

# **COMERCIO ELECTRÓNICO Y TRIBUTACIÓN: UNA DUPLA INFALTABLE EN EL PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO CORPORATIVO**

**JUAN MANUEL DE IPARRAGUIRRE  
VERÓNICA CICCHITTI**

## **INTRODUCCIÓN**

El tema que traemos a este foro de debate significó para nosotros un importante desafío, ya que nos hemos propuesto virar la óptica que hasta el momento han mantenido la doctrina y los incipientes proyectos regulatorios sobre el e-commerce, que enfocan la problemática tributaria de esta nueva forma de negocios desde el ángulo del Estado y su poder jurisdiccional para gravar.

Nuestra pretensión es mirar este nuevo fenómeno económico desde el lugar del empresario, que debe tomar decisiones de política comercial teniendo en cuenta la incidencia de los tributos al respecto.

Antes de abocarnos al tratamiento del tema propuesto, queremos alertar a los distinguidos congresistas acerca de la carencia de marco regulatorio específico en el comercio electrónico a nivel mundial.

Los distintos países han elaborado informes y establecido prin-

cipios generales que aconsejan seguir para el dictado de las normas que apunten a regular el sistema.

No obstante, la comunidad tributaria deberá intensificar sus esfuerzos a fin de lograr el consenso de los estados, que permita abordar el dictado de un tratado de rango internacional.

La sugerencia que viene tomando contundencia y que puede erigirse en principio rector hasta el momento, es **el mantenimiento de los impuestos básicos actualmente vigentes y la no aplicación de impuestos específicos al comercio electrónico**. La idea fuerza radica en que el e-commerce es una nueva forma de llevar a cabo negocios, y por lo tanto, se recomienda la adaptación del sistema tributario vigente y no su sustitución, **conservando los principios que aplican los gobiernos a la tributación del comercio convencional y que son: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad e imparcialidad y flexibilidad**.

## CONCEPTO

La definición de comercio electrónico es amplia, e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física.

Según las Naciones Unidas la definición de e-commerce es realizar negocios en forma electrónica. Esto incluye poder compartir varios tipos de información sobre negocios a través de cualquier medio electrónico (como correo electrónico o envío de mensajes, tecnología de *world wide web*, boletines electrónicos, tarjetas inteligentes, transferencias de fondos electrónicos e intercambio de información virtual) entre proveedores, consumidores, agencias gubernamentales y otras organizaciones para conducir y ejecutar transacciones en actividades comerciales, administrativas y de consumo.<sup>1</sup>

En el comercio electrónico participan como actores principales las empresas, los consumidores y las administraciones públicas. Así se distinguen tres tipos básicos de comercio electrónico:

- entre empresas o business to business (B2B)
- entre empresas y consumidores o business to consumers (B2C)
- entre empresas y administración o business to administrations (B2A)

En nuestro país, el Subgrupo de Asuntos Tributarios del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos<sup>2</sup>, se expidió manifestando que: "... existen dos clases de comercio electrónico: **a) indirecto**: consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier). Esta clase de comercio depende de factores externos como por ejemplo, la eficiencia de los sistemas de transporte."

**"b) directo**: es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on - line" (programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo, sin obstáculos, a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales".

Desde un punto de vista tributario, reviste mayor interés el comercio electrónico *on - line*. Con esta forma de transmisión el bien adquirido es objeto de *desmaterialización*. Es decir, la transmisión telemática arranca el bien inmaterial de su soporte material por medio de la digitalización (conversión a un sistema binario), haciéndolo incorpóreo, y desde una óptica fiscal, potencialmente invisible. Este es el caso de algunos binomios tradicionales (música/disco, imágenes/fotografía, información/periódico, poesía/libro), cuyo transporte telemático no presenta ya problema técnico alguno.

## CONTEXTO INTERNACIONAL - ANTECEDENTES

La irrupción de las nuevas formas de desarrollo de la actividad comercial mediante internet ha estimulado a la comunidad internacional a intervenir para profundizar en las consecuencias fiscales de la misma, destacándose los trabajos de la Unión Europea y la O.C.D.E. (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico).

Sin duda, una de las mejores muestras de la preocupación comunitaria de la U.E. por estos temas, es que ya en mayo de 1995 fue constituido el denominado *High - Level Expert Group*. El mandato de este grupo de expertos de alto nivel fue analizar los cambios sociales generados como consecuencia de la evolución tecnológica en la información.

En materia fiscal, el grupo de expertos propuso estudiar la posibilidad de adoptar una *bit-tax* (el tipo impositivo que debería aplicarse sobre cada uno de esos bits transmitidos y que sería recaudado por los servidores), alternativa también manejada en E.E.U.U. y finalmente

rechazada porque requería una fuerte investigación y además vulneraba los principios de capacidad contributiva y equidad horizontal.

Del mismo modo fueron aplazadas las propuestas de *modem tax*, que tuvo en su contra a las compañías telefónicas y usuarios de internet.

Por su parte, la O.C.D.E. y en particular su *Comité de Asuntos Fiscales* (C.F.A.), están desempeñando un rol clave en materia de las implicancias derivadas del comercio electrónico sobre la fiscalidad internacional. A través de los Comentarios al *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición* (M.C.D.I.)<sup>3</sup> – que constituyen un cuerpo de criterios para interpretar los preceptos de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición – se anticipó en cierta medida el modo en que deben abordarse las cuestiones fiscales afectadas por el comercio electrónico. Se han constituido diversos grupos de trabajo dependientes del C.F.A., cuyo mandato es profundizar el estudio de cuestiones específicas como las modificaciones de los Comentarios, e incluso de los artículos de ese Convenio Tributario Modelo, o las reformas que deben introducirse en virtud del avance en la materia.

La O.C.D.E. ha auspiciado las reuniones internacionales en Turkú en 1997 y Ottawa en octubre de 1998, donde se han sentado las bases del futuro acuerdo, a nivel mundial, en materia fiscal sobre comercio electrónico. Y recientemente, en febrero de 2001, el C.F.A. reunido en París, ha arribado a nuevas conclusiones que introducen modificaciones al Comentario al art. 5° del Convenio Tributario Modelo en lo referido a la definición de “establecimiento permanente”, que veremos en este trabajo.

Los Estados Unidos, a través de su Treasury Department, ha elaborado uno de los documentos más completos en relación a los aspectos tributarios del comercio electrónico. Si bien no es un documento plenamente oficial, y las opiniones expresadas no vinculan a la Administración norteamericana, es un fiel reflejo de su sentir. El Informe reclama la aplicación de normas tributarias que fijen un mínimo de seguridad jurídica e impidan la doble imposición, aboga por la aplicación del principio de neutralidad fiscal, y refiere a la posibilidad de fraude. Adopta una postura innovadora sobre el concepto de imposición en la fuente, pronunciándose a favor de la imposición en el lugar de residencia debido a que el comercio electrónico elimina de facto cualquier elemento físico que sirve para atribuir a una renta una determinada localización geográfica. Este documento es conocido como “White Paper”.

Se ha criticado la posición del Tesoro norteamericano pues im-

plica desconocer, por un lado, que los países en desarrollo sostienen fuertemente el criterio de la fuente, y por otro, que - en el comercio electrónico - el concepto de residencia puede ser tan manipulable como el de fuente. Sin embargo, no sorprende la postura mantenida si se considera que a ese país, como exitoso exportador de software, le conviene la vigencia del principio de residencia para gravar las rentas.

En octubre de 1998, con la aprobación del "Internet Tax Freedom Act" (ITFA), el Congreso norteamericano estableció una moratoria en la imposición por la que, a lo largo del trienio 1999-2001, ninguna figura tributaria podía gravar las operaciones electrónicas. El gobierno estadounidense consideró oportuno disponer de tal moratoria a fin de permitir a una Comisión gubernamental la elaboración de recomendaciones en el ámbito del comercio electrónico.

## ANTECEDENTES ARGENTINOS

La Argentina no tiene legislación especial al respecto.

El Poder Ejecutivo nombra, a fines de 1998, un grupo asesor para definir cuestiones relativas al comercio electrónico. Dentro de este grupo asesor, funciona un Subgrupo de Asuntos Tributarios, que ha elaborado dos Informes de Progreso hasta el momento.

El 19 de octubre de 1999, el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos dicta la Resolución N° 1248, aprobando como anexo complementario a la misma el Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo, que clasifica al comercio electrónico en indirecto y directo, (como hemos visto al inicio de este trabajo) y que contiene un pormenorizado análisis de las distintas modalidades de imposición, efectuando algunas recomendaciones.

En agosto del 2000, el Ministerio de Economía presentó públicamente el proyecto de ley para regular el comercio electrónico, que en su art. 103 establece: "Normas tributarias: serán de aplicación a los actos jurídicos celebrados mediante los medios digitales previstos en la presente ley, todas las normas fiscales tributarias y previsionales vigentes, hasta tanto se dicten normas específicas".

Podemos mencionar también, el anteproyecto de ley sobre formato digital de los actos jurídicos y comercio electrónico que, Rodolfo Terragno, mientras era Jefe de Gabinete, pudo enviar al Congreso. El anteproyecto apeló a una base legislativa regional que facilite en el futuro el comercio electrónico dentro del Mercosur y, entre otros aspectos relevantes, establece obligaciones para el oferente en cuanto a

la privacidad y confidencialidad de los datos que le suministran sus clientes, prohibiendo la cesión de estos datos a terceros salvo consentimiento expreso del cliente.

## **ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL E-COMMERCE A TENER EN CUENTA EN LA FORMULACIÓN DE LA ESTRATEGIA EMPRESARIA Y LOS PLANES DE ACCIÓN**

De lo expuesto hasta el momento, seguramente el lector habrá inferido que no hay nada definitivo respecto al e-commerce en lo que al aspecto impositivo concierne. Y eso es así.

Sin embargo, cada día son más las empresas que incorporan esta metodología en su gestión operativa, y más los consumidores que se animan a comprar productos a través de la red.

En virtud de ello, intentaremos comunicar los aspectos más relevantes que deben considerarse cuando una empresa o compañía argentina apuesta al e-commerce en su misión de negocios.

¿Cuáles son los requerimientos clave para organizaciones y otros tipos de empresas que desean emplear el e-commerce? ¿Cómo se produce esa transición del mundo físico al virtual?

Básicamente, podemos mencionar tres "barreras" que deben sortear las empresas:

- Admitir las dificultades técnicas, administrativas y culturales que presenta el cambio hacia el *e-business*. Una empresa exitosa en el mundo real -donde la informática es nada más que un elemento de eficiencia operativa, aplicada a cuestiones tradicionales como los sistemas contables y financieros, y que no interviene en el proceso estratégico- debe tomar conciencia que no posee ni la tecnología, ni la cultura para manejar operaciones en tiempo real, no tiene velocidad de respuesta y tampoco una administración flexible.
- No sobre ni sub-dimensionar la importancia del *e-business*. Depurar la "emocionalidad" propia de estos sucesos. Este punto es de crucial importancia y es producto de la experiencia. Recordemos el fenómeno expansionista de los nuevos tipos de negocios que dio lugar al nacimiento de las firmas *puntocom*. Se produjo un efecto de excesivo apalancamiento, se olvidaron criterios racionales en la toma de decisiones en materia de planificación económico-financiera. Finalmente cayó el Nasdaq y toda la infraestructura *puntocom* (tanto las empresas dedicadas a la

venta al público, como proveedores de acceso y asesorías). Hoy estamos en un fase depresiva del e-commerce.

- Lograr una complementación del management tradicional con el que requiere el nuevo negocio: por ejemplo, cambiar el estilo de conducción que debe pasar de burocrático a participativo, admitir los nuevos modelos en la estrategia empresaria, combinar la planificación y control de la administración tradicional con los métodos de ensayo y error que utilizaron los *chicos puntocom*.

Las características técnicas de la Red permiten ofrecer un mercado abierto, desintermediado y personalizado, donde caben todas las empresas y todos los consumidores. Facilitan la constitución de grandes concentraciones empresariales, pero también el acceso de las PYMES, como clientes y proveedores, al mercado mundial, sin experimentar por ello un aumento en los costes significativo<sup>4</sup>.

Focalizando ahora nuestro interés en el aspecto que nos ha convocado y que es el tributario, deberemos contemplar, en primer lugar, la incidencia de los impuestos a las ganancias y al consumo en el e-commerce, bajo la óptica del principio rector mencionado al inicio.

## IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Dadas las características técnicas del e-commerce, y a efectos de la imposición directa, la primera de las cuestiones que se plantean es determinar dónde se ha producido la transacción y, por lo tanto, qué estado puede gravarla. La respuesta es sencilla cuando las transacciones se realizan en el mundo real, pero no lo es tanto cuando se realizan en el "mundo" virtual.

Veamos un ejemplo: una empresa francesa presta servicios a una brasileña desde un servidor situado en Argentina. ¿Quién obtiene el ingreso? Esto, está claro: la empresa francesa. Pero ¿Dónde obtiene el ingreso? Esto, ya no está tan claro. ¿En Francia, ya que la empresa vendedora es francesa, y el servicio se presta desde allí? ¿En Brasil, ya que la empresa compradora es brasileña, y el servicio se compra desde ese país? ¿En Argentina, ya que la transacción se realiza "materialmente" aquí? Y, entonces, ¿Cuál de estos tres estados podrá gravarla? ¿Francia? ¿Brasil? ¿Argentina?

Y, según la normativa vigente: ¿Se gravará en un único estado? O ¿Podría gravarse en más de uno? Una tentación que, seguramente, tendrán los estados, y que les va a ser difícil de resistir.

De todas formas, las posibilidades para el fraude tributario son importantes: las transacciones tienen un carácter inmediato y los que intervienen en ellas, tienen gran movilidad y pueden ocultar fácilmente su identidad. Hoy, el vendedor y el servidor, pueden estar en Argentina, mañana en la República de Lituania, pasado mañana en las Islas Vírgenes y el otro en un barco en aguas internacionales. Y, desde todos esos lugares, podrá ofrecer, exactamente los mismos servicios, desde una *pagina web* idéntica.

En principio, el poder tributario de cada estado es ejercido dentro de los límites de la soberanía atribuida. Sin embargo, en una transacción internacional - donde los Estados involucrados procuran extender su poder tributario mas allá de los límites territoriales - se producen fácilmente fenómenos de doble o múltiple imposición. De ahí la necesidad de los *convenios y acuerdos* dentro del *derecho tributario internacional*, a lo cual se agregan las *disposiciones internas*, con miras a establecer mecanismos tendientes a evitar tales fenómenos.<sup>5</sup>

Los criterios de atribución de potestad tributaria son: nacionalidad, domicilio, residencia, fuente, y establecimiento permanente, respondiendo a pautas de pertenencia política, social o económica del contribuyente.

El concepto de "establecimiento permanente" (o estable) reconoce efectos fiscales ante el hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio o residencia, ni responde a la nacionalidad del contribuyente, entendiéndose en general que se trata del<sup>6</sup> "emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado en el extranjero" (vgr. sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc.).

En la República Argentina, el ejercicio del poder jurisdiccional recae no solo sobre las rentas que los ciudadanos o compañías residentes obtienen en el país, sino también sobre las ganancias obtenidas en el exterior. Este sistema tributario rentístico, se encuentra basado fundamentalmente en el criterio de residencia, conocido actualmente como "de la renta mundial" siendo complementado por el criterio de la fuente o territorialidad con la participación del elemento definido como "establecimiento permanente".

En el modelo de la O.C.D.E., en su artículo 5º, encontramos una conceptualización del mismo que, básicamente, refiere a un **lugar fijo de negocios donde una empresa lleva a cabo total o parcialmente sus transacciones**, siendo imprescindible la **conexión** entre lugar y actividad desarrollada, pues no existiría "establecimiento per-



manente” si estamos en presencia de una organización inerte.

Nuestra ley de impuesto a las ganancias, incluye en el art. 69 b) al establecimiento permanente como sujeto del gravamen, pero no lo define en forma precisa.

Recién la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta (N° 25.063) se ocupa de la definición de establecimiento estable, en su art. 2°, optando por un concepto ampliado ya que incluye el uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías, publicidad, suministro de información, actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar (conceptos no considerados en el Modelo de Convenio de la O.C.D.E., art. 5°).

Este apartamiento de la definición internacionalmente aceptada de “establecimiento estable o permanente” que realiza nuestra ley de ganancia mínima presunta, puede generar conflictos de doble o múltiple imposición; constituyendo un elemento disociativo y no armonizador de lo que es la tendencia legislativa con respecto a la regulación tributaria del e-commerce. Aunque, en virtud de la dinámica inherente a esta problemática, los conceptos que hoy difieren, mañana pueden coincidir.

Entre los diversos tipos de establecimiento estable, la ley 25.063 menciona sucursales, oficinas, talleres, canteras, pozos de extracción de recursos naturales, agencias. En este punto, una noción básica de agente es la que lo define como el dependiente de la empresa que realiza actos con capacidad de decisión.

El concepto de establecimiento permanente, siempre ha estado ligado a la existencia de algún tipo de presencia física -por simbólica que ésta sea- como reconocimiento del elemento dinámico encerrado en la noción de **ejercicio de actividad**. Y debe haber también una intención de permanencia.

Cuando aparece un tipo de transacciones, y las derivadas del e-commerce lo son, que no exigen estructura ni presencia física alguna en un Estado, para poder llevar a cabo actividad económica en él, este concepto, tan útil hasta ahora, deja de cumplir la misión que se le ha encomendado.

Entonces, la primer cuestión a considerar, teniendo en cuenta esta nueva forma de hacer negocios que es el e-commerce, y los nuevos intervinientes en esta transacción electrónica, es... ¿puede ser considerado establecimiento permanente una *página web*? ¿O tal vez debería serlo el *prestador de servicios de internet*? ¿O quizá podría considerarse establecimiento permanente al *server*?

Vamos por partes...

En cuanto a la *página web*, la respuesta nos parece clara: una

*página web*, dado que no es ni una sede de dirección, ni una sucursal, ni una oficina, no es un establecimiento permanente. Es sólo un lugar donde se aloja información.

La OCDE también ha estudiado esta cuestión. Sin ser su posición oficial, sostiene que, si bien, un equipo informático que aloje una *página web*; desde donde se realicen transacciones comerciales, puede llegar a ser considerado, en determinadas circunstancias, como un establecimiento permanente, una simple *página web*, no puede serlo nunca. Así pues, si se quiere que una *página web* sea un establecimiento permanente, habrá que darle una nueva definición a este concepto tributario.

Y, añade que, dado que en esa *página web*, se realizan transacciones económicas, podría ser considerada, en el mejor de los casos, como un lugar fijo de negocios. Para ello, la compañía debería operar en un estado de forma continuada, regular y estable, fijándose un volumen mínimo de operaciones al respecto. No obstante, este criterio principal podría verse reforzado con otros accesorios: publicidad específica dirigida a ese estado, posibilidad de contratar servicios de post-venta, almacenes para entregar las mercancías, etc.

Por lo expuesto, hasta el momento, la *página web no es un establecimiento permanente*. Si en algún momento se decidiera que lo es, quedaría la ardua cuestión de cómo determinar qué rentas se generen en ese establecimiento permanente

En cuanto al *proveedor de servicios de internet* - que es el licenciataria de uso de la red, cuyo servicio consiste en alojar la *página web* de la empresa comerciante y posibilitar el acceso a Internet del usuario - siempre podría discutirse si es factible, jurídicamente, que la residencia fiscal de un proveedor de servicios de Internet pueda determinar un establecimiento permanente del comerciante que los usa. Por otra parte, si nos preguntamos acerca de si este proveedor podría ser visto como agente, la respuesta es negativa, por cuanto no tiene capacidad de decidir negocios por la empresa que contrata con él.

Y llegamos al *server*, que es el emisor o receptor electrónico de comunicaciones o mensajes. Es el hardware, los fierros, los equipos.

Jeffrey Owens<sup>7</sup>, al analizar las opiniones del grupo de trabajo acerca de si un *server* puede alguna vez constituir un establecimiento permanente, en julio de 2000, decía: "...un servidor juega solamente un papel pasivo. Un servidor vacío, al igual que un edificio vacío, no sería en sí un establecimiento permanente... Un servidor no debe ser un establecimiento permanente de meros usuarios más de lo que lo

son las líneas de teléfonos y datos, máquinas mecánicas de almacenamiento de llamadas o de grabación o difusión de información. La razón por la que no hay un establecimiento permanente no es porque no hay un lugar fijo de negocios, sino más bien porque las actividades realizadas allí son preparatorias y auxiliares...”

Avanza aquí el *Comité de Asuntos Fiscales* (C.F.A.) de la O.C.D.E. respecto al criterio que venía sustentado hasta el momento; ya que en las conclusiones de París de febrero de 2001, ha publicado la modificación de los Comentarios al art. 5° del Convenio, en el sentido de *otorgarle carácter de establecimiento permanente a un server*, sin que haga falta presencia humana, si existe fijación a ese lugar. Es decir, aunque sea posible la movilidad del *server*, la idea es que reúna el requisito de fijeza por un período razonable.

Respecto de la presencia humana, parece que la exigencia tiende a ceder, ya que si consideramos establecimiento estable a un pozo de petróleo o de gas -que actúan sin presencia humana- bien podemos considerar al *server* como poseedor de esta característica.

Finalmente, llegado el momento en que se encuentre definido internacionalmente el concepto de establecimiento estable que contemple la nueva realidad de negocios electrónica y, de ese modo, los Estados involucrados puedan aplicar su poder de imposición sobre la transacción, nos preguntamos si una sociedad, por ejemplo, lituana, sujeta a gravamen en Argentina, va a responder a los requerimientos que puedan hacerle nuestras autoridades fiscales para que liquide aquí sus impuestos.

Huelgan los comentarios.

De hecho, surge de lo expuesto hasta el momento que, para poder aplicar la potestad de imposición, necesitaríamos entrar a definir nuevos conceptos y/o requisitos de establecimiento permanente.

En Argentina, en el Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo, Anexo a la Res. 1248/99, se establece que un *sitio web* podría considerarse un bien inmaterial aunque la legislación vigente no lo incluya expresamente como tal. De ello surge que todo ingreso proveniente de su utilización económica en nuestro país revestiría el carácter de fuente argentina. Entonces recomienda la incorporación de un artículo en el texto de la ley del impuesto a las ganancias a través del cual se presuman ganancias de fuente argentina las rentas generadas por las *páginas web* pertenecientes a empresas residentes en nuestro país. De esta manera la atribución jurisdiccional de la renta se produce con prescindencia del lugar donde se encuentre registrada la *página web*.

Pareciera que nuestro grupo asesor esta yendo más allá de lo que está proponiendo la O.C.D.E., intentando atraer la fuente en función de la residencia de la empresa titular del sitio web, cualquiera sea el lugar del mundo donde esté desempeñando actividad.

Acá es donde se generan para las empresas, los problemas de doble imposición.

Si volvemos al ejemplo planteado al inicio de este acápite, según el criterio de nuestro grupo asesor, la empresa de residencia francesa obtiene rentas en Francia, es decir se trata de rentas de fuente extranjera. Pero si suponemos el caso inverso, y es una empresa argentina la que posee una *página web* en un servidor situado en Francia, la Argentina pretenderá gravar esas rentas como de fuente local, y Francia, seguramente, también. **Pero Argentina no va a permitir computar crédito del impuesto pagado en Francia, porque considera que no es renta de fuente extranjera, y acá aparece la doble imposición.**

Otro tema que requiere un exhaustivo análisis es el tratamiento tributario que debe darse a las compras de programas informáticos a través de la Red, que cada día son más habituales.

Si existe un tipo de transacción característica del e-commerce, es, sin duda, la compra de bienes protegidos por la normativa sobre la propiedad intelectual e industrial, tales como la música, las imágenes o el software. Se trata de bienes que, una vez digitalizados, pueden transmitirse fácilmente a través de la Red, por lo que cabe esperar que este tipo de transacciones, crecerá, como mínimo, en la misma medida en la que lo haga el e-commerce.

El Modelo de Convenio de la O.C.D.E. (art. 12 ) establece que un canon es aquella cantidad que debe pagarse por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

También establece que el pago realizado por la compra de programas informáticos no siempre es un canon. Sólo lo es, cuando lo que se compra, es una licencia que faculta para transmitirlo a un tercero. En caso contrario, si lo que se compra es el derecho de uso exclusivo del programa, se trata de una venta. Finalmente, y por lo que respecta al gravamen, establece que el canon sólo debe gravarse en el Estado de residencia del beneficiario, es decir, en el Estado de residencia del vendedor del programa.

España, por ejemplo, como importadora de este tipo de bienes,

y por lo tanto, pagadora de este tipo de rentas, decidió, apartarse del modelo de convenio de doble imposición, y someter estas rentas a un mayor gravamen, que el que les daría en el caso que las considerara como una venta -que es lo que son- en la mayoría de los casos. Así, se da el tratamiento de canon a todos los pagos realizados por la compra de programas informáticos que transfieran, aunque sea una parte, los derechos sobre el programa, independientemente que sea para su uso exclusivo o su posterior venta, y se establece un gravamen en origen, sobre las cantidades pagadas por estos conceptos:

La doctrina y normativa internacional, en general, apuntan a considerar que una venta de tecnología o productos digitalizados a través de internet, será considerada:

- si la transacción es hacia consumidores finales, como una prestación de servicios;
- si es entre empresas, dependerá del tipo de actividad, pudiendo ser una prestación de servicios, o la cesión de un derecho. En tal sentido, el pago podrá tomarse como utilidad de negocio o como regalía.

La Res. 1248/99 del Ministerio de Economía, entiende que en estos casos estamos en presencia de servicios que se llevan a cabo en el exterior, entonces, al momento del pago, el servicio puede estar alcanzado -o no - por retención de impuesto a las ganancias.

Así, si se trata de un asesoramiento o la utilización de un derecho en la Argentina, habría retención de impuesto a las ganancias, según lo establece la ley en la materia.

Por ejemplo, si adquiero el contenido para una *página web* de alguien que lo desarrolla en el exterior, estoy hablando de la importación de un intangible. Pero si pago por el uso de ese contenido en el exterior, es diferente, porque *no adquiero* sino que *pago por el uso* de un software. Aquí, el quid de la cuestión sería determinar dónde está instalado ese software... ¿en la Argentina o el exterior?

Un antecedente interesante en nuestro país lo constituye el caso Aerolíneas Argentinas, que utiliza una base de datos de una empresa extranjera para reserva de pasajes a nivel mundial, pagando por ese servicio sin efectuar retención por considerar que el acceso a una base de datos en el exterior no representa renta de fuente argentina.

El Fisco entendió que Aerolíneas explota un software instalado en la Argentina, y eso implica que lo que se paga es un derecho de utilización. Y entonces pretendió aplicar la retención del art. 93 inc.h)

de la ley de impuesto a las ganancias, que hoy es el 31,5 % del pago que se efectúe.

## **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En la imposición indirecta también adquiere relevancia el concepto de establecimiento permanente a los fines de localizar la actividad empresarial, aunque su interpretación tiene un resultado diferente, ya que la sede solo interesa para la solución de conflictos entre Estados, dado que la percepción del tributo se puede practicar por medio de percepciones y/o retenciones en los sistemas electrónicos de pago.

A continuación, haremos una rápida referencia a nuestro impuesto al valor agregado, que se aplica sobre la venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país; sobre obras, locaciones y prestaciones de servicio realizadas en el territorio de la nación; y, sobre cesiones de derechos en las que haya complementación con una prestación o locación de servicios -es decir cuando no se trate de cesiones puras- salvo en los casos de cesión de derechos de autor, las cuales nunca están alcanzadas.

El otro aspecto a considerar son las transacciones de importación y exportación.

Las importaciones de bienes y servicios están alcanzadas por el impuesto, mientras que las exportaciones de bienes están exentas y las exportaciones de servicios están excluidas.

En el comercio indirecto, la importación o exportación se maneja por los canales convencionales, únicamente la contratación es la que podría hacerse por sistema electrónico. Con lo cual, no representa inconvenientes en su tratamiento respecto al IVA.

La problemática comienza a plantearse cuando hablamos de e-commerce directo. Los interrogantes, cuando importo un intangible son: ¿Estoy recibiendo un servicio? ¿Estoy adquiriendo un derecho? ¿O estoy comprando un bien?

La conceptualización es fundamental. Veamos dónde apunta la doctrina y la normativa internacional.

La U.E. viene sosteniendo que la transacción de productos digitalizados debe tributar IVA en el lugar de consumo del servicio, o sea donde se utiliza o se recibe ese servicio, es decir en la jurisdicción donde está situado el consumidor.

E.E.U.U., por su parte, apunta a no aplicar IVA dada su condición de exportador de software.

En nuestro país, la legislación es clara al definir la gravabilidad de las prestaciones y la no gravabilidad de las cesiones puras.

La Res. 1248/99 ya citada textualmente dice "...Por su parte, la ley del impuesto al valor agregado, en el inc.b) de su artículo 3° incluye dentro del objeto del impuesto "...las prestaciones de servicios... realizadas en el territorio de la Nación". En este sentido, la misma norma dispone que en el caso de las telecomunicaciones internacionales, "...se las entenderá realizadas en el país en la medida que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él". Continúa la resolución proponiendo que se amplíe la norma con la finalidad de incluir las prestaciones realizadas a través de *sitios web*.

De lo expuesto debería entenderse que tratándose de una empresa ubicada en argentina, las transacciones que realice mediante su sitio web, estarán alcanzadas por el impuesto al valor agregado en nuestro país.

Ahora bien, cuando el prestatario se encuentre ubicado fuera del territorio nacional, o cuando se el servicio se utilice fuera del país, estaríamos ante una exportación de servicios, excluida del ámbito del gravamen por disposición legal.

La resolución, entonces, se enfrenta a la necesidad de tener que definir, cuándo habrá exportación. Y así propone incorporar como presunción legal que el servicio sea utilizado en el territorio nacional si la empresa prestataria es residente en el país, caso contrario estamos ante una exportación.

El problema que se plantea es quién es el prestatario, dónde está ubicado y cómo controlarlo por el fisco.

## **PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Los precios de transferencia, como concepto tributario, surgen de la necesidad de evitar que los grupos transnacionales minimicen su tributación global, desplazando parte de los beneficios obtenidos en el conjunto de sus filiales, a países de baja tributación. Para conseguirlo, las empresas matrices de los grupos fijan, para las transacciones comerciales que llevan a cabo las filiales entre si, políticas de precios que permitan minimizar la tributación global del grupo.

Así, por ejemplo, establecen precios de compra elevados y de venta bajos, para las filiales establecidas en países de alta tributación, y precios de compra bajos y de venta elevados, para las establecidas en países de baja tributación. De este modo, consiguen reducir el beneficio obtenido por la filial establecida en el país de mayor tributa-

ción y aumentar el beneficio de la establecida en el país de menor tributación.

Las autoridades fiscales de cualquier país donde operan filiales de grupos transnacionales son conscientes de la existencia de este problema. Por este motivo, han establecido sistemas que permitan una valoración lo más objetiva posible de este tipo de transacciones, es decir, que los precios acordados entre dos empresas vinculadas, tiendan a ser como los precios que habrían acordado, en circunstancias similares y por bienes similares, partes independientes (principio del *arm's length*). Objetivo nada fácil, en ocasiones.

La aparición del e-commerce da una nueva dimensión al problema de los precios de transferencia. Las normas hasta ahora utilizadas para valorar esta clase de transacciones, pueden dejar de dar soluciones adecuadas a los problemas derivados de las transacciones del e-commerce. Los motivos son dos. El primero es una presencia, cada vez mayor, de transacciones relacionadas con prestaciones de servicios o con bienes inmateriales, más que con bienes físicos. Se trata de transacciones que incluyen un alto añadido, por lo que va a ser difícil establecer métodos de valoración objetivos que sean satisfactorios. La segunda es el uso, por parte de los grupos transnacionales, de fórmulas de trabajo como las Intranets. Opinan que su uso, va a dificultar el control de los trasvases de valor que puedan realizarse a través de las mismas, ya que será más difícil determinar qué operaciones del proceso productivo, llevan a cabo cada una de las filiales, y, en consecuencia, será más complicado establecer donde se ha producido el beneficio.

La O.C.D.E. se preocupa *prima facie* de evaluar si los principios existentes, refrendados y consolidados por la comunidad internacional, que presiden la determinación de los precios de transferencia pueden mostrarse inadecuados para hacer frente al nuevo entorno tecnológico. A este respecto sostiene que los principios esenciales en las actuales Directrices -que reafirman la aplicación del *arm's length*- son perfectamente aptos para llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas y mantiene que dicho proceso debe realizarse a partir de la obtención de los denominados "*comparables*" en el marco de un análisis funcional. Por otra parte, considera que los métodos alternativos propuestos están muy lejos de lograr consenso internacional.

## IMPUESTOS LOCALES

Seremos breves a este respecto, dado que, desde la firma del



Pacto Fiscal celebrado entre el Gobierno Federal y las Provincias, se ha convenido la derogación paulatina del impuesto de sellos y sobre los ingresos brutos.

En cuanto al impuesto de sellos, sabemos que grava hechos, actos, contratos que, de algún modo, se instrumenten. En la medida que el instrumento esté otorgado en una jurisdicción o surta efectos en ella, deberá pagar el impuesto de sellos.

En los contratos celebrados por vía electrónica, no hay forma de lograr la instrumentación, ya que la firma digital aún no tiene validez jurídica. Por lo tanto, hasta el momento, no resultan incididos por este impuesto los contratos virtuales.

Finalmente, en el impuesto sobre los ingresos brutos tampoco hay normativa que lo aplique sobre el comercio electrónico.

Si analizamos la forma de liquidación de este impuesto, podemos encontrar inconvenientes en los casos de comercio interprovincial. Concretamente, el problema está en cómo se aplican las normas de convenio multilateral.

Supongamos una empresa que, a través de su *página web*, concreta operaciones en Mendoza, Córdoba y Buenos Aires, donde no tiene sucursales, ni oficinas, ni agentes, y que el servidor está en la ciudad de Rosario ¿Qué potestad tributaria tienen las provincias? ¿Hay algún gasto que pueda atribuirse a ellas?

Dejando de lado el flete, pareciera ser que el único elemento que puede dar sustento territorial es la publicidad en las provincias, que siempre existe, sobre todo en este tipo de transacciones.

A partir de allí, la pregunta que se plantea es en qué casos corresponde atribuir ingresos a la jurisdicción del adquirente, si tenemos en cuenta que no hay estructura de costos en ninguna provincia y que la publicidad por sí sola no sería un parámetro confiable, porque no siempre tiene relación directa con las ventas. Pensemos que en Mendoza no haya competidores del producto que vende la empresa y sí los haya en Córdoba. La publicidad será más intensiva en esta última y tal vez la venta sea menor. Es decir, son otros los factores que inciden en el volumen de ventas.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Aún a pesar de ser reiterativos, volvemos una y otra vez sobre lo mismo: nada definitivo hay hasta el momento respecto a la forma de gravar el e-commerce directo. Sólo hay tendencias, y una gran labor de los organismos internacionales, erigiéndose la O.C.D.E. en

principal portavoz.

En primer término, y a modo de colofón deviene como imprescindible definir el concepto de “establecimiento permanente” a los fines de delimitar la jurisdicción impositiva de los distintos Estados y poder de este modo moverse en un marco jurídico de certeza.

Esto, sin descuidar que la gravabilidad de cualquiera de los tres elementos del e-commerce (página web, proveedor de internet y server) estimularía el desplazamiento de los emprendimientos desarrollados a través de internet a países de baja o nula tributación.

Al amparo del principio tributario del comercio convencional, definido como “certeza y simplicidad”, se propone la adopción de mecanismos fáciles, prácticos y seguros, que actúen a modo de retención al momento del pago. En tal sentido, las autoridades tributarias podrían exigir a los compradores argentinos de programas informáticos un porcentaje del precio que satisfacen, en el momento de la compra, al extranjero.

Al igual que España, sugerimos que en Argentina, como importadora de este tipo de bienes y servicios, se otorgue a estas rentas el tratamiento de canon, sometiéndolas a un mayor gravamen que si las considerara como una venta. Esto habilitaría la posibilidad de que Argentina extienda este trato a todas las demás formas de propiedad intelectual. Una opción que abre grandes posibilidades recaudatorias. Después de todo, quien consume, manifiesta en forma explícita su capacidad contributiva.

Por otra parte, constituye un incentivo para la producción nacional de intangibles, software o programas informáticos, desde el momento en que se estaría gravando con una mayor alícuota la importación de los mismos.

En cuanto al control efectivo de las operaciones, hemos visto que resultará sumamente difícil identificar al adquirente o prestatario del bien o servicio. Sólo podrá acudir al uso de medios indirectos: proveedores de servicios de Internet que informen del número y tipo de descargas realizadas o entidades financieras que informen sobre los movimientos de fondos habidos.

Respecto a las empresas que decidan incursionar en el *e-business*, sugerimos que se informen acerca de los avances internacionales permanentes en esta materia, y sobre todo de la legislación específica del país al que apuntan introducirse mediante esta nueva forma de negocios, de modo de evitar situaciones de doble o múltiple imposición.

Deberá tenerse en cuenta también que, en nuestra ley de Impuesto a las Ganancias, existen reglas antidiferimiento que obligan a

tributar el impuesto en la Argentina por el resultado impositivo que obtenga una sociedad constituida en un país de baja o nula tributación – independientemente de que se distribuya o no ese resultado - las cuales podrían ser aplicadas, adaptación mediante, en caso de que las empresas decidan ubicar su página web o contratar un server o un proveedor, en un país con esas características.

Dejamos al lector la reflexión de un amigo experto en informática: *sólo se trata de aplicar el sentido común.*

## CITAS

- <sup>1</sup> Adoptado en diciembre de 1997 por el CEFAC (Centre for Facilitation of Procedures and Practices for Acquisition, Commerce and Transport) de las Naciones Unidas.
- <sup>2</sup> Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre el Comercio Electrónico y Comercio Exterior del Ministerio de Economía y de Obras y Servicios Públicos.
- <sup>3</sup> O.C.D.E. Model Tax Convention on Income and Capital, París 1992
- <sup>4</sup> Craig Fellenstein y Ron Wood – E-Commerce – Prentice Hall.
- <sup>5</sup> Catalina García Vizcaino - Derecho Tributario Tomo I – Editorial Depalma.
- <sup>6</sup> Villegas, Héctor – Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario - Editorial Depalma
- <sup>7</sup> Jeffrey Owens – Departamento de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. – Ponencia presentada en la 34 Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Washington 10 al 13 de julio de 2000.