

TÍTULO: ECONOMÍA DIGITAL Y NUEVA FISCALIDAD

AUTORA: DRA. C.P. LORENA SOLANGE BERHOUE

ASOCIACIÓN INSTITUCIONAL: ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (REPÚBLICA ARGENTINA).

DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO: lberhouet@afip.gob.ar

CURRICULUM VITAE RESUMIDO:

Contadora Pública (USAL) con estudios cursados posteriores de Maestría en Tributación (USAL); Capacitación Ejecutiva sobre Temática Financiera (Escuela de Gobierno UTDT); Programa del Sistema de Control Fiscal (Direction Generale Des Impots- Francia); Cursos “Fiscalidad Internacional” y “La Investigación del Fraude Fiscal”, “Nuevas Tendencias en materia de Fiscalidad y Control Tributario” y “Fiscalidad y Control Tributario” (IEF- España) como asistente y expositora; Posgrado Coaching Emocional y Organizacional (FCE-UBA), Expositora y autora de trabajo en los 15° y 16° Congresos Tributarios del C.P.C.E.C.A.B.A., Curso Intercambio de Información Tributaria- 3° edición (C.I.A.T.), autora del artículo “Economía Transnacional- Desafío Fiscal” preseleccionado para su publicación en la Revista de Administración Tributaria del C.I.A.T. (mayo 2016), Cursos Rethinking Tax Planning y Emoderation Learning (Universidad de Leiden-Holanda) y diversos cursos de actualización tributaria y judicial.

La autora ha participado en congresos en calidad de coordinadora y panelista y escrito artículos vinculados con aspectos fiscales y jurisprudenciales publicados en revistas digitales e impresas.

Asimismo, ha integrado la Comisión de la Subdirección General de Fiscalización para la Reglamentación de la Ley N° 27.260 (Régimen de Sinceramiento Fiscal), el Grupo de Elaboración del Plan Anual de Fiscalización 2017, el Proyecto Innovación Tecnológica- Inmuebles en el Exterior y la Comisión de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada (D.A.F.E.) dependiente de la Subdirección General de Fiscalización para el Plan de Formalización 2017- Replanteo del Rol del Tribunal Fiscal de la Nación y Modificación Ley N° 11.683.

- A. Idiomas: Español (nativo); Inglés (fluido) y Francés (nivel confirmado).
- B. Antecedentes laborales: Tareas de fiscalización, revisión y planificación en áreas operativas y centrales de A.F.I.P.

## ÍNDICE

	TÍTULO
SOCIEDADES NATIVAS DIGITALES	I
PERSPECTIVAS DE CRECIMIENTO	II
COMERCIO ELECTRÓNICO	III
SITUACIÓN ACTUAL EN ARGENTINA	IV
ASPECTOS TRIBUTARIOS	V
SITUACIÓN EN LOS DISTINTOS GRAVÁMENES	VI
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	a)
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	b)
SITUACIÓN EN OTROS PAÍSES	VII
IMPUESTO A LAS GANANCIAS O LA RENTA	a)
JURISPRUDENCIA COMPARADA: SENTENCIA "DELL" (ESPAÑA)	1)
PLAN DE ACCIÓN BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)	2)
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O AÑADIDO	b)

ASPECTOS VINCULADOS CON LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL	VIII
MEDIDAS ADOPTADAS POR OTROS PAÍSES	IX
ACTUALIDAD DE LA CREACIÓN DE INTANGIBLES EN ARGENTINA Y LAS OPORTUNIDADES EMERGENTES	X
ARTICULACIÓN DE LA FISCALIDAD Y LAS OPORTUNIDADES EMERGENTES	XI
CONCLUSIONES	XII
ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS	XIII
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	XIV

## **RESUMEN**

El incesante avance tecnológico y la irrupción de la economía digital trajo aparejadas nuevas formas de comercio, de intercambio de bienes y servicios dentro de un marco global a nivel mundial donde se eliminaron fronteras físicas y los tiempos de las operaciones económicas se han reducido a un click en la computadora o dispositivo que se utilice para solicitar o utilizar un producto o servicio, su pago y su recepción o prestación en forma telemática.

El e-commerce es para algunos autores un hecho imponible especial con matices diferentes al comercio “físico”, entendido éste como el que ocurre entre comprador y vendedor en un plano material sin la intervención de la red virtual.

El avance de esta modalidad de intercambio de bienes y servicios posee, en forma intrínseca, dificultades en cuanto a los aspectos fiscales vinculados con la gravabilidad de las operaciones celebradas en ese contexto.

Se eliminan las fronteras físicas a nivel global y en muchos casos se desconoce la identidad del responsable frente a los gravámenes que deberían aplicarse al hecho en cuestión.

Estas transacciones favorecen la aparición de tres fenómenos simultáneos que a la vez son consecuencia uno del otro:

1. Un nuevo hecho imponible
2. Un ahucamiento de base imponible
3. Deslocalización de bases imponibles

Cualquiera de ellos afecta principios tradicionales de la tributación.

En el tratamiento otorgado a las prestaciones respecto de los gravámenes sobre ganancias adquiere fundamental importancia el concepto de Establecimiento Estable o Permanente entendido como tal el lugar fijo desde el cual una empresa desarrolla su actividad principal.

Siendo el artículo 5° del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición (C.D.I.) de la O.C.D.E. el que define a aquél.<sup>1</sup>

En general se admite que una página web o dominio no constituye un establecimiento permanente y en el comercio electrónico este elemento es fundamental con lo cual se dificulta definir la residencia o fuente de las ganancias atribuibles a un sujeto por esa actividad.

Otro aspecto a considerar es el criterio utilizado por cada Estado para gravar la renta según sea éste el de fuente o residencia.

La economía digital se ha convertido en el desvelo de las administraciones tributarias por el incremento en el volumen de sus operaciones año tras año y la imposibilidad de su efectivo control fiscal.

Entre las dificultades para ello pueden mencionarse:

---

<sup>1</sup> **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

- Cambios en los modelos de negocio.
- Alto riesgo de deslocalización.
- Problemas de identificación.
- Desconocimiento conceptual y censal.
- Dificultades tecnológicas.

Ante esta situación, los fiscos adquieren nuevas competencias en el uso de herramientas impensadas hasta hace 20 años.

La legislación debe adaptarse a nuevas circunstancias y crear el marco normativo que incluya los nuevos hechos producto del avance tecnológico contemplando la gravabilidad de los mismos. La ley debe evolucionar al ritmo de la tecnología, modificar y modernizar las normas vigentes al ritmo de la tecnología.

El término “obsolescencia” que habitualmente se utiliza para calificar bienes tangibles e intangibles cuando dejan de ser funcionales a nuevas aplicaciones también puede emplearse para definir leyes que no regulan hechos novedosos generados a partir del desarrollo tecnológico. Entonces, si existen circunstancias nuevas y no hay normas que sirvan para regularlas, dichas normas pueden ser consideradas obsoletas porque ya no se adaptan a la actualidad y permiten vacíos legales que favorecen la elusión fiscal.

El problema se presenta cuando el hecho generador ocurre en forma previa al dictado de normas que lo incluyan.

Por ese motivo, el legislador debe estar siempre atento al avance tecnológico y preparado para adecuar normas existentes a hechos novedosos.

En el caso argentino, en especial, fueron estas consideraciones las que originaron la sanción de la reciente Ley N° 27.430 (B.O.R.A. 29-12-17), la cual agrega nuevos hechos imponibles y arroja precisiones normativas adaptadas a nuevos escenarios.

Asimismo, se requiere de la colaboración entre las Administraciones Fiscales en aspectos como intercambio de información e incremento de la red de convenios para evitar la doble imposición.

En lo referido a la protección de derechos de Propiedad Intelectual, hasta la fecha es un inconveniente de difícil solución ya que los mecanismos utilizados

anteriormente en Argentina y otros países han dado difusos resultados de difícil comprobación.

Se presentan nuevos desafíos para las Administraciones Fiscales en el siglo XXI que muestran las debilidades de éstas pero también permiten descubrir y fortalecer sus capacidades obligándolas a crear y utilizar nuevas herramientas de control.

Entre los aspectos positivos de la tecnología a nivel de las Administraciones Tributarias se destaca la posibilidad de contar con modernas herramientas de detección y control.

En el ámbito impositivo, concretamente, programas informáticos de bases de datos que permiten correlacionar datos de los contribuyentes y terceros involucrados en sus operaciones y facilitar así la tarea del fiscalizador que puede realizar su tarea con un bagaje de información relevante en forma previa al inicio de la fiscalización y la posibilidad de contar con datos actualizados en tiempo real por la interrelación entre distintos organismos de control, áreas gubernamentales de diferentes niveles e intercambio de información entre Fiscos.

## **ECONOMÍA DIGITAL Y NUEVA FISCALIDAD**

### **I- SOCIEDADES NATIVAS DIGITALES**

En 2001, el escritor y programador de juegos Marc Prensky acuñó por vez primera el término “nativo digital” para designar a la generación nacida a partir de 1991 y crecida en un marco tecnológico digital para la cual los usos y habilidades con relación al mismo están completamente naturalizados.

El constante avance tecnológico observado en las últimas cuatro décadas trajo aparejadas nuevas formas de comercio, de intercambio de bienes y servicios dentro de un marco global a nivel mundial donde se eliminaron fronteras físicas y los tiempos de las operaciones económicas se han reducido a un click para solicitar o utilizar un producto o servicio, su pago y su recepción o prestación en forma telemática.

El mundo físico ha encontrado un equivalente virtual en la web - siglas de World Wide Web que en inglés significa Red de Alcance Mundial-, y todas las transacciones comerciales, económicas y financieras que hasta la década del 90 se efectuaban en forma “material” ahora pueden concretarse desde cualquier lugar, a toda hora y sin más requisitos que una computadora, tablet, celular u otro

dispositivo habilitado con el software necesario y el uso de un servidor de internet localizado en algún lugar del mundo.

Las operaciones efectuadas a través de este medio son diversas pudiendo mencionarse sólo a título enunciativo las siguientes, a saber:

- Pagos.
- Transferencias bancarias.
- Adquisición de productos varios.
- Adquisición de servicios.
- Redes sociales.
- Juegos y apuestas online.
- Social games.
- Portales de venta.

Entre los motivos que favorecen esta manera de operar se encuentran la celeridad, variedad de productos y servicios a elección, venta directa sin intermediarios en algunos casos y en desmedro, la desconfianza al momento de realizar la compra, de brindar datos de tarjetas de crédito o cuentas bancarias, la necesidad de ver lo que se compra, la falta de confianza en el sitio web, los gastos de envío, la preocupación por proporcionar datos personales como el correo electrónico, la incomodidad de usar la tecnología para personas mayores o no integradas a aquélla y en ciertos casos, la intención de no exteriorizar operaciones por ocultamiento de capacidad contributiva real.

Sin embargo, las razones para no comprar por internet precedentemente citadas no alcanzan para detener el avance de esta modalidad tal como queda demostrado en todas las estadísticas a nivel mundial.

En la actualidad existen legislaciones que establecen como un “derecho universal” el acceso de la población a internet. En este grupo se incluye la española que ha incorporado esta novedad en la Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011 publicada en el B.O. del 05-03-2011).

En Argentina está en proyecto la sanción de una ley similar máxime teniendo en cuenta que es intención del Poder Ejecutivo que todos los ciudadanos tengan acceso a Internet.

## **II- PERSPECTIVAS DE CRECIMIENTO**

De acuerdo a los informes We Are Social 2017 e Internet World Stats, de los datos obtenidos para 2016 surge que la penetración de internet en el total de la población ha registrado los mayores niveles en los países más desarrollados tal como puede observarse en el gráfico expuesto a continuación:

<b>PAÍS</b>	<b>PENETRACIÓN DE INTERNET</b>
Emiratos Árabes Unidos	99 %
Islandia	98 %
Japón	93 %
Reino Unido	92 %
Canadá	91 %
Corea del Sur	90 %
Alemania	89 %
USA	88 %
Francia	88 %
Australia	87 %
Costa Rica	86.9 %
España	82 %
Singapur	82 %
Chile	79,9 %
Argentina	79,4 %



Panamá	75,6 %
Rusia	73 %
Polonia	72 %
Uruguay	71,6 %
Malasia	71 %
Promedio estimado en Oceanía	68 %
Brasil	67,5 %
Promedio estimado en Medio Oriente	56.7 %
México	56 %
Promedio estimado en Centroamérica	53 % (*)
Promedio estimado en Asia	45,2 %
Promedio estimado en África	27,7 %

(\*) Considerando Belice, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua y Panamá.

En todos los casos, la relación se obtuvo del cociente entre usuarios de internet/ total de habitantes.

El promedio más alto se observa en América del Norte -sin México- (88,1 %), seguido por Europa (77,4%).

Si bien Asia es el continente más poblado del Mundo, su nivel de penetración de internet sigue siendo deficitario porque con 4.148.177.672 habitantes, fueron estimados 1.873.856.654 usuarios de internet, lo que convierte a la región en uno de los mercados más atractivos.

Tal como puede observarse, Argentina es uno de los países americanos más desarrollados en términos de utilización de internet y de e-commerce.

En tanto que los países que han registrado el mayor crecimiento en cuanto al uso de internet en este último año han sido:

PAÍS	CRECIMIENTO INTERANUAL (2015/2016) DE USO DE INTERNET
Indonesia	51 %
Filipinas	27 %
México	27 %
India	23 %
Tailandia	21 %

### **III- COMERCIO ELECTRÓNICO**

El e-commerce es para algunos autores un hecho imponible especial con matices diferentes al comercio “físico”, entendido éste como el que ocurre entre comprador y vendedor en un plano material sin la intervención de la red virtual.

La O.C.D.E. provee una identificación de las clases de negocio más típicos, la cual comprende a las actividades:

1. Entre empresas: Business- to- Business (B2B).
2. De empresa a consumidor: Business-to-Consumer (B2C).
3. Entre consumidores: Consumer-to-Consumer (C2C).

En forma coincidente y con ciertos matices, algunos autores, entre los cuales se encuentra Joan Vallvé, distinguen tres formas de comercio electrónico:

- B2B: Business to Business (entre empresas),
- B2C: Business to Consumers (entre empresas y consumidores),
- B2A: Business to Administration (entre empresas y Administración).<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup>HORTALÁ I. VALLVÉ, Joan; ROCCATAGLIA, Franco y PIERGIORGIO, Valente: “La fiscalidad del comercio electrónico”; Editorial CISS S.A.; Barcelona, España; pág.24. Abril de 2000

A ellas, pueden adicionarse dos formas que incorporan otros autores:

- A2B: Administration to Business (entre Administración y empresas),
- A2C: Administration to Consumers (entre Administración y consumidores).<sup>3</sup>

Ejemplo de B2A es la relación entre empresas y la Administración Fiscal a través de las presentaciones online y de A2B, la existente entre la Agencia Estatal Española y las empresas mediante la subasta de objetos en la web de la Administración disponible en: [www.aeat.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Subastas/Subastas.shtml](http://www.aeat.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Subastas/Subastas.shtml).

#### **IV- SITUACIÓN ACTUAL EN ARGENTINA**

En función de los datos publicados por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (C.A.C.E.), para 2017, esa forma de comercio registró un incremento del 41,7 % respecto del año anterior. En dólares en el año se vendieron productos y servicios por U\$S 7.771 millones, con un ticket promedio anual por comprador de \$ 5.484.

Varios elementos se han conjugado los últimos años para el fuerte crecimiento del comercio electrónico, a saber:

- El continuo crecimiento del número total de usuarios de Internet en el país.
- El crecimiento sostenido de la proporción de usuarios de Internet que realizan compras en línea.
- Un fuerte incremento de la variedad de rubros, productos y servicios ofrecidos, y asimismo, incrementos en la cantidad de artículos comercializados en línea. Importante aumento de las conexiones de internet.
- Por otra parte, han crecido exponencialmente las conexiones de Banda Ancha móvil y, adicionalmente, se siguen desarrollando los accesos semipúblicos (WiFi en bares, hoteles, etc) y otras modalidades de conexión privadas y/o públicas, gratuitas u onerosas.
- Incremento en la confianza y percepción de seguridad de las transacciones por parte de los usuarios de Internet, así como de la satisfacción con las operaciones realizadas y esta modalidad de compra.

---

<sup>3</sup>**SCHWARTZMAN, Daniel M.:** “Tributación del Comercio Electrónico”; Exposición en las Terceras Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria; Buenos Aires, Argentina. Septiembre de 2004.

- Mejoras en la seguridad implementada por los sitios de la oferta sectorial pero sobre todo se ha incrementado la confianza de los usuarios en esta seguridad, por efecto positivo de la curva de experiencia y contagio.
- Incremento en la bancarización así como el parque de tarjeta-habientes.
- La movilidad. Un impresionante crecimiento de los dispositivos móviles (tablets y smartphones) y de la banda ancha o conectividad móvil que amplía los lugares y momentos de uso de internet y de las aplicaciones y servicios.
- Aumento de los usos y consumos lúdicos. Ingreso de nuevos usuarios de niveles socioeconómicos medios-bajos.
- Consolidación del efecto de las innovaciones en los servicios de los medios de pago y de las empresas de logística. Por ejemplo, el retiro en sucursal local.
- Facturación electrónica.

De acuerdo a la nota publicada en el suplemento Sociedad de Clarín con fecha 15-06-17, el acceso a Internet en el país creció un 12 % en el último año, siendo a través del teléfono, el 65 % de las conexiones domésticas.

Los aspectos reseñados en los ítems precedentes contribuyen al entendimiento y dimensión de los alcances de estas nuevas modalidades de comercio.

## **V- ASPECTOS TRIBUTARIOS**

El avance de esta modalidad de intercambio de bienes y servicios posee, en forma intrínseca, dificultades en cuanto a los aspectos fiscales vinculados con la gravabilidad de las operaciones celebradas en este contexto.

Se eliminan las fronteras físicas a nivel global y en muchos casos se desconoce la identidad del responsable frente a los gravámenes que deberían aplicarse al hecho en cuestión.

Aquí cobra relevancia fundamental el carácter de tangible o intangible del producto en cuestión porque el primero deja una traza o ruta que permite conocer al vendedor, al comprador o a ambos y si la operación es a nivel internacional, tiene control aduanero, hecho que implica el control y ajuste fiscal correspondiente.

Los inconvenientes comienzan cuando las adquisiciones son de productos digitales (libros digitales- ebooks-, descargas o downloads de música, videos, videojuegos, software, entre otros), que se transfieren vía internet ya que aunque

la cancelación de su precio sea a través de medios de pago legales y registrados, quizás no permita identificar el concepto de ese pago, su agente pagador y su beneficiario, ni conocer la residencia de los efectivos beneficiarios.

La prestación de servicios mediante la web también dificulta el control tributario ya que no es posible verificar si dicha prestación procede del Exterior, si es recibida por un residente argentino, si el mismo es un responsable inscripto y si el servicio se utiliza económicamente en el país.

Estas transacciones favorecen la aparición de tres fenómenos simultáneos que a la vez son consecuencia uno del otro:

- Un nuevo hecho imponible
- Un ahuecamiento de base imponible
- Deslocalización de bases imponibles

Cualquiera de ellos afecta principios tradicionales de la tributación.

En este trabajo centraremos el problema en las prestaciones de servicios, que son las que presentan mayores dificultades a nivel fiscal cuando son efectuadas a través de la web.

Porque tal como mencionásemos en párrafos precedentes, el comercio electrónico de bienes tiene una “traza” que permite el seguimiento de la operación y de las partes intervinientes en ella estableciendo un origen, una ruta de transporte y un lugar de entrega.

La prestación de servicios definida por la Unión Europea como toda entrega que no comprenda una entrega de bienes<sup>4</sup> es un hecho más complejo que dificulta el control por su propia esencia de intangibilidad.

La legislación argentina define los servicios en el artículo 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado: “-Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:....-”.

---

<sup>4</sup>Sexta Directiva de la Unión Europea 77/388/CEE.

## **VI- SITUACIÓN EN LOS DISTINTOS GRAVÁMENES**

### **a. IMPUESTO A LAS GANANCIAS:**

En el tratamiento otorgado a las prestaciones respecto de este gravamen adquiere fundamental importancia el concepto de Establecimiento Estable o Permanente entendido como tal el lugar fijo desde el cual una empresa desarrolla su actividad principal.

Siendo el artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición (C.D.I.) de la O.C.D.E. el que define a aquél.<sup>5</sup>

En general se admite que una página web o dominio no constituye un establecimiento permanente y en el comercio electrónico este elemento es fundamental con lo cual se dificulta definir la residencia o fuente de las ganancias atribuibles a un sujeto por esa actividad.

Otro aspecto a considerar es el criterio utilizado por cada Estado para gravar la renta según sea éste el de fuente o residencia.

El criterio de renta mundial o residencia es utilizado en Argentina desde el 13-04-1992 (fecha de publicación en el Boletín Oficial de la Ley 24.073) aplicable para ejercicios comerciales de sociedades cerrados a partir del 01-04-1992 y para personas físicas a partir del período fiscal 1992 (cerrado al 31-12-1992).

Dicho criterio genera doble imposición para rentas de no residentes gravadas en el país de origen de la renta y en el de residencia de aquéllos. Situación que debe rectificarse a través de la aplicación de medidas para eliminar esa situación.

El comercio electrónico, por su propia naturaleza, posee un factor de incertidumbre respecto de la residencia o fuente de las ganancias generadas por esa actividad para su beneficiario.

Los servicios prestados en este país por residentes en el Exterior cuando el pagador es un residente argentino tributan mediante retención en la fuente efectuada por el prestatario de dichos servicios.

---

<sup>5</sup> **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

En el caso de transacciones entre empresas o B2B la omisión de declaración del servicio abonado implicaría para el responsable del ingreso de la retención al beneficiario del Exterior la imposibilidad de deducir el gasto incurrido en la conformación de su liquidación impositiva.

El principal problema se plantea, cuando el comprador es un consumidor final (operaciones B2C o C2C) para quien la falta de exteriorización del gasto efectuado no implica perjuicio alguno y sí ocasiona al Fisco una pérdida de recaudación.

La adhesión a BEPS así como la activa participación en el G-20 y el proyecto de ingreso a la O.C.D.E., alinea a Argentina con la tendencia mundial a los fines de encontrar herramientas adecuadas para evitar el ahucamiento de bases imponibles y traslado de beneficios a jurisdicciones fiscalmente más favorables en desmedro de la propia recaudación.

#### **b. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:**

La Ley 23.349 define en su artículo 1 los hechos imponibles del tributo incluyendo en su inciso b) *“-las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación...-”*.

El principio general aceptado en todas las legislaciones es el de “imposición en país de destino” establecido por la General Agreement of Tariffs and Trade (G.A.T.T.)- Organización Mundial de Comercio (O.M.C.).

La Ley 25.063 (B.O. 30-12-1998) introdujo la gravabilidad de la importación de servicios a partir del 01-01-1999. El artículo 1 inciso d) de la Ley 23.349 incluye en el objeto del impuesto a: *“Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3 realizadas en el Exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.-”*.

De la lectura de este artículo surge que deben verificarse tres condiciones imprescindibles para configurarse la importación de servicios:

- Que el servicio se realice en el Exterior.
- Que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.
- Que los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Las operaciones de comercio electrónico efectuadas entre empresas y consumidores finales (B2C) son las más riesgosas a nivel tributario porque consisten en servicios adquiridos a través de la web sin posibilidad de control.

El elemento “medio de pago” es quizás el único rastro de la operación efectuada ya que si los servicios son abonados en forma telemática con tarjeta de crédito, débito en cuenta bancaria o cualquier otro medio legal existe una cierta identificación del agente pagador y del concepto abonado de acuerdo a la actividad del receptor del pago.

La Ley del gravamen establece que toda locación o prestación de servicios gravada por el artículo 3 antes referido es alcanzada por el impuesto si aquélla fue efectuada en territorio argentino y utilizada también en él.

Sin embargo, hasta la sanción de la Ley N° 27.346 (B.O. 27-12-16), la norma legal no designaba un sujeto obligado a ingresar el gravamen generado por esa prestación cuando el prestador era un residente en el Exterior y el servicio se prestaba en territorio argentino y las opciones evaluadas a tal fin por la Doctrina eran:

- Que el prestador del Exterior se inscribiese en el tributo.
- Que el agente pagador efectuase el pago del IVA como en una importación de servicios o mediante una retención en la fuente, hecho que implicaría el ingreso de un impuesto único y definitivo sin la posibilidad para el sujeto no residente de cómputo alguno contra otro impuesto.
- Que se designase un responsable sustituto.

Según una parte de la Doctrina, la designación por Ley de un responsable sustituto en cabeza del prestatario o locatario de las prestaciones y locaciones realizadas en el país por prestadores o locadores radicados o domiciliados en el Exterior era la más viable. Y a dicha propuesta también adhería la Comisión Tributaria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La sanción de la Ley N° 27.346 (B.O. 27-12-16) efectivizó la imposición de los servicios prestados en territorio argentino por residentes del Exterior a través de la creación de la figura del “Responsable Sustituto” tal como se indicó en párrafos precedentes que era la propuesta de una parte mayoritaria de la Doctrina.

Sin embargo y a pesar de corregir la asimetría entre prestaciones efectuadas por sujetos del país y del Exterior o pretender corregirla, es una solución “imperfecta” ya que a la fecha su único efecto visible es “financiero”



porque el denominado “Responsable Sustituto” ingresa el gravamen en un período fiscal (mes) y computa al siguiente el correspondiente crédito fiscal.

Es decir, que en un primer término, el efecto fiscal es “neutro”.

Ahora bien, no lo es para determinados responsables, a saber:

- ✓ Estado.
- ✓ Exentos de Impuesto al Valor Agregado entre los que pueden encontrarse cooperativas, mutuales y asociaciones deportivas.
- ✓ Administradores.

Y son estos los supuestos en los que el gravamen abandona su condición de neutral y además, vulnera el principio de igualdad tributaria porque a misma prestación y prestador, los distintos prestatarios son tratados de diferente manera ante la Ley general.

En todos los casos, la Ley es taxativa en cuanto a que el “responsable sustituto” será único responsable del ingreso del Impuesto al Valor Agregado, aún cuando exista imposibilidad de retener.

Sin embargo y a los fines de la detección de transacciones online persistía la dificultad en los casos en que el prestatario fuera un consumidor final siendo quizás la única huella de las mismas, el medio de pago utilizado para su cancelación.

En base a ello, oportunamente, se analizó la posibilidad de establecer un régimen de percepción del gravamen para los emisores de tarjetas de crédito o entidades bancarias ante la detección de pagos al Exterior efectuados a prestadores de ciertos servicios digitales (por ejemplo alquiler de videos en formato digital).

En ese marco, la legislación argentina dio un paso trascendental mediante la sanción de la Ley N° 27.430 (B.O.R.A. 29-12-17) que creó un nuevo hecho imponible, la prestación de servicios digitales por parte de sujetos del Exterior y cuyos prestatarios son residentes argentinos, establecido en el inciso e) del artículo 1° de la Ley de I.V.A.

Por otra parte, también arrojó luz sobre un concepto fundamental a la hora de establecer jurisdicción política con potestad para la aplicación de impuestos sobre el consumo, que es el de “utilización económica”, una figura harto difícil

de definir cuando nos referimos a la prestación de servicios, sean exportaciones o importaciones.

Al respecto, la norma establece que 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 aún cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

Y por parte, dispone una serie de presunciones “iuris tantum”, a saber:

a) 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.

b) 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.
2. La dirección de facturación del cliente.
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.

La norma prevé exenciones objetivas en línea con el espíritu del tributo, eximiendo de su gravabilidad a la descarga de libros (e-books).

De esto surge una pregunta inmediata que es la siguiente: ¿Cómo podrá el agente receptor (Entidad emisora de la tarjeta de pago de la prestación) determinar si el concepto abonado mediante su utilización corresponde a un servicio gravado o exento?

Por otra parte, también surgirían inconvenientes propios de la aplicación en el caso de los exportadores usuarios de los servicios digitales quienes no están comprendidos en el inciso d) del artículo 1° de la Ley del gravamen pero sí

quedarían incluidos en el nuevo inciso e) de la misma. ¿Podrán éstos solicitar el reintegro del tributo percibido en función de la modificación legal?

Cabe destacar que si bien la Reforma del Impuesto al Valor Agregado está vigente desde el 01-01-17 y que el Decreto Reglamentario N° 813/18 fue publicado en el Boletín Oficial de fecha 11-09-18 aún resta una Resolución General de la A.F.I.P. que complete la reglamentación<sup>6</sup>.

## **VII- SITUACIÓN EN OTROS PAÍSES**

### **a. IMPUESTO A LAS GANANCIAS O A LA RENTA (según sus distintas acepciones)**

La economía digital se ha convertido en el desvelo de las administraciones tributarias por el incremento en el volumen de sus operaciones año tras año y la imposibilidad de su efectivo control fiscal.

Entre las dificultades para ello pueden mencionarse:

- Cambios en los modelos de negocio.
- Alto riesgo de deslocalización.
- Problemas de identificación.
- Desconocimiento conceptual y censal.
- Dificultades tecnológicas.

---

<sup>6</sup> **OLVEIRA, Dolores:** “Los monotributistas no pagarán IVA por servicios del exterior”; artículo publicado en El Cronista; Buenos Aires, Argentina. Octubre de 2018. Disponible en [www.elcronista.com](http://www.elcronista.com) y en [www.iefpa.org.ar](http://www.iefpa.org.ar).

Ante esta situación, los fiscos adquieren nuevas competencias en el uso de herramientas impensadas hasta hace 20 años.

A modo de ejemplo merecen citarse las tareas realizadas por la Agencia Española de Administración Tributaria entre las cuales se encuentran:

- Un acuerdo de colaboración con el Ministerio competente responsable de la concesión de los nombres de dominio a fin de que sus computadoras se conecten en tiempo real con los de la Administración verificando que los códigos de identificación portados por los usuarios al solicitar un dominio sean correctos.
- Rastreo de las tiendas en Internet para detectar aquéllas en las que no existe CIF (Clave de Identificación Fiscal) y a través de la colaboración con el organismo responsable de la concesión de nombres dominiales, corregir la anomalía.
- Desarrollo de procedimientos informáticos para identificar al contribuyente mediante su teléfono y los datos contenidos en los anuncios.

Cualquiera de estas medidas son perfectamente aplicables en Argentina, máxime si consideramos el nivel de penetración de internet estimado en nuestro país e indicado en el punto II- Perspectivas de Crecimiento, que lo ubica entre los primeros de América y en similar condición a los países centrales.

## **2) JURISPRUDENCIA COMPARADA: SENTENCIA “DELL” (ESPAÑA)**

A propósito de la mención al accionar del Fisco español conviene hacer referencia a una destacada Sentencia del Tribunal Supremo respecto de la empresa de tecnología Dell por el traslado de sus beneficios generados en España a territorios de escasa tributación, en este caso Irlanda.

Dicho Tribunal dictaminó en Sentencia N° 1275 del 20-06-16 que Dell debe declarar en España sus ingresos aunque sean facturados desde sociedades o páginas web domiciliadas en Irlanda y tributar por sus ventas en España por considerar que la empresa posee un establecimiento permanente allí.

El caso había comenzado en 2007, cuando Hacienda reclamó una deuda tributaria a la Firma por sus ventas en España entre 2000 y 2003. En esos ejercicios, la empresa facturó en ese mercado desde sociedades y una web ubicadas en Irlanda. La filial española sólo tributaba por una comisión que recibía por las ventas.

Hacienda había considerado que Dell debía declarar todos sus ingresos en España, no sólo las comisiones, al tener en el país “un entramado implantado y asentado de manera estable” para efectuar sus operaciones.

Dell presentaba como defensa un análisis a su favor del Convenio fiscal entre España e Irlanda de 1994.

Sin embargo, el Tribunal Supremo alerta de “*la nueva realidad y globalización mercantil que exige una interpretación de la normativa adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial-*”, en “*-un mercado global en el que las multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación-*”. “*-No cabe la interpretación estrictamente formalista-litera y estática que pretende Dell-*”.

### **3) PLAN DE ACCIÓN BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING):**

Párrafo aparte merece el Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) elaborado por la O.C.D.E. y en particular la Acción 1 especialmente elaborada a los fines de combatir la planificación fiscal nociva vinculada con la economía digital.

Mediante ello, se intenta que las utilidades sean atribuidas a donde realmente el valor es generado y no puedan ser desviadas hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

Asimismo, esta acción refiere a la implementación de todas las demás acciones del plan, en especial la 7 que trata la definición actual de Establecimiento Permanente (EP) y propone su modificación de manera tal que queden excluidas únicamente aquellas actividades que realmente tengan carácter de complementaria o de apoyo para la actividad de la empresa. El resultado de su aplicación sería que las empresas de tecnología digital sean gravadas por las utilidades que generen dentro de la jurisdicción de cada país en donde se distribuyan sus productos efectivamente. En forma coincidente con Julián Martín, consideramos que hay que reanalizar el concepto de establecimiento permanente para determinar la presencia efectiva en un país. En Argentina, más allá de ello, en comercio electrónico hay mucho para definir.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> **MARTÍN, Julián:** “BEPS. Situación actual. Implicancias locales y mundiales”; Doctrina Tributaria Errepar, Tomo/Boletín XXXVIII, pág. 795; Buenos Aires, Argentina. Agosto de 2017.

Por otra parte, la acción 1 refiere a la 3 que sugiere implementar un régimen de tipo C.F.C. (Compañías Controladas Extranjeras) y un umbral de ingresos a cuyo nivel, la empresa se encuentre dentro del alcance de la definición y, por ende, el Estado de residencia fiscal de quienes controlan la empresa pueda gravar sus ingresos como si fuesen ingresos de aquéllos a los fines de que dichos ingresos no sean desviados hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

También la mentada acción 1 hace constantes referencias a las acciones 8 a 10, mediante las cuales se analiza el estado actual de los precios de transferencia y se proponen cambios precisos para que los bienes intangibles no sean trasladados entre distintos patrimonios a cambio de precios distorsionados que sólo ocasionan altas rentas en jurisdicciones fiscalmente favorables y disminuciones o quebrantos en otras con tasas más altas pero en las cuales reside el beneficiario efectivo.

Como dato adicional, cabe mencionar los países miembros de la O.C.D.E., los no miembros de la O.C.D.E., los que firmaron el Acuerdo Multilateral y los que expresaron su intención de firmarlo más adelante, los cuales son, a saber:

- En el primer grupo se encuentran Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea del Sur, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza y Turquía.
  - En el segundo, Albania, Angola, Arabia Saudita, Argentina, Armenia, Azerbaijón, Bielorrusia, Bolivia, Brasil, Brunei, Bulgaria, Camboya, China, Chipre, Colombia, Costa Rica, Croacia, Darussalam, Ecuador, Egipto, El Salvador, Emiratos Árabes Unidos, Filipinas, Georgia, Ghana, Guatemala, Honduras, Hong Kong, India, Indonesia, Irak, Kazakstan, Kenia, Kosovo, Kuwait, Laos, Letonia, Líbano, Lituania, Macedonia, Malasia, Maldivas, Malta, Marruecos, Mongolia, Montenegro, Namibia, Nicaragua, Nigeria, Panamá, Paraguay, Perú, Qatar, República Dominicana, Rusia, Serbia, Singapur, Sudáfrica, Sri Lanka, Tailandia, Tanzania, Uganda, Uruguay, Vietnam y Zimbabwe.
  - Entre los países que suscribieron el Acuerdo Multilateral se encuentran: Alemania, Andorra, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Canadá, Chile, China, Chipre, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Egipto, Eslovaquia, Eslovenia,
-

España, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia, Grecia, Guernsey, Hong Kong, Hungría, Irlanda, Islandia, Isla de Man, Islas Fiji, India, Indonesia, Israel, Italia, Japón, Jersey, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, México, Mónaco, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Pakistan, Polonia, Portugal, República Checa, Reino Unido, Rumania, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, y Uruguay.

- Y por último los países que expresaron su intención de firmar el Acuerdo más adelante son Camerún, Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Mauricio, Nigeria y Túnez.

Como síntesis de esta situación puede inferirse que:

1. La celebración del acuerdo BEPS implica un compromiso entre los miembros suscriptores a cumplimentar sus acciones y para ello, deberán realizar adecuaciones de su normativa interna.
2. Pero eso no significa en modo alguno que modifiquen ciertos aspectos como la tasa de Impuesto a la Renta o a las Ganancias por ejemplo.

Por ello, si bien muchos territorios, hasta ahora considerados “paraísos fiscales” por otorgar a quienes invierten en ellos, ventajas tales como reducción de impuestos, protección y ocultamiento de bienes y confidencialidad en el orden fiscal, profesional y financiero con el objetivo de hacer al país más atractivo a las inversiones extranjeras, han suscrito este Acuerdo y además, han celebrado tratados de intercambio de información, continuarán teniendo ventajas comparativas en tanto ofrezcan tasas preferenciales en el Impuesto a la Renta o a las Ganancias para las utilidades presuntamente “generadas” en o “provenientes” de ellos y el ejemplo del “Dutch Sandwich” seguirá siendo una realidad.

Será entonces, la capacidad, sagacidad y herramientas de los Estados que vean disminuidos sus ingresos tributarios por el desvío de capitales hacia esos territorios, las que determinarán su posibilidad de gravar las rentas que les corresponden y que “en forma ficticia” tributan en estos últimos.

Es aquí donde cobra importancia relevante, la aplicación y los elementos probatorios vinculados con la acción 7 de BEPS (Establecimiento Permanente) y vale el antecedente de la Sentencia “Dell” de la Justicia española ya mencionada en el ítem VII a) precedente.

## **b. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O AÑADIDO (según sus distintas acepciones)**

La Unión Europea categoriza a los bienes digitalizados como servicios y en algunos países se grava el libro digital o ebook a la tasa general del IVA en contraposición con el adquirido en una librería que es alcanzado por una alícuota reducida generalmente establecida para bienes culturales.

Asimismo, avanza, en un futuro cercano, a una aplicación de tasa cero uniforme para todos los formatos a fin de evitar distorsiones que generan problemas de competencia entre los países miembros de la Comunidad en beneficio de unos y perjuicio de otros.

En cuanto al aspecto referido a la prestación de servicios y su lugar de tributación, cabe señalar que Europa sigue el principio de tributación en destino y que en relación al comercio electrónico en particular, en Mayo de 2002 se dictó la Directiva 38/2002 que adaptó en forma parcial la Sexta Directiva en su artículo 9 disponiendo que *“-el destinatario debe pagar el IVA debido en su Estado miembro de establecimiento-”*.

La obligación se impone para las ventas B2C o entre empresas y consumidores finales estipulando que los proveedores extracomunitarios que vendan a consumidores de la Unión deben:

- Inscribirse o registrarse como contribuyentes en la C.E.E.
- Aplicar el IVA en el precio a los consumidores de la Unión
- Presentar una declaración jurada electrónica por internet en el país en que se haya registrado.

La modificación apunta a gravar las prestaciones efectuadas a consumidores finales residentes en la Comunidad Económica Europea y la operatoria consiste en que el prestador extracomunitario se registre en un Estado miembro a su elección ingresando el gravamen de la operación efectuada con un residente comunitario a la tasa vigente en el territorio escogido para su registro el que luego redistribuirá el tributo recaudado con el Estado miembro de residencia del adquirente y en caso de que el mismo proveedor operase con clientes de varios Estados, el IVA ingresado se distribuirá entre los mismos.

El inconveniente que surge es que como la Comunidad Europea no posee, hasta la fecha, una alícuota única, los prestadores extracomunitarios tenderán a inscribirse en los territorios con tipos impositivos más bajos.

No obstante ello y hasta tanto no se unifiquen las alícuotas, no es sancionable esa conducta admisible por ley ya que tal como se dictaminó en la Causa Gregory de 1935 de la Corte Suprema de USA: *“-Es derecho del contribuyente reducir el impuesto a lo que la ley permite-”*.



## **VIII- ASPECTOS VINCULADOS CON LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL**

A su vez esta modalidad de comercio favorece la vulneración a los derechos de propiedad intelectual correspondientes a titulares de los mismos por la autoría de sus obras.

El desconocimiento de identidad de quienes descargan contenidos de la web en forma gratuita, su copia y su posterior comercialización en el mercado ilegal afecta los derechos de autoría, interpretación y demás que deben percibir sus titulares y a la vez produce un ahuecamiento de base imponible respecto de los tributos involucrados en la cadena cuando la distribución se produce en forma lícita.

Las entidades reguladoras del sector han implementado medidas tendientes a la identificación de quienes infringen las normas y su sanción pero el comercio ilegal mediante bajada o download de contenidos por Internet se mantiene.

Ante la aparición de este fenómeno, en los años 2005 y 2006, la Cámara Argentina de Productores de Fonogramas y Videogramas (C.A.P.I.F.) de Argentina inició acciones judiciales contra usuarios de internet que habían intercambiado música en forma ilegal y que fueron detectados a través de sus IP o números de identificación de sus computadoras. En muchos casos, debieron responder empresas por el mal uso de internet por parte de empleados que intercambiaban archivos desde sus máquinas. En otros, los adultos debieron afrontar las multas generadas por la infracción cometida por sus hijos menores de edad.

Lo que se detectaba en un primer momento era el IP de computadoras que tenían grandes cantidades de archivos de música no autorizados y, posteriormente, y mediante una orden judicial, se obtenía la información de las personas físicas detrás de esas computadoras para iniciar las acciones.

El 30-07-14, la Justicia argentina emitió una resolución para que la Comisión Nacional de Comunicaciones obligue a los ISP del país a bloquear al sitio de descargas P2P The Pirate Bay a pedido de C.A.P.I.F.

## **IX- MEDIDAS ADOPTADAS POR OTROS PAÍSES**

España estableció a través de la Ley 22/1987 de Propiedad Intelectual el derecho a realizar copias privadas disponiendo en su artículo 25 la fijación de un "canon digital" que consiste en una tasa aplicada a los diversos medios de grabación, un derecho de remuneración de gestión colectiva forzosa cobrado por distintas entidades (S.G.A.E., A.I.E. y A.G.E.D.I.) destinado a compensar la afectación del derecho patrimonial de autores, editores, artistas y productores

cuando el adquirente realizaba copias para uso privado, hecho que se verifica con la venta de instrumentos o soportes presumibles de ser destinados a tal fin (CD, DVD y reproductores, entre otros).

Como antecedente jurisprudencial puede citarse la sentencia de fecha 14-01-2002 del Juzgado de Primera Instancia N° 22 de Barcelona a través de la cual se dispuso que la Compañía TRAXDATA de fabricación de CD y DVD debía abonar a S.G.A.E. como compensación por derechos de autor la cantidad atrasada de 0,22 € por soportes de 74 minutos y de 0,24 € por los de 80 minutos.

A partir de ese momento el derecho de compensación pasaría a aplicarse de cassette a CD también, reconociendo de esta manera, la Justicia, el avance de la tecnología ya que a la fecha de sanción de la Ley original (1987) el soporte de copias privadas era el cassette y en el año 2002 también incluía al CD.

Sin embargo, el 31-12-2011 el canon fue definitivamente derogado y reemplazado por un nuevo pago incluido dentro de los Presupuestos Generales del Estado (P.G.E.).

### **X-ACTUALIDAD DE LA CREACIÓN DE INTANGIBLES EN ARGENTINA Y LAS OPORTUNIDADES EMERGENTES**

Datos publicados a fines de 2016 permiten destacar que el sector del software y servicios informáticos crece incesantemente en nuestro país por motivos tales como el alto nivel cultural y de formación de los desarrolladores y especialistas (valor del capital humano) y su bajo costo con relación a los costos internacionales, lo cual no significa que sea “mano de obra barata” ya que la industria tiene salarios que son un 45 % más altos que el promedio de la economía.

Entre 2003 y 2015, triplicó su personal con una tasa anual acumulativa del 11% y para 2015 estaba compuesto por 4200 empresas que empleaban a 87.000 personas con una facturación anual de \$ 63.000 millones.

Los datos brindados por la Secretaría de la Transformación Productiva dependiente del Ministerio de Producción de la Nación permiten conocer que Estados Unidos es el principal destino de las exportaciones del sector por las ventajas competitivas de nuestro país, a saber: misma franja horaria, buen nivel de inglés, buen nivel de formación y afinidad cultural.

El Distrito Tecnológico de Parque Patricios en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires creado en 2008 alberga a 138 empresas desarrolladoras de software.

Sin embargo, aún Argentina está en el puesto 22 en el ranking de países exportadores de software e inteligencia artificial, siendo Irlanda, el principal exportador de estos servicios seguido por India en segundo lugar. La medición se hace en función de millones de dólares facturados anualmente por la exportación de esos servicios. Argentina exportaba 1.000 millones a la fecha de la comparación (2016) y los países ya mencionados que encabezaban la nómina, 51.000 millones en el primer caso y 50.000 en el segundo.

El proyecto gubernamental está orientado a potenciar el sector a los fines de que aumente sus exportaciones y facturación y los casos exitosos de los desarrolladores situados en la Ciudad de Buenos Aires sean replicados a nivel federal por otras empresas situadas a lo largo y a lo ancho del territorio argentino.

## **XI-ARTICULACIÓN DE LA FISCALIDAD Y LAS OPORTUNIDADES EMERGENTES**

En Argentina, el régimen de promoción de la denominada “Ley de Software”- Ley N° 26.692 (B.O. 18-08-11), cuyo vencimiento está previsto para 2019 otorga diferentes beneficios impositivos tales como un descuento de hasta el 60 % en el Impuesto a las Ganancias, estabilidad fiscal y un bono para cancelar impuestos nacionales con excepción de Ganancias, el cual se acredita mensualmente en función de la cantidad de empleados declarados.

Sin embargo y en función de todo lo reseñado en párrafos precedentes, la propia esencia de intangibilidad de los “bienes” (servicios prestados) objeto de las transacciones on- line, los hace susceptibles de las distintas maniobras de elusión fiscal observadas a nivel mundial.

Y si bien, es deseable que existan regímenes promocionales que incentiven “industrias” de proyección internacional que le permitan a nuestro país la generación de ingresos más allá del modelo agroexportador, es necesario adecuar la normativa fiscal a estas nuevas tecnologías para evitar las consecuencias de la llamada “Competencia Fiscal Nociva” que afecta a todos los países por igual.

Para ello y en base a las acciones BEPS y las medidas adoptadas en otros Estados, es de importancia medular la definición del concepto de Establecimiento Permanente y la aplicación de herramientas tendientes a la detección de prácticas nocivas de elusión y evasión tanto a nivel internacional como local, cuando se emplean estrategias internas (el uso de facturas apócrifas por caso).

## **XII CONCLUSIONES**

La legislación debe adaptarse a las nuevas circunstancias y crear el marco normativo que incluya los nuevos hechos producto del avance tecnológico contemplando la gravabilidad de los mismos.

La ley debe evolucionar al ritmo de la tecnología. Es necesario modificar y modernizar las normas vigentes.

El término “obsolescencia” que habitualmente se utiliza para calificar bienes tangibles e intangibles cuando dejan de ser funcionales a nuevas aplicaciones también puede emplearse para definir leyes que no regulan hechos novedosos generados a partir del desarrollo tecnológico. Entonces, si existen circunstancias nuevas y no hay normas que sirvan para regularlas, dichas normas pueden ser consideradas obsoletas porque ya no se adaptan a la actualidad y permiten vacíos legales que favorecen la elusión fiscal.

El problema se presenta cuando el hecho generador ocurre en forma previa al dictado de normas que lo incluyan.

Por ese motivo, el legislador debería estar siempre atento al avance tecnológico y preparado para adecuar normas existentes a hechos novedosos.

En el caso argentino, en especial, se han efectuado reformas legislativas y aportes de mayores precisiones y mecanismos para el comercio electrónico. Tal como asevera el tributarista Julián Martín, es necesario “-crear nuevas reglas con la propiedad intangible-“.

Asimismo, se requiere de la colaboración entre las Administraciones Fiscales en aspectos como intercambio de información e incremento de la red de convenios para evitar la doble imposición.

En lo referido a la protección de derechos de Propiedad Intelectual, hasta la fecha es un inconveniente de difícil solución ya que los mecanismos utilizados anteriormente en Argentina y otros países han dado difusos resultados de difícil comprobación.

Se presentan nuevos desafíos para las Administraciones Fiscales en el siglo XXI que muestran las debilidades de éstas pero también permiten descubrir y fortalecer sus capacidades obligándolas a crear y utilizar nuevas herramientas de control.

Entre los aspectos positivos de la tecnología a nivel de las Administraciones Tributarias se destacan: la posibilidad de contar con modernas herramientas de detección y control que colaboran con el fiscalizador y le brindan información previa a la tarea de fiscalización.

En el ámbito impositivo, concretamente, programas informáticos de bases de datos que permiten correlacionar datos de los contribuyentes y terceros involucrados en sus operaciones y facilitar así la tarea del fiscalizador y la posibilidad de contar con datos actualizados en tiempo real por la interrelación entre distintos organismos de control, áreas gubernamentales de diferentes niveles e intercambio de información entre Fiscos.

### **XIII- ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS**

- A.A.D.I.: Asociación Argentina de Intérpretes
- A.F.I.P.: Administración Federal de Ingresos Públicos
- A.G.E.D.I.: Asociación de Gestión de Derechos Intelectuales
- A.I.E.: Sociedad de Artistas e Intérpretes de España
- B.O. (actual B.O.R.A.): Boletín Oficial de la República Argentina
- B.O.E.: Boletín Oficial del Estado
- C.A.C.E.: Cámara Argentina de Comercio Electrónico
- C.A.P.I.F.: Cámara Argentina de Productores de Fonogramas y Videogramas
- C.D.I.: Convenio para evitar la Doble Imposición
- C.E.E.: Comunidad Económica Europea
- O.C.D.E. u O.E.C.D.: Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico
- S.A.D.A.I.C.: Sociedad Argentina de Autores y Compositores de Música
- S.G.A.E.: Sociedad General de Autores de España
- U.E.: Unión Europea

### **XIV- BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

**ARDÍ, Michael y HORNER, Francis:** “OECD Observer, electronic comerse unit” N° 215, enero de 1999 en [www.oecd.org//publicaciones/observer/215/e-hardy.htm](http://www.oecd.org//publicaciones/observer/215/e-hardy.htm).

**CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL:** “Relato general Congreso IFA-San Francisco- 2001”- Volumen LXXXVIa- Kluwer- The Netherlands 2001- pág. 166.

**CÁMARA ARGENTINA DE COMERCIO ELECTRÓNICO:** [www.cace.org.ar](http://www.cace.org.ar)

**CLARÍN:** Suplemento Sociedad, página 49. Buenos Aires, Argentina, 15-06-17.

**ECOMMERCE LATAM COLOMBIA 2010:**  
<http://colombia.ecommercelatam.com/ecommerce-lata/presentaciones/>

**EL PAÍS:** <http://www.elpais.com>. Artículo publicado el 15-12-2009.

**ESTADÍSTICAS MUNDIALES DEL INTERNET 2017:** Disponible en [www.exitoexportador.com](http://www.exitoexportador.com)

**GLAIZE Antoine:** “La Neutralidad y Equidad Tributaria en el Comercio Electrónico”- Boletín Impositivo- AFIP- N° 38 Buenos Aires, Argentina. Septiembre de 2000.

**GONZÁLEZ GARCÍA, Ignacio:** “El Control del Comercio Electrónico y la Economía Colaborativa”- Revista de Administración Tributaria C.I.A.T./A.E.A.T./I.E.F. N° 42. Junio de 2017. Disponible en <http://www.ciat.org>

**HORTALÁ I VALLVÉ, Joan; ROCCATAGLIA, Franco y PIERGIORGIO, Valente:** “La Fiscalidad del Comercio Electrónico”; Editorial CISS SA- Barcelona, España. Abril de 2000.

**KPMG:** <http://www.kpmgabogados.es/noticia0017.asp>

**MALHERBE, Jacques; PANIS, Wim; GRAU, Amparo:** “Directiva (CE) 38/2002 del 07-05-2002, sobre el régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a ciertos servicios prestados por vía electrónica”- Doctrina Tributaria Errepar- Editorial Errepar- Buenos Aires, Argentina- T. XXV. Febrero de 2004.

**MARTÍN, Julián:** “BEPS. Situación actual. Implicancias locales y mundiales. Doctrina Tributaria Errepar- Tomo/Boletín XXXVIII, pág. 795; Editorial Errepar- Buenos Aires, Argentina. Agosto de 2017.

**MELONI, Eduardo O.:** “Impuesto al Valor Agregado. Comercio electrónico. Unión Europea (UE)”; Doctrina Tributaria Errepar; Editorial Errepar- Buenos Aires, Argentina. Julio de 2003.

**PRENSKY, Marc:** “Nativos Digitales, Inmigrantes Digitales” en “On the Horizon”; MCB University Press, Vol. 9, N° 6- USA. Diciembre de 2001.

**ROLDÁN, Silvina M.:** “Tributación del Comercio Electrónico”; Editorial Osmar D. Buyatti- Buenos Aires, Argentina. 2006.

**ROSEMBUJ, Tulio:** “Fiscalidad Internacional”; Editorial Marcial Pons- Madrid, España. 1998.

**SÁNCHEZ, Andrés José:** “Acción 1 de BEPS ¿Cómo afrontar los desafíos tributarios que supone la economía digital?”. Disponible en <http://dernegocios.uexternado.edu.co/comercio-electronico>.

**SCHWARTZMAN, Daniel M.:** “Importación y Exportación de Servicios. Tratamiento en el IVA”; Ponencia efectuada en las Segundas Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria- Buenos Aires, Argentina. Septiembre de 2003.

**SCHWARTZMAN, Daniel M.:** “Servicios en el IVA- Criterio de utilización de servicios internacionales”; Doctrina Tributaria Errepar- Editorial Errepar- Buenos Aires, Argentina. Diciembre de 2003.

**SCHWARTZMAN, Daniel M.:** “Tributación del Comercio Electrónico”; Ponencia efectuada en las Terceras Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria- Buenos Aires, Argentina. Septiembre de 2004.

**STERNBERG, Alfredo R:** “Prestaciones de Servicios. Su Importación y Exportación en el IVA”; Ponencia efectuada en las Segundas Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria- Buenos Aires, Argentina. Septiembre de 2003.

**STERNBERG, Alfredo R:** “Impuesto al Valor Agregado: Servicios y Locaciones realizados en el País por sujetos radicados en el Exterior”; Editorial Errepar- Buenos Aires, Argentina. Octubre de 2011.

**STRATEGIC RESEARCH CENTER EAE BUSINESS SCHOOL:** “El Comercio Electrónico en España. Quiénes compran y qué adquieren los compradores por Internet? Doc. 02/2010. Línea Perspectivas”, España. 2011.