modalidades o condiciones que hacen a las actividades económicas que quien lo solicita va a emprender o está llevando a cabo en el país.

Al interpretar el art. 12 de la ley de ganancias, el fisco tiende a considerar asistencia técnica a cualquier servicio prestado desde el exterior y por ende, sujeto a retención como pago de regalía.

El concepto de asesoramiento técnico tiene una extensión dada por el Fisco Nacional que podemos calificar de confuso y extenso, se requiere su precisión con el fin de diferenciar aquellas situaciones en las que no se produce un consejo, instrucción advertencia,

enseñanza, que haya permitido la transmisión del conocimiento o experiencia sobre determinado tema.

En estos casos, es decir cuando el asesoramiento técnico prestado en el exterior no pueda ser caracterizado como asistencia técnica, estaremos ante un contrato de locación de servicios en general, en los cuales deberá tenerse en cuenta el lugar de realización de las tareas que el servicio involucra para determinar si se genera una renta de fuente argentina.

En aquellos casos en que la asistencia técnica es prestada desde un país con el que Argentina tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición, se deben aplicar las normas que surgen del mismo.

<u>En el Impuesto a las ganancias</u>	
- Asesoramiento técnico	
- servicio prestado en el país	gravado
- servicio prestado en el exterior con utiliz. económica en la Argentina y a medida contrato inscripto en el INPI	gravado alícuota 21.0% o 28%
persona física	alícuota 24.5%
persona existencia ideal	alícuota 31.5%
- Prestación de servicio	
- en el exterior	no gravado
- en el país	gravado
Persona física	alícuota 24.5%
Persona existencia ideal	alícuota 31.5%

3.8.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado grava la prestación de servicios realizadas en el territorio de la Nación y las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya “utilización o explotación efectiva” se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos, es decir grava la importación de servicios.

Hemos analizado que la reforma peca por no legislar situaciones en que el proveedor del exterior presta sus servicios en la Argentina y en la poca precisión en la definición del criterio de vinculación puesto que no se ha definido que debe entenderse por “utilización o explotación efectiva”. Existen diversos criterios que van desde considerar gravadas a la importación de servicios cuando existe alguna referencia geográfica en la Argentina o en tener en cuenta el lugar donde el beneficiario del servicio realiza la actividad o la consideración de los efectos próximos de los servicios prestados y no los efectos remotos.

La utilización o explotación efectiva en el país, bajo alguno de estos criterios, determinará la gravabilidad en la Argentina de la asistencia técnica prestada desde el exterior.

3.8.2.1) Conclusiones

<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Prestación de servicio - en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país - en la Argentina	gravada gravado, no previsto la forma de ingreso

3.9) EL ENVÍO DE DATOS EN FORMA ELECTRÓNICA

El cliente necesita información especializada sobre una industria específica para ello consulta la información disponible en una base de datos. Los informes son enviados electrónicamente.

El valor principal para los consumidores esta dado por la posibilidad de buscar y extraer un dato específico de una vasta colección de datos que están disponibles para la compra o descarga desde el catálogo virtual. Los datos pueden ser exclusivos y de alto valor.

Existen casos en los que el proveedor entrega datos en forma periódica y electrónica a sus abonados en función de sus preferencias personales a las que tuvo acceso en el momento en el que contrataron sus servicios, sin embargo ello no significa que el proveedor este preparando un producto para un cliente específico, por el contrario lo que hace es darle a su producto un formato diferente adaptado a las necesidades de su cliente con el objetivo de enviar únicamente la información que éste necesita.

El producto entregado por el proveedor no está preparado para un cliente específico y no se impone al usuario la obligación de mantener el contenido en forma confidencial.

3.9.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

Para analizar el tratamiento de esta actividad en el Impuesto a las Ganancias no resulta importante el medio a través del cual se plasma su transmisión siendo éstos simples aspectos formales, por ejemplo puede recibir en su computadora vía e-mail las novedades relevantes sobre los temas que oportunamente solicitó, lo que le permite una lectura rápida de los temas desarrollados.

Tampoco reviste importancia la forma de pago adoptada, puede que el usuario haya pagado una suma que le permite usar el producto durante un período de tiempo determinado, descargándolo electrónicamente o mediante un medio tangible como podría ser un CD, lo que según nuestro criterio no va a cambiar el tratamiento de la operación.

Usualmente, con la suscripción anual a una revista especializada, por ejemplo en temas tributarios, se vende un conjunto de volúmenes, estando en presencia de venta de bienes tangibles. Si en lugar de vender el volumen en papel, éste se vende en CD debemos analizar si estamos en presencia de una prestación de servicios o de una forma sustitutiva de entrega de los bienes tangibles.

La esencia de estas transacciones es la adquisición de datos en forma digital para el uso de su adquirente y no la prestación de un servicio.

El vínculo comercial que nos ocupa debe ser examinado teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres. Así lo ha señalado el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "La Pañalera S.A."¹⁸⁰.

Es decir que la venta de datos, de información, cualquiera sea el soporte o medio utilizado para su difusión es según nuestro criterio una forma sustituta de comercio tradicional que envuelve objetos físicos, y al bajar el producto de la red se habrá producido una importación de bienes tangibles, por lo tanto el ingreso obtenido por el exportador del exterior es una renta de fuente extranjera.

3.9.1.1) La postura de OCDE

- **OCDE**

La mayor parte de los miembros del grupo de trabajo, categoría No. 15¹⁸¹, consideran que los pagos en este tipo de transacciones están sujetos a las normas del art. 7° del Modelo OCDE, es decir rentas empresariales debido a que el valor principal de la base de datos consiste en la posibilidad de buscar y extraer documentos, viendo este tipo de contratos como un contrato de servicios.

Unos pocos entienden que por tratarse de servicios de naturaleza técnica, deben quedar comprendidos dentro del concepto de regalías y no en el de beneficios empresariales.

Finalmente, otros consideran que el consumidor paga por obtener los datos que el mismo busca y ven esta transacción como la entrega de un objeto físico, similar a la tratada en el punto 3.5.

¹⁸⁰ Causa "La Pañalera S.A.", T.F.N., Sala A, sentencia del 22/3/99. Lexco Fiscal

¹⁸¹ OCDE, artículo citado, página 63

En síntesis, la mayor parte de los miembros del grupo de trabajo comparten la idea de que estamos en presencia de rentas empresariales y una minoría dice que esta actividad debe ser tratada como regalías.

3.9.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

Continuando con la línea de pensamiento que este tipo de transacciones debe ser vista simplemente como una forma sustituta de comercio tradicional que envuelve objetos físicos, al bajar el producto de la red, se habrá producido una importación de bienes tangibles.

Confirmando esta interpretación, el organismo fiscal, en el Dictamen 79/99¹⁸², tuvo que aclarar cual era la situación de los libros a partir de la modificación introducida por la ley 25.063 que incluyó en la franquicia del artículo 7° inc. a) del texto legal a los libros que se gravan en cualquier soporte material que contenga a las obras literarias objeto de la exención, cualquiera sea el medio de difusión a utilizar.

El fisco consideró que la expresión que indica que la exención procederá cualquiera sea el soporte o medio utilizado para su difusión, sustituye la característica tradicional del libro como la obra compuesta por la reunión de muchas hojas de papel, quedando liberados los libros que se reproduzcan en cualquier soporte material tal como un disquete, casete, videocasete, CD, etc. y cualquiera sea el medio que se utilice para su reproducción: computadora, reproductor de imágenes, televisión, equipo de sonido, etc. Es decir que hace extensible la exención a los libros, aunque estos no estén impresos en un papel.

Cuando el proveedor es del exterior y el bien objeto de la importación está comprendido en el alcance del término “libro” previsto en el artículo 26.1 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la importación definitiva estará exenta, caso contrario el problema que se plantea, es que no está reglamentado en la ley la forma de ingreso del gravamen cuando la importación se realiza a través de la red, no sabemos quién debería ingresarlo, de que modo, en que oportunidad, de que forma.

3.9.3) Conclusiones

<u>En el Impuesto a las ganancias</u>	
- Importación de bienes tangibles	no gravada
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Importación de “libros”	exento
- Importación de bienes muebles	gravada, no prevista la forma de ingreso

¹⁸² Dictamen No. 79/99 DAT. Revista Impuestos B-2000, página 2628

3.10) EL ACCESO A SITIOS INTERACTIVOS

El suscriptor obtiene acceso a sitios interactivos mediante el pago de una suma mensual. El proveedor pone a disposición del abonado un sitio con información, transmisión de audio y/o vídeo en tiempo real, juegos y actividades. El abonado interactúa con el sitio mientras esta en línea.

Este caso se diferencia del anterior porque no se obtiene un producto o servicio desde el sitio sino que el abonado interactúa con el sitio mientras se está en línea.

3.10.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

Esta transacción debería ser caracterizada como servicio debido a que la naturaleza predominante es la provisión de servicios, el proveedor crea valor a través del ejercicio de su talento o habilidad para crear un resultado que es único para el adquirente.

Además en este tipo de transacciones, en donde la esencia es la prestación de un servicio que será utilizado por el adquirente se debe prescindir del eventual otorgamiento temporario de la cesión de derecho a copia del producto digitalizado o el acceso a una base de datos, por tratarse de aspectos incidentales en relación con la verdadera finalidad de la operación¹⁸³.

Al no existir una descarga de un producto digital sino que se interactúa con el sitio, no existe una importación de bienes. Aquí estamos en presencia de una prestación de servicios realizada desde el exterior, de fuente extranjera debido a que la prestación no encuadra en la definición de asesoramiento técnico, científico, financiero o de otra índole previsto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

3.10.1.1) La postura de OCDE

El grupo de trabajo, categoría 21 y 26¹⁸⁴, considera que el gasto de suscripción constituye un pago por la prestación de un servicio que no encuadra en la definición de gastos de naturaleza técnica, regalías, sino como rentas empresariales, debido a que su propósito principal del usuario del servicio es obtener entretenimiento de tipo personal y conexión en tiempo real a los eventos.

¹⁸³ Rivas, Roberto. "Las rentas pasivas frente al comercio electrónico offshore". Novedades fiscales, Diario Ambito Financiero, 27/8/2001, página 113

¹⁸⁴ OCDE, artículo citado, página 63

3.10.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

La importación de los servicios se considerará gravada en la medida que exista “utilización o explotación efectiva” en el país, conceptos estos que han sido oportunamente desarrollados en este trabajo.

3.10.3) Conclusiones

<u>En el impuesto a las ganancias</u>	
- Prestación de servicio	
- en el exterior	no gravado
- en el país	gravado
Persona física	alícuota 24.5%
Persona existencia ideal	alícuota 31.5%
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Prestación de servicio	
- en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país	gravada
- en la Argentina	gravado, no previsto la forma de ingreso

3.11) EL ACCESO A SITIOS DE SUBASTAS ON LINE

El cliente en Argentina accede a un portal que alberga catálogos de productos de múltiples comerciantes en su servidor o accede a un sitio de subastas on line.

El usuario no tiene que pagar una suscripción para obtener acceso a los catálogos o a las subastas por lo tanto estamos frente a una operación de comercio electrónico indirecto en la cual se adquieren productos tangibles que son luego entregados mediante los métodos tradicionales de distribución, es decir que la contratación, la estructura del negocio jurídico, se hace, se concreta, vía Internet a través del sitio que actúa como intermediario, pero luego el proveedor debe enviar el producto que ingresa a Argentina a través de la aduana.

3.11.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA

Estamos frente a un servicio de intermediación que será abonado al sitio de Internet en cada oportunidad que se realice una operación comercial, que se presta en el exterior y por lo tanto de fuente extranjera en el impuesto a las ganancias y alcanzado en el impuesto al Valor Agregado en la medida que la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el

país y cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos, conceptos que hemos desarrollado en este trabajo.

3.11.2) Conclusiones

<u>En el Impuesto a las ganancias</u>	
- Servicio prestado en el exterior	no gravada
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Servicio prestado en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país	gravada

3.12) LA CONTRATACIÓN DE UNA ENTIDAD HOSTING PARA QUE ALMACENE UN SOFTWARE

Un usuario en Argentina posee una licencia para usar un software, por ejemplo un soft de gestión financiera y necesita contratar a una entidad de hosting para que almacene una copia del soft en el servidor que es operado por el host. El usuario accede, ejecuta y opera el software en forma remota y la aplicación es ejecutada en la computadora del usuario después de descargar la aplicación en su memoria RAM o en el host servidor.

3.12.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

Nuestro Código Civil no prevé la locación de derechos, el que solo tipifica la locación de cosa en su artículo 1493, sin embargo la jurisprudencia¹⁸⁵ ha establecido que "... este contrato innominado se regirá por las disposiciones del contrato típico más análogo, en el caso, la locación de cosas".

En el contrato de locación de bienes una de las obligaciones del locador es la entrega de la cosa al locatario para su disfrute y tenencia, sin perjuicio por parte del locador de la conservación del dominio de la cosa locada.

Esa circunstancia no se verifica en el caso planteado, toda vez que el locador continúa haciendo uso del servidor que es operado por el host para la prestación de sus propios servicios, sin transmitir su tenencia. En consecuencia entendemos que el contrato no instrumenta una locación de bienes, sino que mediante el mismo se otorga una cesión de derecho de uso.

¹⁸⁵ Cámara Comercial Capital Federal, Sala "b", No. 13. Repertorio La Ley 1997-995

En estos contratos en los que se otorga el derecho al uso en el exterior de un servidor, no se genera ingreso alguno de fuente argentina en la medida que corresponda a una creación cuyo valor económico se ha gestado fuera del país. Remitimos en este aspecto a lo tratado en el punto 3.6.2.3 cuando nos referimos a los derechos utilizados en el país.

3.12.1.1) La postura de OCDE

Bajo la actual redacción del modelo de OECD, el grupo de trabajo, categoría 7¹⁸⁶, está de acuerdo en considerar estas transacciones como rentas empresariales y agregan que si el término regalías de un convenio incluye los pagos por el uso o el derecho a uso de equipamiento industrial, comercial o científico, podría ser considerado como tal.

La mayoría opina que el titular del equipo no lo esta alquilando a su cliente debido a que el usuario ni siquiera sabe con que equipo esta trabajando.

3.12.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

La ley no grava las transferencias o cesiones de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial a menos que estén relacionados con locaciones o prestaciones gravadas, último párrafo del artículo 3° de la ley de IVA.

Aún en el caso que el derecho a usar el servidor esté relacionado con locaciones o prestaciones gravadas, no estamos en presencia de una cesión de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial.

3.12.3) Conclusiones

<u>En el Impuesto a las ganancias</u>	
- Cesión de derechos de uso del servidor	
- Cesión de derechos	no gravada
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Cesión de derechos de uso del servidor	
- Cesión de derechos	no gravada

3.13) LA COMPRA DE ESPACIO DE SERVIDOR

¹⁸⁶ OCDE, artículo citado, página 63

Un proveedor ofrece una parte del espacio de su servidor ubicado en el exterior para albergar sitios y conectividad a Internet

El proveedor no tiene el derecho de autor derivado del desarrollo realizado por el programador del contenido del sitio. El titular de los derechos puede manipular el mismo en forma remota incluyendo la modificación de su contenido. El proveedor es recompensado con una tarifa en función del paso del tiempo.

Todo el valor agregado tiene que hacerlo el cliente mismo a través de sus empleados o contratando los servicios de otro proveedor.

Antes de continuar debemos señalar que la tendencia en los últimos meses es que las punto.com argentinas están volviendo al país desde la devaluación del peso, debido a que los costos de mantenimiento de los sitios de Internet en Estados Unidos, donde estaban radicadas la mayoría de ellas, se hicieron impagables. Hasta Febrero de 2002 unas 2000 empresas optaron por nacionalizar sus sitios radicados en el exterior¹⁸⁷.

3.13.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

El proveedor del exterior vende espacio en su servidor para que sea utilizado en forma exclusiva por su cliente, percibiendo por ello una tarifa.

Estos proveedores no pueden contratar en nombre de la empresa, no son sus representantes, sino por el contrario simplemente están vendiendo un espacio en un servidor que puede estar o no ubicado en Argentina, por lo tanto debemos descartar la posibilidad que estemos frente a una prestación de servicios.

En la Ley del Impuesto a las Ganancias no está definido el contrato de locación de cosas muebles, por ello debemos remitirnos al código civil. Este dispone en su artículo 1514 que una de las obligaciones del locador es la entrega de la cosa al locatario para su disfrute y tenencia, sin perjuicio por parte del locador de la conservación del dominio de la cosa locada.

Esta circunstancia se verifica en el caso planteado, si consideramos que el espacio del servidor puede ser partido en distintos sectores, cada uno de ellos almacenando sitios de diferentes empresas, a las que el proveedor de Internet le transmite la tenencia de un espacio de servidor.

Por lo tanto, si el locador reside en el extranjero y si el servidor está ubicado en la Argentina, se debe retener con carácter de pago único y definitivo el 40% de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles, según el artículo 93 inc. e) de la Ley del

¹⁸⁷ Iglesias, Hernán. "Las puntocom locales empiezan a repatriar sus páginas de Internet". El cronista, 27/2/2002, página 9

Impuesto a las Ganancias. Si el servidor está ubicado en el exterior, la renta es de fuente extranjera.

Si se considera que el espacio de servidor no puede ser partido en distintos sectores estaremos frente a un caso que deberá ser tratado en forma similar al planteado en el punto 3.12.1, es decir como una cesión de derecho de uso.

3.13.1.1) La postura de OCDE

El grupo examinó¹⁸⁸ varios factores que pueden ser usados para distinguir cuando los pagos son por el uso, o por el derecho de uso, de equipamiento industrial, comercial o científico o un alquiler o la provisión de servicios, los que pueden ser formulados de la siguiente manera:

- a) el usuario tiene la posesión física de la propiedad
- b) el usuario controla la propiedad
- c) el usuario tiene interés económico en la propiedad
- d) el pago no excede el valor del equipamiento de computación durante el período de contrato.

El grupo de trabajo, categoría No. 11¹⁸⁹, considera que esta clase de operaciones genera beneficios empresariales aunque si un convenio prevé la inclusión dentro del término de regalías a los pagos por el uso o derechos de uso de equipamiento industrial, comercial o científico, podría ser considerado como tal.

3.13.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

De considerar a la operación como una prestación de servicio, cuando el servidor esté ubicado en el exterior, la locación estará alcanzada por el tributo en la medida que la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país y cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos, conceptos que hemos desarrollado en este trabajo.

Cuando el locador es un sujeto del exterior y el servidor está ubicado en nuestro país, aún cuando la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava las locaciones realizadas en el territorio de la Nación, no está legislado como se debe ingresar el gravamen.

De considerara a la operación como una cesión de derechos remitimos a lo manifestado en 3.12.2.

¹⁸⁸ OCDE, artículo citado, página 63

¹⁸⁹ OCDE, artículo citado, página 63

3.13.3) Conclusiones

<u>En el impuesto a las ganancias</u>	
- Locación de bienes	
- en el exterior	no gravado
- en el país	gravado, alícuota 14%
- Cesión de derechos de uso del servidor	
- Cesión de derechos	no gravada
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Locación de bienes	
- en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país	gravada
- en la Argentina	gravado, no previsto la forma de ingreso
- Cesión de derechos de uso del servidor	
- Cesión de derechos	no gravada

3.14) EL ALMACENAMIENTO DE DATOS EN UN SERVIDOR

El cliente almacena todos los datos de computación de un sector de su compañía en servidores de propiedad del proveedor y operados por éste. El cliente accede, carga, recupera datos en forma remota.

3.14.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

El vendedor usa el equipo de computación para proveer servicio de almacenamiento de datos a sus usuarios, son dueños y mantienen el equipo en el cual los datos son almacenados, provee acceso a muchos consumidores al mismo tiempo, al mismo equipo, y tienen el derecho a remover o reemplazar el equipo. El consumidor no tiene posesión o control sobre el equipamiento y va a utilizar usualmente el equipo con otros usuarios.

Estas transacciones de almacenamiento de datos deben ser tratadas como servicios y no varían de la que se podría dar en el comercio tradicional en el que se contrata a un proveedor para que deposite documentación de la empresa que por razones de espacio no pueden ser almacenadas en sus oficinas, si el depósito estuviera ubicado en el exterior los pagos por dicho concepto no generaría renta de fuente argentina, lo mismo sucede con el servicio de almacenamiento de datos prestado por un proveedor del exterior en un servidor ubicado fuera de nuestro país.

3.14.1.1) La postura de OCDE

El grupo de trabajo, categoría No. 13¹⁹⁰, está de acuerdo en tratar estas rentas como beneficios empresariales aunque vuelven a hacer la distinción para aquellos casos en que un modelo pueda incluir este tipo de rentas dentro del concepto de regalías.

3.14.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

En el impuesto al valor agregado la situación es similar a la planteada en el punto 3.13.2 cuando nos referimos a la prestación de servicios.

3.14.3) Conclusiones

<u>En el impuesto a las ganancias</u>	
- Prestación de servicio	
- en el exterior	no gravado
- en el país	gravado
Persona física	alícuota 24.5%
Persona existencia ideal	alícuota 31.5%
<u>En el impuesto al valor agregado</u>	
- Prestación de servicio	
- en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país	gravada
- en la Argentina	gravado, no previsto la forma de ingreso

3.15) PUBLICIDAD EN UN SITIO DE INTERNET

Un residente en Argentina desea hacer publicidad en un sitio de Internet. Los visitantes del sitio pueden ver los llamados “banner” que son pequeñas imágenes incorporadas al sitio que si es pulsada le dan acceso al visitante al sitio del anunciante.

El propietario del sitio cede espacios publicitarios, con características determinadas en cuanto a dimensiones o medidas, espacio, texto, tiempo, a aquellas empresas interesadas en dar a conocer sus productos o servicios.

¹⁹⁰ OCDE, artículo citado, página 63

Las tarifas pueden fijarse en función de la cantidad de visitantes a la página donde está publicado el aviso o del número de veces que el usuario pulsa el aviso.

Si se entiende por "publicidad" el "conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos"¹⁹¹, no cabe duda alguna que en este caso estamos frente a un convenio de publicidad, ya que el anunciante persigue vender, a través de la divulgación facilitada por el sitio, un determinado producto o servicio.

3.15.1) Tratamiento en el impuesto a las ganancias

La naturaleza jurídica de los contratos de publicidad no es una cuestión pacífica en la doctrina y la jurisprudencia, la razón de ello estriba en su carácter de contrato atípico o innominado en nuestra legislación, lo que conduce a que pueda revestir modalidades diversas.

Garrido y Zago¹⁹² sostienen que, en general, la doctrina participa en asignarle a este tipo de convenios la naturaleza de una locación de obra, desde que una de las partes -el locador- se compromete a realizar una publicidad a cambio de una retribución pagada por el locatario. No obstante, destacan que para algunos autores el contrato puede ser de locación de servicios e, incluso, de cosas, cuando el procedimiento utilizado para la publicidad consista en que el anunciador contrate con el propietario de un inmueble el derecho de colocar, en lugar visible, el anuncio de que se trate.

En nuestro país no existe una norma específica que trate este tipo de servicios, por lo tanto si el servicio de publicidad es prestado fuera del país no debería estar sujeto a retención de ganancias por tratarse de una renta de fuente extranjera. Estas transacciones no varían respecto a las que se podrían dar en el comercio tradicional cuando una empresa argentina realiza una publicación en una revista o diario extranjero.

Sin embargo, el Ministerio de Economía¹⁹³ luego de transcribir el artículo 5° de la Ley del gravamen afirma que todo bien (material o inmaterial) situado, colocado o utilizado económicamente en el país genera rentas de fuente argentina pero agrega que la imposibilidad práctica de determinar si efectivamente ello ocurre haría procedente establecer un criterio específico de atribución de la fuente, mediante la incorporación de un artículo en el texto legal del gravamen, a través del cual se presuman ganancia de fuente argentina, las rentas generadas por las páginas Web pertenecientes a empresas residentes en el país.

3.15.1.1) La postura de OCDE

¹⁹¹ Causa "Aliter S.A.", C.N.A., Sala II, sentencia del 18/8/94. Revista jurídica Argentina, La Ley, 1994-E, página 443

¹⁹² Garrido y Zago. "Contratos civiles y comerciales", Tomo II, página 383 y ss.

¹⁹³ Ministerio de Economía, artículo citado, página 11

Los miembros del grupo de trabajo, categoría No. 17¹⁹⁴, en su mayoría entienden que los pagos de esta clase de transacciones estarían sujetos a las disposiciones del artículo 7° aún en los casos en que en un convenio el término regalías comprenda a los pagos por el uso, o por el derecho de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.

3.15.2) Tratamiento en el impuesto al valor agregado

La Ley del gravamen, en el artículo 3°, inciso e) ap. 21, inc. j) establece entre las locaciones y prestaciones de servicios alcanzadas por el impuesto, específicamente a la publicidad.

El artículo 1° inc. d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos, es decir grava la importación de servicios.

Por lo tanto el servicio de publicidad en Internet también estaría gravado si consideramos que existe utilización o explotación efectiva en el país y el consumidor de ese servicio debe pagar el impuesto si es responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.

Cuando una empresa Argentina realiza publicidad en un sitio de Internet, dicha publicidad puede ser vista en cualquier lugar del mundo, por ejemplo una empresa de turismo que ofrece paquetes turísticos en la Argentina, o un hotel que ofrece sus servicios de hotelería en la Argentina realiza publicidad orientada a promocionar su servicio a sujetos del mundo entero; aunque la explotación o utilización efectiva se realiza en el país. Sin embargo de acuerdo con la particular interpretación del fisco en el Dictamen 29/2002¹⁹⁵ el servicio no estaría alcanzado en la Argentina debido a que son los turistas los que utilizan la publicidad en el exterior para decidir el destino a visitar.

El Ministerio de Economía cita la normativa del impuesto al Valor Agregado que incluye dentro del objeto a las telecomunicaciones internacionales en la medida que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en el país para sostener que esta norma podría ampliarse con la finalidad de incluir las prestaciones realizadas a través de sitios web.

3.15.3) Conclusiones

<u>En el impuesto a las ganancias</u>	
- Prestación de servicio	
- en el exterior	no gravado
- en el país	gravado
Persona física	alícuota 24.5%
Persona existencia ideal	alícuota 31.5%

¹⁹⁴ OCDE, artículo citado, página 63

¹⁹⁵ Dictamen citado, página 119

En el impuesto al valor agregado

- **Prestación de servicio**
 - **en el exterior con utilización o explotación efectiva en el país**
 - **en la Argentina**
- gravada**
gravado, no previsto la
forma de ingreso

CAPITULO IV

OTROS IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRONICO

4.1) IMPUESTOS DE TIPO PATRIMONIAL

4.1.1) El impuesto a la ganancia mínima presunta

El impuesto a la ganancia mínima presunta se aplica en todo el territorio de la Nación sobre la base de los activos siendo sujetos del impuesto, entre otros, las sociedades domiciliadas en el país y las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.

Una sociedad o empresa ubicada en el exterior sólo tributa dicho impuesto en la medida que tenga un establecimiento permanente en el país.

Hemos analizado toda la problemática que tiene considerar la existencia de un establecimiento permanente en la Argentina en el comercio electrónico y que únicamente el servidor ubicado en nuestro país podría ser considerado como tal, razón por la cual remitimos al lector al capítulo II.

4.1.2) El impuesto sobre los bienes personales

El impuesto sobre los bienes personales grava a las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Para lograr la gravación de estos sujetos que no residen en nuestro país la ley crea la figura de un responsable sustituto cuya función es precisamente reemplazar al no residente, al disponer que ciertos sujetos que tienen "... el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenecen a las personas físicas domiciliadas en el exterior y la sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo por los respectivos bienes al 31 de diciembre de cada año, el 0,75% del valor de dichos bienes, determinado con arreglo a las normas de la presente ley".

Suponiendo que un sujeto del exterior tiene un servidor en nuestro país en el que dadas las características a través de las cuales opera no se configura el establecimiento permanente, ello no significa que no haya nacido la obligación de ingresar el impuesto sobre los bienes

personales sobre el valor de dicho servidor, el que será abonado a través del responsable sustituto y en la medida que el importe resulte superior a \$250, según lo establecido en el artículo 26 de la ley.

4.2) OTROS IMPUESTOS AL CONSUMO

4.2.1) El impuesto sobre los ingresos brutos

En las operaciones realizadas dentro del territorio nacional, existen problemas en cuanto a la aplicación del Impuesto sobre los ingresos brutos porque siendo un impuesto provincial se ve afectado por el hecho que las operaciones se lleven a cabo en diversas jurisdicciones en forma remota desde Internet

Los problemas de distribución de base imponible cuando un sujeto tiene actividad en más de una jurisdicción del país no son nuevos y existen desde la creación del impuesto. La forma de solucionarlos han sido diversas, siendo el mecanismo utilizado en la actualidad el Convenio multilateral.

En el convenio, las operaciones entre ausentes (que hasta la aparición de Internet eran las que se realizaban por teléfono, correo, fax) se atribuyen a la jurisdicción en donde está domiciliado el consumidor si el vendedor no residente ha soportado gastos en la misma, es decir que el gasto le da sustento territorial a la labor del vendedor, otorgando potestad tributaria a la jurisdicción donde se realiza el consumo. Caso contrario se asigna a la jurisdicción vendedora.

Las operaciones de comercio electrónico indirecto en las que el consumidor ingresa a la página de una empresa domiciliada en la Argentina que ofrece sus productos a través de un catálogo y el vendedor envía el bien tangible de manera tradicional, Internet constituye simplemente el medio o vía de comunicación a través del cual se ponen en contacto oferente y adquirente y deben ser tratadas en el convenio multilateral como operaciones entre ausentes, en las que en la medida que exista un gasto que otorgue sustento territorial en la jurisdicción de consumo, por ejemplo el gasto de transporte, el ingreso tendrá que ser atribuido a la misma.

En las operaciones de comercio electrónico directo, en las que el pedido, la contratación, el pago y el envío de los productos se realiza "on line" no existiendo entrega física y tradicional a través de los canales tradicionales de distribución, el razonamiento debe ser el mismo debido a que si bien no existe un gasto de transporte porque el producto es enviado a través de la red, existen otros gastos que pueden dar sustento territorial a la operación, por ejemplo de publicidad, en la jurisdicción de consumo.

La pregunta que nos hacemos es si el gasto que una empresa realiza en publicidad en un sitio puede dar sustento territorial en una jurisdicción. La respuesta no la tenemos en el ámbito local, pero existe jurisprudencia internacional que ha tratado el tema, nos referimos

a: Piedras Negras Broadcasting Co. Vs. Commissioner¹⁹⁶ y “Bensusan Restaurant Corp. V. King”¹⁹⁷.

La primera se trataba sobre una sociedad constituida en México que operaba una estación de radio cercana a la frontera con Estados Unidos y que como tenía un trato muy frecuente con audiencia de este país tenía muchos anunciantes del mismo origen. Los representantes de la empresa mexicana ingresaban diariamente a los Estados Unidos para tratar con agentes de publicidad, a pesar de ello se sostuvo que no existía establecimiento permanente en Estados Unidos y que no correspondía tributar en este país.

El segundo caso, era un restaurante que utilizaba en el Estado de Missouri publicidad de jazz de un sitio web ubicado en el Estado de Nueva York y propiedad de una empresa de dicho estado. El tribunal estableció que el lugar de publicidad en un sitio no suma el nivel mínimo de conexión para ser impuesto en un lugar ajeno al sitio físico del propietario de la página web.

En las operaciones entre ausentes se requiere siempre la demostración y prueba de la ejecución de un gasto. Los medios de comunicación modernos ya no requieren presencia de sujetos pero existen evidencias que pueden funcionar como pistas de las operaciones desmaterializadas: el movimiento de dinero y el costo de los servicios informáticos.

En el año 1999¹⁹⁸, el plenario del Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos, integrado por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires había recomendado a sus Legislaturas y equipos técnicos estudiar la posibilidad de aplicar Ingresos Brutos a las operaciones de comercio electrónico que se hacen por Internet. Entre las pautas interpretativas que se evaluaron en la Comisión no se descartaba la posibilidad de considerar al comercio electrónico como una prestación de servicios, sin dejar de tener en cuenta el lugar dónde está ubicado el cliente, ya que no podrán ser alcanzadas por Ingresos Brutos las operaciones que se realicen con personas del exterior porque significaría exportar el impuesto.

En Marzo de 2002, la comisión Arbitral, es decir el organismo de aplicación del Convenio multilateral, da a conocer la Resolución general No. 83¹⁹⁹ en la que dando por tierra con todos los conceptos que se conocían hasta el momento en materia de operaciones entre ausentes, interpreta que en las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar.

¹⁹⁶ Causa “Piedras Negras Broadcasting Co. Vs. Commissioner “ 43 B.T.A. 297 (1941), affd, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942)

¹⁹⁷ Citado por Rafael Oliver Cuello, “Tributación del comercio electrónico” Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 1999

¹⁹⁸ Del Valle Santillán, María. “Estudian gravar el e-commerce con ingresos brutos”. El Cronista, 31/08/1999

¹⁹⁹ Resolución General No. 83 de la Comisión Arbitral. Revista Impuestos No. 7 2002 – A, página 83

El domicilio del adquirente o locatario es el elemento fundamental tenido en cuenta por la resolución de la Comisión Arbitral para asignar potestad tributaria a una jurisdicción, ya sea que se trate de un servicio profesional, la venta de bienes, el alquiler de un espacio de servidor o de honorarios por organizar subastas en Internet, sin importar el lugar de prestación de los servicios, o el lugar de entrega de los bienes.

Si el adquirente o locatario tiene más de un domicilio, se deberá tener en cuenta el lugar desde el cual se realizó el pedido.

La trascendencia de los cambios que se están produciendo, más la necesidad de evitar conflictos internos hace saludable que el tema haya sido tratado en forma integral y no solamente merced a procedimientos locales enfrentados y contrapuestos, pero consideramos que no se deberían haber utilizado fórmulas que por sencillas vayan contra los principios de aplicación del Convenio.

4.2.2) Antecedentes internacionales, el impuesto a la venta minorista

Siendo Estados Unidos un país Federal, y uno de los pocos en los que a pesar de la difusión en los últimos 30 años del Impuesto al Valor agregado en todo el mundo (en la actualidad vigente en 105 países²⁰⁰) continúan aplicando un impuesto al consumo sobre las ventas minoristas en el nivel estadual, se le presentan los mismos problemas de potestad tributaria que hemos comentado en el caso Argentino en el impuesto sobre los ingresos brutos.

El impuesto sobre las ventas minoristas grava el consumo en el lugar físico en que se produce, pero en las operaciones de comercio electrónico el consumo no se realiza en un lugar físico porque el producto puede ser bajado de Internet.

En consecuencia, la razón principal de la pérdida de recaudación en el comercio electrónico, está en la incapacidad de recaudar el impuesto por parte de un Estado a menos que el vendedor tenga una presencia física en ese Estado. Otra razón es la conversión de productos tangibles en digitales, por ejemplo un software que es sujeto al impuesto cuando es entregado en un soporte magnético, no esta gravado cuando es bajado de Internet.

Si bien el comercio electrónico representaba solo el 3% del total de las ventas minoristas en el año 2000 en los Estados Unidos, representará alrededor de un 15% en el año 2003. Por ello un reporte de la legislatura de California²⁰¹ advierte que las actividades de comercio electrónico al aumentar implicarán una pérdida muy importante de ingresos para el Estado.

Ante esa situación, hay quienes se manifiestan a favor de la desgravación en el impuesto a las ventas minoristas de las operaciones vía Internet porque la baja en la recaudación en el impuesto a las ventas minorista va a ser compensada por un aumento en la productividad que determinará que se cobre más impuesto a las ganancias, mientras que otros sostienen la gravabilidad de este tipo de operaciones cambiando la normativa.

²⁰⁰ Fenochietto, artículo citado, página 71

²⁰¹ Ibele, Mark A. "California Tax Policy and de Internet", 31/1/2000

Entre los primeros hay algunos proyectos introducidos al Congreso por el diputado John Kasich (de Ohio) y Senador John McCain (de Arizona) en favor de la eximición del impuesto a las ventas minoristas del comercio electrónico, pero son vistos con pocas posibilidades de ser aprobados.

Entre los que sostienen la gravabilidad de estas operaciones, se encuentra diversos Estados que se han unido al lobby de algunas asociaciones de vendedores minoristas, como por ejemplo California que plantea un cambio en la forma de aplicar el impuesto a las ventas minoristas del sistema de Estado de destino al de Estado de origen.

Las empresas que venden productos en forma tradicional quieren que las ventas en Internet estén sujetas a impuestos y explican que cuando un consumidor va a un negocio a consultar por un producto, luego de elegir el que resulta de su agrado resuelve comprarlo a través de la red porque de ese modo evita pagar el impuesto a las ventas²⁰².

En enero de 2000 la federación Nacional de Vendedores minoristas que representa más de 1.4 millones de establecimientos dijo que convertir a Internet en una zona libre de impuestos es un subsidio que penalizará a comerciantes así como también Estados y comunidades y agregan que Estados Unidos y los gobiernos locales van a perder alrededor de 54 millones en concepto de impuesto a las ventas dejado de pagar por los consumidores por sus compras de bienes y de servicios online²⁰³.

De la mano de la comisión asesora de comercio Electrónico (ACEC) los Estados se están moviendo en su plan para gravar el comercio electrónico²⁰⁴. El plan es crear un impuesto a la venta minorista simplificado, donde los Estados van a ir juntos para recaudar el impuesto. Las compañías van a recolectar el impuesto a cambio de incentivos de los Estados, el más importante de estos incentivos es un sistema de recolección de impuestos llamado "Zero burden" (carga cero) ya que la responsabilidad de la recolección de los impuestos es transferida a una tercera parte, que podría ser Taxware International que remitirá el impuesto directamente a los Estados.

Pero algunos piensan que el plan funcionará únicamente si el Congreso aprueba una ley que obligue a los vendedores a participar en el plan y reclaman además que es inconstitucional porque los Estados tienen prohibido por la constitución hacer alianzas con otros Estados. Los que están a favor del plan piensan que los incentivos son suficientes para atraer a los vendedores y que no es necesario que el Congreso apruebe su plan.

Mientras el Congreso no haga nada los pequeños comerciantes sin presencia física en un Estado no necesitarán preocuparse por el impuesto a la venta minorista mientras que los grandes vendedores como Amazon.com con más auditorías que los primeros deberían ir viendo el sistema "Zero burden" con buenos ojos.

²⁰² Seib, Gerald and Vandehei, Jim. "An odd coalition puts internet taxes on U.S. Agenda". The Wall Street Journal Europe, 29/6/2000

²⁰³ Nando Times: States continue to lose online sales tax. www.nua.com/surveys/index 2/10/2001

²⁰⁴ Hardesty, David. "States move on their own on tax E-Commerce", February 2, 2000

4.2.3) Conclusiones

Mucho se ha hablado en la Argentina del impuesto a los ingresos brutos, que tiene efectos regresivos al no tener en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, que es un impuesto plurifásico acumulativo que distorsiona la actividad económica al aplicarse a cada una de las etapas sin prever crédito de impuesto por lo pagado en la etapa anterior y que debe ser eliminado.

Podemos observar que lejos de su eliminación, nos hemos adelantado a uno de los países más desarrollados del planeta, en el tratamiento que se le deben dar a las operaciones de comercio electrónico en los impuestos a los consumos estadales.

4.3) EL IMPUESTO DE SELLOS

La ley de defensa del consumidor prevé el contrato electrónico no así el código civil. El proyecto argentino de Código Civil de 1998 prevé que “si la ley no designa una forma determinada para un acto jurídico, las partes pueden usar las formas que juzguen más convenientes²⁰⁵”.

Si un consumidor llama o se comunica vía e-mail con el departamento de atención al cliente de una empresa que utiliza como canal al comercio electrónico, podrá aplicarse el artículo 33 de la Ley No. 24.240 de defensa de la competencia que trata de la venta por correspondencia y otras y la define como aquella en que la propuesta se efectúa por medio postal, telecomunicaciones, electrónico o similar y la respuesta a la misma se realiza por iguales medios. Debe existir por parte del comerciante on line, una adecuada presentación de los términos y condiciones comerciales del sitio.

En las operaciones realizados vía Internet estamos en presencia de lo que la norma del impuesto de sellos conoce como contratos por correspondencia, en los que rige el llamado “sistema de la declaración”, según el cual un contrato formalizado por correspondencia epistolar se encuentra sujeto al gravamen, si se verifica cualquiera de las siguientes condiciones:

- se acepte la propuesta o el pedido formulado cuando de cualquier forma la correspondencia emitida permita la identificación de aquellos, el que se entenderá configurado con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibida por el oferente.
- los originales o copias de las propuestas, peticiones o los presupuestos aceptados con su firma por sus destinatarios.

²⁰⁵ Brizzio, Claudia. “Contratación Electrónica y Contratos Informáticos”. La Ley 9/2/2000

Es así que, a los fines fiscales, el contrato queda perfeccionado a partir del momento en que la oferta es aceptada, sin requerir que la aceptación sea enviada al oferente, apartándose así de la teoría “de la remisión” consagrada por el Código Civil en el art. 1147.

Así, se encuentra sometida al impuesto toda declaración escrita y firmada en tanto manifieste consentimiento, por constituir una exteriorización de voluntad que da relevancia jurídica al acto, en tanto resulte posible inferir el negocio jurídico que vincula a las partes²⁰⁶.

La aceptación constituye siempre un hecho posterior a la oferta, que requiere el rechazo o aceptación del destinatario, y tal aceptación debe ser expresa en tanto el impuesto de sellos reclama como hecho imponible no solamente de la existencia de los negocios, sino también que los mismos se encuentren formalizados en su integridad, y no sólo con formalización exclusiva de la oferta.

El 14 de Diciembre de 2001 se publicó en el Boletín Oficial la ley de firma digital N° 25.506 que en su artículo 1° establece como objeto el reconocer el empleo de la firma electrónica y de la firma digital y su eficacia jurídica en las condiciones establecidas en dicha ley.

La ley deberá ser reglamentada en un plazo no mayor a los 180 días de su publicación en el Boletín Oficial, invitándose a las provincias a adherirse a ella.

La firma digital se basa en el juego de un par de claves: una clave privada para firmar y una clave pública para verificar la firma. El sistema permite asegurar la identidad del firmante y que el documento no ha sufrido alteraciones desde que fuera firmado y acuerda validez al documento electrónico.

La ley introduce modificaciones sustanciales en el Código Civil y también modifica el Código Penal, para adecuar los tipos penales a la falsificación de firma electrónica y regula la infraestructura necesaria para su funcionamiento.

De este modo, las transacciones argentinas on line ya tienen un marco legal que las respalda, la ley de firma digital, la cual otorga certeza de remitente, destinatario, fecha y contenido a la documentación enviada por correo electrónico, con la misma fuerza de ley que sus equivalentes impresos en papel, pudiendo documentar la adquisición de un libro, la adquisición de un vehículo, el alquiler de una vivienda, o cualquier otro acto, siempre que el mismo no requiera la presencia física por medio de otra ley, como la escrituración de la compraventa de un inmueble, artículo 4° inciso d de la ley de firma digital.

²⁰⁶ Causa “Halliburton Argentina S.A.”, T.F.N, fallo 2° nominación, sentencia del 15/5/75. Revista Derecho Fiscal, tomo XXV, página 283. Y “Dálmine Siderca S.A.”, T.F.N., fallo 7° nominación, sentencia del 28/4/77. Revista Derecho fiscal, tomo XXVII, página 1333.

Medidas similares habían sido aprobadas por el Senado de los Estados Unidos en Octubre de 2001 y por España, Chile, Brasil, Italia, Francia y la Unión Europea donde la firma digital ya estaba reglamentada²⁰⁷.

Con la redacción actual de los códigos fiscales de las respectivas provincias y, de acuerdo a lo dispuesto en la ley de coparticipación Federal en materia de impuesto de sellos, las operaciones vía Internet con contratos que se pueden completar por vía electrónica y pueden ser firmados en forma “digital” o “electrónica” no están alcanzadas por el impuesto de sellos debido a que la norma no grava esas formas de aceptación de las ofertas realizadas por correspondencia.

Cualquier modificación en el código fiscal deberá tener en cuenta la importancia del requisito instrumental en el impuesto de sellos, que reconoce su origen en la ley y que condiciona la existencia del hecho imponible a exteriorizaciones formales, sin las cuales no se manifiesta la obligación impositiva, siendo uno de los elementos necesarios para la existencia de un instrumento, como sostiene Soler²⁰⁸, la firma de las partes.

²⁰⁷ Gardón Canella, Mónica “La puerta de entrada a los negocios virtuales”. Suplemento No. 16 IT busines de El Cronista, 11/7/2000

²⁰⁸ Soler, Osvaldo H. y asociados “El impuesto de sellos”. Ediciones Macchi. 1988, página 23 y ss.

BIBLIOGRAFIA

Adonnino, Pietro. "La organización Estable y el Comercio Electrónico". 8vo. Congreso Tributario, tomo I, C.P.C.E.C.F.

Amoros, Miguel. "Crisis del concepto de establecimiento permanente: las nuevas fórmulas de ordenación jurídica de los negocios internacionales y el comercio electrónico". 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F.

Asociación Española de Comercio Electrónico (AECE). Aspectos fiscales del comercio electrónico, propuesta de regulación. Infoleg.econ.gov.ar

Australian tax office's report. <http://law.ato.gov.au>

Australian tax office's taxation ruling, paragraphs 28 to 33. <http://law.ato.gov.au>

Balzarotti, Guillermo. "El concepto de empresa. Una contribución para definirlo". Revista Derecho fiscal, tomo XXXII

Brizzio, Claudia. "Contratación Electrónica y Contratos Informáticos". La Ley 9/2/2000

Carmini, Stefano y Mainardi. "Elementi di diritto tributario comunitario". Editorial Cedam, Padova, 1996

Catinot, Silvia. "Operaciones de comercio electrónico. La calificación de las rentas en el modelo de convenio de OCDE en la era digital". 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F.

Corabi, Giampaolo "Evasión fiscal internacional y evolución de las tecnologías: el desafío del comercio electrónico y las contradicciones del derecho tributario internacional" Revista Impuestos, 1999

Corabi, Giampaolo. "La calificación jurídica de la renta producida por el comercio electrónico". Revista Impuestos No. 11, Junio 2002

Correa, Carlos y otros. Derecho Informático, Ediciones Depalma, 1994

Chamatrópulo, Miguel A. "Exportaciones de servicios. Comisiones por representación". Doctrina Tributaria Errepar No. 235, Octubre 1999, Tomo XX, Pág. 545

De Wit, Guido. "The European Comisión wants to tax content sold by foreign firms on the Web". Revista Time, 19/6/2000

Del Valle Santillán, María. "Estudian gravar el e-commerce con ingresos brutos". El Cronista, 31/08/1999

Department of Treasury Office. "Select tax policy of global electronic commerce". Estados Unidos 1996.

Díaz, Vicente O. "Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico". Revista Impuestos, Enero 2000

Díaz, Vicente Oscar. "La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el impuesto al valor agregado". Revista Impuestos, 1991 A, tomo XLIX, Pág. 19

Diaz, Vicente Oscar. "El IVA sobre los servicios. El principio de territorialidad". Revista Impuestos, 1992 A, Tomo L

Fenochietto, Ricardo y otros. "Algunas consideraciones sobre la situación del IVA en el mundo y sus nuevas tendencias". Revista Impuestos, 1999 V, Tomo LVII

Fernandez, Sandy. "América latina se conecta". Revista Time No. 13, 3/2000

Figueroa, Antonio Hugo. "El tratamiento de dividendos, intereses, regalías y de las demás rentas de los establecimientos permanentes en los convenios de doble imposición. La reformulación del concepto a los efectos del cibercomercio. Implicancias en la legislación Argentina y su comparación con la legislación internacional". 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F.

Figueroa, Antonio Hugo. "Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison". Seminario de la International Fiscal Association (IFA), Estocolmo, Suecia 1990

Fonrouge, Carlos M. "Derecho financiero", tomo I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965

Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. "Impuesto a las Ganancias". Editorial Depalma

Gardón Canella, Mónica "La puerta de entrada a los negocios virtuales". Suplemento No. 16 IT busines de El Cronista, 11/7/2000

García Vizcaíno, Catalina "Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas". Editorial Depalma, pág. 203.

Garrido y Zago. "Contratos civiles y comerciales", Tomo II

Germain, Pablo y Bellone, Mariano. "Tributación en el comercio electrónico". La Ley, Año LXIV No. 117, 21/6/2000

Ghenadenik, Mariela. "El software ve a Montevideo como opción frente a la crisis". Diario El Cronista, suplemento IT-business, 25/09/2001

Goldstein, Mabel. Derecho de autor, Ediciones La Rocca, 1995

Gotlib, Gabriel. "Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte I. Los distintos tipos de ingresos". Periódico Económico Tributario No.229 - 2001

Gotlib, Gabriel. "Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte II. El concepto de establecimiento permanente. Precios de transferencia. Aplicaciones prácticas en el contexto argentino", Periódico Económico Tributario No.230 - 2001

Gotlib, Gabriel. Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de software, Errepar, Doctrina Tributaria, Julio 1985

Gotlib, Gabriel. Asesoramiento técnico prestado desde el exterior: beneficios de los tratados para evitar la doble imposición. Revista Impuestos LIV T°A

Graff, James. "Brussels Decrees an E-VAT". Revista Time, 19/6/2000

Hardesty, David. "States move on their own on tax E-Commerce", February 2, 2000

Hersgberger, D. Roy & Siegel, Michael A. "Services, know-how create withholding dilemmas under U.S. Mexico Treaty". The journal of International Taxation, Agosto 1995

- Horner, Frances y Owens, Jeffrey. Tax and the Web: new technology, old problems, 1996 International Bureau of Fiscal Documentation
- Huston J. And Williams L. "Permanent Establishments – a planning primer". Ed. Kluwer, Deventer, 1993
- Ibele, Mark A. "California Tax Policy and de Internet", 31/1/2000
- Iglesias, Hernán. "Las puntocom locales empiezan a repatriar sus páginas de Internet". El cronista, 27/2/2002
- Kaplan, Hugo Enrique. "Valor agregado frente a la reforma tributaria". Novedades fiscales, Diario Ámbito Financiero del 21/12/1998
- Kaplan, Hugo. La imposición del ingreso derivado de la provisión de tecnología, trabajo presentado en el LI congreso anual de Nueva Delhi (India), 19 al 24 de Octubre de 1997
- Karschenboim, Rubén. La propiedad intelectual y el impuesto a las ganancias, Doctrina Tributaria T. II
- Keen, M y Smith, S. "The future of the Value Added Tax in the European Union". Economic Policy, 10/1996
- Laquidara, José Luis. "Se cuaduplican quejas por comercio en la Web". Diario Ambito Financiero, 26/11/2001
- Lypsic, Delia. "Derechos de autor y derechos conexos". Editorial Zavalía, 1993
- Mc Donell, Stella y Amigo, Rubén. "El impuesto al valor agregado y las prestaciones internacionales de servicios". Boletín DGI No. 464
- McEwan y Rivas Roberto. "Jurisdicción tributaria y sus implicancias frente al comercio electrónico". 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F.
- McEwan, Juan P. "Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino". Periódico Económico Tributario, 27/3/00
- McEwan, Juan P. Y otros. El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, La Ley, 2000
- McEwan, Juan P. "El régimen tributario frente al fenómeno llamado internet". Diario Ámbito Financiero, Novedades Fiscales, 13/3/2000
- Malherbe, Jacques. "Comercio electrónico y establecimiento permanente". 8vo. Congreso Tributario, Tomo I, C.P.C.E.C.F.
- Martin, Julián. "Asesoramiento proveniente del exterior: efectos impositivos". Revista Impuestos, T° 1995-b
- Mcgirk, Tim. "Los peces grandes y pequeños de la red". Revista Time No. 13, 3/2000
- Ministerio de Economía. Comercio Electrónico y comercio exterior. <http://www.mecon.gov.ar/comercio>
- Noceti, Alberto. "Software". Doctrina Tributaria Errepar, Mayo de 1999
- Nuñez, Adriana. "Políticas impositivas para el comercio electrónico en internet". Periódico Económico Tributario No. 167, año 1998
- OCDE. Conferencia Ministerial. "Un mundo sin fronteras - Consagrando el Potencial del Comercio Electrónico". Ottawa, Canadá. 1998

OCDE. Propuesta de modificaciones al comentario al art. 5 publicada en octubre de 1999. Working party No. 1

OCDE - Working party No. 9 on consumption taxes. "Consumption tax aspects of electronic commerce" February 2001

OCDE Tehcnical Advisory Group (TAG). "Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce", Annex 2, 1/2/2001

OMC (Organización mundial del comercio). "Declaración sobre Comercio Electrónico Global", aprobada en la 2da. Conferencia Ministerial, Ginebra, 1998

OMPI (Organización Mundial para la Propiedad Intelectual), reunión de abril de 1984

OMPI. "Glosario del Derecho de Autor y Derechos Conexos". Ginebra, Suiza, 1980

Plazas Vega, Mauricio. "El impuesto sobre el valor agregado". Editorial Temis, Bogotá 1998

Rajmilovich, Darío M. El software: su tratamiento en el impuesto a las ganancias. Boletín AAEF 3/98

Raimondi y Atchbahian. "Impuesto a las ganancias", Edic. Contabilidad Moderna S.A.

Reig, Enrique Jorge "Impuesto a las ganancias", 9na. Edición, Ediciones Macchi, Bs. As. , 1996

Rivas, Roberto. "Costos incurridos en el desarrollo de un web site". Periódico Económico Tributario 12/2/2001

Rivas, Roberto. "Las rentas pasivas frente al comercio electrónico offshore". Novedades fiscales, Diario Ambito Financiero, 27/8/2001

Rohwer, Jim. "Internet revoluciona a Japón". Revista Fortune Americas, suplemento especial, 17/2/2000

Sanchez, Hilario. "Las regalías y el asesoramiento técnico prestado desde el exterior". Boletín DGI, Setiembre de 1968

Satanowsky, Isidro. "Derecho intelectual". T. I, Editorial Tipográfica Editora Argentina, 1954, Pág. 273

Schwartzman, Daniel Mario. "Derechos de autor y software ante el impuesto a las ganancias". Revista derecho tributario, Tomo III

Schwartzman, Daniel Mario. "Impuesto al valor agregado. Servicios internacionales. Importación y exportación. Lugar de utilización". Revista Doctrina Tributaria, Errepar 5/2000

Seib, Gerald and Vandehei, Jim. "An odd coalition puts internet taxes on U.S. Agenda". The Wall Street Journal Europe, 29/6/2000

Skar Arvid A. "Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation 13, Kluwer, Deventer, 1991

Skar, Arvid Aage. "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. Intertax, volume 28, Mayo 2000, Kluwer

Soler, Osvaldo H. y asociados "El impuesto de sellos", Ediciones Macchi. 1988

Valdés Costa, Ramón. "Estudios de Derecho Tributario Internacional". Montevideo, Uruguay 1978

Vicchi, Juan Carlos. "El asesoramiento técnico prestado desde el exterior". Revista La Información, T.LVIII

Voguel, Klaus. On Double Taxation Conventions. Kluwer. Deventer, The Netherlands. 1991

Yemma, Juan. "Software: su tratamiento fiscal". Doctrina Tributaria Errepar, Julio/96

Yemma, Juan C. "Software; Nuevos elementos de juicio". Doctrina Tributaria Errepar, Enero 1998

Yemma, Juan C. "Las transferencias por tecnología". Revista Doctrina Tributaria Errepar, T° XX