

DESAFÍOS QUE LA ECONOMÍA DIGITAL PRESENTA DESDE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

CHALLENGES OF DIGITAL ECONOMY FROM INTERNATIONAL TAXATION

Isabel Roccaro

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Alcalá
Prof. Tit. de Régimen Impositivo y Prof. Adj. de Teoría y Técnica Impositiva III
FCE-UNCUYO*

Resumen

En la economía digital hay una amplia variedad de negocios cuyo tratamiento tributario está sujeto a distintas regulaciones. Las modalidades de tributación offshore y la poca información disponible requieren estudios detallados y específicos en esta materia. En muchos modelos de negocios, una entidad no residente puede desarrollar su actividad económica de manera remota a través de medios digitales, sin necesidad de mantener una presencia física, temporal o permanente, en la correspondiente jurisdicción. Esto provoca un cuestionamiento de las normas vigentes en cuanto a que los Estados puedan gravar operaciones que, de algún modo, se producen en su jurisdicción. Se examinan los conceptos tributarios que fueron consensuados internacionalmente pero que deben ser reevaluados. Algunos de ellos han sido incorporados en la última reforma tributaria argentina (Ley 27.430/17) pero se requiere un continuo ajuste por las implicancias tributarias de la desmaterialización y deslocalización de los hechos imposables. Se examinan los aspectos por los cuales las soluciones no parecen totalmente satisfactorias en la legislación de materia contractual.

Palabras clave:
negocios digitales, tributación,
hecho imponible, contratos

Abstract

There is a wide variety of businesses in the digital economy whose tax treatment is subject to different regulations. The modalities of offshore taxation and the scarce information available require detailed and specific studies in this area. In many business models, a non-resident entity can carry out its economic activity remotely through digital media, without the need to maintain a physical, temporary or permanent presence, in the corresponding jurisdiction. This causes a questioning of the norms in force as to which the States can tax operations that, somehow, take place in their jurisdiction. Tax concepts that were internationally agreed but that should be reevaluated are examined. Some of them have been incorporated into the last Argentine tax reform (Law 27,430/2017) but a continuous adjustment is required due to the tax implications of dematerialization and relocation of taxable events. The aspects for which the solutions do not seem entirely satisfactory in the legislation on contractual matters are examined.

Keywords:
digital business, taxation,
taxable event, contracts

Han participado en este proyecto Amanda Guadalupe Agüero Heredia, Juan Victor Diblasi, Martín Eduardo Nazarro, Mariano Fabián Papirman, Juan Pablo Romano Pastor y Alejandra Tossi, que realizan el Doctorado en Ciencias Económicas, y Jéssica Escobar y Mónica P. Vasquez, que realizan la Especialización en Tributación, en la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo.

ANTECEDENTES

Como parte del Proyecto BEPS de la OCDE¹ y del G20² y en el contexto de la Acción 1, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) analizó los desafíos fiscales planteados por la economía digital. El Informe de 2015³ sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS señalaba, por una parte, que la economía digital⁴ se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en: a) activos intangibles, b) por el uso masivo de datos, especialmente de los de carácter personal; y c) por la adopción generalizada de modelos económicos pluridimensionales.

El Informe señalaba también que, al margen de las prácticas elusivas BEPS, la digitalización planteaba desafíos fiscales más amplios, relativos al uso de los datos disponibles, a la determinación de la existencia de un *nexo* o *criterio de sujeción* y a la caracterización. Dichos desafíos se circunscriben, principalmente, a la pregunta que gira en torno a la modalidad de reparto entre los distintos países de la “potestad tributaria” para someter a gravamen las rentas generadas por actividades transfronterizas en la era digital. Si bien se formularon diversas propuestas para dar respuesta a las preocupaciones suscitadas en este ámbito, finalmente no se sugirió adoptar ninguna de ellas. Tras la publicación del paquete de medidas del Proyecto BEPS de la OCDE y del G20, los países acordaron renovar el mandato del GEFED⁵ y seguir supervisando los avances en el ámbito de la digitalización mediante la elaboración de otro informe que debía estar concluido para 2020, y de un *Informe provisional* que debía presentarse a finales de 2018.

Los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, tal como señala la OCDE en su Informe Provisional⁶ (*Desafíos fiscales derivados de la Digitalización: Informe provisional 2018*), se identificaron como uno de los principales ejes o líneas de actuación en torno a los que gira el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS⁷), del que es fruto precisamente el Informe de 2015 sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS. En marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G20 encomendaron a la OCDE, bajo los auspicios del *Marco Inclusivo sobre BEPS*, la elaboración de un informe provisional sobre los efectos fiscales de la digitalización de la economía que debía estar finalizado para abril de 2018.

Los países miembros han acordado revisar, con el fin de armonizar y de que resulten fácilmente inteligibles, el criterio para la determinación de la existencia de un *nexo* (o *criterio de sujeción*) y las reglas de “atribución de beneficios”; que comprende conceptos fundamentales relativos al

¹ Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 35 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. La OCDE ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabajan para entender que es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Miden la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizan y efectúan comparaciones de datos para realizar pronósticos de tendencias. Además de fijar estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas. <https://www.oecd.org/>

² El G-20 es un *foro informal* que, originalmente, se creó en respuesta a las crisis financieras de las economías emergentes que tuvieron lugar a finales de la década de 1990. Actualmente, el G-20 es el principal foro de coordinación económica internacional. Reúne a las veinte principales economías del mundo, tanto desarrolladas como emergentes, con el objetivo de promover la cooperación económica global. Se destacan entre sus iniciativas las tendientes a asegurar una mayor transparencia y un funcionamiento más eficaz y responsable de los mercados financieros. Está compuesto por la Unión Europea y 19 países: Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía.

³ OCDE (2015): *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (versión en inglés).

⁴ OCDE (2015): *Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015*; disponible en: http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf

⁵ Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital.

⁶ OCDE (2018): *The Fiscal Challenges Derived from Digitization: Provisional Report*; Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> y en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

⁷ BEPS: “*Base Erosion and Profit Shifting Project*”.

reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y a la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que estará sujeta a impuestos en una jurisdicción determinada. . A tal fin, dichos países tratarán de adoptar una solución consensuada habida cuenta de que, actualmente, existen opiniones divergentes sobre la forma de enfrentarse al problema. A este respecto, se acordó desarrollar esta línea de actuación con el objetivo de elaborar y presentar un Informe final en 2020, remitiendo previamente al G20 un Informe de seguimiento del progreso en 2019. El Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital del Marco Inclusivo se reunió en el mes de julio de 2018.

El *Informe provisional* identifica nuevas líneas de trabajo que es preciso desarrollar. Dada la disponibilidad y la posibilidad de acceso a datos masivos (o macrodatos), es necesario intensificar la cooperación internacional entre administraciones tributarias, principalmente en lo concerniente a la información sobre los usuarios de plataformas en línea en su condición de parte integrante de iniciativas como la *economía colaborativa (sharing economy)* y *economía por encargo (gig economy)*, con el fin de garantizar el pago de los impuestos devengados por los ingresos percibidos. El Foro sobre Administración Tributaria⁸ (FAT) desarrollará, en colaboración con el Marco Inclusivo, diversas herramientas prácticas para intensificar la cooperación entre administraciones tributarias y examinará también las repercusiones fiscales de las nuevas tecnologías

Con el fin de asegurarse de que el sistema tributario pueda enfrentarse debidamente y dar respuesta a los ya mencionados desafíos, dicho *Informe Provisorio* establece que es fundamental entender íntegramente los cambios ocasionados por la digitalización en el modo en que las empresas operan y generan valor. Concretamente, al analizar los nuevos modelos económicos en constante evolución en el entorno digital, el informe identifica las principales características de los mercados digitales y el papel que desempeñan en la creación de valor. Asimismo, el *Informe provisional* señala tres rasgos distintivos que se observan con frecuencia en ciertos modelos económicos altamente digitalizados: a) lo que se ha dado en llamar “magnitud sin multitud”, b) la fuerte dependencia de los activos intangibles, y c) el papel de los datos y de la participación de los usuarios, incluidos los efectos de red. No obstante, dicho informe apunta también a la existencia de distintos puntos de vista entre países acerca de si estas características o rasgos distintivos contribuyen realmente a la creación de valor por parte de las empresas, y en qué medida.

La implementación de las medidas BEPS ya está en marcha en la mayoría de los países. El Informe señala que como consecuencia de dichas acciones BEPS, sólo en la Unión Europea se han recaudado más de 3.000 millones de euros como consecuencia de la implementación de las nuevas *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS*⁹. En relación con el impuesto sobre sociedades, se destaca que se han acometido recientemente importantes reformas que permiten implementar el paquete de medidas BEPS, entre las que se incluyen, por ejemplo, la adopción de diversas directivas europeas. Por otra parte, es probable que una de las medidas de la reforma fiscal estadounidense¹⁰, -que establece la obligación de tributar por las rentas mundiales procedentes

⁸ El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) se creó en 2002 y es un foro único sobre administración tributaria para Comisionados de 50 países de la OCDE y de otros países, incluidos los miembros del G20. Nuestra visión es crear un foro a través del cual los Comisionados puedan identificar, discutir e influir en las tendencias mundiales relevantes y desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración tributaria en todo el mundo. Su objetivo clave es mejorar los servicios al contribuyente y el cumplimiento tributario ayudando a las administraciones tributarias a aumentar la eficiencia, efectividad y equidad de la administración tributaria y reducir los costos de cumplimiento. Para garantizar que los resultados de su trabajo estén disponibles para tantas administraciones tributarias como sea posible, publican los resultados de dichos estudios clave en forma de informes e información o notas de orientación en la serie de guías de administración tributaria. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>

⁹ IVA/IBS: Impuesto al Valor Agregado (IVA), e Impuesto sobre Beneficios de Sociedades (IBS).

¹⁰ La denominada GILTI (Global Intangible Low Tax Income); y la FDII (Foreign-Derived Tangible Income Taxes). *Nuevas disposiciones fiscales internacionales para 2018 de EE.UU.*: Con la reforma fiscal recientemente promulgada en los Estados Unidos, se han introducido dos nuevos términos en el ámbito de los impuestos internacionales: los Ingresos

de activos intangibles sometidos a un tipo de gravamen reducido- se traduzca en una subida de la tasa efectiva global aplicable a las rentas obtenidas en el extranjero por las empresas multinacionales (EMN) estadounidenses, alcanzándose así una tasa de al menos dos dígitos.

Adicionalmente, un número considerable de empresas multinacionales ha adoptado medidas proactivas para realinear sus respectivas estructuras fiscales con las actividades económicas efectivamente desarrolladas, ya sea reconsiderando la postura adoptada en materia de precios de transferencia o reubicando y repatriando activos valiosos, tales como los *intangibles*. Gracias al intercambio de informes país-por-país¹¹ (*Country-by-Country reports*) se prevé poder disponer en los años venideros de evidencias adicionales de los efectos de las medidas antielusivas en el contexto BEPS.

Como parte del trabajo en curso del Marco Inclusivo sobre BEPS, la OCDE¹² está buscando comentarios públicos sobre temas clave identificados en un *documento de consulta pública*¹³ sobre posibles soluciones a los desafíos tributarios que surgen de la digitalización de la economía. La publicación del documento de consulta fue anunciada con el lanzamiento de una Nota de Política del Marco Inclusivo el 29 de enero de 2019 y sigue el acuerdo de los miembros del Marco Inclusivo para examinar las propuestas que involucran dos pilares; un pilar que se centra en la asignación de derechos tributarios y un segundo pilar que aborda las cuestiones pendientes del BEPS. El trabajo se llevará a cabo a medida que el Marco Inclusivo continúe trabajando hacia una solución a largo plazo basada en el consenso en 2020. Tras un mandato de los Ministros de Finanzas del G20 en marzo de 2017, el Marco Inclusivo sobre BEPS, que trabaja a través de su Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (TFDE), presentó un Informe Interino en marzo de 2018: “*Desafíos de Impuestos derivados de la Digitalización - Informe Interino de 2018*”¹⁴. Una de las conclusiones importantes de este informe es que los miembros acordaron revisar el impacto de la digitalización en las reglas de asignación de beneficios y nexos y se comprometieron a continuar trabajando juntos hacia un informe final en 2020 dirigido a brindar una solución a largo plazo basada en el consenso, con un Actualización en 2019. Como parte de esta consulta pública, este documento de consulta describe las propuestas discutidas por el Marco Inclusivo a un alto nivel y busca comentarios del público sobre una serie de cuestiones políticas y aspectos técnicos. Los comentarios proporcionados ayudarán a los miembros del Marco Inclusivo en el desarrollo de una solución para su informe final al G20 en 2020. Si bien se destaca que el trabajo sobre estas propuestas se está llevando a cabo “sin perjuicio”, su examen no representa un compromiso de ningún miembro del Marco Inclusivo más allá de explorar estas propuestas.

Globales Intangibles de Bajos Impuestos (GILTI) y los Ingresos Intangibles de Origen Extranjero (FDII). <https://www.ilexology.com/library/detail.aspx?g=75b3421b-c12f-40d7-aca8-271e24bddf84>

¹¹ OCDE (2018): “Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país. Acción 13 BEPS”; septiembre; Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informacion-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf>

¹²Extraído de: <https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

¹³ OCDE (2019): “*Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy*”; Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS); 13 February – 6 March 2019. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

¹⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>

Situación en Argentina

Dado que para el comercio electrónico no existía dentro de nuestra legislación tributaria un tratamiento específico, el mismo había quedado comprendido por el que, de manera general, establecen las leyes y reglamentaciones generales.

Tal como señala McEwan¹⁵ (2011: 277), si bien podemos decir que hace más de una década el gobierno argentino había evolucionado positivamente en la búsqueda consensuada en lo que hace a la evaluación de medidas, de manera de adecuar la legislación a los cambios que se venían produciendo en el comercio internacional, las mismas no habían terminado de verse finalmente implementadas.

A todo lo anterior, se suma una falta de entendimiento de muchas de las operaciones virtuales que, por su *complejidad técnica*, no han sido debidamente comprendidas, derivando en algunos casos en conclusiones inadecuadas en las normas jurídicas tributarias y sus interpretaciones¹⁶, e inconvenientes para el desarrollo de estos nuevos negocios.

En lo que respecta a la fiscalidad del comercio electrónico, más allá de la existencia de un informe de 1999 preparado por el Grupo de Trabajo del Ministerio, las conclusiones alcanzadas en el mismo y las recomendaciones dadas no se habían reflejado en cambios normativos que otorguen certeza sobre las diferentes formas de imposición en el plano del impuesto directo y del impuesto al consumo respecto de esta nueva forma de comercialización. No obstante, a partir de la nueva reforma tributaria ya están siendo incorporados a los impuestos a las ganancias y al valor agregado el tratamiento de este tipo de negocios digitales.

En lo que respecta al tratamiento dado a los *contratos por medios electrónicos* en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación sancionado mediante la Ley n° 26.994 y que entró en vigencia el 1° de agosto de 2015; adhiriendo a las reflexiones finales de Luciana Scotti (2014), podemos afirmar que las soluciones no lucen totalmente satisfactorias en el problema que nos ocupa. El nuevo cuerpo legal contiene algunas pocas disposiciones sobre contratos internos de consumo a distancia.

Por tanto, y teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, en el presente trabajo abordaremos diversos aspectos de la tributación en el comercio electrónico, no obstante, en primer lugar,

¹⁵ McEwan, Juan P. (2011): "La tributación de los servicios en el marco del comercio electrónico"; en: Benjamín Cubides y Mauricio Marín (Coordinadores): "La Tributación de los Servicios en Latinoamérica. Especial referencia al comercio electrónico"; IFA Colombia y Legis Editores S.A., pp. 275-297.

¹⁶ Es importante recordar que las *fuentes del derecho tributario* son los medios generadores de normas jurídicas tributarias. Las más clásicas fuentes del derecho tributario son: la Constitución, la ley, los reglamentos, los acuerdos interjurisdiccionales entre entidades de un mismo país, y los tratados internacionales. Por otra parte, la *interpretación* de las normas tributarias hace referencia a la determinación del sentido y alcance de las normas. Los principales métodos de interpretación son: *a) Literal*: Relevancia del principio de legalidad. Se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras de la ley, analizando los términos. Según la doctrina no puede ser utilizado en forma exclusiva, ya que su utilización puede llevar en algunos casos a conclusiones erróneas; *b) Lógico*: "qué quiso decir la ley"; se refiere a la intención objetiva que surge del contexto de la misma. Se analiza el ordenamiento jurídico en su conjunto; *c) Histórico*: evolución histórica de normas similares precedentes (antecedentes, leyes anteriores, debates parlamentarios, etc.); *d) Evolutivo*: ante una nueva realidad se debe procurar establecer cuál hubiera sido la voluntad del legislador y que solución le habría dado. Este método colisiona con la valla del principio de *legalidad*; *e) Sistemático*: comparara todo el sistema tributario de manera integral para ver si esa forma de interpretar una ley se aplica a otra norma; *e) Significación económica*: interpretación jurídica con sentido económico. Solo interpretando en la aplicación del impuesto los hechos imposables según su naturaleza económica, se logra captar cuál es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios. No puede utilizarse violentando los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en la Constitución Nacional; y *f) Teológico*: consiste en determinar el verdadero sentido y alcance de la norma según su *finalidad* y no en función de la intención del legislador.

abordaremos el análisis de los aspectos legales y contractuales que inciden en su conceptualización y caracterización en el caso de Argentina, considerando además el tratamiento de la economía digital en la última reforma tributaria, a través de la sanción de la Ley n° 27.430 en diciembre de 2017¹⁷.

CONTRATACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

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

La OCDE señalaba en 1997 que “el comercio electrónico incluye todas las transacciones comerciales, tanto entre organizaciones como entre individuos, que se basan en la transmisión y proceso de datos digitales incluyendo el texto, el sonido y las imágenes”. Así pues, establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos son algunas de las formas de negociar electrónicamente.

Entre las clases de transacciones virtuales que resultan ser las más habituales y frecuentes, podemos señalar las siguientes:

- a) Adquisición de bienes, tanto físicos como *intangibles* (programas de computación, licencias -de uso, reproducción y/o venta-, libros electrónicos, música, videos, etc.
- b) Prestaciones electrónicas de servicios: tales como la publicación de avisos en páginas de Internet, la adquisición de derechos (*fee*) para el acceso a determinadas bases de datos, la posibilidad de acceder a videoconferencias, la suscripción a cursos de idiomas u otras especializaciones, los contratos de apoyatura técnica online para la instalación, uso, actualización y mantenimiento de software que hubiera sido provisto por el prestador, etc.
- c) Operaciones bursátiles y bancarias: adquisición y venta de bonos y títulos valores, realización de inversiones en plazo fijo, fondos comunes de inversión, etc.
- d) Cancelación de tributos: realizada mediante la adhesión efectuada de manera electrónica al “Sistema de Débito Automático”, o bien a través de la previa generación de “Volantes Electrónicos de Pago” (VEP).
- e) Remates o subastas virtuales, etc.

Por tanto, si consideramos el comercio electrónico en un sentido amplio, como toda forma de transacción o intercambio de información comercial utilizando redes de comunicación interconectadas, siendo la fundamental *Internet*, podemos realizar distintas clasificaciones, ya sea, en función de cómo se realice la entrega del producto, o en función de los sujetos intervinientes en la operación.

En función de cómo se realice la entrega del producto, existen dos clases de comercio electrónico.

- a) Comercio indirecto (u “*off line*”): Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier). Lo único que se realiza por vía electrónica es la solicitud del producto, pero hay una entrega física del mismo.

¹⁷ Ley 27.430 (B.O. 29712/2017); disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm>

- b) Comercio directo (u “on line”): 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.

En el *directo*, por tanto, hay una *entrega en línea*, en formato digitalizado de bienes *intangibles*; lo que significa que el “proceso de contratación” se desarrolla y completa íntegramente por medios electrónicos. Siendo este tipo de operaciones las que presentan las mayores dificultades desde una óptica fiscal, al tener por objeto un bien *no tangible*.

En función de los sujetos intervinientes en la operación, es decir, del perfil y características de cada una de las partes contratantes, el comercio electrónico puede clasificarse en:

- *Business to Business (B2B)*: u operaciones de “negocio a negocio” entre una empresa adquirente y sus proveedores.
- *Business to Consumer (B2C)*: es decir, el comercio al por menor realizado entre una empresa y el usuario final del producto.
- *Business to Government (B2G)*: utilizado por las Administraciones públicas, para adquisiciones a través de Internet, de bienes de menor entidad que no se hallan sujetos al burocrático cumplimiento de apertura de pliegos de licitación, o bien para el ya mencionado pago electrónico de tributos y recursos de la seguridad social a cargo de la empresa privada.
- *Citizen to Government (C2G)*: variante que facilita a los particulares el pago electrónico de tributos y recursos de la seguridad social.

Las relaciones comerciales electrónicas pueden implicar, además de a las personas ya señaladas, a otras variedades de agentes, tales como la entidad financiera, que posibilita la transacción; la entidad o proveedor de servicios de certificación, que garantice la integridad y confidencialidad de la información o el operador logístico, que entregue físicamente el producto objeto de transacción.

Más allá de una conceptualización general de contratación electrónica que abarque las distintas modalidades en que un contrato puede verse influido por la utilización de medios electrónicos, debemos tener presente que existen diversos grados de utilización de estos medios¹⁸ y distintos tipos de contratos celebrados por medios electrónicos.

¹⁸ Lorenzetti ilustra similar afirmación con los siguientes ejemplos: a) es posible que exista un sujeto que curse un pedido de compra por mail, y reciba el producto por correo, en cuyo caso solamente la oferta o la declaración utilizan el medio digital para ser transportadas, b) puede ocurrir que el contrato se celebre entre dos computadoras programadas, en cuyo caso el medio electrónico se utiliza para la propia elaboración de la declaración, c) puede suceder que el bien adquirido sea digital, en tal caso el medio abarca también al objeto, d) en algunos casos, el contrato se celebra online y la documentación es escrita y enviada por correo, en otros, dichos documentos se escriben y firman digitalmente, e) hay casos en que los que se contrata en redes abiertas, donde el vínculo es ocasional, y otros que se celebran en redes cerradas, donde hay habitualidad, f) en cuanto al objeto del contrato, hay supuestos en los que la definición legal de un bien es afectada por el medio digital, g) si la comunicación es interactiva, el consentimiento es instantáneo, pero en otros casos media un tiempo entre la oferta y la aceptación, lo cual influirá para calificar si el contrato es entre presentes o entre ausentes (Lorenzetti, Ricardo: “Comercio electrónico” - Ed. Abeledo-Perrot, 2001, pág. 166).

Contratos celebrados por medios electrónicos

Es importante distinguir, entre los llamados contratos informáticos, los contratos relativos a Internet y los contratos celebrados por medios electrónicos. Para ello, nos remitiremos a las conceptualizaciones realizadas por diversos autores, que se abordan en el excelente estudio de Luciana B. Scotti¹⁹ (2014), las que se detallan a continuación:

De Miguel Asensio²⁰ (2001: 311), entiende que en sentido estricto los contratos electrónicos son aquellos que se perfeccionan mediante un intercambio electrónico de datos de ordenador a ordenador. Mientras que una noción más amplia incluye todos aquellos contratos celebrados por medios electrónicos (ordenadores, fax, télex, teléfono).

Por tanto, tal como señala Scotti (2014), debemos diferenciar los llamados contratos electrónicos²¹, de los “*contratos informáticos*”, que son aquellos que tienen por objeto bienes o servicios informáticos. Los *bienes informáticos* son los elementos materiales que componen el hardware, su unidad de procesamiento, los periféricos, y todos los otros equipos que componen el soporte físico del elemento informático, así como los bienes inmateriales, que proporcionan las órdenes, datos, procedimientos e instrucciones en el tratamiento automático de información, cuyo conjunto constituye el soporte lógico (software) del elemento informático. Por *servicios informáticos* se entiende a los que sirven de apoyo a la informática: el diseño, el análisis y la manutención de sistemas.

En consecuencia, mientras que la *contratación informática* se define por su *objeto* (bienes y/o servicios informáticos), la *contratación electrónica*, también llamada telemática, o por medios electrónicos, con total independencia de su objeto –que puede ser un bien o servicio informático, pero no necesariamente– se caracteriza por su forma de perfeccionamiento: *a través o con ayuda de medios electrónicos*.

Asimismo, cabe distinguir lo que se entiende por “*contratos relativos a Internet*”, dado su particular objeto así como el carácter técnico que presentan. Son contratos específicos que poseen la característica común de que se refieren a aspectos vinculados a Internet, y se celebran generalmente por Internet. Son una especie de contratos electrónicos, y pueden, según el caso, ser también contratos informáticos²². Entre ellos, merecen mención especial los *contratos de acceso a la web*, es decir, aquellos a través de los cuales una parte, el proveedor de acceso facilita a la otra parte, el cliente, la conexión a Internet.

Por otro lado, los *contratos de diseño y desarrollo de páginas web*, en virtud de los cuales el proveedor de servicios acuerda albergar en su servidor un sitio (acuerdo de alojamiento), y estar en condiciones de proporcionar la información que constituirá el contenido de ese sitio, para lo cual suelen intervenir responsables de su diseño (contrato de diseño o de desarrollo). Los contratos de alojamiento de sitio web (*web site hosting*) son una modalidad de contrato de arrendamiento de servicios concluidos por quien pretende explorar el sitio web con un proveedor de

¹⁹ Scotti, Luciana (2014): “De los contratos celebrados por medios electrónicos, a la luz del Código Civil de Vélez Sarsfield y del Código Civil y Comercial de la Nación. Doctrina Tributaria, ERREPAR, Buenos Aires, diciembre.

²⁰ De Miguel Asensio, Pedro A. (2001): Derecho privado de Internet, Ed. Civitas, 2ª Ed., pág. 311.

²¹ Por su parte, Lorenzetti (2001: 173-174) brinda la siguiente noción: “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 (intercambio electrónico de datos o por una comunicación digital interactiva); en el segundo, solo uno de estos aspectos es digital: una parte puede elaborar su declaración y luego utilizar el medio digital para enviarla; se puede enviar un mail y recibir un documento escrito para firmar. Puede ser cumplido total o parcialmente en medios digitales: en el primer caso, se transfiere un bien digitalizado y se paga con ‘moneda digital’; en el segundo, se envía un bien digital y se paga con un cheque bancario, o se envía un bien físico por un medio de transporte y se paga con transferencias electrónicas de dinero”.

²² Hocsmán, Heriberto S. (2005): Negocios en Internet (E-commerce - Correo electrónico - Forma digital), Ed. Astrea, Buenos Aires, págs. 115 y 116.

servicios de Internet, que proporciona al cliente la presencia en la malla mundial y se encarga de operar el sitio web.

Finalmente, los *contratos de patrocinio comercial y publicidad en páginas web*, mediante los cuales el patrocinador de un sitio web o cualquier otro anunciante contrata con el titular de un sitio que en alguna/s de sus páginas se muestre el logotipo u otro dato del anunciante, generalmente con un hipervínculo (*link*) al sitio web del anunciante, obligándose a cambio de disponer de espacio para la publicidad, el pago de un precio en dinero o a prestar servicios o bienes a la contraparte que contribuyan a la realización de las actividades en la red del patrocinado. Contratos de este tipo son también, tal como señala Hocsman (2005: 115-127²³): a) el de operador de sistema en Internet, b) el de suministro de información, c) el de acceso a bases de datos en línea, d) el contrato de edición en Internet, e) el de desarrollo de productos multimedia, f) el contrato de distribución por Internet, entre otros.

Tipos de contratos celebrados por medios electrónicos

Scotti (2014) realiza una clasificación de los distintos tipos de contratos electrónicos: a) Contratos entre profesionales; b) Contratos de consumo; c) Contratos de adhesión (*“click and wrap agreements”*); d) Contratos celebrados en línea y ejecutados fuera de línea (*e-commerce indirecto*); e) Contratos celebrados y ejecutados en línea (*e-commerce directo*); y f) Contratos electrónicos nacionales e internacionales.

A continuación analizaremos las características principales de cada uno de ellos.

a) Contratos celebrados entre profesionales

En los contratos electrónicos inter-empresariales o entre empresarios-profesionales –en el marco del *Business to Business (B2B)*- generalmente las relaciones jurídicas se encuentran pre-determinadas y a la vez protegidas mediante la celebración de un contrato normativo entre las empresas co-contratantes, al que se denomina Acuerdo de Intercambio Telemático (AIT).

Es decir, un contrato marco que fija cómo se desarrollará la actividad comercial entre las partes, y en particular, todo aquello relativo a la transmisión de los mensajes, la confidencialidad y el modo en que serán resueltos los litigios que surjan respecto del contenido de estos mensajes: negociación, mediación, arbitraje online y fijación de la ley y jurisdicción a la que se someterán.

b) Contratos de consumo

Entran dentro de esta categoría, tanto el contrato que celebra el proveedor de acceso con un consumidor, como todos aquellos que este puede celebrar una vez que ya se encuentre navegando libremente por el ciberespacio.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación²⁴, tal como señala Scotti (2014), se ocupa de estos contratos a los que denomina *“Contratos celebrados a distancia”* y los define en el Artículo 1.105 como:

“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

²³ Hocsman, Heriberto S. (2005): *Negocios en Internet (E-commerce - Correo electrónico - Forma digital)*, Ed. Astrea, Buenos Aires, págs. 115-127.

²⁴ Aprobado por Ley n° 26.994 (B.O. 08/10/2014), sancionado el 1°/10/2014 y promulgado entrara en vigencia el 1° de agosto de 2015.

los medios postales, electrónicos, telecomunicaciones, así como servicios de radio, televisión o prensa”.

Teniendo en cuenta los derechos de los consumidores, el Artículo 1.107 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación establece que si las partes se valen de técnicas de comunicación electrónica o similares para la celebración de un *contrato de consumo a distancia*, el proveedor debe informar al consumidor, además del contenido mínimo del contrato y la facultad de revocar, todos los datos necesarios para utilizar correctamente el medio elegido, para comprender los riesgos derivados de su empleo, y para tener absolutamente claro quién asume esos riesgos.

c) Contratos de adhesión²⁵ (“click and wrap agreements”)

Así como existen contratos tradicionales celebrados por adhesión a condiciones generales pre-dispuestas por el oferente, en el mundo virtual, encontramos figuras contractuales análogas, que se conocen genéricamente como *“wrap agreements”*.

Lorenzetti (2001: 202-203) explica que “no se trata de una categoría especial, ni de una tipicidad diferente de celebrar un contrato, sino una costumbre comercial. El tema comenzó a tener relevancia con los contratos de venta de programas de computación, que se envían empaquetados; ese envoltorio está diseñado de manera tal que, cuando se abre, importa una forma de asentir tácitamente las condiciones generales de la contratación que contiene impresas en el paquete o en el producto. En la contratación que se realiza en Internet no existe el paquete real, pero sí el ‘paquete virtual’, o bien se utiliza la práctica de hacer un clic sobre un área que dice ‘acepto’, o se acepta una vez que se ‘baja’ o ‘carga’ un producto o un programa o una forma similar, lo cual implica adherir a condiciones generales”.

Tales condiciones generales son muy similares a las que están presentes en los contratos por adhesión *offline*: son cláusulas sobre la descripción del bien o servicio, modo en que se lo debe usar, reparto de riesgos, de prórroga de licencia, etc.

d) Contratos celebrados en línea y ejecutados fuera de línea (“e-commerce indirecto”)

En la *contratación electrónica indirecta*, según Hargain²⁶ (2003: 164), el desarrollo y perfeccionamiento del contrato se lleva a cabo *“on line”*, pero la ejecución tiene lugar a través de los medios tradicionales (*“off line”*). Ello generalmente es asociado con la imposibilidad material de ejecutar el contrato a través de medios electrónicos. En efecto, el contrato que responde al esquema *“cosa por precio”* no puede cumplirse completamente a través de medios electrónicos, porque para la entrega de los productos, bienes materiales, es necesario recurrir a los medios físicos tradicionales para transportarlos.

e) Contratos celebrados y ejecutados en línea (“e-commerce directo”)

La *contratación electrónica directa* se desarrolla, perfecciona y ejecuta por medios electrónicos, tal como señala Hargain (2003: 168-169).

Se ha destacado que entre los contratos que se celebran y ejecutan íntegramente por medios electrónicos, en primer lugar, se encuentran las telecomunicaciones y los contratos relativos a bienes o servicios relacionados directamente con Internet o el comercio electrónico, como:

²⁵ Brizzio (2000) los define como acuerdos en los que “la aceptación es expresada mediante la pulsación o clickeo del ratón de la computadora”. Cuando el usuario clikea sobre el botón “Acepto”, se entiende que suscribe el contrato aceptando todas las condiciones generales de contratación pre-dispuestas por el otro cocontratante. (Brizzio, Claudia (2000): “Contratación mediante *click-wrapping*”, RCyS, pág. 1325.

²⁶ Hargain, Daniel (2003): “Ejecución del contrato por medios electrónicos”, en Rippe, S.; Creimer, I.; Delpiazzi, C. y otros: “Comercio electrónico. Análisis jurídico multidisciplinario” - Ed. BdeF Julio C. Faira (Ed.), Buenos Aires.

- i) la asignación y transferencia de nombres de dominio,
- ii) los servicios de acceso a Internet,
- iii) los servicios de apertura y mantenimiento de casillas de correo electrónico y de páginas web,
- iv) contratos de publicidad, etc.

En segundo lugar, se encuentra el sector financiero y, en tercer lugar, *los contratos de arrendamiento de obras digitalizadas*: confección de programas de software, transferencia de tecnología, transferencia de bases de datos, asesoramiento profesional y técnico, enseñanza a distancia, etc.

f) *Contratos electrónicos nacionales e internacionales*

Determinar el carácter internacional de un contrato electrónico, tal como señala Scotti (2014), es de suma relevancia, aun cuando no sea, en general, una tarea sencilla debido a las características peculiares de Internet que no respetan las fronteras estatales. Cuando, en cambio, se está en presencia de un **contrato interno local**, que no posea elementos extranjeros objetivamente relevantes para el ordenamiento jurídico argentino, resultan aplicables –a falta de normas especiales en la materia– los artículos 1.137 y siguientes del Código Civil dedicados al *régimen legal de los contratos en general*, o bien en el caso de que se trate de *contratos con consumidores*, se aplicará la ley 24.240 de defensa del consumidor. Desde el 1° de agosto de 2015, en el *primer caso*, se aplicarán las disposiciones de los artículos 957 y siguientes del nuevo Código Civil y Comercial, o bien si es un *contrato de consumo*, los artículos 1.092 y siguientes y la ley 24.240, modificada por la ley 26.361, según las nuevas reformas introducidas por la ley 26.994 (Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación).

Al respecto, según la autora antes mencionada, para determinar la internacionalidad del contrato electrónico no sería un elemento relevante la ubicación de los sistemas de información del iniciador y del destinatario de un mensaje de datos²⁷. En esta inteligencia, la ley modelo sobre comercio electrónico de 1996 adopta el criterio del lugar del establecimiento. En el mismo sentido, el Artículo 1° de la Convención sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales dispone que la misma, será aplicable al empleo de las comunicaciones electrónicas en relación con la formación o el cumplimiento de un contrato entre partes cuyos establecimientos estén en distintos Estados.

A su vez, el Artículo 4, inciso h), define “*establecimiento*” como todo lugar donde una parte mantiene un centro de operaciones no temporal para realizar una actividad económica distinta del suministro transitorio de bienes o servicios desde determinado lugar. Y a través del artículo 6 se presume que el establecimiento de una parte está en el lugar por ella indicado, salvo que otra parte demuestre que la que hizo esa indicación no tiene ningún establecimiento en ese lugar.

Asimismo, es importante destacar que dicha convención distingue claramente la noción de “*domicilio real*”, denominándolo “*establecimiento*” del “*domicilio virtual*”. En efecto, dispone que un lugar no constituye establecimiento por el mero hecho de que sea el lugar: a) donde estén ubicados el equipo y la tecnología que sirvan de soporte para el sistema de información utilizado por una de las partes para la formación de un contrato; o b) donde otras partes puedan tener acceso a dicho sistema de información (Art. 6.4). Tampoco el uso de un nombre de dominio o de una dirección de correo electrónico vinculada a un país crea la presunción de que su establecimiento se encuentra en tal Estado (Art. 6.5). A su vez, para su aplicación, no se tendrá en

²⁷ Oyarzábal, Mario (2003): “La ley aplicable a los contratos en el ciberespacio transnacional”, Diario de Doctrina y Jurisprudencia El Derecho (DDyJ), N° 10.687, Año XLI, 5/2/2003, pág. 3.

cuenta ni la nacionalidad de las partes ni el carácter civil o mercantil de las partes o del contrato (Art. 1.3).

Por tanto, no todo contrato electrónico celebrado en un espacio virtual sin fronteras aparentes, es indefectiblemente de índole internacional.

LA TRIBUTACIÓN EN LAS TRANSACCIONES VIRTUALES

Tal como hemos expuesto en lo que respecta a la fiscalidad del comercio electrónico en Argentina, más allá de la existencia de un informe de 1999 preparado por el Grupo de Trabajo del Ministerio, las conclusiones alcanzadas en el mismo y las recomendaciones dadas no se han reflejado en cambios normativos que otorguen certeza sobre las diferentes formas de imposición en el plano del impuesto directo y del impuesto al consumo respecto de esta nueva forma de comercialización.

No obstante, la Ley de Procedimiento Tributario Nacional n° 11.683 (t.o. 1998, sus modificatorias y complementarias), establece en su Artículo 1° que:

“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”

Por ello hemos abordado el tratamiento del comercio electrónico en la legislación argentina y en el nuevo Código Civil y Comercial, dado que la ley 11.683 –aplicable a todos los impuestos que se recaudan a nivel nacional– nos remite a las normas, conceptos y términos del “derecho privado”, cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos del derecho tributario.

Asimismo, en el caso particular del *comercio electrónico directo*, tal como señalan Catinot *et al.*²⁸ (2001), se plantea el problema, entre otros, de la caracterización de las rentas en las operaciones que tienen por objeto transmitir bienes o prestar servicios por un medio digital.

El carácter del pago recibido en operaciones que incluyen la transferencia de software u otros productos digitalizados, depende de la naturaleza el derecho que el transferido adquiere bajo las condiciones particulares relacionadas al uso y explotación del negocio, por ello, ya el Seminario B, realizado durante el 52° Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) preanunció que uno de los problemas a resolver en el “cibercomercio” sería *definir la caracterización del ingreso*, particularmente en los casos de información digitalizada, y la definición del concepto de “royalties²⁹”. En concreto, si el comercio electrónico puede obligar a redefinir la tipología de las rentas gravadas y su calificación en el Modelo de Convenio de la OCDE³⁰.

La desmaterialización de la entrega de determinados bienes que, con anterioridad, disponían de una realidad física indudable (por ejemplo, discos o libros) y que, actualmente, se transmiten di-

²⁸ Catinot, Silvia *et al.* (2001): Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE. Este artículo fue publicado en el Boletín Impositivo de la DGI correspondiente al mes de Agosto de 2000. Disponible en: http://www.estudiocatinot.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=71&Itemid=793

²⁹ Es decir, regalías.

³⁰ IEF-Instituto de Estudios Fiscales-OCDE (2010): “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”. Versión abreviada; IEF; versión en español, 22 de julio.

rectamente de pantalla a pantalla de ordenador, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravamen, así como conllevar a discriminaciones impositivas en su tratamiento.

Tal circunstancia se ve agravada cuando rige un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), porque calificar una renta de una determinada forma puede conducir a excluir o limitar la potestad tributaria de uno de los estados contratantes. Esta problemática se ve agudizada en el supuesto de los cánones y royalties, ya que por Internet es relativamente fácil transmitir, en forma digital, productos con un alto valor en términos de propiedad industrial e intelectual.

Según Catinot³¹ *et al* (2001), el fenómeno de la desmaterialización de bienes ha permitido que la cesión de determinados productos pueda ahora efectuarse por la mera transmisión digital de sus contenidos. Este concepto adquiere particular relevancia si se considera que la eventual recalificación de algunas categorías de operaciones puede comportar diferentes regímenes de imposición. Me refiero, en particular, a los efectos fiscales de una recalificación que considere como canon la renta derivada de una operación que hasta la fecha era considerada como una entrega de bienes, pues el primero suele conllevar una imposición en el Estado de la fuente, mientras que el segundo cae en el ámbito del artículo 7º -beneficio empresarial- del Modelo Convenio de la OCDE, otorgando éste la potestad tributaria únicamente al estado de residencia del prestador, salvo que exista un establecimiento permanente.

Por tanto, debería resaltarse que la calificación de la renta obtenida bajo el concepto de “*canon*” y “*beneficio empresarial*” depende, en gran medida, del destino que se le dé al bien digitalizado que ha sido objeto de transferencia.

En este sentido, es importante destacar que para los autores (Catinot *et al*: 2001), la calificación de las operaciones de servicios y productos digitalizados en general, incluido el software, debe realizarse, en la medida de lo posible, en respecto del “principio de neutralidad fiscal”, lo que implica que en el caso del comercio electrónico deba garantizarse la uniformidad en el tratamiento fiscal de las operaciones que únicamente difieran por la modalidad de ejecución, vía red o tradicional. Ellos consideran que el principio de neutralidad antes mencionado puede alcanzarse si la calificación de las operaciones se lleva a cabo atendiendo a la naturaleza intrínseca de las operaciones.

Ante los problemas de interpretación suscitados por el artículo 12 del Modelo de Convenio, los que se ampliaron con la irrupción del software, llevó a la OCDE a preparar un proyecto de modificación de los párrafos de los Comentarios al Artículo 12 del Modelo de Convenio referidos al software. El Grupo de Asesoramiento Técnico (TAG) encargado de la *calificación de los pagos realizados por operaciones de comercio electrónico* en el Modelo de Convenio procedió a examinar la caracterización de varios tipos de pagos por comercio electrónico con la finalidad de proyectar las aclaraciones necesarias a incorporar en los Comentarios del Modelo de Convenio. Fruto de ese trabajo es un documento preparado durante las reuniones celebradas en los meses de Septiembre de 1999 y Febrero de 2000, en el cual se identifican varias categorías de transacciones típicas de comercio electrónico y se vierten las conclusiones preliminares de ese grupo, respecto de la caracterización de ellas bajo las disposiciones del Modelo de Convenio³².

³¹ A modo de ejemplo, los autores mencionados señalan que debe distinguirse la transacción que tenga por finalidad la transferencia de una canción en formato digital para el uso y disfrute personal de comprador, de aquella, en la que el comprador adquiera los derechos para su reproducción. En el primer caso, la renta derivada de la transacción se encontraría sometida a imposición, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 7º del Modelo de Convenio de la OCDE; mientras que en el segundo caso, los pagos caerían bajo las disposiciones previstas en el artículo 12 del referido Modelo de Convenio.

³² OECD (2005), *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, OECD Tax Policy Studies, No. 10, OECD Publishing, Paris. En: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264007222-en>

Las propuestas formuladas no suponían ningún cambio sustancial con respecto al contenido vigente, siendo las matizaciones introducidas más relevantes las siguientes:

- i. Se establece como principio general que el pago por la adquisición parcial de derechos cuyo uso sin autorización suponga una violación de esa normativa, se considerará constitutivo de cánones.
- ii. Resulta irrelevante el soporte empleado en la transmisión de los derechos, ya sea a través del disco o CD-ROM, o por recepción directa en el ordenador del adquirente vía módem.
- iii. Tampoco son relevantes las restricciones que se introduzcan al derecho de uso del software por parte del transmitente.
- iv. Los contratos denominados de “*site licence*”, “*enterprise licence*” o “*network licence*”, que permiten la realización de múltiples copias del programa deben considerarse como beneficiario empresarial y someterse a lo dispuesto en el Artículo 7º del Modelo de Convenio.
- v. Los pagos relativos a acuerdos por los que el acreedor del *software* suministra información sobre las ideas, principios subyacentes en el programa, como sus lógicas, algoritmos, lenguajes o técnicas de programación empleados, deben calificarse como cánones y por tanto se someten a lo dispuesto por el Artículo 12 del Modelo de Convenio.

Por último, tal como señalan Delgado García y Oliver Cuello³³ (2011: 11) todos los comentarios y conclusiones quedan plasmados en el documento de la OCDE³⁴ “*Caracterización de las transacciones en el comercio electrónico*”, del 1º de febrero de 2001, en el que se realiza un análisis de varias categorías –un total de 28 categorías– referidas a transacciones típicas del comercio electrónico. La mayoría de dichas transacciones se califican como *beneficios empresariales* y caen, por tanto, bajo la órbita del Artículo 7 del Modelo de CDI, que implica la tributación en el Estado de residencia del prestador de servicios o vendedor, salvo que el mismo disponga de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.

Las categorías de transacciones electrónicas que se califican como *beneficios empresariales* – Art. 7 del Modelo de CDI – son las siguientes:

- a) Adquisición electrónica de productos tangibles; es decir, bienes que no circulan por la Red o suministros *off line*.
- b) Adquisición electrónica de productos digitales; es decir, bienes que circulan por la Red o suministros *on line*.
- c) Actualizaciones y mejoras (*updates and addons*) de productos digitales.
- d) Licencias temporales de software.
- e) Software de un solo uso.
- f) Alojamiento (*application hosting*) en una licencia separada o en un contrato conjunto. En este tipo de contratos, el cliente adquiere el derecho a acceder a uno o más programas de *software house*.

³³ Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello (2011): “Fiscalidad del comercio electrónico”; Universitat Oberta de Catalunya; disponible en: [http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Fiscalidad_en_internet/Fiscalidad_en_internet_\(Modulo_1\).pdf](http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Fiscalidad_en_internet/Fiscalidad_en_internet_(Modulo_1).pdf)

³⁴ En: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> y http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/e-commerce-transfer-pricing-and-business-profits-taxation_9789264007222-en

- g) Proveedor de servicios ASP (*application service provider*) o pagos de licencia ASP. En ellos se pone a disposición del cliente el acceso a un software memorizado, que no puede copiar ni usar para finalidades distintas a las estipuladas en el contrato.
- h) Alojamiento de una web (*hosting*). El proveedor ofrece espacio en su ordenador para que el cliente pueda fijar su web.
- i) Mantenimiento de software.
- j) Almacenamiento de información (*data warehousing*). El proveedor facilita al cliente espacio en un servidor para memorizar información.
- k) Soporte técnico *on line*.
- l) Acceso a información en bases de datos (*data retrieval*).
- m) Envío de información exclusiva.
- n) Publicidad.
- o) Acceso electrónico a una asesoría profesional.
- p) Envío periódico de información.
- q) Portales de un centro comercial virtual (*on line shopping portals*).
- r) Subastas en la Red (*on line auctions*).
- s) Comisiones por tráfico comercial inferido.
- t) Difusión de contenido audiovisual en webs.
- u) Tarifas para la exhibición de contenidos (*carriage fees*).
- v) Suscripción a una web para descargas en red.

Por otra parte, únicamente se califican como *cánones* y, por lo tanto, implican la aplicación del Artículo 12 del Modelo de CDI, los siguientes casos:

- a. Adquisición electrónica de la explotación económica de los derechos de autor, en la que el cliente se descarga directamente el producto.
- b. Información técnica. En estos casos, el cliente adquiere información técnica no divulgada sobre un producto o un proceso de fabricación. En realidad, se trata del pago de un *know-how*.
- c. Suscripción a *webs* interactivas. En este caso, conviene distinguir dos tipos de transacciones: la cuota de suscripción constituye el pago de un servicio, es decir, beneficio empresarial (Art. 7 Modelo CDI); pero el pago del proveedor al propietario, de los derechos de autor de los contenidos ofrecidos, constituye evidentemente un canon (Art. 12 Modelo CDI).
- d. Adquisición de contenidos. Constituye el pago de derechos parciales de propiedad intelectual (Art. 12 Modelo CDI). No obstante, si la adquisición de los derechos de autor es plena, se califica como un beneficio empresarial, encuadrándose en el Art. 7 del Modelo CDI.

Dentro del ámbito internacional, tal como señala *Juan Calvo Vérguez*³⁵ (2009) la generación de rentas procedentes del comercio electrónico obtenidas en jurisdicciones fiscales distintas a la de la residencia del operador, plantea el problema de su calificación a efectos de la aplicación de los convenios bilaterales suscritos en materia de doble imposición. El Artículo 12. 2 del Modelo de Convenio de la OCDE define estas rentas como “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano o fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Al amparo de esta regla general de atribución de la soberanía fiscal los *cánones* procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo. Ahora bien suele ser bastante frecuente que, siendo uno de los países contratantes deficitario en tecnología, el Estado de la fuente introduzca una específica reserva de soberanía fiscal en la materia, estableciéndose así una especie de potestad fiscal compartida en virtud de la cual los cánones pasen a tributar limitadamente en el Estado de origen de la renta.

La otra alternativa a esta calificación de las rentas analizadas se centra en su consideración *como beneficios empresariales*, acudiéndose entonces a la regla de atribución recogida en el Artículo 7 del Modelo Convenio, condicionada a la concurrencia o no de establecimiento permanente. De este modo los beneficios de una empresa residente en un Estado únicamente podrían someterse a imposición en el Estado donde se realizaron cuando en su obtención hubiese intervenido un “establecimiento permanente”.

Al mismo tiempo, el desarrollo de nuevos medios de pago de naturaleza electrónica ha supuesto la obstaculización del rastreo de las transacciones comerciales realizadas, dificultando la localización de la corriente económica generada por aquellas, muy especialmente en aquellos casos en los que los fondos utilizados procedan de entidades bancarias situadas en paraísos fiscales.

El tratamiento tributario de las transacciones virtuales en la imposición directa e indirecta en Argentina

Tratamiento en el impuesto a las ganancias

La legislación argentina, tal como señala en un minucioso trabajo Gabriel Jobe³⁶ (2012), ha adoptado el principio de “renta mundial” para la afectación de las obtenidas por los sujetos residentes del país, en tanto que opera el principio de “fuente” para aquellas que fueran obtenidas por parte de los no residentes. Este último principio es complementado por normas de armonización internacional, tales como la figura del “*establecimiento permanente*”³⁷ y ciertas limitaciones a la imposición de rentas correspondientes a su propia fuente.

Dado que para el comercio electrónico no existía dentro de nuestra legislación tributaria un tratamiento específico antes de la reforma tributaria, el mismo había quedado comprendido por el que, de manera general, establecen las leyes y reglamentaciones generales.

³⁵ Vérguez, Juan Carlos (2009): “Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico”; IEF; Documentos de Trabajo; n° 3. En: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_03.pdf

³⁶ Jobe, Gabriel R. (2012): “El e-commerce y su tratamiento fiscal”; ERREPAR, Consultor Tributario, Buenos Aires, octubre.

³⁷ Las personas jurídicas del exterior, titulares del mismo en nuestro país, tributarán exclusivamente por éste.

En este sentido, el anterior artículo 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias³⁸ (LIG) efectúa la presunción absoluta de que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas cinematográficas extranjeras, cintas magnéticas de video y audio gravadas en el extranjero, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior; servicios de télex, telefacsimil o similares, transmitidos desde el exterior, y cualquier otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Con la modificación del artículo 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), presente en la *reforma tributaria*³⁹, contempla una ampliación de ese tributo para que alcance a *contenidos audiovisuales del exterior... "cualquiera sea el medio utilizado"*.

Artículo 13 (LIG): "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 películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado.

Lo dispuesto precedentemente también resultará de aplicación cuando el precio se abone en, forma de regalía o concepto análogo."

El gravamen, incluido en la Ley 27.430 de Reforma Impositiva, tal como señala Iglesias Araujo, F. (2018)⁴⁰, contempla que alcance al servicio que prestan empresas del exterior para consumir cine, series, documentales, videos y música a través de internet como Netflix, HBO, Fox, Apple TV, Spotify, iTunes, entre otras. La forma de cobrar el impuesto sería mediante una **retención** que realizarán las entidades a través de las cuales el abonado paga el servicio (tarjetas de débito, crédito, etc.), con lo cual se presume que *el impacto recaerá en el consumidor*.

Según diversas opiniones, la reglamentación para que el impuesto a las ganancias contemple a muchos de los contenidos de servicios por internet se realizará de un modo muy cuidadoso, y debería contemplar su aplicación en cada caso según los convenios para evitar la doble imposición con otros países.

En este sentido, tal como señalan diversos autores, en la norma anterior a la reforma había dudas a la hora de encuadrar las transmisiones de imágenes o sonidos de internet. La anterior norma hacía presumir como ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio que se pagaba a productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas y videos extranjeros, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, entre otros, y "todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos".

Por su parte, conforme las presunciones fijas que se desprenden del texto del Artículo 93 de la LIG, las *rentas de fuente argentina* que son obtenidas por sujetos no residentes en nuestro país tributan mediante el sistema de retenciones —a distintas tasas— previsto en el mismo.

Con el nuevo artículo, el pago a una empresa productora, distribuidora o intermediaria por contenidos audiovisuales que se explotan en el país genera una *ganancia que se presume de fuente*

³⁸ En nuestra legislación, la Ley de Impuesto a las Ganancias (Ley n° 20.628/73, T.O. en 1997 y sus modificatorias y complementarias) grava tanto la renta de personas físicas como de sociedades.

³⁹ Ley 27.430 (B.O. 29712/2017); disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm>

⁴⁰ Iglesias Araujo, F. (2018): "Consumos de residentes locales de servicios prestados por sujetos del exterior"; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Boletín XXXIX; agosto.

argentina, sujeta a una retención -tasa efectiva- del 17,5%, a menos que aplique un convenio para evitar la doble imposición que contemple una tasa inferior

Por su parte, tal como lo establece la Ley de Impuesto a las Ganancias en su Artículo 69, inc b), se gravan al (25% las rentas derivadas de “*establecimientos permanentes*”⁴¹ definidos en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 16.

En este sentido, adhiriendo al estudio realizado por Amaro Gómez, R. (2019)⁴² el artículo sin número agregado a continuación del artículo 16⁴³ fija señala los alcances de “establecimiento permanente”. A los efectos de la ley el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad. Asimismo, el término “establecimiento permanente” comprende en especial: a) una sede de dirección o de administración; b) una sucursal; c) una oficina; d) una fábrica; e) un taller; f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la explotación, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

El término “establecimiento permanente” tal como señala el Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (2018)⁴⁴, también comprende: a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses⁴⁵; b) la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses. El término “establecimiento permanente” no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

⁴¹ Dichos establecimientos deberán ingresar la tasa adicional del trece por ciento (13%) al momento de remesar las utilidades a su casa matriz. (Primer párrafo del artículo sustituido por art. 43 de la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017). Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)

⁴² Amaro Gómez, Richard L. (2019): “Reforma Tributaria. Establecimiento permanente. Aspectos reglamentarios”; *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, ERREPAR; Boletín XXV; marzo.

⁴³ Artículo s/n incorporado a continuación del art. 16, por art. 13 de la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017). Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia.

⁴⁴ Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (2018): “Reforma Tributaria. Impuesto a las Ganancias: Ley 27430. Modificación”; Digital Be

⁴⁵ Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

No obstante las disposiciones de los párrafos precedentes, tal como señala Rey, D. (2018)⁴⁶ se considera que existe *establecimiento permanente* cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto: a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculden para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos; b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior; c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero; d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior; e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

La asistencia técnica o el asesoramiento pueden requerir ser desarrollados a través de un establecimiento permanente en el país receptor, para lo cual será necesario contar con un lugar fijo de negocios en el país. No obstante, la figura del establecimiento de un lugar físico desde el cual celebrar los negocios en el país no se daría en los casos en que desde el exterior se efectuase la transferencia de software con cesión del *know how*.

En el caso de la transferencia de tecnología realizada a través de transacciones celebradas en el marco del comercio electrónico, cobra entonces vital importancia el poder determinar la gravabilidad o no de las mismas por parte del país receptor.

No obstante lo señalado hasta el momento, a continuación analizaremos cuál sería el tratamiento tributario en nuestra legislación en el Impuesto a las Ganancias que correspondería a algunas de las diferentes prestaciones de servicio y compraventa de bienes e intangibles que suelen ser realizadas en el marco del comercio electrónico actualmente. Sin embargo, dicho análisis deberá nuevamente ser analizado para definir su contextualización e interpretación, a partir de la nueva reforma tributaria y su reglamentación.

Para realizar el análisis de las diferentes situaciones que se pueden presentar en la tributación en el comercio electrónico nos hemos basado en el excelente trabajo realizado por Konortoff (2002)⁴⁷.

a) Software

En materia de software, teniendo en cuenta el Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior (1999)⁴⁸, y adhiriendo a las aportaciones de Jobe (2012) existen contratos de concesión de licencias en los cuales el titular o licenciante autoriza a una empresa licenciataria el uso o la explotación, total o parcial, de una invención que tiene patentada a su nombre, obteniendo por ello el pago de una regalía. Estos contratos tienen la particularidad de que la patente continúa en poder del licenciante y este puede transferir o no el derecho de uso en forma exclusiva.

Lo primero que se deberá determinar es si el contrato ante el que nos encontramos versa sobre una "licencia de uso", o bien si es del tipo de los denominados "de explotación", ya que mientras

⁴⁶ Rey, D. (2018): "El nuevo concepto de establecimiento permanente bajo la Reforma Tributaria"; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Boletín XXXIX; marzo.

⁴⁷ Konortoff, Carlos Adrián (2002): "Tributación en el comercio electrónico"; Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias 'Económicas Biblioteca "Alfredo L. Palacios". Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0250_KonortoffCA.pdf

⁴⁸ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos(1999):"Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior"; Anexo III; Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios"; Puede consultarse en: <http://www.mec.gov.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>

que frente a la primera de ellas nos hallamos en presencia de una prestación de servicios, delante de la segunda debemos hablar de una explotación de derechos de autor, a saber:

- a. *Licencia de uso*: si la operación es pactada con un prestador del exterior (no residente), por tratarse de una renta de fuente extranjera, la misma no estará alcanzada por el Impuesto a las Ganancias. Pero si el prestador fuese un residente de nuestro país, por aplicación del criterio de renta mundial, la misma sí estaría gravada por el Impuesto a las Ganancias.
- b. *Licencia de explotación de derechos de autor*: conforme lo establecido por el artículo 20, inciso j), de la LIG, las ganancias de hasta \$ 10.000 por período fiscal, provenientes de la explotación de derechos de autor y/o que se encuentren amparadas por la ley de propiedad intelectual (Ley n° 11.723) se hallan *exentas* del Impuesto a las Ganancias.

Ahora bien, el mencionado beneficio se encuentra restringido al autor y sus derechohabientes. Esto, en tanto y en cuanto las obras se hallen inscriptas en la Dirección Nacional de Derechos de Autor, y en la medida en que esos ingresos no deriven de obras realizadas por encargo; no opera tampoco si provienen de un contrato de locación de obra o servicio. Quedan expresamente excluidos del beneficio quienes resulten ser beneficiarios del exterior, los cuales –conforme lo previsto por el inc. b) del art. 93, LIG– quedarán sometidos a la retención de pago único y definitivo del 35% de las sumas que les fueran abonadas. Sin embargo, quedarán sometidos a la retención del 60% los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados, conforme lo previsto en el inc. a) del art. 93 LIG:

Artículo 93: Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario: a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos: 1. El SESENTA POR CIENTO (60 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados. 2. El OCHENTA POR CIENTO (80 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso... En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor. b) 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 DIRECCION 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; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un período de hasta DOS (2) meses en el año fiscal.

Por su parte, si nos encontrásemos frente a una obra artística, literaria o de carácter científico, llevada a cabo por los empleados de una persona jurídica del exterior, dentro del contrato laboral que los vincula con esta, deberá aplicarse el sistema retentivo previsto por el inciso h) del artículo 93 de la LIG (presunción de ganancia neta equivalente al 90% de las sumas abonadas), ya que la sociedad no puede asumir -aun cuando haya adquirido la titularidad de la obra- el carácter de autor intelectual o derechohabiente. En consecuencia, no se habrán cumplido los

requisitos que exige el artículo 93, inciso b), de la Ley de Impuesto a las Ganancias pudiendo aplicar la presunción del 35% sobre la ganancia neta.

b) Transferencia de tecnología

Se entiende por “transferencia de tecnología” la transmisión de derechos de propiedad sobre bienes intangibles de propiedad industrial. Entre las distintas modalidades de contrato aplicables a este concepto, podemos enunciar las siguientes:

- i. Cesión del derecho (venta o aporte de capital) de patentes de invención o procesos de producción.
- ii. Cesión del uso (licencia) de patentes de invención o procesos de producción.
- iii. Contratos de provisión de “know-how”.
- iv. Transmisión de bienes con tecnología incorporada (contratos mixtos).

En materia de transferencia de tecnología, los contratos que tengan por objeto (principal o accesorio) la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la Argentina, se encontrarán regulados por la Ley 21.617 de transferencia de tecnología.

Por tanto, los pagos que sean realizados en contraprestación de dichas transferencias estarán sujetos a la retención prevista en el inciso a) del artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, correspondiendo aplicar la presunción de una ganancia neta del 60% o del 80% de las sumas pagadas, según sea que los servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría hayan o no sido registrados en el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial.

c) Asesoramiento técnico (know how)

Según lo dispuesto por el segundo párrafo del Artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los honorarios u otras remuneraciones en carácter de asesoramiento técnico, financiero o de otra índole que sean prestados desde el exterior serán considerados de fuente argentina. Esto en la medida en que dichos pagos no correspondan a la transferencia de tecnología, dado que - en dicho caso- los mismos tendrán el tratamiento visto en el punto *b)* anterior.

d) Productos online

Se entiende por tales aquellos bienes que es posible bajar electrónicamente a través de Internet. Siendo que, a falta de una legislación específica que establezca un tratamiento en particular, a efectos de su imposición, doctrinariamente se considera que corresponde aplicar la ley del tributo vigente en el lugar del consumo de los mismos.

e) Servicios de publicidad

La Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) se ha pronunciado a través del Dictamen (DAT⁴⁹) 52/2008, que tanto la publicidad propia como la de los anunciantes de quien es propietario de una página de Internet, realizada mediante la celebración de un contrato electrónico, resulta materia gravada en el Impuesto a las Ganancias de este último. Si bien dicho propietario, hasta el momento de haberse verificado dicha situación, hubiera resultado ser un consumidor final, a partir de celebrada la misma, pasará a encontrarse sujeto a tributación. Y esto es así porque el hecho de que el envío de un producto o la prestación de un servicio sean

⁴⁹ DAT: Dictamen de Asesoría Técnica.

efectuados por vía electrónica no alcanza para modificar la naturaleza de la operación. Es decir que el tratamiento otorgado a una transacción en el comercio tradicional no debería modificarse cuando la entrega o la prestación se realicen por vía electrónica.

f) Establecimiento permanente: páginas web, servidores⁵⁰

La Ley del Impuesto a las Ganancias, tal como señala McEwan (2011: 281-283) fijaría como elementos necesarios para la existencia de un establecimiento permanente: a) Que se trate de una organización; b) Que conforme una empresa, y c) Que sea estable o permanente.

Estos caracteres necesarios para la configuración de un establecimiento permanente implican la existencia de una dirección, una estructura estable, un patrimonio, y un lugar físico con el fin de llevar a cabo una actividad comercial o de otro tipo. El establecimiento debe tener todos los elementos necesarios para desarrollar de forma autónoma una actividad, a efectos de ser considerado como un “lugar de negocios” “independiente” del principal.

En este punto cabe preguntarse: ¿es posible considerar *establecimiento estable* a una *página web (web site)* que corresponda a un servidor situado en Argentina?

A efectos de responder a esta pregunta resulta conveniente efectuar ciertas diferenciaciones respecto del tratamiento que se debe dar en relación con las posibles operaciones a realizar mediante el mismo. Es decir, se ha de prestar especial consideración a la *conformación técnica* de la *página web*, entendiendo que, en el supuesto de que se reúnan conjuntamente las siguientes funciones: 1) concertar ventas, 2) recibir pagos, y 3) programar el envío de mercadería a través de la *página*, entonces estaríamos frente a un establecimiento estable, ya que la propia *página web*, sin perjuicio de la falta de intervención humana directa, realizaría todas las funciones propias de una organización empresarial.

Por otra parte, en el supuesto de que el *servidor* donde se encontraran las *páginas* no fuera de propiedad del sujeto titular del dominio del sitio, se generaría una falta de presencia física del sujeto en el territorio; por cierto que con la ausencia de este elemento no podría configurarse un “lugar de negocios”, y el consecuente encuadre bajo el concepto de establecimiento permanente.

En la misma línea argumental, las *transacciones efectuadas por páginas correspondientes a servidores ubicados en Argentina* que no cumplan las funciones descritas –ventas, recepción de pagos y orden de envío al comprador– no presentarían las características necesarias para encuadrarlas bajo la conceptualización de establecimiento estable prescrita en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

No obstante ello, en razón de la infinidad de productos y servicios que pueden ser ofrecidos a través de la red, correspondería verificar en cada caso concreto los condicionamientos técnicos del sitio web para precisar su encuadramiento bajo los términos de establecimiento estable dispuestos por la normativa argentina.

Asimismo, es importante destacar que las operaciones comerciales efectuadas a través de Internet son, generalmente, *transacciones de carácter internacional* y, como tales, en esta clase de operaciones no sólo operan normas de carácter nacional sino también aquellas pertenecientes al ámbito internacional (convenios internacionales⁵¹) y legislaciones de los intervinientes países donde se encuentran radicados los sujetos que participan en la transacción. Este precepto

⁵⁰ Konortoff, Carlos Adrián (2002): “Tributación en el comercio electrónico”; Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias 'Económicas Biblioteca "Alfredo L. Palacios". Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0250_KonortoffCA.pdf

⁵¹ Argentina tiene firmados 18 convenios CDI con diferentes Estados: si bien la mayoría de estos tratados persiguen los lineamientos del Modelo de la OCDE, otros, como los firmados con Brasil y Bolivia, presentan peculiaridades. Pueden consultarse en: <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>

nos lleva a sostener que, en el supuesto de que las *páginas web de propiedad de un residente extranjero*, correspondientes a un servidor ubicado en Argentina, sean consideradas establecimiento estable, deberán tributar por los beneficios obtenidos por operaciones realizadas en el país y en el exterior.

Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Los objetivos perseguidos en esta materia por la reforma tributaria, tal como señalan Kaplan, H. y Kaplan, C. (2017)⁵² se orientan en los siguientes ámbitos: a) Otorgar mayor neutralidad al tributo gravando los servicios digitales prestados por residentes en el exterior cuando son utilizados en el país por consumidores finales, y otros sujetos actualmente no alcanzados por el IVA en la importación de servicios; y b) Precisar el concepto de utilización o explotación efectiva en la importación y exportación de servicios, dado que cuando se trata de la *provisión de servicios y bienes inmateriales* efectuados a través de *sitios web* no es fácil establecer el lugar en donde se realiza la prestación. Como tampoco lo es la determinación del alcance que debe otorgarse al concepto *“utilización o explotación efectiva en el país”*, del cual habla la ley del IVA en su Artículo 1°, inciso d), al hacer referencia a las importaciones de servicios.

Del análisis del Artículo 1°⁵³ de la Ley del IVA, y correlacionándolo con los 3° y 4° de la ley, se dispone que quedan gravadas las siguientes operaciones:

- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de ese artículo.
- b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3°, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43.

- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.
- d) 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.
- e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior.

Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

⁵² Kaplan, Hugo E.; Kaplan, Carlos G. (2017): “La Reforma del Impuesto al valor Agregado”; Doctrina Tributaria ERRE-PAR (DTE); Tomo XXXVIII; diciembre.

⁵³ Artículo sustituido por art. 87 de la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017).

No obstante, de tratarse de servicios digitales comprendidos en el inciso d), se presume —salvo prueba en contrario— que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.
2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

Respecto del inciso e), se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

1. La dirección IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim, conforme se especifica en el párrafo anterior; o
2. La dirección de facturación del cliente; o,
3. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

Sin embargo, cuando se trata de la *provisión de servicios y bienes inmateriales* efectuados a través de *sitios web* no es fácil establecer el lugar en donde se realiza la prestación. Como tampoco lo es la determinación del alcance que debe otorgársele al concepto “*utilización o explotación efectiva en el país*”, del cual habla la ley del IVA en su Artículo 1°, inciso d), al hacer referencia a las importaciones de servicios.

Ante el avance de la economía digital, la ley de reforma tributaria las incorpora taxativamente en el artículo 3°, punto 21, inciso m) de la ley del impuesto al valor agregado (IVA):

Artículo 3: Apartado 21, inciso m⁵⁴): Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

- 1) El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
- 2) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones .y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
- 3) El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- 4) La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
- 5) Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.

⁵⁴ Inciso m) incorporado por art. 88 de la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017). Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. (Ver art. 97 de la Ley de referencia).

6) Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.

7) El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos — incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.

8) La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.

9) Los servicios de clubes en línea o webs de citas.

10) El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.

11) La provisión de servicios de Internet.

12) La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.

13) La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.

14) La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos.

Con respecto a los servicios de publicidad, en virtud de lo establecido por el punto 21, inciso j) del artículo 3° de la Ley del IVA, la publicidad se encuentra alcanzada por el tributo. La alícuota a la que estará gravada la publicidad efectuada a través de una página de Internet es del 10,5%⁵⁵, y alcanza solamente a los *editores*⁵⁶ que encuadren como pequeñas y medianas empresas.

En consecuencia, tratándose de una *página de Internet que contiene publicidad*, en la medida en que la misma no cumple con las características de “edición”, corresponde interpretar que dicha reducción de la alícuota no le resulta aplicable.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral

La Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, a través del Artículo 10 de la resolución general (CACM) 1/2006 y con fuente en la resolución general (CACM) 83/2002, determina que las transacciones que fueran efectuadas por medios electrónicos, por Internet o sistema similar a ella, se hallan encuadradas en el último párrafo del Artículo 1° del Convenio Multilateral del 18/8/1977.

⁵⁵ Art. 28, inc. g), ley del IVA. Es una tasa reducida (10,5%), ya que la alícuota general del IVA en Argentina es del 21%.

⁵⁶ Se entiende por editores quienes realicen ediciones de diarios, revistas y periódicos en general, inclusive la locación de espacios publicitarios en los mismos y todas las partes que intervengan en la comercialización.

Asimismo, indica que, a los efectos de la atribución de ingresos, se entenderá que el vendedor de los bienes o el locador de las obras o servicios han efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos a partir del momento en que estos últimos formulen su pedido a través de medios.

CONCLUSIONES

Tal como hemos observado a lo largo de este trabajo, el comercio electrónico ha producido una amplia variedad de negocios, como la venta (o *leasing*) de bienes, la provisión de servicios – bancario, cuidado de la salud, asesoramiento técnico, etc. –, la venta o licenciamiento de software, el *downloading* (descarga de la red) de entretenimiento (películas, libros, CD, etc.), la provisión de información *on-line*, publicidad, videoconferencias, juegos y *trading* (comercialización) de distintos instrumentos financieros.

La complejidad de la estimación de los impuestos efectivamente pagados por las empresas globales de internet en América Latina derivado de las distintas regulaciones que afectan a los servicios digitales, las modalidades de tributación *offshore* y la baja información disponible, hace necesaria la realización de estudios más detallados y específicos en materia de tributación en la economía digital. En muchos modelos de negocios virtuales, una entidad no residente puede desarrollar su actividad económica de manera remota a través de medios digitales, sin necesidad de mantener una presencia física, temporal o permanente, en dicha jurisdicción. Esta situación viene generando un cuestionamiento a las normas vigentes en la medida en la cual, bajo los criterios actuales, los Estados estarían renunciando a gravar operaciones que, de cierta forma se suceden en su jurisdicción, aunque por medios digitales, teniendo en cuenta que a través de Internet se ha dado creación a un “territorio virtual”, que aún no ha sido contemplado en nuestras legislaciones; y debería contemplar su aplicación en cada caso según los convenios para evitar la doble imposición con otros países.

Ello origina que determinados conceptos tributarios, si bien fueron oportunamente consensuados internacionalmente en épocas pasadas, ante el nuevo fenómeno del comercio electrónico deben ser reevaluados. Tal es el caso de los conceptos de establecimiento permanente, jurisdicción tributaria, imposición en la fuente productora de ingresos y conceptualización de los beneficios: venta de bienes, provisión de servicios, licencia de uso o transferencia de intangible; conceptos que si bien han sido incorporados en la última reforma tributaria (Ley 27.430/17), habrá que seguir estudiando y analizando todas las implicancias tributarias dado que se produce una desmaterialización de los hechos imponibles: las empresas tecnológicas se encuentran físicamente fuera de los países sobre los que prestan servicio, y al no existir en ellos una actividad concreta, se produce la desmaterialización y deslocalización de los hechos imponibles.

En lo que respecta al tratamiento dado a los *contratos por medios electrónicos* en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación sancionado mediante la Ley n° 26.994 y que entró en vigencia el 1° de agosto de 2015; adhiriendo a las reflexiones finales de Luciana Scotti (2014), podemos afirmar que las soluciones no lucen totalmente satisfactorias en el problema que nos ocupa. El nuevo cuerpo legal contiene algunas pocas disposiciones sobre contratos internos de consumo a distancia. En este sentido, es importante destacar que la regulación de los medios electrónicos en materia contractual solo se incluye en el marco de los *contratos de consumo*, mientras que hubiera sido un avance mucho más significativo que se hubieran introducido normas generales, sin perjuicio de las particularidades que revisten las relaciones en las que una de las partes es un consumidor o usuario. Lamentablemente, fue desaprovechada la oportunidad para incorporar algunas reglas básicas destinadas a la regulación de los *contratos internacionales* celebrados por tales medios en un espacio virtual que no admite las clásicas fronteras estatales, y que obstaculiza la localización territorial de las relaciones jurídicas a la hora de determinar la ley aplicable y la jurisdicción competente. Además, se omitió tener en cuenta las nuevas tecnologías al regular los contratos celebrados por consumidores exigiendo que para que resulte aplicable la

ley de su residencia habitual, aquel deberá haber cumplido en tal lugar los actos necesarios para la conclusión del contrato, lo cual resulta de casi imposible comprobación en el contexto electrónico.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amaro Gómez, Richard L. (2019): "Reforma Tributaria. Establecimiento permanente. Aspectos reglamentarios"; *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, ERREPAR; Boletín XXV
- Brizzio, Claudia (2000): "Contratación mediante *click-wrapping*", RCyS
- Catinot, Silvia *et al.* (2001): Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE. Disponible en: http://www.estudiocatinot.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=71&Itemid=793
- De Miguel Asensio, Pedro A. (2001): Derecho privado de Internet, Ed. Civitas, 2ª Ed.
- Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello (2011): "Fiscalidad del comercio electrónico"; Universitat Oberta de Catalunya. Disponible en: [http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Fiscalidad_en_internet/Fiscalidad_en_internet_\(Modulo_1\).pdf](http://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Fiscalidad_en_internet/Fiscalidad_en_internet_(Modulo_1).pdf)
- Hargain, Daniel (2003): "Ejecución del contrato por medios electrónicos", en Rippe, S.; Creimer, I.; Delpiazzo, C. y otros: "Comercio electrónico. Análisis jurídico multidisciplinario" - Ed. BdeF Julio C. Faira (Ed.), Buenos Aires
- Hocsman, Heriberto S. (2005): Negocios en Internet (E-commerce - Correo electrónico - Forma digital), Ed. Astrea, Buenos Aires
- IEF-Instituto de Estudios Fiscales-OCDE (2010): "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio"
- Iglesias Araujo, F. (2018): "Consumos de residentes locales de servicios prestados por sujetos del exterior"; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Boletín XXXIX
- Jobe, Gabriel R. (2012): "El e-commerce y su tratamiento fiscal"; ERREPAR, Consultor Tributario, Buenos Aires
- Kaplan, Hugo E.; Kaplan, Carlos G. (2017): "La Reforma del Impuesto al valor Agregado"; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Tomo XXXVIII
- Konortoff, Carlos Adrián (2002): "Tributación en el comercio electrónico"; Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas Biblioteca "Alfredo L. Palacios". Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0250_KonortoffCA.pdf
- Ley 27.430 (B.O. 29712/2017); disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm>
- Lorenzetti, Ricardo: "Comercio electrónico" - Ed. Abeledo-Perrot, 2001
- McEwan, Juan P. (2011): "La tributación de los servicios en el marco del comercio electrónico"; en: Benjamín Cubides y Mauricio Marín (Coordinadores): "La Tributación de los Servicios en Latinoamérica. Especial referencia al comercio electrónico"; IFA Colombia y Legis Editores S.A.
- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (1999): "Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior"; Anexo III; Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios"; Puede consultarse en: <http://www.mecon.gov.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>
- OECD (2005), *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, OECD Tax Policy Studies, No. 10, OECD Publishing, Paris. En: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264007222-en>
- OCDE (2015): *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015*, Ediciones OCDE, París, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OCDE (2015): *Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015*; disponible en: http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf

- OCDE (2018): *The Fiscal Challenges Derived from Digitization: Provisional Report*; Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> y en: <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
- OCDE (2018): *“Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país. Acción 13 BEPS”*; septiembre; Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-infor-mes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf>
- OCDE (2019): *“Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy”*; Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS); 13 February – 6 March 2019. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- Oyarzábal, Mario (2003): *“La ley aplicable a los contratos en el ciberespacio transnacional”*, Diario de Doctrina y Jurisprudencia El Derecho (DDyJ), N° 10.687, Año XLI, 5/2/2003
- Rey, D. (2018): *“El nuevo concepto de establecimiento permanente bajo la Reforma Tributaria”*; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Boletín XXXIX
- Scotti, Luciana (2014): *“De los contratos celebrados por medios electrónicos, a la luz del Código Civil de Vélez Sarsfield y del Código Civil y Comercial de la Nación”*. Doctrina Tributaria, ERREPAR, Buenos Aires
- Vérgez, Juan Carlos (2009): *“Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico”*; IEF; Documentos de Trabajo; n° 3. En: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_03.pdf