



**Trabajo de  
Investigación Final**

**Carrera: Contador Público**

# **Aspectos Tributarios de los Negocios de Streaming en Argentina**

**Docente:**

Rodríguez, Jorge Luis

**Alumnos:**

Alen Freire, Martín

Danko, Leandro Ezequiel

Fiamingo, Mara Lucila

Marasso Tobar, Demian Mario Alejandro

---

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 06 de diciembre de 2016

## Resumen Ejecutivo

El presente trabajo de investigación es de carácter descriptivo-exploratorio y, para llevarlo a cabo, se utilizaron herramientas tanto cualitativas como cuantitativas a fin de analizar los aspectos tributarios de los negocios de streaming en la Argentina. Dichas herramientas fueron entrevistas con expertos en el tema, análisis de los casos Netflix y Spotify, y relevamiento y análisis de documentos e investigaciones publicados por reconocidas organizaciones internacionales.

Los resultados concluyen en que resulta necesaria una reforma normativa, pues nuestra legislación actual impositiva no constituye un marco legal acorde para gravar las operaciones provenientes de los negocios de streaming. De todos modos, esto no sólo sucede en Argentina, sino que representa un desafío para todos los países a nivel mundial.

La economía digital y los vacíos fiscales y jurídicos que de ella derivan requieren de soluciones armonizadas internacionalmente. Esto sólo es posible de suceder en el largo plazo y en la medida en que los Estados adopten principios y medidas tributarias comunes. Sin embargo, resulta necesario que se tomen medidas unilaterales en el corto plazo que permitan a los distintos países comenzar a recaudar fondos por la mayor actividad económica que se desarrolla en sus jurisdicciones producto de la evolución invariable de las tecnologías de información y comunicación y que, por la ausencia de normas y reglas claras, representan en un costo de oportunidad significativo y en pérdidas fiscales.

## Palabras Clave

**- Streaming - Economía Digital - Tributación Internacional - Impuestos - Responsable Sustituto - Precios de Transferencia - Establecimiento Permanente - OCDE - Doble Imposición - Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPs)**

## Contenido

<b>1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA .....</b>	<b>1</b>
1.1. Planteo de la Problemática.....	1
1.2. Interrogantes .....	3
1.3. Objetivos de Trabajo .....	3
1.3.1. Objetivo General.....	3
1.3.2. Objetivos Específicos .....	3
<b>2. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>4</b>
2.1. Los Negocios de Streaming.....	4
2.1.1. Antecedentes: El Comercio Electrónico. Definición.....	4
2.1.2. Conceptualización y Descripción de Streaming .....	5
2.1.3. Descripción del Modelo de Negocios y Principales Características .....	6
2.1.4. El Caso Netflix .....	7
2.1.5. El Caso Spotify .....	8
2.1.6. Antecedentes y Tendencias del Streaming en Argentina .....	9
2.2. La Contratación Electrónica.....	10
2.2.1. Definición y Marco Jurídico.....	10
2.2.2. Elementos de los Contratos Celebrados por Medios Electrónicos .....	12
2.2.2.1. El Objeto.....	12
2.2.2.2. La Oferta .....	13
2.2.2.3. La Aceptación.....	13
2.2.2.4. El Consentimiento .....	14
2.2.2.5. La Forma y Prueba.....	14
2.2.3. Medios de Pago.....	15
2.3. Nociones Básicas en Materia Tributaria .....	16
2.3.1. El Sistema Tributario Argentino. Organización Jurídica .....	18
2.3.2. Principios Tributarios .....	19
2.3.3. Estructura de Recaudación y Presión Tributaria .....	21
2.3.4. Impuestos sobre la Renta y el Consumo .....	21
2.3.4.1. El Impuesto a las Ganancias .....	22
2.3.4.2. El Impuesto al Valor Agregado .....	24
2.3.4.3. El Impuesto a los Ingresos Brutos .....	26
2.3.5. Régimen Nacional de Promoción de la Industria del Software .....	27
2.3.6. Polos Tecnológicos Provinciales.....	28
2.4. Gravabilidad de las Operaciones de Streaming.....	29
2.4.1. Descripción de la Problemática.....	29
2.4.2. La Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPs).....	31
2.4.2.1. Introducción.....	31
2.4.2.2. Plan de Acción BEPs.....	32
2.4.2.3. Prácticas Elusivas según la OCDE en el Marco BEPs.....	36
2.4.3. Establecimiento Permanente: Conceptualización y Existencia .....	38
2.4.4. Responsable Sustituto.....	40
2.4.5. Precios de Transferencia.....	42
2.4.6. Doble Imposición: Definición y Convenios para Evitarla .....	43

2.4.7. Modelos Tributarios de Gravabilidad del E-Commerce .....	45
2.4.7.1. Modelos de Reforma a los Impuestos Existentes .....	45
2.4.7.2. Modelos de Creación de Nuevos Impuestos.....	47
<b>3. HIPÓTESIS.....</b>	<b>48</b>
<b>4. INVESTIGACIÓN Y ANÁLISIS DE CAMPO.....</b>	<b>48</b>
4.1. Metodología de la Investigación y Herramientas a Utilizar.....	48
4.2. Análisis de Campo.....	48
4.2.1. Análisis de Documentos y Legislación Vigente. ....	48
4.2.1.1. Streaming en el Ámbito del Impuesto a las Ganancias .....	48
4.2.1.2. Streaming en el Ámbito del Impuesto al Valor Agregado .....	52
4.2.1.3. Streaming en el Ámbito del Impuesto a los Ingresos Brutos .....	53
4.2.2. Opinión de Expertos .....	53
4.2.3. Análisis de Propuestas para la Legislación Tributaria Argentina. ....	55
<b>5. RESOLUCIÓN DE INTERROGANTES.....</b>	<b>56</b>
<b>6. CONCLUSIONES .....</b>	<b>58</b>
<b>7. BIBLIOGRAFÍA BÁSICA.....</b>	<b>60</b>
<b>8. ANEXOS.....</b>	<b>63</b>
8.1. Entrevista Personal con Milton González Malla .....	63
8.2. Cuestionario On-Line a Carlos Casanovas.....	67

## 1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

### 1.1. Planteo de la Problemática

Las telecomunicaciones han aportado dinamismo al desarrollo del comercio al mismo tiempo de su nacimiento. Tal es así que las diversas innovaciones en materia de comunicación se han sucedido a lo largo del tiempo, posibilitando la creación de relaciones comerciales cada vez más eficaces.

Con el auge de Internet y la aparición del denominado “comercio electrónico”, el mundo de los negocios ha evolucionado al punto de alcanzar niveles de globalización económica inigualables e insospechados. Si bien es cierto que la globalización no es un fenómeno nuevo, el ritmo de integración de las economías y los mercados a nivel mundial ha aumentado significativamente en los últimos años. Hoy en día, ya no es novedad que la globalización y las llamadas “nuevas tecnologías” han cambiado radicalmente la forma operar y realizar transacciones. Más aún, no se puede negar su irreversibilidad.

La “nueva” economía digital surge de la convergencia de distintas industrias que trabajaban y se desarrollaban en forma independiente: la informática, las comunicaciones y los contenidos. Esta convergencia ha dado lugar a la nueva industria multimedia.

Una de las características primordiales de esta nueva economía es la digitalización. Tal es así que la economía digital permite que algunos productos ya no deban ser empaquetados, embalados y distribuidos a través de los medios convencionales, como es el caso de software, noticias, música y video, entre otros. Actualmente, existe una gran diversidad de productos y servicios que son distribuidos directamente a través de Internet. Debido a ello, distintos sectores de diferentes industrias han cambiado la forma de llevar a cabo sus negocios, obteniendo importantes beneficios por el desarrollo de productos y servicios digitales.

En este sentido, el streaming -en sus diferentes versiones- se convirtió en una de las grandes adopciones tecnológicas por parte de los consumidores durante los últimos años; causando un importante cambio en las formas de creación, distribución y consumo de contenidos debido a su fácil difusión por las plataformas on-line que existen actualmente.

En nuestro país, esto no fue la excepción y ya son múltiples las aplicaciones que se encuentran disponibles. Sin embargo, el desembarco de este tipo de operaciones que, en su gran mayoría, provienen de empresas extranjeras no radicadas en la Argentina, nos hace cuestionarnos sobre la complejidad y la eficacia del régimen tributario nacional.

A medida que la economía se ha ido integrado a nivel mundial, también lo han hecho las empresas. Sin embargo, en un mundo cada vez más interconectado, la evolución de las leyes fiscales nacionales no ha seguido el mismo ritmo que el desarrollo de las empresas globales o de la economía digital; abriendo brechas que pueden ser explotadas para generar la doble no imposición socavando así la imparcialidad e integridad de los sistemas tributarios.

La economía digital se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos, por la adopción de modelos comerciales que aprovechan las ventajas generadas por los servicios gratuitos y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todas estas características plantean cuestiones clave sobre cómo relacionar la economía digital con los conceptos de “fuente” y “residencia” para la caracterización de los ingresos a los fines impositivos.

Teniendo en consideración que, en la actualidad, la presencia física no es más indispensable para poder llevar adelante una actividad comercial y que los criterios tradicionales de vinculación entre los sujetos y los hechos imposables son el de territorialidad y el de residencia, las dificultades mencionadas se originan -en su mayoría- por tratarse de operaciones “cross border”, es decir, operaciones extrafronterizas.

Estos fenómenos han creado oportunidades para que muchas compañías multinacionales minimicen significativamente su carga tributaria, construyendo estrategias de planificación fiscal que les permitan aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias existentes entre los diferentes sistemas fiscales. De esta manera, muchos gobiernos se ven perjudicados ya que los impuestos constituyen un elemento fundamental en la promoción del desarrollo sostenible de los distintos países.

En este sentido, el desafío más importante que al respecto se les presenta a las distintas Administraciones Tributarias radica, fundamentalmente, en impedir que estas nuevas formas de operar y hacer negocios socaven o erosionen la capacidad de los gobiernos para recaudar ingresos públicos vía tributación.

Por lo tanto, la complejidad que trae consigo este tipo de operaciones requiere del análisis y de la implementación de soluciones globales que resuelvan, entre otros, los siguientes temas: i) la identificación del sujeto involucrado en la transacción; ii) la determinación de los objetos de gravámenes vigentes; iii) el control de la renta o de la transacción; iv) la determinación de la jurisdicción fiscal competente y v) la clasificación de las rentas (Fernández)<sup>1</sup>

Tal es así que, actualmente, dentro de los debates de fiscalidad internacional, las temáticas prioritarias incluyen: la limitación de la erosión de la base imponible tributaria, la prevención del abuso de los tratados fiscales y las medidas para evitar la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente y los precios de transferencia.

En resumen, y en lo que respecta al análisis de la situación local, las características de este nuevo tipo de actividades comerciales son un reto para el sistema tributario actual, la fiscalidad de la imposición directa y la gestión de la administración tributaria argentina. Tal es así, que nos obliga a cuestionarnos cómo aplican los principios que rigen en materia tributaria a esta nueva forma de hacer negocios.

Mediante la investigación, estudio y entendimiento tanto de los aspectos clave de los negocios de streaming como de la legislación y administración tributaria argentina, la finalidad del presente trabajo es dar respuesta a los interrogantes mencionados a modo de inferir si el sistema tributario actual es vulnerable y deficiente de cara a este tipo de modelos de negocio y establecer recomendaciones para nuestra legislación.

---

<sup>1</sup> Fernández, F. M. (2010). *Comercio electrónico. Implicancias impositivas y aduaneras*. Buenos Aires, Argentina: FACPCE.

## 1.2. Interrogantes

*¿Constituye la legislación tributaria actual un marco legal acorde para gravar las operaciones de streaming en la República Argentina?*

- ¿Cómo se aplican los principios tributarios que rigen en la Argentina a las operaciones que surgen de los negocios de streaming?
- ¿El marco normativo vigente sólo resulta aplicable para el caso en que las empresas proveedoras de contenido streaming se encuentren radicadas en la Argentina?
- ¿Los negocios de streaming dan lugar a la doble imposición internacional?
- ¿Corresponde considerar como “beneficiarios del exterior” a las empresas de streaming que realicen transacciones en nuestro país por no estar radicadas en él? En caso afirmativo, ¿quién debería actuar como agente de retención?
- ¿Están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado este tipo de operaciones? ¿Y por el impuesto a los Ingresos Brutos?
- ¿Dónde resulta conveniente instalar una empresa proveedora de servicios de streaming en la Argentina?

## 1.3. Objetivos de Trabajo

### 1.3.1. Objetivo General

- Analizar la aplicación de la legislación tributaria argentina para operaciones de streaming realizadas desde y hacia el territorio de la nación.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Analizar si los principios tributarios que rigen en nuestro país en materia impositiva son respetados al aplicar la normativa vigente a operaciones de streaming.
- Determinar los aspectos tributarios que conciernen a las empresas que comercializan contenidos streaming en la Argentina (residentes y no residentes).
- Describir posiciones doctrinarias nacionales e internacionales respecto de la problemática que implica la tributación de los negocios de streaming.
- Analizar el tratamiento tributario actual de las operaciones de streaming en la legislación argentina en el ámbito del Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Describir propuestas de recomendación para nuestra legislación referidas a la recaudación y fiscalización de los tributos relacionados con las operaciones de streaming.

## 2. MARCO TEÓRICO

Con el objetivo de establecer una mejor comprensión del tema elegido para abordar el presente trabajo de investigación, el diseño del marco teórico que se desarrolla a continuación está orientado a brindar una descripción acerca de los conceptos relacionados tanto a los negocios de streaming como a los aspectos tributarios relacionados con éstos.

### 2.1. Los Negocios de Streaming

#### 2.1.1. Antecedentes: El Comercio Electrónico. Definición

A través de los años, han surgido diferentes formas de comercializar. En concreto, en lo que atañe al ámbito del comercio electrónico, podemos afirmar que en sus orígenes no existía el “comercio electrónico” como lo conocemos en la actualidad pues también ha evolucionado, se ha ido reinventado a sí mismo y aún lo continúa haciendo.

El comercio electrónico puede definirse, sencillamente, como el uso de Internet para hacer negocios. Dicho de otro modo, al comercio electrónico le importan las transacciones de carácter comercial habilitadas de manera digital que se llevan a cabo entre las empresas y los individuos. Estas transacciones comerciales implican el intercambio de valores entre los límites organizacionales o individuales, a cambio de productos y/o servicios. El “intercambio de valores” resulta importante para la comprensión de los límites del comercio electrónico; pues sin dicho intercambio no existe actividad comercial (Laudon y Traver, 2009)<sup>2</sup>

Asimismo, según Doenberg y Hinnekens (2002)<sup>3</sup> el comercio electrónico refiere a la moderna utilización de computadoras para el desarrollo del comercio, satisfaciendo las necesidades de las organizaciones y los clientes, para proveer una eficiente distribución de bienes y servicios. Más aún, el comercio electrónico aporta nuevos horizontes a las diversas actividades asociadas al comercio, como ser: el intercambio de información entre las empresas y/o dentro de las mismas, la transferencia electrónica de fondos y la utilización de la red para la comunicación con clientes actuales y potenciales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>4</sup> establece que “el comercio electrónico se refiere generalmente a todas las formas de transacciones que involucran a individuos y organizaciones, y están basadas en procesos electrónicos y transmisión de datos, incluyendo texto, sonido e imágenes”

Por su parte, la Dra. Fernández, Fernanda Mabel (2010)<sup>5</sup> señala que la doctrina argentina considera al comercio electrónico inmerso en un concepto más amplio, considerándolo como un “sistema global” que, utilizando redes informáticas, permite la creación de un mercado electrónico en el que tienen lugar todas las operaciones necesarias para concretar

---

<sup>2</sup> Laudon, K. C. y Traver, C. G. (2009). *E-Commerce. Negocios, Tecnología y Sociedad* (4a. ed.). Naucalpan de Juárez, Estado de México: Pearson Educación.

<sup>3</sup> Doenberg, R. L. y Hinnekens, Luc. (1999). *Electronic Commerce and International Taxation*. La Haya, Holanda: International Fiscal Association, Kluwer Law International.

<sup>4</sup> OCDE. (2001). *Electronic Commerce. Opportunities and Challenges for Governmet*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.oecd.org/development/electroniccommerce.htm](http://www.oecd.org/development/electroniccommerce.htm)

<sup>5</sup> Fernández, F. M. (2010). *Comercio Electrónico. Implicancias Impositivas y Aduaneras*. (1a. ed.). Buenos Aires, Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).



actividades de compra-venta. Esta concepción incluye, a su vez, otros aspectos comerciales de carácter accesorio, como ser: negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos y servicios de apoyo (tales como: aranceles, seguros, transportes, etc.), entre otros. Todo ello mediante la utilización de canales electrónicos que permiten aseverar condiciones de seguridad y confidencialidad.

En síntesis, lo significativo en materia de comercio electrónico es tener en consideración que el “mercado” se extiende más allá de los límites tradicionales y se elimina de una ubicación temporal y geográfica. La tecnología de Internet está disponible en todas partes y en cualquier momento, dando lugar a que las transacciones comerciales se desarrollen de igual manera. Más aún, la tecnología se extiende más allá de los límites transfronterizos habilitándose así el comercio a través de los límites culturales y nacionales.

Hoy en día, los ininterrumpidos avances tecnológicos, especialmente en el campo de la informática y las telecomunicaciones, han hecho evolucionar al comercio electrónico tradicional al ámbito de la producción y distribución de contenidos. En este sentido, la industria del streaming se ha convertido en la esfera de mayor innovación tecnológica en materia de contenidos multimedia para las industrias del cine, la televisión y la música.

### 2.1.2. Conceptualización y Descripción de Streaming

El acelerado proceso de convergencia digital que ocurre en el sector “info-comunicacional” a escala mundial, ha dado lugar a una mutación en los medios tradicionales de comunicación hacia la conformación de un entorno digital de dispositivos tecnológicos caracterizados como “nuevos medios” que facilitan la proximidad de los usuarios entre sí, mediados por interacciones a través de las redes y dispositivos digitales de última generación (Sosa, 2008)<sup>6</sup>

En este proceso de convergencia, los medios analógicos utilizados comúnmente para la reproducción y consumo de contenidos están llegando a su ocaso o, al menos, a su pronta desconexión global en tanto los medios digitales comienzan a integrarse a los hábitos de consumo de los usuarios. Los medios electrónicos y de reproducción tradicionales se caracterizan por la escasa o nula posibilidad de interacción con los usuarios de los mismos. Sin embargo, en la actualidad, la producción de contenido digital está siendo apropiada también por los propios consumidores ante la disponibilidad de software y hardware de captura, edición y reproducción de diversos contenidos multimedia. La principal cualidad de los nuevos medios, entonces, recae en su capacidad de interacción y conectividad.

Por lo tanto, los nuevos medios pueden definirse “por lo que hacen” más que “por lo que son” (Sosa, 2008). En este sentido, Roberto Igarza (2008)<sup>7</sup> define a los nuevos medios como “las nuevas formas culturales que dependen de una computadora para su distribución, representación y uso interactivo”

Para alcanzar una mejor comprensión respecto de los cambios mencionados, resulta importante distinguir entre dos posibles modos de distribución de contenido multimedia a través de la red: “download”, por un lado, y “streaming”, por otro. El primero de estos responde al medio más común y conocido, por medio del cual la reproducción del contenido sólo resulta posible previa descarga y almacenamiento del mismo. Por lo tanto, este medio

---

<sup>6</sup> Sosa, G. L. (2008, septiembre). *Los Nuevos Medios en la Era Digital. Convergencias e Industrias de Streaming*. Ponencia presentada en el 10° Congreso REDCOM, Salta, Argentina.

<sup>7</sup> Igarza, R. (2008). *Nuevos Medios. Estrategias de Convergencia*. Buenos Aires, Argentina: La Cruja.

requiere “esperar” a que el contenido multimedia se transfiera completamente para poder ser consumirlo a posteriori. La tecnología streaming, en cambio, permite que el contenido fluya de forma continua, sin interrupciones, en el mismo momento en el que es consumido por los usuarios. Esencialmente, consumir contenidos vía streaming significa poder acceder a los mismos antes de que se hayan descargado por completo.

“Por definición, el streaming consiste básicamente en la compresión de datos y distribución de contenidos multimedia (audio y video) por flujo continuo y de reproducción en tiempo real hacia la PC del usuario” (Sosa, 2008).

“Pero el streaming no se limita sólo a la reproducción de contenidos. Una de las posibilidades más interesantes que se nos ofrece es el live-streaming o consumo y publicación de contenidos en directo; donde una de las partes, o todas ellas, emiten contenidos que acaban de ser grabados para que puedan consumirse de la misma forma. Todo ello con muy poco tiempo de retardo, dependiendo -por supuesto- de factores como la velocidad de conexión, pero definitivamente en directo” (“Historia del Software. Música y vídeo en streaming”, 2012).

En la actualidad, la industria del streaming ha reconvertido estratégicamente el sector audiovisual a escala global, siendo las industrias de la televisión, del cine y de la música las de mayor innovación e impacto en los nuevos modos de producción de bienes y servicios digitales y distribución de contenidos multimedia.

### 2.1.3. Descripción del Modelo de Negocios y Principales Características

Existen muchos modelos de negocios asociados al comercio electrónico y, de forma inherente a la evolución de éste, se están inventando más cada día.

En un primer lugar, según la forma en la que se efectúe el intercambio, éste puede considerarse: directo o indirecto. Por su parte, el comercio electrónico “directo” es aquel que se desarrolla en su totalidad de forma “on-line”; es decir, que tanto el pedido como el pago y el envío de los bienes -intangibles, por defecto- y/o servicios se produce por medio de la transferencia de datos a través de Internet. En contraposición, el comercio electrónico “indirecto” consiste en adquirir mediante el uso de plataformas tecnológicas bienes tangibles, los que luego necesitan ser enviados físicamente mediante la utilización de los canales tradicionales de distribución (Petursi, 2006)

Una segunda clasificación puede establecerse según las partes intervinientes y el vínculo comercial que entre ellas se establezca. Así, los principales modelos de negocio resultan los siguientes: (i) de Negocio a Consumidor (B2C); (ii) de Negocio a Negocio (B2B); (iii) de Consumidor a Consumidor (C2C) y (iv) de Igual a Igual (P2P) (Laudon y Traver, 2009)

Por lo expuesto, y en lo que concierne al presente trabajo, podríamos determinar que el tipo de modelo de negocios de e-commerce que tiende a desarrollarse en las industrias de streaming es de tipo B2C directo. Las empresas que desarrollan este tipo de modelos de negocio se denominan, a su vez, “proveedores de contenido”. Los proveedores de contenido distribuyen información, como video digital, música, fotografías, texto y arte a través de Internet (Laudon y Traver, 2009).

Este tipo de modelo de negocios puede, a su vez, presentar diferencias según el tipo de modelo de ingresos que las empresas que los desarrollen decidan llevar a cabo. En este sentido existen, por un lado, compañías que perciben ingresos mediante el cobro de una cuota de suscripción a los consumidores/usuarios y, por otra parte, proveedores de “contenido gratuito” que ganan dinero de otras formas (por ejemplo, a través de publicidad). Sin embargo, es cierto que cada vez más dicho “contenido gratuito” se encuentra limitado, contraponiéndose al contenido “premium” al que se accede mediante el pago de una cuota.

Independientemente de los distintos modelos de negocio que tengan lugar a desarrollarse en el ámbito de la industria del streaming, todos ellos presentan ciertas características comunes que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal entre las que se incluyen: (i) la desmaterialización de los bienes que se transfieren, (ii) la despersonalización de las partes intervinientes en cada operación y (iii) la deslocalización de las transacciones que se llevan a cabo (OCDE, 2014)<sup>8</sup>

#### 2.1.4. El Caso Netflix

Netflix, Inc. es la red de televisión por Internet líder a nivel mundial, con más de setenta y cinco millones de miembros en más de ciento noventa países. Es una empresa estadounidense de entretenimiento que proporciona, mediante el cobro de una tarifa plana mensual, servicio de streaming multimedia bajo demanda incluyendo la reproducción de películas, series originales, documentales y largometrajes. Los usuarios de Netflix pueden acceder como quieran, en cualquier momento y en cualquier lugar a dicho servicio mediante cualquier pantalla conectada a Internet. Además, en los Estados Unidos los clientes pueden obtener también el contenido solicitado en DVDs, los que son entregados en sus respectivos domicilios (Netflix, 2015)<sup>9</sup>

La empresa fue fundada en 1997 y tiene su sede en California, Estados Unidos. En sus orígenes fue creada por R. Hastings y M. Randolph como un videoclub con una plataforma de video vía on-line, y hacia el año 1999 comenzó la provisión de sus servicios mediante el modelo de suscripción mensual. Para el año 2009, Netflix estaba ofreciendo una colección de 100.000 títulos en DVD y había superado los diez millones de suscriptores. La compañía comenzó a ofrecer sus servicios de streaming en el mercado internacional en septiembre de 2010, iniciándose en Canadá (2010)<sup>10</sup>

Después del lanzamiento de streaming de películas y series en Estados Unidos y Canadá en 2007 y 2010 respectivamente, Netflix, decidió extender el servicio en toda América Latina. (Tomoyose, 2011)<sup>11</sup> Así, llega a la Argentina el 7 de septiembre de 2011 (2011)<sup>12</sup> Desde ese entonces a la fecha se ha ido expandiendo intermitentemente proporcionando su servicio alrededor del mundo.

---

<sup>8</sup> OCDE. (2014). *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo Abordar los Desafíos Fiscales de la Economía Digital*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org)

<sup>9</sup> Netflix, Inc. (2015). *Annual Report*. Recuperado el 14 de noviembre de 2016, de [ir.netflix.com/annuals.cfm](http://ir.netflix.com/annuals.cfm)

<sup>10</sup> Netflix stumbles as it launches in Canada. (2010, 22 de septiembre). *Thestar.com*. Recuperado el 14 de noviembre de 2016, de [www.thestar.com/entertainment](http://www.thestar.com/entertainment)

<sup>11</sup> Tomoyose, G. (2011, 08 de septiembre). *Diez claves sobre el servicio de Netflix en Argentina*. Recuperado el 14 de noviembre de 2016, de [www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar)

<sup>12</sup> Netflix llega a la Argentina. (2011, 05 de septiembre). *Todo Noticias*. Recuperado del 14 de noviembre de 2016, de [www.tn.com.ar/tecnologia](http://www.tn.com.ar/tecnologia)

El modelo de negocios de Netflix a nivel internacional es un evidente e-commerce de tipo B2C cuyo modelo de ingresos se basa en el cobro de una “cuota de suscripción”.

Para acceder al catálogo del contenido ofrecido por la compañía, los clientes deben previamente registrarse ingresando sus datos personales en el sitio “www.netflix.com” desde cualquier navegador web, dándose de alta con un nombre de usuario, una contraseña y los datos de una tarjeta de crédito ya que, si bien Netflix ofrece la posibilidad de probar el servicio sin cargo, el cobro de la cuota se lleva a cabo mediante dicho medio.

Al iniciar la suscripción, el usuario autoriza a Netflix a cobrarle una cuota de membresía mensual a la tarifa vigente en ese momento y cualquier otro cargo en el que se incurra con relación al uso del servicio. Ello, una vez concluido el período de “prueba gratis” el que durará un mes, o bien, el período de tiempo indicado al momento de la inscripción.

De esta manera, Netflix opera en todas partes del mundo, incluso en la Argentina, sin contar con un establecimiento físico en cada uno de los distintos países donde provee sus servicios. A lo que respecta en nuestro país, Netflix compete con Qubit.tv (2014)<sup>13</sup> y con Odeon (2015)<sup>14</sup>. Ambas empresas son de capitales argentinos y se dedican a proveer contenido streaming contra demanda.

#### 2.1.5. El Caso Spotify

Spotify Ltd. es una empresa que ofrece servicios de música y otros contenidos de transmisión en tiempo real. Se trata de una aplicación para la reproducción de música vía “streaming” que proporciona una oferta innovadora a sus usuarios, permitiendo el acceso instantáneo a los contenidos y la reproducción bajo demanda de los mismos. Más aún, pretende luchar contra la piratería musical ofreciendo una experiencia superior mientras monetiza el uso del contenido autorizado con un modelo apoyado, por un lado, en publicidad -siendo el uso del servicio gratis para el usuario- y, por otro, en el cobro de suscripciones. Además, proporciona un mercado para productos adicionales como, por ejemplo, eventos en directo y descargas de música (2008)<sup>15</sup>

Sus creadores, D. Ek y M. Lorentzon, lanzaron inicialmente el programa el 7 de octubre de 2008 al mercado europeo, mientras que su implantación en otros países se realizó a lo largo del año 2009. Así, llega a nuestro país en el año 2013 (La Nación, 2013)<sup>16</sup>

A la fecha, Spotify, que tiene su sede en Estocolmo (Suecia), ha firmado acuerdos con múltiples compañías discográficas y ya se encuentra disponible en sesenta y seis países<sup>17</sup> Los titulares de cuentas Spotify pueden acceder al servicio por medio de cualquiera de los diferentes tipos de suscripción que éste ofrece, a saber:

---

<sup>13</sup> Qubit, la competencia de Netflix, traerá bajos costos y nuevo modelo pago. (2014, 15 de noviembre). *La República*. Recuperado del 14 de noviembre de 2016, de [www.larepublica.co](http://www.larepublica.co)

<sup>14</sup> Lanzaron el Netflix argentino. (2015, 25 de noviembre). *Infobae.com*. Recuperado del 14 de noviembre de 2016, de [www.infobae.com](http://www.infobae.com)

<sup>15</sup> Spotify anuncia acuerdos de licencia y su próximo lanzamiento. (2008, 07 de octubre). *El Confidencial*. Recuperado el 21 de noviembre de 2016, de [www.elconfidencial.com/mercados](http://www.elconfidencial.com/mercados)

<sup>16</sup> El servicio de música on-line “Spotify” llega a la Argentina. (2013, 24 de septiembre). *Diario La Nación*. Recuperado el 20 de noviembre de 2016, de [www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar)

<sup>17</sup> *Escoge tu país*. (s.f.). Recuperado el 22 de noviembre de 2016, de [www.spotify.com/ar/select-your-country/](http://www.spotify.com/ar/select-your-country/)

- Libre: Un servicio gratuito con publicidad;
- Unlimited: Un servicio de suscripción mediante una tarifa;
- Premium: Un servicio de suscripción mediante una tarifa, libre de publicidad, que te permite escuchar música aunque no te encuentres conectado a internet; o
- Móvil: Un servicio a través de una terminal móvil compatible.

Desde el punto de vista del usuario, el servicio que ofrece Spotify es muy cómodo: Proporciona una manera legal de escuchar música, todas las veces que quiera, a cambio de escuchar anuncios publicitarios cada cierto tiempo, o bien, tener acceso sin límites ni publicidad mediante una “suscripción de pago”. El abono de la cuota, para el caso de las cuentas de tipo “Unlimited” y “Premium”, se efectúa mediante tarjeta de crédito.

Al mismo tiempo, los usuarios pueden incluir, cargar y aportar contenidos al servicio, incorporando fotos, textos y recopilaciones de listas de reproducción. De esta manera, Spotify genera una “comunidad” musical donde sus usuarios participan activamente.

Spotify cuenta con más de cien millones de oyentes activos, de los cuales treinta millones son suscriptores “de pago” (2016)<sup>18</sup>. De forma similar al caso de Netflix, Spotify ofrece sus servicios alrededor del mundo sin contar con un establecimiento físico en cada uno de los países donde opera. Hasta el momento, tiene oficinas en veinte países<sup>19</sup> no siendo este el caso de la Argentina.

#### 2.1.6. Antecedentes y Tendencias del Streaming en Argentina

Internet es una red que tiene alrededor de cincuenta años de antigüedad. Sin embargo, la explosión que la transformó en una inmensa telaraña con millones de usuarios conectados ocurrió hace menos de veinte. En nuestro país, la historia es aún más breve: Recién hacia el año 1995 se vendieron las primeras conexiones comerciales.

Desde ese entonces a la fecha, las operaciones de comercio electrónico se han ido desarrollando a tasa creciente, alcanzando su “boom” en los años 2006-2008 aproximadamente.

Marcos Pueyrredón, actual presidente del Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico (elInstituto) y de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (CACE), en una entrevista para el Diario La Nación (2008)<sup>20</sup> afirmó que en el año 2007 “consumimos más de 20.000 millones de pesos por Internet”.

El gran incremento del comercio electrónico para el período mencionado se debió a varios factores, entre los que se encuentran: el aumento de las conexiones de banda ancha, la ampliación del parque de computadoras y la mejora de los servicios y los contenidos ofrecidos por la Web.

---

<sup>18</sup> Spotify supera los 100 millones de usuarios. (2016, 21 de junio). *Redusers.com*. Recuperado el 22 de noviembre de 2016, de [www.redusers.com/noticias](http://www.redusers.com/noticias)

<sup>19</sup> *Acerca de Nosotros*. (s.f.). Recuperado el 22 de noviembre de 2016, de [www.spotify.com/ar/about-us/contact/](http://www.spotify.com/ar/about-us/contact/)

<sup>20</sup> El E-Commerce argentino, en pleno auge. (2008, 08 de agosto). *Diario La Nación*. Recuperado el 20 de septiembre de 2016, de [www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar)

Según el Estudio Anual de Comercio Electrónico realizado por la CACE por el año 2015<sup>21</sup>, la facturación anual del e-commerce representó alrededor de \$68.500 millones de pesos significando un crecimiento anual de alrededor de un 71%; cifras que evidencian una evolución favorable de este tipo de operaciones en nuestro país. Más aún, según el estudio realizado por el primer semestre del corriente año, se prevé un crecimiento superior al 50% de la facturación anual del comercio electrónico para el año en curso<sup>22</sup>.

En correlación a lo expuesto, la industria del streaming no es la excepción. “El streaming, en sus diferentes versiones, se convirtió en una de las grandes adopciones tecnológicas por parte de los consumidores durante los últimos años. Y no es algo temporal o sectorial: está revolucionando la industria del entretenimiento” (Rojas, 2016)<sup>23</sup>

La industria del entretenimiento, al ser un mercado muy exigente, requiere que el contenido tenga un tratamiento especial que satisfaga las necesidades de los consumidores. Este factor, entre otros, son los que promueven el uso del streaming. Con el ingreso de nuevos proveedores de contenido en la Argentina, los usuarios encuentran en la plataforma digital una experiencia placentera, adaptada a sus necesidades y que, además, es fácil de usar y puede ser activada donde y cuando quieran.

En conjunción con el crecimiento del comercio electrónico y la convergencia de las nuevas tecnologías, se prevé que el streaming crezca cada vez más dando origen a plataformas multimedia para cualquier tipo de contenido.

## 2.2. La Contratación Electrónica.

### 2.2.1. Definición y Marco Jurídico.

Como ya hemos mencionado, el uso generalizado de Internet ha alterado significativamente los modos de comercializar y las estructuras de los mercados, dando lugar a una nueva forma de contratar. A propósito de ello, cada vez son más los negocios que se efectúan utilizando medios electrónicos y, en general, se evidencian dificultades tanto de origen jurídico como de orden técnico con referencia a ellos (Aspis, 2006)<sup>24</sup>

Tal como lo dispone el Nuevo Código Civil y Comercial de la República Argentina, en su artículo 957, los contratos son actos jurídicos mediante los cuales “dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales”. Más aún, en su artículo 1093 define al contrato de consumo como aquel que es “celebrado entre un consumidor o usuario final con una persona humana o jurídica que actúe profesional u ocasionalmente o con una empresa productora de bienes o prestadora de servicios, pública o privada, que tenga por objeto la adquisición, uso o goce de los bienes o servicios por parte de los consumidores o usuarios, para su uso privado, familiar o social”

---

<sup>21</sup> Cámara Argentina de Comercio Electrónico. (2016). *Resumen Ejecutivo: Estudio Anual de Comercio Electrónico 2015*. Recuperado el 28 de septiembre de 2016, de [www.cace.org.ar/estadisticas](http://www.cace.org.ar/estadisticas)

<sup>22</sup> Cámara Argentina de Comercio Electrónico. (2016). *Estudio MID – Enero / Junio 2016*. Recuperado el 02 de diciembre de 2016, de [www.cace.org.ar/estadisticas](http://www.cace.org.ar/estadisticas)

<sup>23</sup> Rojas, C. (2016). *¿Cuáles son las tendencias que marcarán al negocio del "streaming" en 2016?* Recuperado el 30 de septiembre de 2016, de [www.iprofesional.com](http://www.iprofesional.com)

<sup>24</sup> Aspis, A. y Pertusi, I. (2006). *Comercio Electrónico. E-Commerce*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.



Sin embargo, en lo que atañe al objeto del presente trabajo de investigación, la norma argentina no hace una distinción específica entre el mencionado contrato comercial y la denominada “contratación electrónica”. Sino, al respecto, establece que constituyen una modalidad especial de los contratos de consumo tanto aquellos que son celebrados “a distancia” como aquellos que se llevan a cabo mediante la “utilización de medios electrónicos”

Los contratos celebrados a distancia son aquellos concluidos entre un proveedor y un consumidor con el uso exclusivo de medios de comunicación a distancia, entendiéndose por tales los que pueden ser utilizados sin la presencia física simultánea de las partes contratantes. En especial, se consideran los medios postales, electrónicos, telecomunicaciones, así como servicios de radio, televisión o prensa (2014)<sup>25</sup>

Por otra parte, en relación al lugar de cumplimiento de este tipo de contratos, el Nuevo Código Civil y Comercial Argentino en su artículo 1109 instituye que “en los contratos celebrados fuera de los establecimientos comerciales, a distancia y con utilización de medios electrónicos o similares, se considera lugar de cumplimiento aquel en el que el consumidor recibió o debió recibir la prestación. Ese lugar fija la jurisdicción aplicable a los conflictos derivados del contrato”

En consecuencia, conforme lo citado precedentemente, podemos señalar que las características distintivas del contrato electrónico son: por un lado, la falta de presencia física simultánea entre las partes contratantes en el momento en el que se suscribe el contrato y, por otro, que tanto la oferta como la aceptación o la prestación de conformidad se realizan por medios electrónicos.

De Miguel Asensio (2001)<sup>26</sup> describe a los contratos electrónicos como “aquellos que se perfeccionan mediante un intercambio electrónico de datos de ordenador a ordenador”.

Por su parte, Lorenzetti (2001)<sup>27</sup> los define de la siguiente manera: “El contrato electrónico se caracteriza por el medio empleado para celebrarlo, cumplirlo o ejecutarlo, sea en una o en las tres etapas, en forma total o parcial [...] El contrato puede ser celebrado digitalmente, en forma total o parcial. En el primer caso, las partes elaboran y envían sus declaraciones de voluntad por medio de un intercambio electrónico de datos o por una comunicación digital interactiva. En el segundo, sólo uno de esos aspectos es digital: una parte puede elaborar su declaración y luego utilizar el medio digital para enviarla”

Por lo tanto, otro aspecto importante a destacar es que los contratos electrónicos son aquellos que se llevan a cabo por medios electrónicos con independencia de su objeto. Es decir, que se caracterizan por la forma en la que se perfeccionan. Tal es así que pueden referirse tanto a bienes como a servicios, digitales o no, pudiendo distinguirse entre productos “físicos” e “intangibles”.

Por lo tanto, tal como sugiere Analía Aspís (2006), podemos observar que el comercio electrónico no se limita a la simple compra electrónica, sino que comprende cualquier actividad comercial que utilice medios electrónicos en el desarrollo y ejecución de la misma.

---

<sup>25</sup> Honorable Congreso de la Nación Argentina. (2014). *Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Argentina. Ley N° 26.994. Leyes Complementarias*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones del País.

<sup>26</sup> De Miguel Asensio, P. (2001). *Derecho Privado de Internet*. Madrid, España: Editorial Civitas.

<sup>27</sup> Lorenzetti, R. (2001). *Comercio Electrónico*. Buenos Aires, Argentina: A. Perrot.

A modo de ejemplificación, podemos señalar que el comercio electrónico abarca, a su vez, servicios de viaje, software, entretenimiento, juegos, música, servicios bancarios, servicios de información, servicios legales, entre otros.

En síntesis, la expresión de “contratación electrónica” no refiere a una categoría de contrato en sentido técnico-jurídico, con un motivo específico o que verse sobre objetos relacionados con la informática; sino que se trata de un concepto más amplio. Con el término “contrato electrónico” o “contrato celebrado por vía electrónica” se hace referencia a aquellos contratos que, con independencia de su naturaleza jurídica e irrelevancia de su objeto se celebran sustituyendo el lenguaje oral y escrito, que preside la contratación tradicional, por el lenguaje electrónico (Del Carpio Narváez, s.f.)<sup>28</sup>

Por último, en relación a los negocios de streaming podemos mencionar que las relaciones jurídicas se llevan a cabo mediante contrataciones electrónicas de tipo “por adhesión”. El contrato celebrado por adhesión está definido en el artículo 984 del Nuevo Código Civil y Comercial Argentino como “aquel mediante el cual uno de los contratantes adhiere a cláusulas generales predisuestas unilateralmente, por la otra parte o por un tercero, sin que el adquirente haya participado en su redacción”. Estos contratos son, a su vez, contratos de consumo.

### 2.2.2. Elementos de los Contratos Celebrados por Medios Electrónicos

Los elementos esenciales de cualquier contrato son aquellos sin los cuales el contrato no existe como tal. Partiendo de esta concepción, resulta válido mencionar que los conceptos clásicos resultan insuficientes para el caso puntual las contrataciones electrónicas y, por lo tanto, para las operaciones de streaming.

Si bien es cierto que estas consideraciones son elemento de estudio del Derecho Civil y Comercial, las consecuencias de tales insuficiencias pueden ser de tipo tributarias si tenemos en consideración que los hechos que constituyen la materia imponible se regulan en parte por las normas del Derecho Común.

#### 2.2.2.1. El Objeto

El objeto de los contratos es la prestación prometida por las partes, la cosa o el hecho sobre los que recae la obligación contraída.

Las disposiciones generales que se establecen en la normativa argentina en relación al objeto de los contratos disponen que el mismo “debe ser lícito, posible, determinado o determinable, susceptible de valoración económica y corresponder a un interés de las partes, aún cuando este no sea patrimonial” (Art. 1003, Nuevo Código Civil y Comercial de la República Argentina).

Al respecto, podemos decir entonces que constituyen objeto de las contrataciones electrónicas las cosas y los servicios que sean posibles, no prohibidos por las leyes y no contrarios a la moral y/o al orden público.

El concepto jurídico de “cosa” que deriva del Nuevo Código Civil y Comercial Argentino advierte su cualidad material. En este sentido, es necesario poner en consideración que una de las características sustanciales de los negocios que tienen lugar en la nueva

---

<sup>28</sup> Del Carpio Narváez, L. (s.f.). *La Contratación Electrónica*. Recuperado el 21 de noviembre de 2016, de [www.derechoycambiosocial.com/revista018](http://www.derechoycambiosocial.com/revista018)



economía digital es la inmaterialidad de los bienes y la dependencia, sin precedente, de los denominados “intangibles”.

Asimismo, otra consideración no menos importante a tener en cuenta respecto de la definición del objeto de los contratos electrónicos es el hecho de diferenciar si la transacción implica la circulación de bienes, o bien, la prestación de un servicio.

Así, los evidentes avances de la tecnología y de la informática han hecho surgir un nuevo conjunto de bienes (incorpóreos) con relevante contenido económico que no están claramente abarcados dentro de los conceptos antedichos.

#### 2.2.2.2. La Oferta

Conforme lo establecido en el artículo 972 del Nuevo Código Civil y Comercial Argentino, la oferta es la manifestación efectuada por una de las partes dirigida a una persona - determinada o determinable- con la intención de obligarse y con las precisiones necesarias para establecer los efectos que la misma debe producir de ser aceptada. En este sentido, el concepto de “oferta” refiere a una declaración de voluntad unilateral mediante la cual el declarante propone al destinatario la celebración de un determinado contrato, cuya celebración tiene lugar mediante la aceptación de dicha oferta. Por lo tanto, la declaración de voluntad del oferente no es apta, por sí, para producir efectos jurídicos.

Aspis (2006) indica que en la contratación electrónica tanto la oferta como la aceptación deberán proponerse y celebrarse, respectivamente, por medios tecnológicos. Sin embargo, basta con que sólo sea electrónica la aceptación para que el contrato resulte de este tipo. Contrario sensu, no ocurre lo mismo para el caso en que sólo la oferta sea electrónica pues, por ejemplo, puede recibirse la oferta por alguna vía tecnológica, pero terminar por celebrarse el contrato en un documento escrito en formato papel.

A propósito de lo expuesto, debemos tener presente que cualquier declaración de voluntad no constituye “oferta” (Aspis, 2006). Más aún, para que ésta sea considerada válida debe cumplir con determinados requisitos. Por lo tanto, para el caso de las contrataciones electrónicas, en la medida en que el medio tecnológico utilizado para ofrecer bienes o servicios permita al oferente cumplir con los requisitos propios de la oferta, resultará perfectamente aplicable la normativa argentina vigente al respecto.

#### 2.2.2.3. La Aceptación

El artículo 978 del Nuevo Código Civil y Comercial de la República Argentina, dispone que “para que el contrato se concluya, la aceptación debe expresar la plena conformidad de la oferta”. En este sentido, la “aceptación” podría conceptualizarse como la declaración de voluntad emitida por el destinatario y dirigida al oferente en la que comunica a éste su conformidad para con los términos de la oferta, quedando así obligado al cumplimiento del contrato en dichos términos y condiciones (Aspis, 2006).

Al mismo tiempo, el artículo 979 de dicho Código especifica que “toda de declaración o acto del destinatario que revela conformidad con la oferta constituye aceptación”. Sin embargo, en el ámbito del comercio electrónico, resulta necesario precisarse en qué momento es aceptada efectivamente la oferta y, en consecuencia, en qué momento nace un contrato electrónico. Es decir, debe decidirse si ubicamos a este tipo de contrataciones como celebradas entre personas presentes o distantes.

En relación con lo expuesto, dicha norma instituye en su artículo 980 que la “aceptación perfecciona el contrato: a) entre presentes, cuando es manifestada y b) entre ausentes, si es recibida por el proponente durante el plazo de vigencia de la oferta”

Por su parte, Aspís (2006) aporta que deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos para establecer el régimen de formación contractual de carácter virtual:

- Si se utiliza Internet para reemplazar los medios tradicionales de comunicación, el contrato debe equipararse a aquel celebrado entre partes presentes.
- Si atendemos Internet como medio de oferta pública, con carácter permanente, que se dirige a personas indeterminadas, se considera conveniente utilizar el régimen de contratos celebrados entre ausentes.

#### 2.2.2.4. El Consentimiento

Como en cualquier tipo contrato, un elemento inexcusable es el consentimiento de ambas partes, manifestado a través de una oferta y una aceptación. Sin embargo, en la contratación electrónica se presentan una serie de problemas en relación con la formación del consentimiento.

El artículo 971 del Nuevo Código Civil y Comercial Argentino se refiere a la formación del consentimiento y, al respecto, establece que “los contratos se concluyen con la recepción de la aceptación de una oferta o por una conducta de las partes que sea suficiente para demostrar la existencia de un acuerdo”

En correlación con lo que dispone dicha norma, la formación del consentimiento es consecuencia de una exteriorización que permita que la voluntad de la contraparte sea clara e inteligiblemente conocida por la parte oferente, sin importar cuál sea el medio elegido para hacerlo (Aspís, 2006).

Al respecto, el problema radica no sólo en que -en la nueva economía digital- las operaciones se pueden realizar desde cualquier sitio, sino que los vínculos que éstas generan son creados de forma instantánea. En este sentido, se desdibujan los conceptos tradicionales de la residencia habitual y la noción de establecimiento, haciendo que no resulte evidente qué leyes deben aplicarse ante la perfección de aquellos contratos celebrados por medios electrónicos donde las partes no sólo no suelen estar en la misma jurisdicción, sino que incluso muchas veces se desconoce dónde se encuentran situadas.

Dado que no existe una regla general para determinar si todos los contratos electrónicos o son contratos celebrados entre presentes o bien entre ausentes, nos encontramos con diversos supuestos cuyas resoluciones deben tratarse individualmente.

#### 2.2.2.5. La Forma y Prueba

La forma de los actos jurídicos y, en particular, de los contratos comprende todas las circunstancias y condiciones que los hacen visibles (Zuvi, 2015)<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Zuvi, L. (2015). *Reforma al Código Civil y Comercial (LEY 26.994). Medios Electrónicos*. Recuperado el 21 de noviembre de 2016, de [www.sites.google.com/a/foresjusticia.org.ar](http://www.sites.google.com/a/foresjusticia.org.ar)

En materia de contratos electrónicos debemos tener en consideración que hay un factor determinante que es la “desmaterialización”; es decir, se trata de relaciones jurídicas que prácticamente han eliminado del soporte papel para llevarse a cabo. Sin embargo, tal como señala Oyarzábal (2003)<sup>30</sup>, lo esencial es que el mensaje de datos cumpla las funciones de un mensaje escrito en cuanto al cumplimiento y satisfacción de las razones por las cuales el derecho puede exigir la formalidad de los actos jurídicos.

En igual sentido se inclina el Nuevo Código Civil y Comercial Argentino que, en su artículo 1015, refiere a la libertad de formas y dispone que “sólo son formales los contratos a los cuales la ley les impone una forma determinada”. Complementariamente, en su artículo 1106, establece que “siempre que en este Código o en leyes especiales se exija que el contrato conste por escrito, este requisito se debe entender satisfecho si el contrato con el consumidor o usuario contiene un soporte electrónico u otra tecnología similar”

Más aún, la Ley 25.506 (BO 14/12/2001) contempla específicamente al “documento digital”.

Así, en su artículo 6, especifica que “se entiende por documento digital a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura”. Independientemente de ello, resulta válido destacar y tener en consideración que el principal obstáculo al que se opone el documento digital radica en el modo de garantizar su fidelidad e la integridad de su contenido.

### 2.2.3. Medios de Pago

La normativa argentina menciona al pago como una de las formas de extinción de una obligación. En sentido estricto, el artículo 865 del Nuevo Código Civil y Comercial de nuestro país define al pago como “el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación”. Entendiendo que el pago es un acto jurídico, dicho Código también establece la forma y prueba con que deben efectuarse.

Por su parte, los medios de pago electrónicos pueden clasificarse en tres tipos: i) independientes, ii) dependientes parcialmente y iii) dependientes totalmente (Aspis, 2006).

Por un lado, los medios de pago independientes son aquellos que no precisan de Internet para perfeccionar transacciones como, por ejemplo, las tarjetas de crédito. Por otra parte, los medios de pago dependientes parcialmente sí necesitan de la red para operar, pero sólo en una etapa del proceso. Por último, los medios de pago dependientes totalmente requieren de conexión permanente a Internet para hacer efectiva la cancelación.

La forma y circuito de dichos pagos variará de acuerdo a cada empresa y/o negocio en particular, pero en general el denominador común de los mismos radica en el reemplazo del “billete” en su versión tradicional para entrar en un mundo de acreditación de valores.

Así, entre algunos de los distintos medios de pago electrónico que existen, se encuentran: Las tarjetas de crédito, como ya hemos mencionado, las tarjetas inteligentes, los cheques electrónicos, el e-cash o dinero electrónico y los monederos electrónicos (Aspis, 2006). La más reciente novedad en materia de pagos electrónicos es el llamado “bitcoin”: una

---

<sup>30</sup> Oyarzábal, M. (2003). *La ley aplicable a los contratos en el ciberespacio transnacional*. Buenos Aires, Argentina: El Derecho

moneda cifrada, totalmente virtual, que se basa en un sistema P2P -es decir, entre iguales- (2016)<sup>31</sup>

### 2.3. Nociones Básicas en Materia Tributaria

El Derecho Tributario constituye el ordenamiento jurídico que regula los elementos esenciales del tributo, sus funciones y procedimientos, y cuyo objeto de estudio son las normas y los principios tributarios abarcando la actividad financiera del Estado (Jarach, 2013)<sup>32</sup>

En materia tributaria, la relación jurídica que rige entre el Estado y los contribuyentes puede definirse como la vinculación entre quien posee la potestad tributaria (el Estado) y exige su cumplimiento a aquellos llamados a cumplirla (los contribuyentes). La “potestad tributaria” es la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o los bienes que se hallan en su jurisdicción. Se considera que esta potestad deriva del “poder de imperio” que tiene el Estado y que lo ejerce en el ámbito de su jurisdicción por medio de los tres poderes que forman su gobierno: el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial. Este poder tributario no es absoluto y total, sino que tiene limitaciones de índole políticas y constitucionales que derivan de la forma de organización política propia de cada Estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos de cada una de las Constituciones.

El objeto de dicha relación es el “tributo” que, al mismo tiempo, forma parte de la actividad financiera del Estado mediante la cual éste obtiene los recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos. “Las funciones que desarrollan los Estados contemporáneos se costean -primordialmente- con recursos genuinos” (Valdés Costa, 2002)<sup>33</sup>. Dichos recursos son aquellos que el Estado recibe sin una contraprestación efectiva y particularizada en un sujeto y que, en principio, no tienen obligación de devolver. El recurso genuino por excelencia y el más importante desde el punto de vista cuantitativo de la recaudación de los ingresos estatales es el impuesto. En efecto, los recursos tributarios comprenden tanto los impuestos como las tasas y las contribuciones especiales.

Por su parte, los “impuestos” recaen sobre cada uno de los contribuyentes independientemente del beneficio que les causa en forma individual a cada uno de ellos los servicios que reciben prestados por parte del Estado. Los impuestos, por lo tanto, constituyen el medio de financiación de los diversos servicios públicos indivisibles y cuya principal característica es que no pueden ser prorrateados ya que el destinatario de los fondos es la comunidad como un todo, considerada en su conjunto, y no los ciudadanos en forma individual o particular.

Por otra parte, las “tasas” son obligaciones tributarias que se fijan a un contribuyente en forma individual por un servicio que le presta el Estado en forma potencial o real, pero de manera directa. Pueden estar calculadas sobre la base de la retribución que corresponda al monto exacto del costo de la prestación pública y ser distribuidas en proporción a los beneficios individuales efectivamente recibidos, o bien, pueden estar totalmente desvinculadas de los servicios que se reciben por parte del Estado.

---

<sup>31</sup> ¿Qué es el bitcoin? La moneda que controlan todos y nadie a la vez. (2016, 05 de mayo). *El País*. Recuperado el 22 de noviembre de 2016, de [www.elpais.com/economia/2016/05/02/actualidad](http://www.elpais.com/economia/2016/05/02/actualidad)

<sup>32</sup> Jarach, D. (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario*. (4a ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

<sup>33</sup> Valdés Costa, R. (2002). *Curso de Derecho Tributario*. (2a. ed.). Buenos Aires, Argentina: [s.n.]

Por último, las “contribuciones especiales” son recaudadas a determinados contribuyentes, los que se benefician especialmente del gasto público realizado por el Estado. En este sentido, constituyen un intercambio directo entre el Estado y los contribuyentes.

Uno de los criterios más aceptados para determinar sobre quién y en base a qué parámetros se establece la obligación tributaria es la “capacidad contributiva”. Esta teoría indica que cada ciudadano pagará tributos en relación de su poder económico; esto en función a tres parámetros o indicadores: el patrimonio, la renta y el consumo.

Según Villegas (2000)<sup>34</sup>, la capacidad contributiva puede ser entendida como la aptitud económica de los ciudadanos para contribuir al financiamiento del gasto público. Sin embargo, resulta válido advertir que la “capacidad económica” no es identificable con el concepto de “capacidad contributiva”, pues esta última está dada por la potencia económica o la riqueza de un contribuyente que excede el nivel mínimo necesario que posibilita un nivel de vida digno del mismo. En este sentido, Sáinz de Bujanda (1962)<sup>35</sup> menciona que la “capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago de impuestos, una vez cubiertos los gastos inevitables e ineludibles del sujeto”

La teoría de la “capacidad contributiva” establece, entonces, que contribuyen en mayor medida quienes más tienen, en función a su patrimonio, quienes más ganan, en función a la renta que perciben, y quienes más gastan, en función a su consumo.

Por último, y en relación a lo expuesto precedentemente, resulta necesario mencionar que el elemento imprescindible para el surgimiento de aquella relación/obligación tributaria es el “hecho imponible”.

En referencia, Luchena Mozo (s.f.)<sup>36</sup> expone que, si bien es cierto que existen diversas orientaciones doctrinales en torno a la obligación tributaria, independientemente de cuál sea la postura que se adopte en torno a ella, lo que resulta absolutamente necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo es la existencia de un presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica al pago de un tributo. Y este presupuesto normativo es el denominado hecho imponible.

Desde un punto de vista teórico, el hecho imponible puede ser definido como el acto o conjunto de actos de naturaleza económica, previstos en la norma legal, cuya configuración da origen a la relación jurídica principal: la obligación tributaria.

El hecho imponible está integrado -a su vez- por los aspectos objetivo, subjetivo, espacial y temporal. En este sentido, cada una de las leyes que dan origen a los distintos impuestos existentes han de determinar taxativamente qué es lo que grava dicho impuesto, quiénes están alcanzados por el mismo, dónde queda configurado el hecho imponible y cuándo nace la obligación tributaria.

---

<sup>34</sup> Villegas, H. (2000). *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma.

<sup>35</sup> Sáinz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y Derecho*. Madrid, España1: [s.n.]

<sup>36</sup> Luchena Mozo, G. (s.f.). *La Relación Jurídico-Tributaria: El Hecho Imponible*. Recuperado el 30 de septiembre de 2016, de [www.uclm.es/cief/doctrina](http://www.uclm.es/cief/doctrina)

### 2.3.1. El Sistema Tributario Argentino. Organización Jurídica

Conforme lo establece la Constitución Nacional Argentina, nuestro país adopta para su gobierno la forma: representativa, republicana y federal.

Es así, entonces, que en la Argentina existen tres niveles de gobierno: el Nacional, el Provincial y el Municipal. La atribución de competencias entre ellos surge de una regla de distribución genérica, contenida en dicha Constitución, por medio de la cual los estados provinciales conservan todo el poder no delegado en la Nación. Al respecto, el gobierno nacional está facultado para establecer impuestos indirectos internos y externos o aduaneros e imponer contribuciones directas (AFIP, 2015)<sup>37</sup>

La Republica Argentina no tiene un código impositivo, sino que las distintas categorías de impuestos se encuentran reguladas por leyes separadas, que se reforman con frecuencia. Las leyes y ordenanzas tributarias se complementan, a su vez, con las regulaciones tributarias emitidas por el Poder Ejecutivo.

Por su parte, el Gobierno Federal lleva a cabo la recaudación de contribuciones en relación con el impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto al valor agregado y los impuestos indirectos en todo el territorio de la Nación y co-participa a cada provincia de tales contribuciones, conforme a un acuerdo previo.

Al respecto, el segundo inciso del artículo 75 de la Constitución Nacional establece que “corresponde al Congreso: Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”

En lo que respecta a dicho régimen de coparticipación, Ferreres (2016)<sup>38</sup> sostiene que actualmente “el país sigue empobreciéndose, desde hace muchos años, pues se le extraen enormes recursos económicos a las provincias que son eficientes y se los se transfieren a las ineficientes y esto, como es sabido, lleva a una declinación global del conjunto, o sea, a la declinación general del país”. Podemos entender, entonces, que la situación planteada supone el desafío de los gobiernos locales y municipales de ser financiados por medio de impuestos provinciales específicos y no con los recursos coparticipables.

Por último, en materia de organización jurídica, resulta válido mencionar que el organismo responsable de la recaudación y administración de los impuestos nacionales es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). La AFIP es una de las dependencias principales del gobierno nacional argentino, es responsable directo ante el Ministerio de Economía y su gestión está a cargo del Administrador Federal, quien se encuentra en el mismo nivel que un Secretario de Estado y está facultado tanto para impartir como para interpretar normas cuya materia sea de su competencia (AFIP, 2016)<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). (2015). *La Administración Tributaria*. Recuperado el 02 de octubre de 2016, de [www.afip.gov.ar/educacion/seminarios](http://www.afip.gov.ar/educacion/seminarios)

<sup>38</sup> Ferreres, O. J. (2016). *La Ley de Coparticipación Tributaria con las Provincias*. Recuperado el 02 de octubre de 2016, de [www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar)

<sup>39</sup> Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). (2016). *Sistema Tributario Argentino*. Recuperado el 04 de octubre de 2016, de [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)



### 2.3.2. Principios Tributarios

La Constitución Nacional Argentina establece, en materia tributaria, una serie de principios que constituyen las características esenciales que deben cumplir los tributos. A continuación, se enumeran y describen brevemente cada uno de ellos:

Principio de Legalidad: Es el principio en el que más enfatiza nuestra Constitución Nacional. El mismo establece que “no habrá impuesto sin ley” y que, por lo tanto, ningún habitante de la Nación estará obligado al pago de un tributo que no haya sido impuesto por una norma legal. Este principio destaca entonces que, para su imposición, el tributo debe: (i) estar creado por ley, (ii) cumplir con los requisitos formales de una ley y (iii) emanar de un órgano competente. En este sentido, el artículo 52 de la Constitución Nacional establece que corresponde exclusivamente “a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”.

Principio de Igualdad: Este principio no hace referencia a una igualdad numérica sino a la igualdad para los semejantes. De este modo, el artículo 16 de la Constitución Nacional dispone que “la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley [...] La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Este principio busca asegurar igual tratamiento para quienes se encuentren en situaciones y/o condiciones análogas. En materia impositiva, refiere a la igualdad por rangos de capacidad contributiva.

Principio de Generalidad: Está íntegramente relacionado al principio de igualdad y refiere a que un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de capacidad contributiva; abarcando -a su vez- a las distintas categorías de sujetos y/o bienes y no tan sólo a una parte de ellos.

Principio de Proporcionalidad: La proporcionalidad debe entenderse asociada a la gravabilidad de las distintas exteriorizaciones de capacidad contributiva de los contribuyentes, siendo así razonable exigir que tributen más quienes más renta perciben o quienes mayor patrimonio poseen o quienes más consumen. La Constitución Nacional, en sus artículos 4 y 75 inc. 2) hace referencia a que las contribuciones que a la población se impongan han de ser proporcionalmente iguales y equitativas en todo el país.

Principio de No Confiscatoriedad: Si bien la Constitución Nacional -en materia tributaria- no explicita directamente este principio, sí lo hace de forma indirecta al referirse a la propiedad privada. En su artículo 17, la C.N. establece que “la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella”; por lo tanto, los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de la renta de los contribuyentes.

Principio de Retroactividad: Este principio tiene sus bases en el Código Civil. Éste dispone, en su artículo 3, que las leyes “no tienen efecto retroactivo, salvo disposición en contrario”. Las leyes impositivas pueden ser retroactivas porque derivan del poder de imperio que tiene el Estado. El Congreso puede sancionar leyes tributarias retroactivas, siempre y cuando no se vea afectada la garantía constitucional sobre la propiedad privada. La retroactividad es un principio criticable en cualquier materia, pues las leyes deberían ser siempre preexistente a los hechos sobre los cuales se van a aplicar.

Principio de Equidad: Está completamente relacionado con la justicia y la razonabilidad. En pocas palabras, un impuesto debe ser justo. A propósito, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que este principio refiere a que debe ser equitativo tanto el monto del tributo en sí como la oportunidad en la que se lo aplique. Por lo tanto, “equidad” en materia tributaria significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible. “Equidad” es sinónimo de justicia y un impuesto no es justo si no es constitucional. Este principio, entonces, articula y sintetiza a todos los demás principios pues un tributo es “justo” cuando considera las garantías de legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y retroactividad.

Complementariamente a lo que se subyace de la Constitución Nacional Argentina, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2014) hace énfasis a una serie de principios generales de política fiscal que han guiado, tradicionalmente, el desarrollo de los sistemas tributarios. Estos principios han sido considerados adecuados para analizar la problemática de la fiscalidad del comercio electrónico y los mismos son:

- Neutralidad: Los sistemas tributarios deben ser neutrales y equitativos entre las distintas modalidades de actividad económica. Un impuesto fiscalmente neutro contribuirá a la eficiencia asegurándose de alcanzar una asignación y reparto óptimos de los medios de producción.
- Eficiencia: Deben reducirse, en la medida que sean posible, los costos de cumplimiento que recaen sobre los agentes económicos y los gastos administrativos que se derivan para los gobiernos.
- Seguridad Jurídica y Simplicidad: Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender. Un sistema tributario sencillo facilita tanto a particulares como a empresas a la familiarización con sus respectivos derechos y obligaciones.
- Efectividad y Justicia: Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, al igual que han de eliminar situaciones de doble imposición o de no imposición involuntaria, debiendo también minimizar la posible evasión y/o fraude fiscal. Asimismo, dado que las posibilidades de aplicación práctica determinan la capacidad de gestión y la recaudación de los tributos, la aplicabilidad de las normas es determinante para garantizar la efectividad del sistema tributario.
- Flexibilidad: Los sistemas tributarios han de ser lo suficientemente flexibles como para garantizar la adaptación a los avances tecnológicos y comerciales. Resulta importante que todo sistema tributario sea lo suficientemente dinámico para satisfacer la necesidad de ingresos por la que atraviesan los gobiernos en la actualidad.

Independientemente de lo expuesto, “las decisiones en materia de política fiscal no son sino el reflejo de la propia postura de los responsables políticos acerca de la importancia relativa de cada uno de estos principios, al tiempo que ponen de manifiesto toda una serie de consideraciones de política socio-económica ajenas al ámbito tributario” (OCDE, 2014)



### 2.3.3. Estructura de Recaudación y Presión Tributaria

La presión tributaria que ejerce el Estado argentino, en todos sus niveles de gobierno, viene evidenciando un crecimiento sostenido desde hace ya más de una década (Argañaraz y Devalle, 2012)<sup>40</sup>. Más aún, según un reciente informe del World Economic Forum<sup>41</sup>, nuestro país encabeza el ranking de las naciones menos competitivas desde el punto de vista fiscal.

El término “presión tributaria” hace referencia al peso que tienen los impuestos sobre la economía. [...] La forma más comúnmente utilizada en todos los países para medir la presión tributaria es la efectiva, que resulta de comparar el total de los ingresos efectivamente recaudados por el gobierno con el producto bruto generado por la economía (Argañaraz y Devalle, 2012)

La recaudación tributaria nacional está sustentada fundamentalmente por el Impuesto al Valor Agregado. Así lo evidencian estudios estadísticos realizados, por ejemplo, por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)<sup>42</sup>.

Se puede concluir, por lo tanto, que la estructura de recaudación en nuestro país tipo regresiva; es decir, con el mayor peso de la recaudación sobre los impuestos que paga toda la población. Torassa (2014), al respecto, sostiene que el "esto demuestra que, más allá de la fuerte presión vigente, el sistema tributario argentino requiere un análisis profundo para una reforma impositiva integral, que privilegie la mayor carga sobre el impuesto a la renta".

Comparativamente, en el ámbito internacional se mantiene esta tendencia de estructura de recaudación de tipo regresiva. Más aún, en los países miembros de la OCDE “los ingresos obtenidos del impuesto sobre la renta de las sociedades equivalen aproximadamente a un promedio del 3% del PIB o al 10% de los ingresos tributarios totales” (OCDE, 2013)

### 2.3.4. Impuestos sobre la Renta y el Consumo

La mayoría de los países gravan tanto el consumo como las rentas. Mientras que los impuestos sobre la renta gravan los ingresos netos por períodos impositivos anuales, los impuestos sobre el consumo gravan el gasto destinado a la adquisición de bienes y servicios en el momento en que se efectúa la operación (OCDE, 2014).

Existen múltiples impuestos que gravan las rentas y el consumo. Por un lado, el impuesto sobre la renta grava, generalmente, los ingresos netos percibidos por un contribuyente durante un período fiscal. Por otra parte, los impuestos al consumo se devengan en cada transacción, constituyendo el intercambio de bienes y servicios la materia imponible, ya sea en operaciones para con consumidores finales, o bien, en operaciones intermediarias entre empresas. A su vez, los impuestos al consumo también pueden ser impuestos sobre bienes o servicios específicos, tales como los impuestos especiales, los derechos

---

<sup>40</sup> Argañaraz, N. y Devalle, S. (2012). *Presión Tributaria en Argentina: Evolución reciente, estructura actual y perspectivas futuras*. Ciudad de Córdoba, Argentina: Instituto Argentino de Análisis Fiscal.

<sup>41</sup> La Argentina es el país con mayor presión tributaria del mundo. (2015, 13 de octubre). *Diario Infobae*. Recuperado el 20 de octubre de 2016, de [www.infobae.com](http://www.infobae.com)

<sup>42</sup> Kanenguiser, M. (2014). *La Argentina se convirtió en el país con mayor presión tributaria de América Latina*. Recuperado el 20 de octubre de 2016, de [www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar)

aduaneros y los aranceles (OCDE, 2011). Los impuestos sobre la renta se devengan en el lugar de origen de los ingresos, mientras que los impuestos al consumo se devengan en el lugar de destino (es decir, en el país importador)

Cabe destacar, asimismo, que la carga tributaria no siempre es soportada por los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Atendiendo a la elasticidad de los precios de los factores productivos, la carga fiscal puede trasladarse y, por lo tanto, el impuesto sobre la renta y el impuesto al consumo pueden tener un comportamiento análogo. En general, se dice que la incidencia de los impuestos recae sobre el capital, el trabajo y/o el consumo. Así, por ejemplo, si el capital fuese más móvil que el trabajo y el mercado fuese altamente competitivo y funcione bien, resultarían los trabajadores quienes soportarían la mayor parte de la carga tributaria (OCDE, 2014).

#### 2.3.4.1. El Impuesto a las Ganancias

La ley de Impuesto a las Ganancias<sup>43</sup> grava las rentas obtenidas por las personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades de capital. Así, en su artículo 1, la ley establece que “todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen”

En lo que respecta a la localización de las ganancias obtenidas por los mencionados sujetos, la ley sigue el criterio de renta mundial. En tal sentido, los sujetos residentes en el país, tributarán sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto determinado las sumas efectivamente abonadas sobre sus actividades en el extranjero por gravámenes análogos, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Por otra parte, los sujetos no residentes en el país tributarán exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

De lo antedicho, se desprenden tres conceptos que resulta necesario definir y analizar: i) el concepto de ganancia, ii) el concepto de fuente y iii) el concepto de residente.

Respecto del concepto de “ganancia”, la ley utiliza los vocablos ganancias, rentas, rendimientos, enriquecimientos y beneficios como si fuesen sinónimos. Por lo tanto, la mención de cualquiera de ellos implicará que estamos en presencia de un resultado positivo, o bien, de un quebranto -en el caso de pérdidas- derivado de operaciones realizadas por un contribuyente en un período determinado.

En relación al concepto de “fuente”, la definición del criterio general de ganancias de fuente argentina se encuentra definido en el artículo 5 de la ley. Dentro de las mismas, encontramos a aquellas rentas “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”. A los efectos de su caracterización, no se deberá tener en cuenta “nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

---

<sup>43</sup> Honorable Congreso de la Nación Argentina. (2014). *Ganancias. Ganancia Mínima Presunta. Bienes Personales*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Errepar (Separatas de Legislación)

Como puede observarse, a los efectos de determinar la fuente de la ganancia, la ley prevé que cualquiera de las circunstancias a las que alude resultan viables para que pueda clasificarse a renta como de fuente argentina. Es decir, la ocurrencia de alguno de los casos enunciados -por el aludido artículo 5- en el territorio nacional resulta suficiente para configurar la ganancia como de fuente argentina.

Complementariamente a lo mencionado, la norma impositiva en sus artículos 9 al 13, establece una serie de presunciones de ganancia neta de fuente argentina. Cabe destacar que éstas existen debido a la dificultad que existe para determinar la verdadera ganancia de fuente argentina contenida en las operaciones descritas en dichos artículos, las cuales generalmente son desarrolladas en varios países por los mismos sujetos.

Entre las presunciones establecidas, y de forma relacionada al objeto de estudio del presente trabajo de investigación, la ley del Impuesto a las Ganancias “presume, sin admitir prueba en contrario que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de: a) películas cinematográficas extranjeras, b) cintas magnéticas de video y audio grabadas en el extranjero, c) transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, d) servicio de télex, telefacsimil o similares transmitidos desde el exterior y e) todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos. Lo dispuesto en este artículo también rige cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo”

Obsérvese que, en el caso mencionado, la ley refiere a la negociación en la República Argentina del material que permitirá obtener una utilidad ya sea exhibiéndose en el país, cediendo los derechos de exhibición o vendiéndolos dentro o fuera del territorio nacional.

El reglamento de dicha ley, respecto de esta presunción, dispone que las sociedades de cualquier tipo, las personas físicas y las sucesiones indivisas que efectúen pagos, en forma directa o por medio de cualquier mandatario en el país, de productores, distribuidores o intermediarios del extranjero que realicen la explotación mencionada, “deberán retener el impuesto a las ganancias correspondiente, cualquiera sea la forma que revista la retribución”. Así, la base imponible del importe sujeto a retención está dada por el importe de los pagos o acreditaciones a los beneficiarios del exterior sin deducción alguna.

Por último, en relación al concepto de “residente” la ley, a efectos de lo dispuesto en su artículo 1, especifica en su artículo 119 que se consideran residentes en el país:

- a) Las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas. O bien, aquellas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo durante un período de doce meses;
- b) Las sucesiones indivisas en las que el causante, al momento del fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país;
- c) Los sujetos empresa constituidos en el país y
- d) Los demás sujetos constituidos o ubicados en el territorio nacional.

A su vez, la ley identifica a otros sujetos del impuesto: los beneficiarios del exterior. En este sentido, asumen la calidad de beneficiarios del exterior las sociedades, empresas, personas físicas o cualquier otro sujeto, que no acrediten residencia estable en la República Argentina y perciban ganancias de fuente argentina en el exterior o en el país, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país. Por lo tanto, para que se verifique el hecho imponible en cabeza del

sujeto residente en el exterior, deben existir ganancias de fuente argentina que le sean atribuibles. Si este requisito no se verifica, no nace el hecho imponible.

Como mencionábamos, los beneficiarios del exterior constituyen, por sí, una categoría de sujetos a los fines de la ley, sin que deba a su respecto distinguirse entre personas físicas o empresas. Las ganancias de estos sujetos están alcanzadas a través de una retención con carácter de pago único y definitivo.

Conforme lo establecido por el artículo 3 de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683), para el caso de los sujetos pasivos de impuestos domiciliados en el extranjero que no tengan representantes en el país, o bien, cuando no pueda establecerse el de éstos últimos, el domicilio fiscal será el lugar de la República Argentina donde los responsables posean su principal negocio o explotación o la principal fuente de sus recursos o, en forma subsidiaria, el lugar de su última residencia.

A modo de resumen de este apartado, podemos decir que los criterios que vinculan a los sujetos con los hechos imponibles son el de “territorialidad” y el de “residencia”.

El principio de territorialidad o fuente toma como elemento de vinculación entre el sujeto y la materia imponible el lugar donde ésta se produce. A priori, dicha determinación parece sencilla. Sin embargo, existen muchas situaciones en que la aplicación de la regla a casos concretos no es clara y, por lo tanto, la ley debe recurrir a presunciones. Estas presunciones, si bien sirven para solucionar situaciones confusas, desnaturalizan en mayor o menor medida la idea, aparentemente tan simple, de territorialidad.

El principio de residencia, por otra parte, somete la materia imponible a la ley del país donde reside el sujeto. Su justificación radica en el principio de “capacidad contributiva” y en el derecho del país a gravar los resultados que el sujeto obtenga en cualquier parte del mundo.

Las dificultades de aplicación de estos principios radican básicamente en las distintas definiciones y utilidades de los criterios en los distintos países, pues no existe una noción inequívoca y aceptada por todos. Como consecuencia de ello pueden existir casos de doble o múltiple imposición, situación indeseable que distorsiona el comercio e impide o dificulta la libre concurrencia a los mercados (Fernández, s.f.)<sup>44</sup>

#### 2.3.4.2. El Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye un gravamen de tipo indirecto, donde se parte de la premisa que resulta trasladable, no coincidiendo -por lo general- el contribuyente de derecho con el contribuyente de hecho. Este último es, en definitiva, quien soporta la carga tributaria. El objetivo fundamental del IVA radica en aplicar un impuesto general sobre el consumo.

La característica esencial del IVA reside en el hecho de que el impuesto se recauda a través de un procedimiento plurifásico no acumulativo y de ahí deriva su nombre. Toda empresa de la cadena de suministro es responsable de aplicar el impuesto sobre sus operaciones por traslación de la cuota impositiva correspondiente a su margen, esto es, el valor añadido, en un período concreto; lo que significa que la empresa sujeta a gravamen traslada la diferencia entre la carga de IVA que grava el producto y la carga de IVA que

---

<sup>44</sup> Fernández, L. O. (s.f.). Criterios de la Territorialidad y de la Residencia. Un Análisis Crítico. En: *X Congreso Tributario CPCECABA*. Recuperado el 30 de noviembre de 2016, [www.consejo.org.ar/congresos](http://www.consejo.org.ar/congresos)

grava el insumo durante dicho período. Por consiguiente, el impuesto se aplica y recauda sobre el “valor agregado” en cada fase de producción y distribución.

La ley de Impuesto al Valor Agregado<sup>45</sup> grava: a) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país realizadas por determinados sujetos, b) las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación, c) las importaciones definitivas de cosas muebles y d) las importaciones de servicios.

Respecto de la primera manifestación del aspecto objetivo del hecho imponible, la propia ley define qué se considera “venta” y, de dicha definición, es dable concluir que el concepto que le cabe a dicho término resulta mucho más amplio que el otorgado por el Código Civil.

En su artículo 2, la ley de IVA define venta como: i) la transmisión de dominio a título oneroso de cosas muebles, ii) la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo de los titulares de dicha actividad y iii) las operaciones realizadas por intermediarios que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros. Conforme lo expuesto, es válido observar que al definirse a la venta como una transmisión a título oneroso se está excluyendo del objeto de gravamen a las transmisiones de dominio -de la cosa mueble- a título gratuito.

No ocurre así lo mismo con el concepto de “cosa mueble”. La ley no precisa dicho concepto y, por lo tanto, debemos remitirnos a la definición civilista. Independientemente de ello, lo que nos resulta válido mencionar es que atento que la ley de IVA establece que sólo deben tributar el impuesto las “ventas de cosas muebles”, exceptúa -en principio- del objeto de gravamen a la enajenación de bienes inmuebles y la de objetos intangibles o inmateriales.

La segunda manifestación que prevé la norma legal consagra como hecho imponible a las obras, locaciones y prestaciones de servicios, excluyendo del objeto del impuesto a las comúnmente denominadas “exportaciones de servicios” (es decir, aquellas prestaciones realizadas en el territorio de la Nación cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior). Para que tenga lugar esta manifestación del hecho imponible, a diferencia de la primera mencionada, basta con la existencia del elemento objetivo y espacial, sin condicionamientos respecto del aspecto subjetivo. No obstante, existen excepciones y, por ejemplo, se excluye de lo precedentemente expuesto el caso particular de las obras efectuadas sobre inmueble propio, donde es menester la interdependencia de los elementos objetivo y subjetivo.

Por último, también se encuentran alcanzadas por este impuesto las importaciones definitivas de cosas muebles que realicen los sujetos ya sea a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros, independientemente de las operaciones que éstos realicen en el mercado interno (pudiendo ser éstas: gravadas, no gravadas y/o exentas), y las importaciones de servicios cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

En relación a las manifestaciones tercera y cuarta (importación definitiva de bienes muebles e importación de servicios, respectivamente), resulta oportuno mencionar que en materia de comercio internacional o interjurisdiccional existen dos criterios respecto de qué Estado debe percibir el impuesto indirecto: “país de origen” y “país de destino”.

---

<sup>45</sup> Honorable Congreso de la Nación Argentina. (2015). *Impuesto al Valor Agregado*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Errepar (Separatas de Legislación)

Por un lado, el criterio “país de origen” atiende al lugar en donde se fabrica/produce el bien. Por lo tanto, los productos que se exportan resultan alcanzados por el gravamen mientras que los importados -en principio- no quedan comprendidos, ya sea porque no se los grava o porque se los exime. Por otra parte, el criterio “país de destino” toma en cuenta el lugar de consumo. Por lo tanto, las exportaciones se encuentran exentas o no alcanzadas por la imposición, mientras que las importaciones sí deben tributar.

De los criterios mencionados, la mayoría de las legislaciones -como es el caso de nuestro país- han adoptado el criterio de “país de destino”, pues otorga un trato igualitario a los bienes importados y a los bienes nacionales, sin discriminación alguna. Dicho criterio también ha sido escogido por la doctrina por razones de equidad, pues se supone que el sujeto reside en el Estado donde consume y dicho Estado es quien ha de brindarle bienes y servicios, por lo cual, corresponde ser el que reciba los impuestos (Fenochietto, 2001)<sup>46</sup>

Sin embargo, mientras que el principio “de destino” ha sido ampliamente aceptado como base para aplicar el IVA al comercio internacional, su implementación varía de una jurisdicción a otra. Este hecho puede producir situaciones de doble imposición, o bien, no imposición involuntaria. Por lo tanto, con el fin de poder aplicar este principio, los regímenes de IVA deben prever mecanismos para identificar el destino específico de los bienes y servicios (OCDE, 2014). La situación planteada resulta evidentemente compleja y constituye un desafío para la fiscalidad internacional en el ámbito de la economía digital y las operaciones de streaming.

#### 2.3.4.3. El Impuesto a los Ingresos Brutos

El Impuesto a los Ingresos Brutos también es un impuesto al consumo, aunque no de carácter nacional, como sí lo es el IVA, sino de tipo provincial.

Al igual que el IVA, también se trata de un gravamen plurifásico; sin embargo, a diferencia de éste, el Impuesto a los Ingresos Brutos es acumulativo. Esta última característica habitualmente provoca los efectos conocidos como “cascada” y “piramidación” debido a que el impuesto se aplica a todas las actividades y etapas, sin que exista crédito por el impuesto pagado en las instancias anteriores de la cadena productiva. De este modo, resulta muy difícil conocer el valor exacto de la carga tributaria contenida en el precio de los bienes y/o servicios. También por este motivo, se considera que el Impuesto a los Ingresos Brutos no es neutral, pues puede producir distorsiones en los precios relativos, incentivar la integración artificial de actividades y afectar a la competitividad, entre otras cuestiones.

El Impuesto a los Ingresos Brutos constituye el principal recurso que obtienen los gobiernos provinciales. De este modo, todas las jurisdicciones argentinas aplican este gravamen sobre el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad comercial, industrial, agrícola, financiera o profesional realizada por cualquier sujeto en la jurisdicción que corresponda.

Cuando los sujetos establezcan una unidad de negocio en una determinada jurisdicción, el sustento territorial para esa jurisdicción lo otorga dicha presencia física.

Al respecto, resulta válido mencionar que el término “sustento territorial” hace alusión al ámbito espacial en el que cada Fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio y no fuera de él. Todos los códigos provinciales regulan de manera más o menos expresa sobre el lugar geográfico en el cual ejercerán sus potestades. Cuando ciertas

---

<sup>46</sup> Fenochietto, R. (2001). *Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.



actividades sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación lo establecido por el Convenio Multilateral. Dicho convenio es un acuerdo celebrado entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para distribuir la base imponible del impuesto en cuestión, con la finalidad de evitar la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran con la misma base de medida la actividad que un contribuyente realice en forma indivisible en dos o más jurisdicciones.

Como mencionábamos, el sustento territorial está dado por la presencia física del sujeto en cierta jurisdicción. Sin embargo, puede ocurrir el caso en que un contribuyente realice gastos diversos en algunas otras jurisdicciones del país como, por ejemplo, publicidad, comisiones bancarias, entre otras. Esta situación, en el ámbito del Convenio Multilateral, otorgaría la posibilidad de participar a esas otras jurisdicciones en la distribución de la base imponible.

Desde otra perspectiva, ante la posibilidad de que el sujeto sea un residente del exterior sin contacto con el país, la alternativa de imposición bajo el amparo de la ley vigente es la de aplicar los criterios del Convenio Multilateral que no requieren la presencia física para otorgar el debido sustento territorial, sino que con algún gasto en el territorio que denote un esfuerzo de comercialización, el mismo estaría satisfecho. Más aún, dicho Convenio establece que existe sustento territorial en la jurisdicción del comprador cuando la operación se lleve a cabo mediante medios electrónicos.

Sin perjuicio de lo expuesto, no son las normas del Convenio Multilateral las que gobiernan la solución al problema de la gravabilidad de las operaciones de comercio electrónico y, en consecuencia, de streaming.

Al respecto de esto último, las recomendaciones internacionales orientadas a que las transacciones digitales se graven en el lugar donde se encuentra el consumidor, generan reparos en relación a su aplicación a este impuesto por su particular naturaleza territorial; pues resulta consistente y razonable que un impuesto que intenta aprehender la capacidad contributiva del consumo, tenga impacto allí donde los bienes y/o servicios son efectivamente consumidos (Sastre, 2016)<sup>47</sup>

### 2.3.5. Régimen Nacional de Promoción de la Industria del Software

Este régimen tiene como objetivo fortalecer la Industria del Software mediante el incremento del empleo calificado, las exportaciones, las actividades de investigación y desarrollo y los estándares de calidad. El mismo rige en todo el territorio de la República Argentina y a la fecha, conforme lo establecido por la Ley N° 26.692 (modificatoria de la Ley N° 25.922), tendrá vigencia hasta el año 2019.

Pueden adherirse a dicho régimen las personas jurídicas constituidas en la Argentina, o habilitadas para actuar dentro de su territorio, que desarrollen en el país y por cuenta propia algunas de las siguientes actividades: creación, diseño, desarrollo, producción e implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicativo, incluyendo el que se elabore para ser incorporado a procesadores utilizados en bienes de diversa índole, tales como consolas, centrales telefónicas, telefonía celular, máquinas y otros dispositivos. Queda excluida del régimen la actividad de autodesarrollo de software.

---

<sup>47</sup> Sastre, A. (2016). UBER y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. II Parte. En: *Diario Tributario, Aduanero y Financiero* Nro. 113 – 18.05.2016. Recuperado el 30 de noviembre de 2016, de [www.dpicuatico.com](http://www.dpicuatico.com)

Además de desarrollar alguna de las actividades antedichas, las empresas deben cumplir con al menos dos (2) de las siguientes condiciones: a) la acreditación de gastos en actividades de investigación y desarrollo de software; b) la acreditación de una norma de calidad reconocida aplicable a los productos o procesos de software, o el desarrollo de actividades tendientes a la obtención de la misma y c) la realización de exportaciones de software; en estos casos deberán estar necesariamente inscritas en el registro de exportadores de servicios.

Las empresas que apliquen al Registro de Productores de Software y Servicios Informáticos gozarán de estabilidad fiscal, percibirán un bono de crédito fiscal aplicable a la cancelación de impuestos nacionales y podrán efectuar una desgravación sobre el Impuesto a las Ganancias. Más específicamente, los beneficiarios de esta ley:

- No podrán ver incrementada su carga tributaria total nacional a partir de su inscripción en el registro de beneficiarios del Régimen de Promoción de la Industria del Software habilitado por la autoridad de aplicación.
- Podrán convertir en un bono de crédito fiscal intransferible hasta el setenta por ciento (70%) de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado sobre la nómina salarial total de la empresa con destino a los sistemas y subsistemas de seguridad social. Dichos bonos podrán ser utilizados para la cancelación de tributos nacionales que tengan origen en la industria del software, en particular el impuesto al valor agregado y otros impuestos nacionales y sus anticipos, en caso de proceder, excluido el impuesto a las ganancias.
- No serán sujetos pasibles de retenciones ni percepciones del IVA.
- Tendrán una reducción del sesenta por ciento (60%) en el monto total del impuesto a las ganancias correspondiente a las actividades promovidas determinado en cada ejercicio. Dicho beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a la de fuente extranjera, en los términos que establezca la autoridad de aplicación.

### 2.3.6. Polos Tecnológicos Provinciales

En términos provinciales, hay muchas jurisdicciones que establecen beneficios para empresas de software y tecnología que se instalen en ciertos polos específicos establecidos en los respectivos territorios. Un claro ejemplo, es el polo tecnológico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ubicado en Parque Patricios.

Durante los últimos años, han surgido proyectos urbanos que prevén la radicación de empresas dedicadas a producir valor en el campo de las nuevas tecnologías de la información y comunicación. Se trata de iniciativas en las que intervienen tanto el ámbito privado, como los gobiernos, instituciones educativas y organizaciones no gubernamentales, y que tienen como principales objetivos el desarrollo económico bajo el nuevo paradigma de la sociedad de la información, la inclusión social de ciertos sectores de la población y la revitalización urbana.

Siguiendo este paradigma global, en el año 2008 se creó en la Ciudad de Buenos Aires el Distrito Tecnológico (Ley N° 2.972) con el objeto de fomentar a la industria TIC de alto valor agregado y desarrollar un espacio donde conviva la identidad cultural existente con las empresas TIC, se trabaje, se estudie, y se viva. El Distrito Tecnológico es un centro de



promoción y desarrollo de conocimiento que recibe empresas de tecnologías de la información y comunicación (TICs) y les brinda beneficios e incentivos financieros<sup>48</sup>

La mencionada ley N° 2.972, y su modificatoria (N° 5.234), prevé diversos beneficios para todas aquellas empresas que se radiquen dentro del polígono definido como Distrito Tecnológico. A continuación, se citan los que son de carácter impositivo:

- Exención o diferimiento en el pago del Impuesto a los Ingresos brutos.
- Exención o diferimiento del Impuesto a los Sellos.
- Exención sobre Contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza (ABL)
- Exención del pago de Derechos de Delineación y Construcciones, CCT, CCA, Tasa de Verificación de Obra y Generación de Residuos Sólidos Urbanos.

En línea con el mencionado, en nuestro país también existen los distritos tecnológicos que se mencionan a continuación, entre otros:

Zona de Influencia	Organización
La Plata, Buenos Aires	Distrito Informático del Gran La Plata.
Mar del Plata, Buenos Aires	Asociación de Tecnología de la Información y Comunicación de Mar del Plata.
Bahía Blanca, Buenos Aires	Polo Tecnológico Bahía Blanca
Rosario, Santa Fe	Polo Tecnológico Rosario
Corrientes, Corrientes	Polo IT Corrientes
Cdad. de Córdoba, Córdoba	Polo Córdoba Technology
Mendoza	Polo TIC Mendoza
Chaco, Corrientes, Formosa, Misiones	Polo IT NEA

## 2.4. Gravabilidad de las Operaciones de Streaming

### 2.4.1. Descripción de la Problemática

A modo introductorio, hemos mencionado que por sus características los negocios de streaming plantean problemas específicos en materia tributaria que tienen lugar en el ámbito de las transacciones internacionales y la economía digital. En este sentido, surge la necesidad de conocer la naturaleza de los hechos imponible, el lugar donde se encuentra ubicada la fuente generadora de ingresos y la determinación de la jurisdicción aplicable, entre otros aspectos.

Existen cuatro retos principales para los administradores tributarios en el ámbito de las actividades de e-commerce y, por consecuencia, de streaming: i) la identificación de las empresas, ii) la determinación del alcance de las actividades, iii) la recopilación y verificación de la información y iv) la identificación de los clientes (Zainal, 2015)<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Distrito Tecnológico. (s.f.). Recuperado el 01 de diciembre de 2016, de [www.buenosaires.gob.ar](http://www.buenosaires.gob.ar)

<sup>49</sup> Zainal, N. F. (2015). The Impacts and Challenges of Electronic Commerce on Taxation. En: *International Conference on E-Commerce*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.icoec.my](http://www.icoec.my)

- i. Identificación de las empresas: La dificultad de las autoridades de los países para hacer cumplir la ley fiscal yace en la dificultad de rastrear las ventas realizadas por los sujetos no residentes a los clientes nacionales, pues los mismos tienen carácter de voluntarios y no tienen la obligación de la registración en el país. Según Zainal (2015) si los residentes no poseen un lugar fijo donde realizan sus actividades, los ingresos que logren no son gravables.
- ii. Determinación del alcance de las actividades: Resulta muy difícil determinar el alcance de las ventas sin información del vendedor off-shore. Las autoridades fiscales podrían obtener acceso a información de terceros como clientes o bancos (dependiendo, en este último caso, de la regulación financiera), pero no así de los vendedores o sujetos no residentes cuando diferentes jurisdicciones tengan distintos tratamientos para con la confidencialidad de la información.
- iii. Recolección de información: Las autoridades fiscales pueden intercambiar información con otros países para rastrear transacciones. Y, si bien existen principios de transparencia y de intercambio eficaz de información tratados por la OCDE, se trataría este intercambio cuando se quiera obtener información con no integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- iv. Identificación de clientes: Las autoridades fiscales pueden rastrear las transacciones ocurridas mediante la comprobación y seguimiento de la documentación aduanera y la dirección de facturación de la tarjeta de crédito. Sin embargo, no es posible determinar si los clientes son capaces de ocultar la ubicación real, o bien, conocer la ubicación donde el cliente está utilizando el servicio.

El primer interrogante que nace, por lo tanto, es el de determinar si los marcos normativos actuales en materia tributaria están diseñados para gravar adecuadamente los hechos imponible que tienen lugar en las operaciones de streaming, o bien, si resulta necesario crear un régimen tributario que regule las implicancias fiscales de este tipo de operaciones, sin crear distorsiones en el mercado ni establecer regímenes que resulten discriminatorios para los distintos agentes económicos en función a la modalidad adoptada para la realización de sus operaciones.

En este sentido, Martínez Giribone (s.f.)<sup>50</sup> destaca que uno de los aspectos más dificultosos de disipar está relacionado con la potestad tributaria de los distintos países. La potestad tributaria es la facultad que tienen los Estados para crear tributos unilateralmente cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia. Anteriormente, cada uno de los países podía aplicar su política tributaria sin tener en consideración la forma en la que ésta afectaba el resto. En la economía actual, las acciones de los Estados se ven limitadas y los efectos extrafronterizos generados por la tributación han adquirido gran importancia.

Existe, por lo tanto, una cuestión normativa fundamental: los principios comunes de distribución de la competencia tributaria entre las naciones, inspirados en las experiencias nacionales, no han evolucionado al ritmo del entorno empresarial. Las normas internas de tributación internacional y las normas internacionalmente acordadas todavía se refieren a un entorno económico caracterizado por un menor grado de integración económica mundial

---

<sup>50</sup> Martínez Giribone, M. S. (s.f.). *Tratamiento Tributario Actual del Comercio Electrónico en la República Argentina*. Tesina de Grado, UFASTA. Buenos Aires, Argentina.

y no al entorno actual, el de los contribuyentes globales, caracterizado por la constante evolución de las tecnologías de la información y la comunicación (OCDE, 2013)<sup>51</sup>

Al respecto, si bien el rol de las instituciones internacionales ha ido creciendo a través de los años, aún no existe una institución encargada de arbitrar o supervisar las consecuencias de los sistemas tributarios de cada país.

## 2.4.2. La Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPs)

### 2.4.2.1. Introducción

Existe una creciente percepción de que los Estados pierden cada vez más importantes ingresos en concepto de impuesto sobre la renta de las sociedades, ello debido a una planificación fiscal por parte de las compañías orientada al traslado de beneficios hacia países de escasa o menor tributación. Esto es lo que provoca la denominada “erosión de la base imponible” en el país en que se desarrolla la actividad económica (OCDE, 2013)

La globalización ha contribuido significativamente al desarrollo de las economías. La reducción de los costos y la libre movilidad de los recursos han eliminado progresivamente las barreras de ingreso a los distintos mercados, acarreando un importante impacto en la forma en que hoy en día se desarrollan las actividades comerciales transfronterizas. De este modo, a medida que la economía se ha ido integrando a nivel global, también lo han hecho las empresas haciendo que muchas de sus actividades se lleven a cabo en ubicaciones geográficas distintas y distantes de la ubicación física de sus clientes reales y potenciales. Sin embargo, el aspecto negativo de todos estos fenómenos reside en que han dado lugar a que las empresas multinacionales puedan ver minimizada su carga tributaria.

La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria. Aunque existen numerosas formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción, una fuente preponderante de la erosión de la base imponible es el traslado de beneficios al exterior.

Si bien la economía digital no genera problemas BEPs (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”) exclusivos y aislados, algunas de sus características potencian los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. En este sentido, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED: Órgano auxiliar al Comité de Asuntos Fiscales (CAF)) reconoció la existencia de diversas estructuras jurídicas y fiscales, que pueden utilizarse para implementar modelos de negocio incardinados en la economía digital, que ponen de manifiesto la posibilidad de reducir o eliminar la obligación de tributar a lo largo de toda la cadena de suministro, tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia. Más aún, la importancia de los activos intangibles y la libre movilidad de los mismos a efectos fiscales, en conjunto con la posibilidad de centralizar infraestructuras a distancia y de llevar a cabo operaciones desde y hacia ubicaciones remotas, da lugar a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios por la fragmentación de las operaciones.

---

<sup>51</sup> OCDE (2013). *Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Recuperado el 10 de octubre de 2016, de [www.oecd.org/publishing](http://www.oecd.org/publishing)

En la medida en que las estrategias empresariales aprovechan los vacíos normativos existentes entre las normas tributarias de los distintos países, puede resultar difícil para un país -por sí sólo- tratar de resolver el problema en su conjunto. Además, las medidas unilaterales y no coordinadas adoptadas aisladamente por los Estados podrían traducirse en un riesgo de doble o múltiple imposición para las empresas; situación que traería repercusiones negativas en la inversión y, por consiguiente, en el crecimiento y el empleo a escala mundial. Por lo tanto, el problema BEPs exige respuestas coordinadas.

En este contexto, el principal desafío no radica sólo en determinar cuáles son las respuestas adecuadas, sino también en establecer mecanismos que permitan articularlas de manera eficiente en pos de lograr soluciones integrales. Así, este dilema se ha convertido en uno de los principales puntos del orden del día de la OCDE, quien ha diseñado un Plan de Acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios compuesto de un paquete de medidas tendientes a facilitar la convergencia de normas y orientar respecto de las mejores prácticas en materia tributaria.

#### 2.4.2.2. Plan de Acción BEPs

Los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios comúnmente tienen lugar por la existencia tanto de resquicios legales como de lagunas, fricciones o incongruencias en la interacción de las normas de los distintos países. Estos inconvenientes constituyen una preocupación generalizada en el contexto de la economía digital.

En este sentido, el Plan de Acción presentado por la OCDE propone cambios fundamentales para atender las debilidades de las normas actuales en materia tributaria de un modo eficaz y eficiente. Por lo tanto, sostiene la hipótesis de que se necesitan reformas significativas y la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso internacional para evitar y contrarrestar los problemas planteados.

Las acciones que brevemente se describen a continuación, por lo tanto, ayudarán a resolver estas preocupaciones pues prevén desarrollar recomendaciones para el diseño de normas que neutralicen estos efectos:

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Esta acción hace énfasis en la necesidad de identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen: (i) la capacidad de una empresa de tener presencia digital en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas actuales, (ii) la atribución del valor creado a partir de la generación de datos comercializables mediante el uso de productos y servicios digitales, (iii) la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, (iv) la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del impuesto al valor agregado u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales, entre otros.

- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Los mecanismos híbridos pueden dar lugar tanto a la doble imposición como a la doble exención, la doble deducción o al diferimiento a largo plazo de la obligación. Las leyes nacionales que permiten a los contribuyentes elegir entre el tratamiento impositivo de determinadas entidades nacionales y extranjeras podrían facilitar la utilización de mecanismos híbridos. “Aunque puede ser difícil determinar qué país ha perdido, de hecho, los ingresos fiscales, pues se han cumplido las leyes de cada país implicado, hay una reducción del total de impuestos pagado por todas las partes implicadas en general que perjudica la competencia, la eficiencia económica, la transparencia y la imparcialidad” (OCDE, 2014)<sup>52</sup>

- Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre compañías foráneas controladas (CFC)

Una de las preocupaciones más significativas a acerca de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios proviene de la posibilidad de crear filiales no residentes y canalizar, a través de ellas, los ingresos de una empresa residente. Si bien muchos países tienen normas en materia de “compañías foráneas controladas” y otros tipos de aplazamiento, estas regulaciones no siempre combaten la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo integral. Es por esto que esta acción busca tender recomendaciones relativas al diseño de este tipo de normas.

- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Otro punto que genera preocupación es la excesiva deducción de intereses y otros gastos financieros. Las deducciones de gastos financieros pueden dar lugar a una doble exención tanto en situaciones de inversión entrante como saliente. Por lo tanto, esta acción busca definir cuáles son las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible por medio de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, “mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses” (OCDE, 2014)

- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Esta acción pone en consideración las preocupaciones actuales sobre los riesgos que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para la transferencia artificial de beneficios y la falta de transparencia en lo referido a ciertas decisiones administrativas en relación con contribuyentes específicos. En este sentido, la OCDE busca poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial.

---

<sup>52</sup> OCDE. (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org)

- Acción 6: Impedir la utilización abusiva del convenio.

La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia. Con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales, las normas deben ser modificadas para abordar el uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente. En este sentido, esta acción pretende desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.

- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.

Esta acción supone que la definición de establecimiento permanente (EP) debe ser revisada para impedir abusos. En muchos países, la interpretación de las normas sobre establecimiento permanente ha dado lugar a que algunos contratos para “la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean impondibles en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local” (OCDE, 2014). Este supuesto, en muchas oportunidades, ha llevado a las empresas a sustituir los mecanismos tradicionales en los cuales una filial local actúa como distribuidor por “mecanismos de comisión” dando así la posibilidad a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo, sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en dicho país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepción a las reglas de EP.

- Acción 8: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - Intangibles

Por medio de esta acción, la OCDE (2014) pretende desarrollar reglas claras que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante el movimiento de intangibles entre miembros de un mismo grupo económico. Entre otras cuestiones, esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles claramente diseñada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados según la creación de valor y (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración.

- Acción 9: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - Riesgos y Capital

Pretende impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos o la asignación excesiva de capital entre miembros del grupo económico. Ello implicará la adopción de medidas que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.



- Acción 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor - Otras Transacciones de Alto Riesgo

Refiere a transacciones que extrañamente ocurrirán entre terceros, o bien, que simplemente no sucederán. Las normas tendientes a evitar estas situaciones deberán: (i) clarificar las circunstancias en las que se pueden las transacciones; (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia y (iii) proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante como, por ejemplo, el pago de gastos de gestión a la empresa sede.

- Acción 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

Impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios requiere transparencia en distintos niveles. Por lo tanto, resulta fundamental mejorar la disponibilidad de los datos y el análisis de los mismos, incluyendo el control de la implementación de este Plan de Acción en general. El objetivo de esta acción supone evaluar la eficiencia y el impacto económico de las medidas adoptadas.

- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Si bien todas las acciones están conectadas entre sí, pues persiguen el mismo objetivo, ésta guarda estrecha relación con la número 11 ya que para “establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos” resultará necesario que los contribuyentes revelen información más específica acerca de sus estrategias de planificación fiscal. Más aún, esta acción también reconoce que los requisitos de documentación sobre precios de transferencia deben ser menos onerosos y más específicos, y que deben ponerse en marcha modelos mejorados de intercambio de información entre las administraciones tributarias a nivel internacional.

- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Esta acción pretende desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.

- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

La acción citada evidencia la necesidad de desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación de los convenios mediante procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje puedan ser denegados en algunos casos.

- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

#### 2.4.2.3. Prácticas Elusivas según la OCDE en el Marco BEPs

En el ámbito tributario existen dos conceptos utilizados para describir la decisión de los contribuyentes de “no pagar” impuestos: la elusión y la evasión. Por lo tanto, nos resulta oportuno hacer mención a éstos y a sus diferencias.

Al respecto, Rodríguez Calderón (2015) ha establecido las siguientes definiciones:

“La evasión fiscal consiste en reducir o eliminar el pago de impuestos a través de métodos ilegales como, por ejemplo, la no declaración de los ingresos reales obtenidos y/o el cómputo de gastos no correspondientes a la actividad económica que se desarrolla. Con frecuencia se da en las pequeñas y medianas empresas las que, al tratar de competir en el mercado, advierten como su mejor opción para la disminución de costos la no facturación del impuesto al valor agregado (IVA). En cambio, la elusión fiscal es la disminución del pago de impuestos sin necesidad de violar las leyes tributarias, aprovechando los vacíos de la norma. Se puede considerar elusión, por ejemplo, la situación en la que un comerciante predice que de conformidad con sus ingresos anuales deberá pasar de “régimen simplificado” a “régimen general” y, para evitarlo, divide su negocio en dos partes quedando una de ellas a su nombre y la otra a nombre de algún familiar”

La citada distinción resulta de suma importancia ya que el tema principal en relación a la “elusión” y la “evasión” recae en el análisis de si ambos accionares deben o no ser igualmente penalizados. Esta cuestión toma aún mayor relevancia cuando nos trasladamos al ámbito de los negocios en la era digital y su impacto en materia de tributación internacional ya que da lugar a varios interrogantes como, por ejemplo: ¿Puede un país calificar una operatoria como legal y otro no y, por lo tanto, reprimirla? ¿Puede un mismo hecho ser caso de elusión en un país y caso de evasión en otro? ¿Por lo cuál de las dos acciones debería ser castigado el contribuyente? Las posibles respuestas a todos ellos son engañosas pues dependen de la doctrina existente en el/los Estado/s dónde se esté tratando el caso puntual (Morilla Cueva, 1991)<sup>53</sup>

En el caso de los negocios de comercio electrónico y, por lo tanto, de streaming, el caso principal de elusión suele ser el cambio de residencia con el fin de localizarse en un Estado donde la presión tributaria sea menor.

En consideración de lo dispuesto precedentemente, los riesgos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se evidencian en aquellas situaciones en las que los rendimientos sujetos a gravamen se separan artificialmente de las actividades que los generan o en los casos en que se someten a un tipo de gravamen inferior al debido o, directamente, no se someten a gravamen alguno por realizarse las operaciones con sujetos

<sup>53</sup> Morilla Cueva, L. (1991). *Teoría de las Consecuencias Jurídicas del Delito*. Madrid, España: Editorial Tecnos.



exentos (OCDE, 2013). Estas circunstancias socavan la integridad de los sistemas tributarios y dificultan aún más el objetivo de obtener ingresos fiscales.

En su informe “*Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*”, la OCDE (2013) ha identificado una serie de estrategias asociadas a las prácticas BEPs en el marco de la imposición tanto directa como indirecta. A continuación, se identifican dichas estrategias y se exponen sintéticamente:

- Prácticas elusivas BEPs en el marco de la imposición directa:
  - *Eliminación o reducción de impuestos en el Estado de la fuente:* (i) evitando toda presencia fiscalmente imponible en éste, (ii) minimizando los rendimientos imputables mediante el traslado de los beneficios brutos, o bien (iii) reduciendo el beneficio neto maximizando las deducciones a nivel del ordenante.
  - *Escasa o nula retención en la fuente:* Una empresa puede quedar sometida a retenciones en la fuente en un país del que no es residente al percibir pagos de ordenantes situados en ese país. Si así lo contempla el convenio existente entre las jurisdicciones del ordenante y del beneficiario, una empresa que opere en el ámbito de la economía digital puede, no obstante, tener derecho a una disminución o a la exención de retención en la fuente sobre dichos pagos.
  - *Eliminación o reducción de impuestos en el país intermediario:* Se puede eliminar o reducir impuestos en un país intermediario mediante la aplicación de regímenes fiscales preferenciales internos, recurriendo a mecanismos híbridos asimétricos, o efectuando pagos deducibles excesivos en favor de entidades vinculadas situadas en territorios de escasa o nula tributación.
  - *Eliminación o reducción de impuestos en el país de residencia efectiva de la sociedad matriz:* En este sentido, las mismas estrategias que pueden utilizarse para eliminar o reducir la carga tributaria en los Estados de la fuente, pueden también utilizarse en el país donde se encuentre la sede central efectiva.
- Posibles prácticas elusivas BEPs en materia del IVA:

En determinadas circunstancias, el régimen del Impuesto al Valor Agregado puede ofrecer a las empresas oportunidades de planificación fiscal que suscitan la preocupación de las autoridades fiscalizadoras ante posibles prácticas elusivas BEPs en relación con: (i) los suministros digitales a distancia a empresas exentas y (ii) los suministros digitales a distancia a empresas con establecimientos (sucursales) en más de una jurisdicción que desarrollan actividades exentas.

### 2.4.3. Establecimiento Permanente: Conceptualización y Existencia

Rubén O. Asorey (1998)<sup>54</sup> indicó que, con relación a las ganancias provenientes de los servicios del comercio electrónico, podrían aplicarse tres reglas del principio de la fuente: (i) lugar en donde dichos servicios se proveen, (ii) lugar en donde los servicios se llevan a cabo, o (iii) lugar en donde dichos servicios son utilizados.

Frente al latente problema debido a los nuevos tipos de negocios que se estuvieron enumerando, al Derecho Tributario Internacional le interesa la residencia de la compañía que brinda el servicio, la que puede estar dada por el domicilio de la misma. (ALADI, 2003)<sup>55</sup>

Con respecto al domicilio se pueden establecer diferencias según los sujetos en cuestión sean personas físicas o personas jurídicas: Por un lado, una persona física será domiciliada en el Estado contratante en donde tenga lugar su residencia habitual. En cuanto a las personas jurídicas, se considera -en primer lugar- que el domicilio tendrá asiento donde se celebra el contrato social pero, si éste no existiese, será donde se encuentre la administración efectiva. De todos modos, cuando no sea posible aplicar lo antedicho, las autoridades de los distintos países resolverán los casos de común acuerdo.

La tesorería de los Estados Unidos propone un cambio drástico en la manera de gravar las operaciones del comercio electrónico, mutando del principio de renta hacia el de residencia poniendo en consideración la dificultad que surge al aplicar el principio de la fuente a determinados ingresos. Además, dicho cambio sostiene la hipótesis de que resultaría más fácil y eficiente administrar los aspectos concernientes al establecimiento permanente utilizando el principio de residencia. Esta postura, sin embargo, ha tenido fuertes críticas por los países en desarrollo, los que sostienen con firmeza el criterio de fuente, indicando que el concepto de residencia puede ser igualmente maleable. Más aún, quienes se pronuncian en contra de dicho cambio, consideran que los EE.UU. se verían beneficiados ya que podrían afianzar fuertemente sus ingresos si tenemos en consideración que es un país de gran exportación de software y de negocios de comercio electrónico.

El concepto de establecimiento permanente se ha ido modificando desde su nacimiento, debido a que los escenarios macroeconómicos que le dieron origen desaparecieron, y tanto la globalización como la practicidad e internacionalización con la que hoy en día se desarrollan los negocios hacen poner en consideración la naturaleza de su significado. De tal manera, hoy en día se puede estar en un país sin tener que formar una sociedad ni tener un agente, sino que basta con tener un servidor, esquivando así a todo tipo de intermediarios (Yunger y Sánchez, 2000)<sup>56</sup>

Por su parte, la OCDE define a los establecimientos permanentes como el “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Esta definición incluye, por un lado, a las sedes, fábricas, sedes-obras y cuando un agente actúe en un Estado -con capacidad de contratar- por una empresa de otro Estado y, a la vez, descarta la utilización o mantenimiento de instalaciones o depósitos con el único fin de almacenar

---

<sup>54</sup> Asorey, R. O. (1998). Un desafío para el derecho tributario latinoamericano del tercer milenio. (1998, 28 de octubre) *El cibercomercio. Periódico Económico Tributario*.

<sup>55</sup> Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) (2003). *Estudio sobre la situación tributaria del comercio electrónico*. Recuperado el 20 de septiembre, de [www.aladi.org](http://www.aladi.org)

<sup>56</sup> Yunger, H. y Sánchez Settembrini, A. (2000). Establecimiento permanente en el comercio electrónico. En: XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas. Mar del Plata, Argentina. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.econtable.com.ar](http://www.econtable.com.ar)

bienes y el mantenimiento de un lugar fijo con el fin de comprar bienes u obtener información para la empresa.

Por último, Gutman (s.f.)<sup>57</sup> señala que el concepto de establecimiento permanente es el criterio principal para decidir si un país tiene jurisdicción bajo el derecho internacional tributario para gravar operaciones de una empresa no residente en el país.

Respecto de la existencia de los establecimientos permanentes, Giampaolo Corabi señala que son tres los criterios según los cuales se puede determinar la existencia de un establecimiento permanente, a saber:

1. Fixed Place of Management: Refiere a la existencia de una sede fija de negocios en el país extranjero. El término "sede fija" refiere a una estrictamente conectada con el territorio, de modo tal que sea imposible la actividad de la empresa sin esa sede.
2. Agency Clause: Hace referencia a la naturaleza del agente comercial. El criterio adoptado por la OCDE, y aceptado por casi todos los convenios, se refiere a la naturaleza de dependencia o independencia del agente respecto del país donde tiene sede la sociedad. Esto significa que, si el agente extranjero tiene el poder de obligar a la sociedad y es, al mismo tiempo, dependiente de las órdenes de la misma, éste constituye un establecimiento permanente. Al contrario, si el agente en el ámbito de su actividad ordinaria puede obligar a la empresa, pero es independiente, es decir, no recibe órdenes de la empresa y ejerce su actividad en forma autónoma; entonces, no será considerado establecimiento permanente.
3. Construction Clause: Este término es utilizado, en particular, por la problemática de la obra con el fin de eliminar discusiones acerca de la naturaleza o no del establecimiento permanente extranjero de la obra de una empresa no residente. El modelo OCDE afirma que si la obra tiene duración mayor a los doce meses constituye organización estable. Sin embargo, dicha duración varía en cada tratado.

Complementariamente a lo dispuesto precedentemente, Marquez destaca que la estructura básica del concepto de establecimiento permanente se puede descomponer en tres grandes premisas para determinar su nacimiento. En efecto:

- a. Assets Test: Es decir, la existencia de activos. El test de los activos determina si un conjunto de activos puede constituir un lugar fijo de negocios o no.
- b. Agency / Relationship Test: O la posible existencia de una relación de mandato. El test del mandato determina cuáles actos de un mandatario, socio o subsidiaria constituirán un establecimiento permanente, aunque la empresa no tenga un lugar fijo de negocios en el país de la fuente.
- c. Activities Test: O la configuración de un conjunto de actividades que den origen al nacimiento de un establecimiento permanente. El test de actividades establece qué tipo de actividades no deben considerarse como establecimiento permanente, aunque sean realizadas a través de un lugar fijo de negocios.

---

<sup>57</sup> Gutman. (s.f.). *El concepto del establecimiento permanente. Su relación con el comercio electrónico*. Tesina de Posgrado, Facultad de Bolonia, Italia.

#### 2.4.4. Responsable Sustituto

Previo al análisis de la figura de "responsable sustituto", resulta relevante comprender quiénes son los sujetos dentro de los procedimientos tributarios en general. Al respecto, Dino Jarach (2013)<sup>58</sup> al desarrollar la Teoría de los Sujetos Pasivos hace referencia a éstos considerando que "la identificación de los sujetos depende de la atribución del hecho imponible según criterios instrumentales para la mayor eficacia de la recaudación".

Dicho autor, se refiere al contribuyente como "sujeto obligado por excelencia" y describe al mismo como "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles que, de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza"

Por otro lado, la doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: (i) los responsables por deuda propia y (ii) los responsables por deuda ajena. Esta distinción resulta necesaria para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, es decir, al que la ley le atribuye el hecho imponible, y los demás sujetos a los que la ley les hace extensible la responsabilidad de pagar los tributos. "Esta distinción se funda sobre la separación entre la deuda y la responsabilidad, o bien, de acuerdo con los conceptos desarrollados por la doctrina jurídica acerca de las obligaciones" (Jarach, 2013)

La legislación argentina, de conformidad con la Ley 11.683, clasifica -a su vez- a los sujetos responsables por deuda ajena dependiendo el grado de responsabilidad que les compete. Así, los diferentes niveles de responsabilidad que surgen son: (i) la responsabilidad solidaria sin condiciones, (ii) la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, (iii) la responsabilidad subsidiaria y (iv) la responsabilidad sustitutiva. La distinción de los distintos niveles de responsabilidad tiene como objetivo la limitación de la misma, posibilitando que estos sujetos deban responder -incluso- con su propio patrimonio.

La citada norma legal establece varios supuestos en los que los sujetos debieran responder por deuda ajena. En virtud al tema que nos ocupa, nos resulta oportuno diferenciar sólo dos: los agentes de retención y los responsables sustitutos.

Por su parte, los agentes de retención son quienes tienen la obligación de retener y pagar a las Autoridades Fiscales el monto retenido y sólo mediando incumplimiento de una de estas dos obligaciones (retener y/o ingresar los impuestos) nace su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco.

En cambio, en el caso de los responsables sustitutos, la obligación de ingresar el impuesto recae directamente sobre ellos, pudiendo reclamar a posteriori al contribuyente la restitución del pago efectuado. Al respecto, Daniel G. Pérez (2000), comenta que "este sujeto no se encuentra ni al lado ni detrás del deudor principal, sino que lo sustituye, se coloca en lugar de él. El sustituto del contribuyente resulta obligado por la ley a cumplir con las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, tal como el verdadero deudor del tributo". Este último concepto fue incorporado a la Ley 11.683, por medio de lo dispuesto en la Ley 25.795 en su artículo primero, estableciendo que "están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación".

---

<sup>58</sup> Jarach, D. (2013). *Finanzas públicas y derecho tributario*. (4a. ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

“El sustituto -que es ajeno a la realización del hecho imponible- ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el “realizador” del hecho imponible y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal. Por ello, el sustituto no queda obligado “junto a” el destinatario legal tributario, sino “en lugar del destinatario legal tributario” motivando ello la exclusión de este último de la relación jurídica tributaria principal” (Villegas, 2001)<sup>59</sup>

La problemática que presentan todos los sistemas tributarios a nivel internacional, intentando adaptarse a las nuevas tecnologías y a la economía digital, plantea la necesidad de buscar distintas alternativas que posibiliten gravar los nuevos negocios de forma efectiva y sin erosionar las bases imponibles.

En referencia a ello, Vicente Oscar Díaz (2001)<sup>60</sup> explica que "en el caso de la Argentina el sistema fiscal es incapaz para alcanzar los objetos imponibles derivados de la sociedad informática; dado que nuestro país, al igual que otros, ha estructurado su sistema fiscal en forma cerrada a la idea de soberanía nacional y no se ha percatado de que el comercio electrónico es una realidad internacional".

Uno de los mayores interrogantes que surgen al respecto es cómo alcanzar con impuestos propios de cada país a empresas radicadas en el extranjero, que no presentan un establecimiento permanente, pero que desarrollan actividades en él. Como consecuencia de esta problemática, algunas autoridades fiscales vieron que una posible solución surge de la aplicación del concepto de “Responsable Sustituto”.

Sin embargo, esto último ha recibido numerosas críticas. Todas ellas coinciden en que “la creación de esta figura, de ningún modo responde a una presunción de capacidad contributiva del sujeto designado, sino a razones de orden técnico o de comodidad recaudatoria” (Rubiolo, 2004)<sup>61</sup>. Se trata, entonces, de una verdadera “ficción”, mediante la cual se coloca en cabeza de un sujeto designado por la ley, que no es generador del hecho imponible, la obligación de determinar e ingresar el tributo, con todas las consecuencias jurídicas y penales que ello acarrea.

En Argentina, el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (mediante Resolución General 593/2014 AGIP), con el fin de gravar -al menos- algunas de estas nuevas modalidades de comercio electrónico, incluyendo operaciones de streaming, incorporó la figura de “Responsable Sustituto” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) para no residentes que desarrollen actividades en el país. Por lo cual, quien revista la calidad de Responsable Sustituto deberá pagar el impuesto en cabeza del sujeto del exterior.

---

<sup>59</sup> Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

<sup>60</sup> Díaz, V. O. (2001). El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. La reformulación del concepto de establecimiento permanente. Buenos Aires, Argentina: Macchi Grupo Editor.

<sup>61</sup> Rubiolo, R. M. (2004). El sustituto: ¿Responsable por deuda ajena? En: *Segundas Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales*. Santa Fe, Argentina.

#### 2.4.5. Precios de Transferencia

Según Cecilia Goldemberg (2007)<sup>62</sup>, se conoce por precio de transferencia “al valor en que una empresa vende o transfiere bienes o servicios, tangibles o intangibles, a otra empresa vinculada, la cual se encuentra establecida en otro país”. Es un precio que se acuerda teniendo en cuenta el interés económico común de las partes.

En sintonía con ello, Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero (2005)<sup>63</sup> refieren a la aplicación de este concepto “a las operaciones que se realizan entre partes vinculadas y operaciones con entidades ubicadas, constituidas o radicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación”. Cabe destacar que, en esta última definición, los autores añaden el componente clave de países de baja o nula tributación.

Por lo tanto, los precios de transferencia son valores que no se negocian en un mercado libre. Con lo cual, pueden desviarse de aquellos que se pacten entre partes independientes por operaciones similares (Goldemberg, 2007)

Dichos desvíos pueden generar perjuicios a los Fiscos en que se encuentren cada una de las partes vinculadas; pues, seguramente, se tratará de concentrar la mayor ganancia posible en la jurisdicción que presente una menor carga tributaria. Como señala Eduardo Baistrocchi (2008)<sup>64</sup>, “si la alícuota impositiva de la jurisdicción de la casa matriz es más alta que la de la subsidiaria, entonces la casa matriz puede establecer el precio de transferencia menor posible, con el fin de canalizar las ganancias de la multinacional a la jurisdicción con carga impositiva relativamente menor”. El mismo ejemplo podría aplicarse al revés: si la carga impositiva de la subsidiaria fuera más alta, se pactará un precio de transferencia más alto para concentrar las ganancias en la jurisdicción de origen.

Con el objetivo de neutralizar los desvíos mencionados, el principio fundamental que rige en materia de precios de transferencia es el conocido “Arm’s Length” que establece que las entidades vinculadas, al negociar entre sí, deben fijar los precios de transferencia en la misma forma en que hubiesen sido concertados entre terceros independientes que resguardan sus propios intereses. Entonces, podríamos decir que el Arm’s Length es una estrategia en la cual se basan los Fiscos para asegurarse la correcta asignación de ganancias, impedir la evasión fiscal y no permitir desventajas competitivas comerciales. En relación a esto, la OCDE (1995) sostiene que “la razón principal de la adopción del Arm’s Length se basa en que por medio de este principio se busca un tratamiento igualitario entre las empresas multinacionales y las empresas independientes, evitando ventajas distorsionantes”

En relación con lo expuesto hasta el momento, se puede inferir que las transacciones entre entes vinculados deben poder compararse con la de entes independientes. Más aún, surge entonces necesario describir qué establece esta pauta de “comparabilidad”. Al respecto, la OCDE instituye que dicha comparabilidad “significa que ninguna de las diferencias, si las hubiere, entre las situaciones que se quieren comparar, podrían afectar sustancialmente la determinación del precio o el margen, o que ajustes razonables puedan ser efectuados para eliminar el efecto de tales diferencias”

---

<sup>62</sup> Goldemberg, C. (2007). *Manual de precios de transferencia en Argentina*. Buenos Aires, Argentina: La Ley

<sup>63</sup> Gotlib, G. y Vaquero M. F. (2005). *Aspectos internacionales de la Tributación Argentina*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

<sup>64</sup> Baistrocchi, E. (2008). *Litigios de Precios de Transferencia*. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

Existen diferentes métodos de determinación de precios de transferencia. Independientemente de ello, lo importante es entender cuál es el objetivo de la fijación de estas políticas. Al respecto, la Dirección General Impositiva (DGI) de nuestro país sostiene que la motivación se basa en el desarrollo de mecanismos para evitar la doble imposición, la prevención de la evasión impositiva y la asignación correcta de la renta perteneciente a cada país en el correcto reflejo de los ingresos y gastos.

“Las normas sobre precios de transferencia sirven para distribuir los ingresos obtenidos por una empresa internacional entre aquellos países en los que la empresa ha hecho negocios. En muchos casos, las normas existentes de precios de transferencia, basadas en el principio de libre competencia distribuyen los ingresos de las multinacionales entre jurisdicciones tributarias de manera eficaz y eficiente. En otros casos, sin embargo, las multinacionales han sido capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de baja imposición. Ello se produce casi siempre mediante transferencias de intangibles y de otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobre-capitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios de baja imposición, en transacciones que raramente ocurrirían entre partes independientes” (OCDE, 2014)

#### 2.4.6. Doble Imposición: Definición y Convenios para Evitarla

Cuando se habla de doble imposición o múltiple imposición se hace referencia a una situación donde existen jurisdicciones con poder tributario superpuesto. Habitualmente se relaciona con el aspecto físico o geográfico; sin embargo, también se puede extender a aspectos temporales.

Se verifica el fenómeno de doble imposición internacional cuando se presentan las mismas bases con similar incidencia y, en consecuencia, existe una mayor carga fiscal (Spitz, 1995)<sup>65</sup> Más aún, cabe mencionar que no sólo existe la doble imposición internacional, sino que también puede darse el fenómeno de doble imposición interna, no pudiendo tener lugar las dos al mismo tiempo. La situación de doble imposición, básicamente, se presenta cuando el país de origen de la renta aplica el criterio de la fuente y el país destino aplica el criterio de la residencia.

Actualmente, la definición de convenios para evitar la doble imposición ha sido cuestionada debido a que su objeto trascendió y hoy se refiere a aspectos más diversos como, por ejemplo, intercambio de información o cuestiones de límites territoriales.

El poder que posee cada país en materia fiscal es completamente unilateral, pudiendo imponer tributos a cualquiera que se encuentre en su jurisdicción. Esto da lugar a la existencia de conflictos entre jurisdicciones en razón de la falta de límites del poder impositivo de cada uno de los Estados.

La aparición de los convenios para evitar la doble imposición implica una renuncia previa a la soberanía que establecen las normas comunes de procedimiento con otro Estado. En otras palabras, la aparición de una relación bilateral implica que toda regla anterior que se haya tomado por una sola parte, desaparece sobre una posterior y de superior o igual jerarquía. En el caso de la Argentina, los convenios de doble imposición están en un rango superior al de la legislación interna.

---

<sup>65</sup> Spitz, B. (1995). *International Tax Planning*. (2a. ed.). Londres, Reino Unido: Editorial Butterworths.



Existen varios tipos de convenios para evitar la doble imposición y, si bien hay algunos que regulan la residencia a efectos hereditarios y de transmisión gratuita, en su gran mayoría son aplicados al impuesto a la renta.

Hoy en día los convenios tienden a ser multilaterales ya que, si bien se iniciaron siendo bilaterales, esto mitigaría las discrepancias respecto a la interpretación de los convenios y permitiría el acceso a los países que no poseen una adecuada organización, pudiendo también disminuir el costo de triangulaciones.

A modo de resumen, podemos decir que los convenios para evitar la doble imposición tienen como objeto principal mantener la igualdad del tratamiento tributario y disminuir la doble imposición. Sin embargo, normalmente tienen cláusulas que prevén el intercambio de información entre los Estados contratantes.

A continuación, se enuncian los Convenios de Doble Imposición celebrados por nuestro país (Fuente: AFIP)<sup>66</sup>:

País Signatario	Número de Ley
Alemania	22025/1979 y 25332/2000
Australia	25238/1999
Austria	22589/1982 - Extinguido 01/01/2009
Bélgica	24850/1997
Bolivia	21780/1978
Brasil	22675/1982
Canadá	24398/1994
Chile	En etapa de finalización
Dinamarca	24838/1997
España	26918/2013
Finlandia	24654/1996
Italia	22747/1983 y 25396/2000
Países Bajos	24933/1997
Noruega	25461/2001
Reino Unido	42727/1996
Suecia	24795/1997
Suiza	27010/2014

<sup>66</sup> AFIP. (s.f.). *Acuerdos y/o Convenios Internacionales*. Recuperado el 10 de octubre de 2016, de [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

## 2.4.7. Modelos Tributarios de Gravabilidad del E-Commerce

A continuación, haremos una breve reseña de cómo las diferentes organizaciones mundiales pretenden solucionar la problemática de la gravabilidad del comercio electrónico.

### 2.4.7.1. Modelos de Reforma a los Impuestos Existentes

- Posición de la OCDE

Durante el año 1997, la OCDE publicó varios informes y documentos sobre política en relación al comercio electrónico, donde se plantea necesidad de modificar conceptos en relación a la tributación internacional y se establecen los siguientes principios en materia tributaria: equidad, simplicidad, seguridad jurídica, eficiencia y justicia<sup>67</sup>.

Unos años más tarde, la OCDE concluyó que las operaciones de comercio electrónico directo debían tributar en el lugar de consumo. Así, definió que se entiende como “lugar de consumo” para los diferentes tipos de operaciones<sup>68</sup>, a saber: Por un lado, en el caso de operaciones B2B, el lugar de consumo será la jurisdicción en la que el destinatario particular no establecido tenga su residencia habitual y, por otro, en el caso de operaciones B2C el lugar de consumo será la jurisdicción que el destinatario particular no establecido tenga residencia habitual.

En el año 2000, analizó la problemática del concepto de establecimiento permanente y toma, como regla general, lo establecido en el artículo 5 de su Modelo de Convenio<sup>69</sup> para evitar la doble imposición el cual establece que “deben cumplirse ciertos requisitos para que se configure la existencia de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza su actividad”

- Posición de los Estados Unidos

Hacia fines de 1996, el departamento del Tesoro de los Estados Unidos estableció tres principios relacionados con el comercio electrónico sobre cómo debía ser la política fiscal.

Dichos principios se exponen a continuación: (i) principio de neutralidad entre las operaciones del comercio tradicional y las del comercio electrónico; (ii) principio de aplicación, donde la sustitución de principios por otros más nuevos sólo debe producirse en casos extremos; y (iii) que el nuevo marco tributario para el comercio electrónico sea lo suficientemente abarcativo para los modelos de negocio del mundo tecnológico futuro.

---

<sup>67</sup> OCDE. (1997). Dismantling the barriers to global electronic commerce. Recuperado el 20 de octubre de 2016, de [www.oecd.org/subject/electronic\\_commerce/documents/taxation.html](http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.html)

<sup>68</sup> OCDE. (2001). *Taxation and electric commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Recuperado el 20 de octubre de 2016, de [www.oecd.org/tax](http://www.oecd.org/tax)

<sup>69</sup> OCDE. (2000). *The application of the permanent establishment definition in the context of electric commerce*. Recuperado el 20 de octubre de 2016, de [www.oecd.org/tax](http://www.oecd.org/tax)

- Posición de la Unión Europea

La posición de la Unión Europea con respecto a la tributación de las operaciones de e-commerce es igual al de la OCDE. La comisión al Parlamento Europeo manifiesta que las operaciones de comercio electrónico deben estar sujetas tanto a imposición directa como indirecta, respetando la neutralidad y evitando pérdidas recaudatorias. También hace énfasis a que el país donde se consume el servicio debe ser quien recaude.

- Posición de la ALADI

Si bien los principios que dispone de la Asociación Latinoamericana de Integración en materia de comercio electrónico están alineados tanto con los de la OCDE y como con los de EEUU, este organismo divide sus propuestas según el tipo de impuesto en cuestión:

En relación al impuesto al consumo, establece lo siguiente:

- a. Principio de neutralidad: Permite el desenvolvimiento del comercio electrónico sin trabar el desarrollo de nuevos impuestos.
- b. Naturaleza de los bienes digitalizados: Las legislaciones deben diferenciar de forma precisa qué operaciones resultan servicios y cuáles cesiones de derecho.
- c. Localización de operadores: Puede ser el lugar de ubicación de la página web, o bien, el lugar de ubicación del prestador.
- d. Criterios de gravabilidad en la importación de servicios y cesión de derechos.
- e. Individualización del prestatario: La ALADI indica que tanto el lugar de radicación de la entidad de pago, como el domicilio del titular y la determinación del IP pueden ser parámetros para la identificación de éste.
- f. Determinación de sujeto pasivo en prestaciones electrónicas: La ALADI establece que las páginas web podrían considerarse sujetos pasivos del IVA.

En relación a impuesto sobre la renta, dispone:

- a. Determinación subjetiva y espacial: Con respecto a las dificultades que hay para la determinación de los sujetos y el lugar donde se produce el hecho imponible, la ALADI determinó que se sigan los mismos supuestos que con el IVA.
- b. Administración tributaria: La ALADI sostiene que las entidades intermediarias que actúan en el pago de las operaciones deberían actuar como agente de retención.
- c. Calificación de tipos de rentas: Indica que se debe adecuar el tratamiento fiscal por la pequeña distinción que hay entre la entrega de bienes, la prestación de servicios y las cesiones de derechos. También indica que los países integren a las modificaciones legales del impuesto a la renta el establecimiento de una retención en la fuente cuando el ingreso sea un residente en el exterior.
- d. Establecimiento permanente: Indica que se debe reformular el concepto para poder adaptarlo a las operaciones de comercio electrónico.

#### 2.4.7.2. Modelos de Creación de Nuevos Impuestos

- Bit Tax: Es una propuesta canadiense que tiene por objeto las operaciones realizadas a través de redes informáticas, en función de cada impulso electrónico o informático necesario para transmitir la orden, el servicio o la información. El sujeto pasivo de la operación sería el usuario de Internet y actuarían como retenedores los servidores de red. La base imponible estaría conformada por el número de bits (unidad de medida de información digitalizada) utilizados en cada transacción. Esta figura, a pesar de su atractivo teórico, no resuelve los problemas y crea otros relacionados con la gestión y recaudación del tributo. Asimismo, resulta rechazada por la OCDE y la Unión Europea. (Nieva, 2006)<sup>70</sup>
- Click Tax: Esta propuesta supone como unidad de medida para gravar las operaciones de comercio electrónico, la misma que es utilizada para medir el tráfico en de los sitios web; es decir, el “click”. Al tomar esta base, esta propuesta no vulneraría el principio de capacidad contributiva, ya que variación en la cantidad de visitantes únicos de un sitio implicará una variación directa y proporcional en la cantidad de ventas o prestaciones de servicios. Teniendo en cuenta el número de visitantes únicos de un sitio en un determinado periodo de tiempo, el tipo de bienes o servicios que se ofrecen y el nivel de precios de los mismos, se puede estimar con muy poco margen de error la rentabilidad del sitio y así establecer un nivel presuntivo de utilidad sujeta a impuestos. (Nieva, 2006)
- Google Tax Law: Esta nueva ley, que tiene origen en Rusia, comenzará a regir a partir del 1ro. de enero de 2017. La misma establece que las compañías que sean extranjeras y provean servicios de Internet a residentes en Rusia deberán pagar el Impuesto al Valor Agregado. El parlamento ruso impondrá esta nueva ley con el fin de proteger a los proveedores domésticos, equiparando las obligaciones con empresas extranjeras. Este impuesto abarca catorce tipos de servicios por Internet, dejando algunos por fuera como, por ejemplo, la venta de bienes. Tanto las empresas que provean servicios de Internet como las intermediarias, deberán inscribirse ante las autoridades rusas. El gobierno tendrá derecho a realizar auditorías para obtener información sobre transferencias, operaciones, pagos y transferencias a compañías extranjeras, entre otras (Gerasimov, 2016)<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Nieva, H.G. (2006). *Al alcance de un click: Nuevas bases para gravarlo*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.

<sup>71</sup> Gerasimov, S. (2016). “Google Tax Law” in *Russia*. Recuperado el 10 de noviembre de 2016, de [www.internationaltaxreview.com](http://www.internationaltaxreview.com)

### **3. HIPÓTESIS**

Entendemos que el sistema tributario argentino actual presenta un vacío normativo que pone de manifiesto la necesidad de adaptación.

El streaming está multiplicando la actividad comercial a nivel global, lo que debería redundar en un crecimiento de la recaudación tributaria para los diferentes Estados. Sin embargo, la legislación tributaria argentina actualmente vigente no constituye un marco legal suficiente para gravar las operaciones de streaming.

Más aún, consideramos que la ausencia de dicho marco normativo supone colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional respecto de las operaciones de streaming.

### **4. INVESTIGACIÓN Y ANÁLISIS DE CAMPO**

#### **4.1. Metodología de la Investigación y Herramientas a Utilizar**

La investigación será de carácter descriptiva-exploratoria, ya que el objetivo es realizar un estudio del sistema tributario argentino para poder determinar cuáles son los aspectos más relevantes en materia impositiva de los negocios de streaming en Argentina, tema poco abordado en nuestro país hasta el momento. Para tales fines, se hará uso de herramientas tanto cualitativas como cuantitativas.

En el área cualitativa, entrevistaremos a expertos en el tema y complementaremos la información con investigaciones ya existentes en materia tributaria referidas a este tipo de negocios. Además, realizaremos un análisis comparativo de la legislación vigente en Argentina y en otros países latinoamericanos.

En el área cuantitativa, llevaremos a cabo el estudio de dos casos reales: Netflix y Spotify; buscando especificar propiedades, características y rasgos importantes y comunes del fenómeno objeto de análisis.

De esta manera, con la conjunción de investigaciones cualitativas y cuantitativas, se obtiene la triangulación de metodologías de la investigación. Dicha triangulación, contribuye a evitar los sesgos de utilizar un sólo método ya que permite el contraste entre datos e informaciones y la posibilidad de brindar nuevos puntos de vista y percepciones que no podrían ofrecerse por separado. Así, también podremos prestar atención a los múltiples objetivos que pretendemos obtener a través de la investigación.

#### **4.2. Análisis de Campo**

##### **4.2.1. Análisis de Documentos y Legislación Vigente.**

###### **4.2.1.1. Las Operaciones de Streaming en el Ámbito del Impuesto a las Ganancias**

En primer lugar, es importante analizar si las empresas proveedoras de esta modalidad de servicio son sujetos pasivos de este gravamen.

Como ya hemos mencionado precedentemente, el artículo 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece, por un lado, que los sujetos “residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior [...]” y, por otra parte, “los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina”.

De esta forma, en una primera apreciación, se podría inferir que las empresas proveedoras de servicios de streaming en nuestro país, sin ser residentes, resultarían sujetos pasivos del gravamen por las rentas obtenidas en el territorio nacional adquiriendo la figura de “beneficiarios del exterior” (Artículo 91 de la Ley del Impuesto a las Ganancias).

Sin embargo, para continuar con este análisis, resulta conveniente analizar ciertos conceptos y supuestos que ayudarán a comprender la problemática del caso.

### Establecimiento Estable

Como hemos mencionado, a priori, las empresas no residentes proveedoras de servicios de streaming en Argentina deberían estar alcanzadas por este impuesto y, por lo tanto, tributar por las ganancias obtenidas en el territorio de la Nación.

Más aún, conforme lo dispuesto en el artículo 5 de la ley, “son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

Asimismo, el artículo 9 del Decreto Reglamentario de la ley bajo análisis complementa dicho concepto definiendo como 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”

Sin embargo, conforme lo establecido por el artículo 2 de la ley, son ganancias “los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos [...] obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales”. Y, continuando con esta línea de análisis, el artículo 69 incluye a “los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior”

Así, analizando estas últimas consideraciones, podemos evidenciar que reside un problema central para la gravabilidad de esta modalidad de negocios en el ámbito del impuesto a las ganancias. Si se tratase de empresas que cuentan un establecimiento estable (permanente) en nuestro país, no cabrían dudas de que las mismas serían sujetos responsables del gravamen.

Lo mismo sucede con aquellas empresas que sólo cuentan con una “página web” mediante la cual realizan todas sus transacciones. En este caso, por ejemplo, la ganancia por el cobro de suscripciones a residentes en nuestro país no sería una ganancia gravada para nuestra ley, ya que dicha “página web” no presenta las características de establecimiento permanente para la norma local.

### Teoría de la Fuente: Periodicidad y Permanencia.

A los efectos de alcanzar las ganancias mencionadas, tampoco sería viable hacerlo desde la óptica del apartado 1ero. del artículo 2 de la ley del Impuesto a las Ganancias en cuanto indica que son ganancias “los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”

Al respecto, la complejidad que nosotros detectamos radica en la rapidez y volatilidad con la que se mueven los factores de mercado en la nueva economía digital, incluyendo las utilidades de las compañías.

A su vez, también es válido destacar que bajo la “teoría de la fuente” han de reconocerse ganancias en cabeza de personas físicas y sucesiones indivisas; por lo que no aplicaría para el caso de personas jurídicas. Los “beneficiarios del exterior” también tributan conforme esta teoría; sin embargo, la normativa vigente no permite encuadrar bajo la figura de dichos sujetos pasivos del impuesto a las a las empresas extranjeras proveedoras de contenido streaming en el territorio nacional.

### Presunción Absoluta sobre Explotación de Medios Extranjeros

En su artículo 13, la ley del Impuesto a las Ganancias dispone la siguiente presunción de carácter absoluto: “Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de:

- a) Películas cinematográficas extranjeras.
- b) Cintas magnéticas de video y audio, grabadas en el extranjero.
- c) Transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior.
- d) Servicio de télex, telefacsímil o similares, transmitidos desde el exterior.
- e) Todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos [...]”

En nuestra opinión, las operaciones objeto de análisis del presente trabajo podrían encuadrarse en dicha presunción. Si analizamos el contenido del artículo, podríamos considerar tanto a Netflix como a Spotify como distribuidores o intermediarios del contenido que transmiten y sus usuarios consumen bajo demanda.

Más aún, dicho artículo reconoce la explotación del contenido por medio de la utilización de “cualquier medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión”.

Conforme la presunción ante dicha, podríamos deducir que no importa el país o jurisdicción donde se encuentre radicado o establecido el medio que nos permite acceder al contenido; pues, en cualquier caso, la mitad de las retribuciones percibidas por las empresas reproductoras se encontrará alcanzado por el gravamen.

Sin embargo, la dificultad de aplicación de lo mencionado radica en la imposibilidad de determinar en cabeza de qué sujeto recae el impuesto en cuestión; tal como lo describimos anteriormente.



### Explotación de Derechos de Autor

La ley del Impuesto a las Ganancias establece, en su artículo 20 inciso J), que están exentas del gravamen las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723, hasta la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por período fiscal, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

Se debe mencionar que dicho tratamiento será de aplicación para beneficiarios residentes. Es este sentido, este régimen podrá aplicar para el caso de empresas proveedoras de servicios de streaming radicadas en la Argentina. En contraposición, si las regalías se abonan a sujetos radicados en el exterior, se deberá proceder de acuerdo a la presunción absoluta establecida en el artículo 93 inciso b) de la ley.

La presunción citada en el párrafo precedente establece que, se presumirá ganancia neta -sin admitirse prueba en contrario- “el treinta y cinco por ciento (35%) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo [...]”

### Licencia de Uso

La mayoría de los proveedores de servicios de streaming que ofrecen contenido audiovisual lo realizan bajo esta figura: El prestador le ofrece al prestatario el uso de los derechos de autor sin cederle la titularidad de los mismos.

Específicamente, en los “términos y condiciones” que configuran la contratación electrónica con Netflix y Spotify, dichas empresas describen que los contenidos a los que el usuario accede a través sus servicios son exclusivamente para uso personal y no comercial. Más aún, dichas empresas especifican que han de otorgarle a sus clientes una licencia limitada, no exclusiva e intransferible.

En la normativa argentina, esto constituye la prestación de un servicio. En el supuesto caso que la prestación la realizase un beneficiario del exterior, se deberá realizar la correspondiente retención con carácter de pago único y definitivo.

### Pago de Carácter Único y Definitivo

En el artículo 91, la ley establece un pago de carácter único y definitivo que, quien realice pagos a un beneficiario del exterior, debe realizar al fisco.

Dicho artículo especifica concretamente que, “cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior [...] corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios”

Si analizamos los casos de Netflix y Spotify, ambas empresas realizan el cobro de sus cuotas de suscripción por medio de tarjetas de crédito. En este sentido, y a la luz de lo expuesto por la norma legal, entendemos que podría desprenderse la obligación de las entidades pagadoras de practicar la retención correspondiente por los pagos que se le efectuaran a dichas empresas si estas cumplieren las condiciones de “beneficiarios del exterior”. Sin embargo, ante estos supuestos, vuelve a salir a la luz la necesidad de poder clasificar a las empresas proveedoras de contenidos streaming como sujetos pasivos del impuesto a las ganancias; especialmente a aquellas no radicadas en el territorio de la Nación, situación que, actualmente, no tiene lugar conforme la normativa existente.

#### 4.2.1.2. Las Operaciones de Streaming en el Ámbito del Impuesto al Valor Agregado

Conforme el artículo 1 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, son objeto del impuesto las “obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país” y la importación de servicios; más concretamente la norma dispone que están alcanzadas “las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos”

Por otra parte, grava los servicios mediante una enunciación no taxativa en el inciso 3), punto 21, del artículo 3, en el que se establece que se encuentran alcanzadas “las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”

Conforme lo expuesto, si buscamos encuadrar las operaciones de streaming como la prestación de un servicio, a la luz de nuestra actual legislación, sólo tendrían lugar y resultarían objeto de gravamen aquellas en las que el prestatario sea un sujeto argentino y el vendedor un sujeto del exterior siempre que el primero sea -a su vez- sujeto del impuesto por otros hechos y responsable inscripto. Esta primera concepción deja lado y fuera de alcance todo tipo de operación realizada con consumidores finales y sujetos exentos, al igual que como sucede en el comercio tradicional.

De lo antedicho se desprende que la principal problemática a la que nos enfrentamos respecto de los negocios de streaming en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado es, sin lugar a dudas, el comercio electrónico directo que se caracteriza por bienes y servicios intangibles. En este tipo de comercio electrónico no resulta fácil determinar la materia gravable ni el momento en el que se perfecciona el hecho imponible. Respecto de esto último, teniendo en consideración que los servicios de streaming tienen la particularidad de prestarse de forma continua, resulta razonable asumir que dicho perfeccionamiento operaría en el momento del cobro/pago de la cuota de suscripción.

En relación a los negocios de streaming, así como también a las operaciones que tienen lugar en el ámbito de la nueva economía digital, el problema en materia de IVA está relacionado, en primer lugar, a la “falta” de elemento objetivo (la cosa mueble). Por otra parte, tampoco resulta sencillo determinar en cada caso en concreto qué tipo de transacción se está llevando a cabo; es decir, si se trata de una prestación de servicios, o bien, de una cesión de derechos.

Más aún, otro vacío importante lo constituye el aspecto subjetivo del impuesto en cuestión, ya que ninguno de los especificados en la norma actual se corresponden con la realización de este tipo de actividades.

#### 4.2.1.3. Las Operaciones de Streaming en el Ámbito del Impuesto a los Ingresos Brutos

El Convenio Multilateral, acuerdo celebrado entre las provincias para distribuir la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos, establece en el último párrafo de su artículo 1 que se encuentran comprendidas en las disposiciones del convenio aquellas actividades que efectúe el contribuyente, utilizando cualquier medio para formalizarlas y describe a la correspondencia, el telégrafo, el teletipo, el teléfono y finaliza con un "etcétera" que implica otros medios similares o análogos. Al respecto, la Resolución General 83/2002 interpretó que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 de dicho Convenio.

Asimismo, en su artículo 2, plantea considerar que, a los efectos de la atribución de ingresos prevista en la ley, 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 a ella.

Lo expuesto, evidencia un sutil cambio respecto del concepto de "sustento territorial" en el que se pondera con un mayor grado de importancia al lugar donde se encuentra el adquirente, o bien, donde este hace la erogación, por sobre la jurisdicción en la que el vendedor o prestador del servicio efectúa gastos.

Esta "nueva" concepción de sustento territorial no sólo otorga a la posibilidad de gravar las operaciones de streaming que tienen lugar en nuestro país, sino también contribuye a una distribución más equitativa de los resultados. Si ponemos en consideración que en la cadena de valor de los negocios de streaming, el eslabón más valioso es el usuario/consumidor, es razonablemente correcto que la jurisdicción donde este se encuentra localizado perciba al menos una parte de la materia imponible.

#### 4.2.2. Opinión de Expertos

Nos hemos contactado con dos expertos en el tema: Por un lado, con Milton González Malla, Economista, Socio del Departamento de Precios de Transferencia de Ernst & Young Argentina, con quien concertamos una entrevista personal y conversamos sobre aspectos globales del tópico en cuestión (Ver: Anexo I) y, por otra parte, con Carlos Casanovas, Contador Público, Socio del Departamento de Impuestos de Ernst & Young Argentina, quien amablemente nos respondió un cuestionario vía correo electrónico sobre aspectos impositivos más técnicos relacionados al objeto de estudio (Ver: Anexo II)

De la entrevista con Milton González Malla, la primera conclusión que podemos efectuar es que resulta necesario un nuevo ordenamiento normativo en materia tributaria internacional que permita a las distintas naciones gravar la mayor actividad económica que se desarrolla en cada una de sus jurisdicciones con motivo de los nuevos negocios que tienen lugar en la economía digital. Los vacíos legales que se ponen en evidencia en el ámbito del e-commerce y de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, derivan en importantes pérdidas fiscales para muchos países. De aquí, entonces, la necesidad de erigir "nuevas reglas" que satisfagan dichos blancos.

En relación a lo expuesto, el debate que surge a nivel mundial es respecto de hacia dónde deben ordenarse las nuevas normas y/o principios, y cómo deben de llevarse a cabo. Esto es así puesto que existen diferentes posturas e interpretaciones sobre la gravabilidad o no de los negocios que se desarrollan en la economía digital.

Entre las diferentes posturas existentes se encuentran: Por un lado, quienes sostienen que las reglas actuales y vigentes son suficientes para gravar la totalidad de los hechos imponible que se manifiestan en la economía. Por otro, quienes creen que un cambio de paradigma no se justifica a la luz de las invenciones que tienen lugar en la economía digital ya que se las considera muy efímeras y poco valiosas, incapaces de crear valor a largo plazo, pues consideran que sólo se trata de sujetos que buscan aprovechar oportunidades de arbitraje fiscal para sacar un rédito individual. A su vez, también se encuentran quienes defienden una postura más tradicionalista y entienden que el valor está creado donde se encuentran los empresarios e inversores capitalistas, por haber soportado y asumido el riesgo de la inversión inicial. Contrariamente, se hallan aquellos que manifiestan que el verdadero valor añadido está en el consumidor.

Así, esta última concepción parte de la premisa de que todas, o muchas, de las aplicaciones que se desarrollan y tienen éxito en la economía actual tienen iguales o similares características. Por lo tanto, son los usuarios de las mismas quienes las jerarquizan, las hacen tener un mayor interés y un mayor valor. Entonces, esta postura sostiene que, si efectivamente el valor está en el mercado, es decir, en donde están los consumidores, cualquier sujeto que quisiese hacer negocios en dicho mercado, deberá afrontar los impuestos que en el mismo recaigan.

El desarrollo de este último pensamiento está alineado al nuevo y emergente enfoque de “presencia digital significativa”. En este contexto, se plantea examinar la capacidad de una empresa de tener una presencia digital importante en la economía de otro país sin encontrarse sometida a impuestos por la ausencia de un nexo, conforme la legislación internacional vigente, que vincule al sujeto -empresa- de un país con la manifestación de riqueza o consumo originada en otro.

La OCDE recientemente ha comenzado a hacer foco en estas cuestiones emergentes de la economía digital. Por lo tanto, si bien los lineamientos y los planes que propone al respecto son buenos y válidos, los mismos todavía se hallan en proceso y no determinan aún hacia dónde debería ir el sistema tributario internacional. Independientemente de ello, se confía en la utilidad de los resultados a los que, en un futuro, se espera la OCDE alcance.

Todas las dificultades que supone la economía digital, requieren de un tratamiento uniforme a nivel internacional. Asimismo, también podrían suponer la necesidad de contar con un organismo mundial independiente que fiscalice a todos los países. Sin embargo, estas cuestiones sólo serán viables y podrán llevarse a cabo en el largo plazo. Por lo tanto, lo que ha de esperarse en el corto plazo es que los Estados comiencen a tomar medidas unilaterales que le permitan gravar los hechos imponible que tienen lugar en la economía digital. Si bien es innegable que con la adopción de medidas unilaterales se corre el riesgo de crear situaciones de doble imposición internacional; también resulta cierto que el hecho de no tomar ningún tipo de acción al respecto podría, contrariamente, dar lugar a situaciones de doble no imposición.

Por último, respecto de la necesidad de reforma normativa, podría resultar viable el hecho de “aislar” este tipo de operaciones otorgándoles un marco normativo propio. Sin embargo, esto no debe suponer un tratamiento impositivo preferencial o, al menos, no de forma permanente.

Del cuestionario respondido por Carlos Casanovas, podemos concluir, primeramente, que la economía digital supone analizar y reformular ciertos principios tributarios de modo de poder gravar las operaciones que tengan lugar en ella de forma razonable y mediante estándares acordados.

Así, en principio, podría considerarse erróneo suponer que los conceptos de, por ejemplo, “fuente”, “residencia” y “establecimiento permanente” no resultan suficientes. Pues los desafíos y dificultades que plantea la economía digital en cuanto a su gravabilidad no implican interpretar o asumir que tales conceptos son inapropiados para la legislación argentina en su conjunto. Sino que suponen entender qué representan cada uno de ellos en un contexto de economía digital.

Por otra parte, en concordancia con lo conversado con Milton González Malla, respecto del concepto de “presencia digital significativa”, el desafío está en definir qué vale más: si el mercado que consume y utiliza los nuevos productos y/o servicios, o bien, el lugar donde éstos se desarrollan. Este debate requiere ser abarcado de manera consensuada entre todos los países, para evitar que cada uno individual y unilateralmente emita sus propias normas impidiendo el óptimo desarrollo de estos negocios.

Por último, y en relación a la necesidad de un nuevo ordenamiento normativo, podría resultar factible “aislar” a los fines tributarios el tratamiento de la economía digital del resto de la economía. Hoy en día muchos temas de la economía digital se abordan mediante normas tributarias análogas o complementarias.

#### 4.2.3. Análisis de Propuestas para la Legislación Tributaria Argentina.

En primer lugar, conforme lo desarrollado a lo largo del presente trabajo, se puede evidenciar que la legislación argentina no está preparada para captar la capacidad contributiva manifestada como consecuencia del desarrollo de actividades de streaming.

En este sentido, una primera propuesta de carácter general y global supone la reforma y/o adaptación de las leyes tributarias vigentes a fin de lograr la gravabilidad de este tipo de operaciones. Esta modificación, puede suponer el desarrollo de una norma específica para las actividades de streaming y todas aquellas que se desarrollen en el contexto de la economía digital. Esta reforma puede ir acompañada de la adopción del concepto de “presencia digital significativa”, medida a través de indicadores.

La incorporación de dicho concepto, en parte, haría asociar a las rentas obtenidas por los negocios de streaming con la condición de residencia de cada uno de sus usuarios: pues, para el supuesto de caso de que un residente argentino utilizase su cuenta de Netflix o Spotify en el extranjero temporalmente, la ganancia aún resultaría de fuente argentina.

Por otra parte, una propuesta más específica en el marco del Impuesto a las Ganancias, consta en hacer calificar a las empresas extranjeras proveedoras de contenidos streaming dentro del concepto de “beneficiarios del exterior”. Para que lo dispuesto pueda ser llevado a cabo, debería de ampliarse el concepto de “fuente” (Artículo 5 de la Ley del Impuesto a las Ganancias) e incorporársele al mismo las rentas obtenidas “por los prestatarios de servicios de streaming, no residentes, que realicen operaciones en nuestro país de forma remota por medio de sus páginas Web o aplicaciones inteligentes”

Esta adecuación, sumada a la presunción absoluta de ganancia neta de fuente argentina sobre las transmisiones de audio y video (Artículo 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias), constituirían los elementos necesarios para grabar las operaciones realizadas por empresas como, por ejemplo, Netflix y Spotify en nuestro país. A propósito de lo dispuesto, y conforme la forma en la que se suelen efectuarse los pagos en este tipo de operaciones, resulta lógico presumir que quienes deben actuar como agentes de retención del impuesto a ingresar son las entidades pagadoras (tarjetas de crédito).

Por último, respecto del Impuesto al Valor Agregado, la propuesta consta en la modificación del objeto del impuesto, incorporando a éste tanto la venta de intangibles como aquellas prestaciones de servicios intangibles brindadas desde páginas Web o aplicaciones inteligentes, de sujetos no residentes, consumidos en nuestro país por el público en general. Siguiendo la propuesta planteada respecto del Impuesto a las Ganancias, la posible solución supone incluir como agentes de retención e información a las entidades pagadoras, las tarjetas de crédito, o aquellos que giren los importes a los beneficiarios del exterior, entre otras.

## **5. RESOLUCIÓN DE INTERROGANTES**

- ***¿Constituye la legislación tributaria actual un marco legal acorde para gravar las operaciones de streaming en la República Argentina?***

Actualmente, nos encontramos con una legislación fiscal que ha sido diseñada en condiciones muy diferentes a las actuales. Por lo tanto, los elementos constitutivos del hecho imponible se ven desdibujados en el marco de las operaciones de streaming. En este sentido, podemos decir que la legislación tributaria actual no constituye un marco acorde legal para gravar dichas operaciones.

Podría interpretarse que la normativa tributaria argentina, en lo concerniente a las definiciones de objeto y sujeto, resulta comprensiva de las operaciones de streaming. Sin embargo, puede evidenciarse la ausencia de otros de los elementos constitutivos del hecho imponible. En este sentido, podría decirse que resulta técnicamente imposible recaudar el gravamen generado en cabeza de sujetos que, por ejemplo, no poseen residencia, domicilio, lugar de constitución o establecimiento permanente en el país.

- ***¿Cómo se aplican los principios tributarios que rigen en la Argentina a las operaciones que surgen de los negocios de streaming?***

La economía digital supone el replanteamiento y definición tanto de criterios básicos tributarios, como de algunos de los principios que rigen en esta materia. De todos los principios que rigen en materia tributaria en nuestro país, el más afectado por el desarrollo de estas operaciones es el de equidad. Este principio supone que un impuesto debe ser justo. Sin embargo, el desarrollo de este nuevo tipo de actividades pone en condiciones de desigualdad a los sujetos extranjeros que realizan operaciones en nuestro país respecto de los contribuyentes locales.

- ***¿El marco normativo vigente sólo resulta aplicable para el caso en que las empresas proveedoras de contenido streaming se encuentren radicadas en la Argentina?***

Como ya hemos mencionado, en nuestro país no se han dictado normas específicas que regulen el tratamiento tributario que debe otorgárseles a las operaciones que se realizan a través de medios electrónicos. Es así que resultan aplicables a dichas operaciones las mismas disposiciones que regulan las transacciones llevadas a cabo por medio del comercio tradicional. En este sentido, muchas normas tributarias se aplican de forma análoga o complementaria. Así, resulta más “sencillo” gravar las operaciones de empresas argentinas proveedoras de contenido streaming. Esta sencillez está dada, básicamente, por la facilidad de aplicar los criterios de territorialidad y residencia.

- ***¿Los negocios de streaming dan lugar a la doble imposición internacional?***

No son los negocios de streaming en sí mismos los que dan lugar a posibles situaciones de doble imposición internacional, sino la totalidad de los negocios que tienen lugar en la economía digital. En realidad, estas situaciones van a ocurrir, necesariamente, en la medida en que los principios y criterios que rijan en materia tributaria la economía digital no se encuentren armonizados a nivel mundial y, por lo tanto, los países individualmente comiencen a tomar medidas y decisiones impositivas de forma unilateral.

Sin embargo, como hemos mencionado, resulta ineludible que en el corto plazo los países tomen medidas al respecto; pues, de lo contrario, podrían ocurrir situaciones de doble no imposición internacional.

- ***¿Corresponde considerar como “beneficiarios del exterior” a las empresas de streaming que realicen transacciones en nuestro país por no estar radicadas en él? En caso afirmativo, ¿quién debería actuar como agente de retención?***

De la interpretación literal de lo dispuesto por la ley de Impuesto a las Ganancias, no correspondería considerar como “beneficiarios del exterior” a las empresas extranjeras que brinden sus servicios de streaming en nuestro país.

Conforme la norma legal, los beneficiarios del exterior perciben y gravan sus ganancias según la teoría de la fuente. Esta teoría supone que son ganancias los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. Esta teoría supone que los ingresos que deben ser considerados como ganancia son aquellos que se generan por el desempeño intencional de una actividad determinada mantenida en el tiempo, a los cuales se le sustraerán los gastos necesarios para el mantenimiento de la misma. Por lo tanto, dicha teoría da cuenta de que no se toman en cuenta los ingresos esporádicos.

Dichas características, de permanencia y periodicidad, se ven comprometidas en el ámbito de la economía digital atento la movilidad de todos los factores que se encuentran en ella.

Por otra parte, de la opinión obtenida de Carlos Casanova podemos concluir que el hecho de considerar o no como “beneficiarios del exterior” a las empresas de streaming que realicen transacciones en nuestro país resulta en una cuestión controvertida y, por lo tanto, no resuelta a la fecha.

Si se asumiera que corresponde retención, lo más lógico y sencillo sería que las tarjetas de crédito o las entidades pagadoras actúen como agentes de retención del impuesto.

- ***¿Están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado este tipo de operaciones? ¿Y por el impuesto a los Ingresos Brutos?***

Por un lado, a la hora de determinar si las operaciones de streaming están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, debemos analizar a las partes que intervienen en dichas operaciones. En este sentido, por ejemplo, si la empresa proveedora de servicios de streaming está radicada en la Argentina: las operaciones que desarrolle dentro del territorio nacional van a estar alcanzadas (por lo dispuesto en el punto 21 del inciso e) del artículo 3 de la norma), mientras que aquellas que lleve a cabo en el extranjero no lo van a estar ya que las exportaciones de servicios no se encuentran gravadas por el impuesto.



En cambio, si la empresa proveedora de servicios de streaming es un sujeto del exterior, el único caso en el que resultarán gravadas las operaciones que realice en el territorio nacional va a resultar aquel en el que el prestatario del servicio sea sujeto del impuesto por otros hechos imposables y revista el carácter de responsable inscripto. En este sentido, no están gravadas las operaciones que una empresa extranjera proveedora de contenidos streaming lleve a cabo con consumidores finales argentinos.

Por otra parte, respecto del Impuesto a los Ingresos Brutos -en el ámbito del Convenio Multilateral- el hecho de que las transacciones efectuadas por medios electrónicos otorguen “sustento territorial” a la jurisdicción donde se encuentran los adquirentes de los bienes, o bien, los prestatarios de los servicios, otorga a la posibilidad de gravar las operaciones de streaming que tienen lugar en nuestro país. Esta situación, no da importancia al lugar donde se encuentra ubicado el prestador de los servicios, o si se encuentra o no radicado en el país. Por lo tanto, podríamos interpretar que bajo estas condiciones los servicios de streaming se encuentran alcanzados por este gravamen.

Sin embargo, vale la pena mencionar que resulta cierto que, en la práctica, al no haberse diseñado un régimen de retención tributaria, el impuesto deja de recaudarse.

- ***¿Dónde resulta conveniente instalar una empresa proveedora de servicios de streaming en la Argentina?***

Si la empresa a instalar cumple los requisitos y condiciones establecidas por la ley de Promoción de Software, en primer lugar, el lugar dónde situarse resultaría indistinto ya que dicho régimen de promoción es nacional y, por lo tanto, rige en todo el territorio. Los principales beneficios que adquieren las personas jurídicas alcanzadas por el mismo, por lo tanto, abarcan tributos nacionales. Éstos pueden resumirse en: estabilidad fiscal, reducciones en el Impuesto a las Ganancias y no ser sujetos pasibles de retenciones ni percepciones del Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

En términos provinciales, existen muchas jurisdicciones que establecen beneficios fiscales para las empresas de tecnología que se instalen en ciertos polos específicos ubicados en las mismas. Un claro ejemplo es el polo tecnológico sito en Parque Patricios, Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Si la empresa cumple con los requisitos exigidos por dicho polo, podría resultar eximida del Impuesto a los Ingresos Brutos, del Impuesto a los Sellos y del Impuesto Inmobiliario, por ejemplo.

## **6. CONCLUSIONES**

Con el desarrollo del presente trabajo, hemos analizado de manera sucinta la problemática que presenta la gravabilidad de las operaciones que tienen lugar en la “nueva” economía digital para nuestra legislación tributaria. En este sentido, confirmamos nuestra hipótesis inicial respecto de que nuestra legislación impositiva no constituye un marco legal acorde para gravar las operaciones de streaming que tienen lugar en nuestro país. Esto, no sólo atenta contra los principios básicos que rigen en materia tributaria, sino que supone una disminución en la recaudación fiscal nacional.

Los modelos de negocios digitales, como los servicios de streaming, se caracterizan por la facilidad de llevar adelante su actividad económica de manera remota, sin necesidad alguna de mantener una presencia física en una determinada jurisdicción. Esta incipiente situación rompe los paradigmas tradicionales y genera desafíos legales e impositivos para todos los países alrededor del mundo. Por lo tanto, también exige que las soluciones a adoptar sean armonizadas y comunes a nivel internacional; lo que sólo resultará posible

en el largo plazo. Sin embargo, resulta necesario que -en el corto plazo- los países tomen medidas unilaterales tendientes a regularizar este nuevo contexto.

Al respecto, en materia de fiscalidad internacional, son muy diversas las posturas que existen en torno al debate de la gravabilidad de este tipo de operaciones. En este sentido, el cambio de paradigma que se ha empezado a vislumbrar supone examinar la capacidad de una compañía de tener “presencia digital significativa” en la economía de otro país sin encontrarse sometida a impuestos por falta de nexo con la legislación vigente.

Otro planteo de gran importancia que rige a nivel internacional es el Plan BEPs diseñado por la OCDE el que, si bien aún está en progreso, constituye un desafío y con sus lineamientos otorga la oportunidad de reflexionar sobre diversas cuestiones que, en función del incipiente y acelerado desarrollo de la economía digital, necesitan ser reconsideradas, como por ejemplo: la erosión de las bases imponibles tributarias, el abuso de los tratados fiscales, la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente y los precios de transferencia.

Todos estos temas son de reciente aparición y la economía digital, por su cuenta, no deja de estar en constante evolución haciendo cada vez más evidente la necesidad de modificaciones en las políticas tributarias.

En nuestro país, si bien surgen planteos alrededor del tema, aún no existen soluciones legislativas jurídicas que regulen específicamente la contratación electrónica, ni medidas impositivas concretas tendientes a dar respuesta a las necesidades planteadas.

Por lo tanto, el reto constará en contribuir al desarrollo de un entorno propicio en el que puedan desarrollarse todo tipo de actividades, sin perder de vista los intereses del Estado Nacional en términos de recaudación. Más aún, se deberá evaluar con énfasis la necesidad de reformar las normas impositivas actuales y la posibilidad de crear o no nuevos impuestos que graven tanto las operaciones de streaming, así como todas las que tienen lugar en este nuevo contexto. Asimismo, también resultará necesario diseñar y poner en práctica nuevos mecanismos de control, información y recaudación que permitan preservar efectivamente los recursos fiscales de Estado.

Por último, entendemos que nuestra Administración Tributaria deberá centrar los esfuerzos en el desafío que plantea la “nueva” economía digital, formando equipos interdisciplinarios y de distintos sectores de interés, obteniendo la opinión de profesionales y expertos en el tema, y cooperando para con las propuestas que entablen los distintos organismos internacionales, con el objetivo de establecer las soluciones y estrategias más efectivas y eficientes, diseñadas para contrarrestar los riesgos que acarrearán las nuevas operaciones digitales en cuanto a la recaudación impositiva.

## 7. BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- AGRAWAL, N. & KIRTI. (2014). Impact of E-commerce on Taxation. En: *International Journal of Information and Computation Technology*. Recuperado el 20 de diciembre de 2016, de [www.ripublication.com](http://www.ripublication.com)
- ARBIZA VOLPI, Gisela M. et al. (2015). *La economía digital y su tributación*. Boletín Informativo. 21° Edición Foro Fiscal Iberoamericano. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/foro\\_iberamericano.aspx](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/foro_iberamericano.aspx)
- BETTINGER BARRIOS, Herbert. (2005). *Precios de transferencia. Sus efectos fiscales*. (14a. ed.). Ciudad de México, México: ISEF Empresa líder.
- CAMPAGNALE, Pablo N. (2014). Tributación internacional del comercio electrónico. En: *III Jornadas de Tributación Internacional*. Buenos Aires, Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- CAMPAGNALE, N, CATINOT, S. y LARRONDO, A. (2000). *El Impacto de la Tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- CARBAJO VASCO, Domingo. (2008). *Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad*. Documento presentado en el Cuarto Congreso de Economía, Navarra, España.
- CASANOVAS, CARLOS. (2014). La economía digital y sus desafíos en materia tributaria [versión electrónica]. *Diario El Cronista*. Recuperado el 17 de septiembre de 2016, de [www.cronista.com/columnistas](http://www.cronista.com/columnistas)
- CATINOT, Silvia Guadalupe, PARRONDO, Alfredo Javier y CAMPAGNALE, Norberto Pablo. Desafíos que el comercio electrónico impone a la tributación. En: *XXX Jornadas Tributarias de Mar del Plata*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.estudiocatinot.com.ar](http://www.estudiocatinot.com.ar)
- COMITEE on Taxation of E-Commerce. (2016). *Proposal for equalization levy on specified transactions (Report of the Committee on Taxation of E-Commerce)*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.incometaxindia.gov.in](http://www.incometaxindia.gov.in)
- CORABI, G. *Consecuencias tributarias del comercio electrónico*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.uca.edu.ar](http://www.uca.edu.ar)
- COSÍN OCHAÍTA, Rafael. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Valencia, España: Grupo Wolters Kluwer.
- CPCECABA Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y CONGRESO TRIBUTARIO (2000). *Octavo Congreso Tributario*. Buenos Aires, Argentina: CPCECABA
- DIAMANT, Audrey y MARCASSA, Stephane. (2014). *In Print: BEPS and Indirect tax. Canadian Tax Highlights*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.pwc.com/.../tax/publications/in-print/beps-and-indirect-tax.html](http://www.pwc.com/.../tax/publications/in-print/beps-and-indirect-tax.html)

- DÍAZ, Vicente Oscar. (2001). *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. La reformulación del concepto de establecimiento permanente*. Buenos Aires, Argentina: Macchi Grupo Editor.
- FERNÁNDEZ, Fernanda Mabel. (2010). *Comercio electrónico. Implicancias impositivas y aduaneras*. (1a. ed.). Buenos Aires, Argentina: FACPCE.
- FERNANDEZ, Luis Omar. Criterios de la territorialidad y de la residencia, un análisis crítico. En: *X Congreso Tributario CPCECABA*. Recuperado el 17 de septiembre de 2016, de <http://www.estudio-contable-fd.com.ar>
- GARCÍA, Fernando D. (2010). *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. (1a. ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.
- GARCÍA VEGA, Miguel Ángel. (2016). El mundo reclama un nuevo orden fiscal [versión electrónica]. *Diario El País*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.economia.elpais.com/economia/2016/03/18/actualidad](http://www.economia.elpais.com/economia/2016/03/18/actualidad)
- GÓMEZ SABAINI, J. C. y ROSSIGNOLO, D. (2001). Análisis de la incidencia de los impuestos y de la política fiscal sobre la distribución del ingreso en la Argentina. En: *IX Congreso Tributario - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. Buenos Aires, Argentina.
- JAMBRINA, Alberto J. (2005). *Crítica al Ente Recaudador y a la Ley Penal Tributaria*. (1a. ed.). Buenos Aires, Argentina: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- LABORDE, Patricio A. (2001). E-Commerce. En: *Seminario de Integración y Aplicación*. Recuperado el 17 de septiembre de 2016, de [www.econ.uba.ar/www/seminario](http://www.econ.uba.ar/www/seminario)
- LAUDON, Kenneth C. (2009). *E-Commerce: negocios, tecnología, sociedad*. (4a ed.). Naucalpan de Juárez, México: Pearson Educación.
- MONTERO, Wanda. (2014). *DGII - Precios de Transferencia. Legislación*. En: *5to Congreso Internacional en Tributación-CIET 2013*. [Video]. Santo Domingo, República Dominicana. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.youtube.com](http://www.youtube.com)
- OCDE. (2015). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Recuperado el 20 de diciembre de 2016, de [www.oecd.org/tax/transparency](http://www.oecd.org/tax/transparency)
- OCDE. (2014). *El proyecto BEPs y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm)
- OCDE. (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org)
- OCDE e Instituto de Estudios Fiscales. (2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.keepeek.com/digital-asset-management/oecd/taxation](http://www.keepeek.com/digital-asset-management/oecd/taxation)

- OCDE e Instituto de Estudios Fiscales. (2010). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de <http://www.estrategiafiscal.net>
- OLIVERA, Dolores. (2014). Buenos Aires quiere cobrar Ingresos Brutos a quienes ingresen servicios del exterior [versión electrónica]. *Diario El Cronista*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.cronista.com/economiapolitica](http://www.cronista.com/economiapolitica)
- OWENS, Jeffrey. (2000). *El comercio electrónico y la tributación*. Boletín AFIP N° 30. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.econ.uba.ar](http://www.econ.uba.ar)
- PISTONE PASQUALE. (2015). *Seminario 9: El Modelo del ILADT para evitar la doble tributación y BEPs*. [Video]. Italia. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.youtube.com](http://www.youtube.com)
- SÁNCHEZ, María Carolina. (2015). *Precios de transferencia regulación, controversias y tendencias BEPs*. Ponencia presentada en el IV Congreso Internacional de Derecho Tributario, Ciudad de Panamá. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.youtube.com](http://www.youtube.com)
- SERRANO ANTÓN, Fernando. *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones)
- VAQUERO, Fernando M. y GOTLIB, Gabriel. (2005). *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*. (1a. ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- WORLD BANK GROUP & PwC. (2016). *Paying Taxes 2016*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes)
- YUNGER, Hernán y SÁNCHEZ SETTEMBRINI, Ariel. (2000). *Establecimiento permanente en el comercio electrónico*. En: XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas. Mar del Plata, Argentina. Recuperado el 18 de septiembre de 2016, de [www.econtable.com.ar](http://www.econtable.com.ar)
- ZABALETA, Michael. (2016). *Entrevista sobre "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS)*. [Video]. Perú. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.youtube.com](http://www.youtube.com)
- ZAINAL, Nora Fauzana. (2015). *The Impacts and Challenges of Electronic Commerce on Taxation*. En: *International Conference on E-Commerce*. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de [www.icoec.my](http://www.icoec.my)

Otros Sitios Web consultados:

- <http://www.afip.gov.ar/>
- <http://www.aladi.org/>
- <http://www.consejo.org.ar/>
- <http://www.oecd.org/>

## 8. ANEXOS

### 8.1. Entrevista Personal con Milton González Malla

Entrevistador: ¿Deben considerarse nuevas reglas que permitan la imposición de los ingresos donde el valor es creado sin insistir en la necesidad de una presencia física o son suficientes las actuales?

Milton González Malla: Sí, yo soy de los que pienso que sí, que habría que actualizar la normativa. De eso no queda ninguna duda. La discusión de lo que no está resuelto hasta ahora es... ¿Cómo? ¿Hacia dónde? En esa discusión hay dos polos principales y luego, entre medio, hay posiciones diferentes. Una, la tradicional, donde los empresarios, los innovadores, los emprendedores, los capitalistas, los que tienen las ideas digitales, los que tienen las innovaciones y las logran llevar a la práctica con éxito son los que realmente generan valor para la economía. Entonces deberíamos saber dónde están esas personas, en qué países y esos deberían ser los países que gravan las ganancias que generan los desarrollos de la economía digital. Hay, en el otro extremo, gente que dice esas innovaciones existen y crean valor, pero son muy efímeras, tienen determinadas características que hacen que no sean ni tan especiales ni tan valiosas como los intangibles que realmente crean valor a largo plazo en la economía; sino que son gente que aprovecha oportunidades de arbitraje. Por ejemplo, un Amazon, comprando y vendiendo libros; comprando libros en un país donde se venden baratos y vendiéndolos en un país donde hay mayor poder adquisitivo o aprovechando oportunidades de arbitraje de corto plazo.

Entrevistador: Mismo están empresas como Spotify y Netflix, que ofrecen contenidos viejos y con tecnología imitable para cualquier nuevo competidor que quiera insertarse en el mercado. Entonces, en estos casos, ¿el valor estaría en el consumidor?

Milton González Malla: Correcto. Entonces este segundo polo de pensamiento, liderado por los franceses, aunque no solo por ellos, dice: “En realidad el valor está en el mercado, donde están los consumidores y, si yo tengo los consumidores, cualquier persona que quiera venir a hacer negocios en mi mercado va a tener que pagar impuestos”.

Entrevistador: Seguramente, dudo que esa sea la postura de Estados Unidos...

Milton González Malla: Vamos a ver qué pasa con Estados Unidos, porque hay un estado de revuelo. Hasta ahora no hay nada de la postura anglosajona en general, sino del Reino Unido, pero se basa en la postura intelectual. Estados Unidos votó a Trump... Reino Unido a favor del Brexit... Así que está todo muy revuelto.

Entrevistador: ¿Cuáles serían, entonces, las características básicas de la economía digital a ser tenidas en cuenta para un cambio normativo?

Milton González Malla: Acabamos de hablar un poco sobre la volatilidad, sobre los intangibles. Lo más interesante que yo he visto a nivel internacional, son los nuevos lineamientos de la OCDE en el Plan BEPs, que significa “Base Erosion and Profit Shifting”, y el plan es para combatir BEPs o para limitarlos. Es, justamente, un planeamiento fiscal agresivo contra las operaciones internacionales que socaven la base imponible en los países. Ese plan de acción tiene dos puntos respecto a este tema específico. Hay un punto respecto de la economía digital. Lo que he escuchado es que ese plan está bueno, pero todavía está en proceso. Reclama un montón de cosas que deberían hacerse, empieza a tomar algunas definiciones, pero no dice hacia dónde debería ir el sistema tributario internacional.



Entrevistador: Incluso es como que habría que analizar más en conjunto, pero no llega a una solución definida...

Milton González Malla: Definitivamente. Incluso en la OCDE hubo distintos puntos de vista de países que ven diferente este tema. Por ejemplo, los tributaristas del Reino Unido decían: "Con el sistema de reglas actual que hay, gravamos cuando hay una ganancia. Mientras tanto, no hay nada más que hacer. Con las reglas actuales que tenemos es más que suficiente para recaudar los beneficios que generan estas actividades económicas".

En el otro extremo, están los países como Israel, que es uno de los más avanzados en materia de innovación digital. Ellos lo que proponen es lo que se llama "Presencia Digital Significativa" donde hay media docena de indicadores en los cuales, si se cumplen, el Fisco israelí considera que Netflix, Google, o quien fuera, tiene presencia significativa digital en su estado, entonces, hacen retenciones en los pagos que salen de tarjetas de crédito o el medio de pago que sea hacia los sujetos del exterior. O pueden llegar a la conclusión de que tenés un establecimiento permanente en su país. Por ejemplo, pueden establecerlo en el caso de que el Fisco detecte que hay una cantidad significativa de aparatos electrónicos dentro de Israel que están conectados a sus sitios. Entonces dicen: "Si tus contenidos están en hebreo y etcétera. Entonces no pueden negar que estás en mi país".

Esta es la medida de un país que decidió ir por ese sentido. Se lo propuso la OCDE, pero la OCDE no lo tomó ya que siempre estudia un poco más estas normativas... El plan BEPs que les comentaba arrancó en el 2013 y se tomaron hasta el 2015. Se tomaron dos años consultando entre el sector privado, el gobierno, los profesionales y, una vez que se formó una idea y una opinión, se avanza. En la economía digital comenzaron recién, ahora, en el 2013. En otros temas como los intangibles, habían empezado en 2010. Por eso los desarrollos que logró hacer la OCDE son mucho más profundos.

Y después, lo que les decía, el problema es similar desde el punto de vista impositivo. La primera similitud es que son muy fáciles de relocalizar: Con un intangible una vez que tenés la idea que se llevó a cabo, firmas un contrato, trasladas una persona y rápidamente te llevas al intangible a otro país... Con la economía digital pasa lo mismo. No es como en la economía del siglo XX tradicional que son fierros amarrados al piso lo que hay que trasladar, es altamente móvil. Por eso también es todo muy competitivo; se desplazan rápidamente buscando posibilidades de arbitraje fiscal. Entonces, esa característica hace que se los use mucho en el planeamiento fiscal y hace que haya que analizarlos con herramientas nuevas, a mi criterio. Por eso les decía, que ante la ausencia de cosas significativas por el momento (porque es un debate que recién está empezando) capaz se pueda empezar a pensar con las herramientas que la OCDE desarrolló para intangibles.

Como les decía, ese es un tema que ya lo viene estudiando hace unos años. En el 2010 se propuso avanzar en el tema y aprovechó este Plan BEPs y en la acción número 8, que es específica de intangibles, dio lineamientos mucho más profundos de cómo avanzar en estos temas y dijo, por ejemplo, quiénes tienen derecho de usufructuar un intangible.

Supongamos que se crea un intangible exitoso y genera un retorno extraordinario muy alto, ¿quiénes tienen derecho a reclamar para sí una parte de ese retorno extraordinario? Y en función de eso, ¿qué países tienen derecho a gravarlo? La OCDE dice que quienes los financian y son los dueños, seguro; ya que son quienes soportaron un riesgo. A su vez, también tienen derecho quienes lo desarrollaron, tanto desde el punto de vista de la idea conceptual como el "científico loco" que lo implementó. Y, en un tercer lugar, los consumidores. Porque todas las aplicaciones tienen las mismas o similares características, pero si uno es un usuario "piola" que la jerarquiza, que eleva la red con sus contenidos,



que hace que haya más interés en la red y que valga más, con los mismos datos que van aportado todos los días, contactos, preferencias, la aplicación se enriquece y vale cada vez más. Bueno, con los intangibles pasa lo mismo. Por eso lo que dice la OCDE es quién tiene derecho a reclamar ese retorno extraordinario al intangible, qué métodos se pueden aplicar para decidir, porque desde el punto de vista de lo económico, valorar esto es muy complicado, no alcanza con los métodos tradicionales de valuación.

Entrevistador: Queríamos hacer hincapié en saber si es viable “aislar” este tipo de actividades y que tengan una norma específica o si esto no tiene razón de ser y la reforma debe ser global...

Milton González Malla: Hoy por hoy, tenemos la Ley de Software. La Ley de Software propone una tasa de impuesto a las ganancias preferencial en la medida en que se cumplan ciertos requisitos: que esos desarrollos de software sean para exportar al exterior, que la mano de obra sea argentina y una serie de criterios más. La verdad, eso ha funcionado muy bien. Yo, personalmente, soy partidario de leyes específicas para cada industria, pero con una tasa de impuesto a las ganancias general para todas y cada una, con reglas muy claras. Cualquier tipo de tratamiento preferencial o separado debería ser, a mi criterio, temporario, no permanente.

Entrevistador: Sobre este tema van saliendo cosas todo el tiempo. Todos los días...

Milton González Malla: Sí. Y no me quedan dudas que en los próximos años va a seguir evolucionando. Todavía no queda claro hacia dónde. Para mí, lo peor que puede pasar es que cada país tome medidas unilaterales, proteja su base imponible y eso genere un perjuicio; porque podría terminar por gravar algo que también está gravado en el otro país. Lo ideal es que haya un orden general, lo cual lo veo difícil.

Entrevistador: ¿Crees que es posible que un organismo independiente pueda fiscalizar a todas las naciones?

Milton González Malla: La OCDE venía cumpliendo ese rol. No de manera compulsiva sino con lineamientos, con sugerencias, con propuestas que los países miembros tomaban y, no sólo los países miembros, sino también los países no miembros.

Me da la impresión, por cómo va a evolucionar políticamente el mundo, con lo que charlábamos antes de Brexit-Trump, más la velocidad con la que se mueve la economía digital, que vamos a tener un tiempo de decisiones unilaterales como la de Rusia, como la de Israel, como la de la Argentina (con la imposición de IIBB a Netflix); mucho antes que arribar a decisiones colectivas

Entrevistador: Y caer en lo que comentabas antes... Dobles imposiciones, ¿no?

Milton González Malla: Sí, ese es el riesgo.

Entrevistador: Por ejemplo, ejemplificando con el caso Spotify. Respecto de lo que son las aplicaciones que tienen su servicio gratuito, ya que hay usuarios que no necesariamente tienen que pagar para utilizarlas. ¿Qué efecto tendría en todo esto? Spotify crece igual, su modelo de ingresos es por medio de publicidad en este caso puntual, pero relacionado a lo que veníamos hablando anteriormente... ¿Se pierde un poco el foco? ¿O no?

Milton González Malla: Hay muchos medios gratuitos que, justamente, están obteniendo un beneficio económico a pesar de que vos lo uses gratis: Spotify, LinkedIn, Facebook...

*El hecho de captar la atención del público y que aparezca una publicidad cuando el público hace uso de esa aplicación, ya denota un uso económico. No del consumidor, que entra y se apega a sus preferencias profesionales, escucha su música o ve fotos de sus amigos. Pero sí de las empresas que están auspiciando sus eventos o que están pagando por aparecer ahí. El evento económico está ahí, en estos casos, y no en el consumidor. Y el momento de gravar la transacción debería ser ahí.*

Entrevistador: Pero en ese caso. Por ejemplo, Spotify, localizada en el exterior. Entiendo que en su país de residencia paga impuestos por eso...

Milton González Malla: *Sí, pero lo que sucede es, por ejemplo, no sé dónde está Spotify. No conozco mucho el caso, pero suponte que está en Irlanda y en Irlanda tiene un régimen donde paga impuesto a la renta, pero paga sólo por los ingresos que se generan en Irlanda y por lo que genera en el resto del mundo paga un dólar simbólico. Ese es el tema...*

Entrevistador: Claro... El caso es más complejo que lo que conversábamos anteriormente. Porque cuando hay un usuario que paga, mal o bien, está claro. Falta la norma que lo regule, pero es como más "tangible" por decirlo de alguna manera.

Milton González Malla: *El riesgo acá, a ver... Si todos los países avanzan rápido unilateralmente se corre el riesgo de la doble imposición. Pero si no hacemos nada al respecto, se corre el riesgo de la doble no imposición.*

*Es el ejemplo que yo te decía. Suponte que Spotify está en Irlanda y tiene un acuerdo con el gobierno por el cual da mucho empleo en Irlanda y, a cambio de eso, el gobierno le permite pagar impuestos sólo por los ingresos generados por los auspiciantes irlandeses y sobre lo que recauda de auspiciantes fuera de Irlanda paga medio centavo de dólar por cada millón de dólares que cobran. Suponte algo simbólico, para no decir que no está gravado. Entonces, está gravado, pero a una tasa diferente. Desde Irlanda, con medios virtuales, vos podés empezar a cobrar publicidades que estás haciendo por todo el mundo y eso no quedaría gravado en ningún lado y no puede ser. Lo que dice Francia entonces, por ejemplo, es "te retengo cuando salen pagos de cualquier empresa francesa a alguien que está en el exterior"*

Entrevistador: Bueno, esa podría ser una de las soluciones...

Milton González Malla: *Es una solución, es una solución unilateral. Pero es una solución práctica. Es parecido a lo que está haciendo Rusia, parecido a la presencia digital significativa de Israel.*

Entrevistador: Es considerar "presencia significativa" como establecimiento; marcar la jurisdicción o fuente de la renta y ahí gravar. Y en nuestro país sería, dentro de lo que existe hoy, considerarlos como beneficiarios del exterior y las retenciones deberían hacerlas los bancos o las entidades de tarjetas de crédito...

Milton González Malla: *Tengo entendido que eso es algo que está estudiando la AFIP, o bien, que las tarjetas estaban empezando a recibir algunas consultas de la AFIP...*

Entrevistador: Y sí. Es el medio más sencillo y no podrían evitarlo. Para hacer un pantallazo general, los criterios que adopta la ley de Impuesto a las Ganancias como para gravar rentas extranjeras parecieran ser que son insuficientes, digamos los que son los criterios de fuente, de establecimiento estable... El rumbo a seguir ¿sería tratar de acatar acuerdos como los de la OCDE?

Milton González Malla: *A largo plazo, sí. En el corto plazo, tal vez es mucho más efectivo y más lógico con la capacidad de los recursos técnicos que tenemos hoy en la Argentina, revisar qué se entiende por un establecimiento estable, como hizo Israel. Si vos estas acá, tenés publicidad de empresas argentinas, fotos de mates, hablas de Messi y pones “che” en los chats, estas en Argentina. Es mucho más rápido, práctico y más efectivo. A largo plazo, es más ordenado y es mejor lo que propone la OCDE. Pero es un lineamiento a largo plazo. Acá el problema es que en el corto plazo se te “escurre” un montón de actividad económica que no la estamos ni siquiera viendo.*

Entrevistador: Es como que hay una contradicción lógica de que es necesario de que sea a largo plazo para que sea lo más armonizado posible...

Milton González Malla: *Pero en el corto plazo, algo tenemos que hacer porque si no... Son muchos los millones que pierde el Fisco nacional por actividades económicas que -ni siquiera- tiene identificadas...*

Entrevistador: A parte, es una carrera de nunca alcanzar sino. Porque en el largo plazo no es que va a llegar un momento en que la economía digital va a terminar de evolucionar... Bueno, desde nuestra parte muchísimas gracias.

Milton González Malla: *De nada. Si quieren que charlemos otro día algo que quedó suelto, seguimos en contacto.*

## 8.2. Cuestionario On-Line a Carlos Casanovas

- ¿Es posible “aislar” a los fines tributarios el tratamiento de la economía digital del resto de la economía? Y si ello fuera posible, ¿algunos tipos específicos de transacciones digitales podrían ser identificados y abordados por medio de normas específicas?
- *Hoy por hoy no hay legislación específica. Por lo que no parece que no es completamente posible “aislar”, ya que se necesita abordar muchos temas de la economía digital por normas tributarias análogas o complementarias.*
- ¿Es apropiado el criterio actual de “fuente” en que se sustenta la jurisdicción fiscal de Argentina en un entorno de economía digital?
- *Los retos que plantea la economía digital en cuanto a su gravabilidad no implican interpretar o asumir que el criterio de “fuente” es inapropiado para la legislación argentina en su conjunto. Sino que conllevan a reformular ciertos principios de tributación de manera de poder abarcar la tributación de la economía digital de manera razonable y con estándares acordados.*

*El criterio de fuente es el elegido no sólo por Argentina, sino por la mayoría de los países. Uno de los retos que plantea la economía digital es, justamente, tratar de repensar los principios tributarios que rigen las legislaciones actuales.*

- Teniendo en cuenta que una de las características esenciales de la economía digital es su dependencia de los bienes intangibles, ¿es suficiente el estándar de la utilización económica de un bien en Argentina (previsto por el art. 5 de la Ley del IIGG) como sujeción para gravar las rentas de no residentes?
- *La explotación de derechos en el país (por ej. copyright) por parte de un sujeto del exterior también está gravada (Art. 9 inciso d) del DR). También sobre este punto hay*

*muchas interpretaciones sobre si la cesión de uso de un intangible desde el exterior (distinto de la cesión de un derecho de explotación) está o no sujeto a retención en Argentina. Si es “suficiente” o no, depende de muchas interpretaciones...*

- ¿Los conceptos de “residencia” y de “establecimiento permanente” son suficientes en un entorno de economía digital caracterizado por la deslocalización de las operaciones?
- *Por un lado, la tributación de la economía digital no necesariamente tendría que estar definida por la “residencia” del sujeto. Este uno de los puntos que está bajo cuestionamiento. Por otra parte, similar... Uno de los puntos controvertidos es qué se entiende por establecimiento permanente en un contexto de economía digital.*
- ¿Corresponde considerar como “beneficiarios del exterior” a las empresas de streaming (Netflix/Spotify, por ejemplo) que realicen operaciones en nuestro país y no estén radicadas en él? En caso afirmativo, ¿quién debería actuar como agente de retención?
- *Si corresponde o no es una cuestión controvertida. Así como también es controvertido qué alícuota debería aplicarse (17,5% o 31,5%). Si se asumiera que corresponde retención, pareciese que lo más sencillo es que las tarjetas de crédito actúen como agentes. No obstante, las tarjetas alegan que en función del clearing que realizan con sus pares del exterior, no tienen forma de conocer qué se está pagando.*
- ¿Es necesario considerar la aproximación a un nuevo nexo por el cual una empresa podría ser gravable sobre la base de una “presencia digital significativa” dentro de una jurisdicción, particularmente donde la empresa involucrada en una actividad está totalmente desmaterializada?
- *El desafío está en definir qué vale más: ¿el mercado que lo consume o donde se desarrolla el producto? Si esto no se abarca de manera consensuada entre los países, cada uno va a emitir normas de forma unilateral impidiendo el desarrollo de estos negocios.*
- ¿Resulta viable considerar en los casos de una presencia económica significativa en el país fijar las condiciones en las que un sujeto del exterior tendría la obligación de inscribirse en el IVA?
- *A mi entender, resulta más viable establecer regímenes de retención para los sujetos pagadores o intermediarios en el pago.*