

# **Comercio electrónico.**

## **La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE.<sup>1</sup>**

*Catinot, Silvia G.<sup>2</sup>*  
*Campagnale, Norberto P.<sup>3</sup>*  
*Parrondo, Alfredo J.<sup>4</sup>*

### **I. EL COMERCIO ELECTRONICO**

#### **I.1. CONSIDERACIONES GENERALES**

En los últimos años, el desarrollo de la tecnología de la información, en especial la explosión del fenómeno Internet, ha tenido tal grado de influencia social a nivel mundial que las prácticas tradicionales de las diferentes disciplinas del conocimiento se han modificado sustancialmente.

El comercio mundial está cambiando tanto en su organización como en su forma de actuar. Los límites geográficos en los negocios van desapareciendo. Los numerosos elementos que participan en el comercio convencional se ven reemplazados por transacciones electrónicas.

El comercio electrónico no se limita sólo a la compra de un libro, de música o flores, sino que permite a su vez realizar operaciones financieras, comprar materiales y materias primas a las empresas, formalizar operaciones internacionales, entre otras.

Esta nueva modalidad de comercio presenta en la actualidad numerosas oportunidades y cambios para las autoridades fiscales.

#### **I.2. CONCEPTO**

Se entiende por "comercio electrónico" a aquellas transacciones comerciales y financieras efectuadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

La definición de comercio electrónico es amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física. Establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender,

---

<sup>1</sup> Este artículo fue publicado en el Boletín Impositivo de la DGI correspondiente al mes de Agosto de 2000.

<sup>2</sup> Contadora Pública Nacional. Especialista en Derecho Tributario Internacional. Asesora de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP. Miembro del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior del Ministerio de Economía y de la Comisión sobre la problemática del Comercio Electrónico y la Firma Digital del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

<sup>3</sup> Contador Público. Especialista en Derecho Tributario Internacional. Asesor de la Dirección de Legislación de la AFIP. Miembro del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior del Ministerio de Economía y de la Comisión de Facturación Electrónica de la AFIP.

<sup>4</sup> Contador Público. Especialista en Derecho Tributario Internacional. Asesor de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP. Miembro del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior del Ministerio de Economía.

realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos son algunas de las formas de negociar electrónicamente.

El comercio electrónico no es un fenómeno nuevo. Hace varios años las empresas intercambian datos a través de distintas redes de comunicación. Hasta hace poco el comercio electrónico se limitaba a relaciones interempresariales a través de redes propias, lo que se conocía como comercio electrónico tradicional.

Pero el fuerte crecimiento de Internet ha logrado que este tipo de comercio se expanda en forma acelerada por todo el mundo.

Veamos las diferencias existentes entre ambos modos de comercio electrónico:

<b>Comercio Electrónico Tradicional</b>	<b>Comercio Electrónico en Internet</b>
Sólo entre empresas.	Empresas - consumidores. Empresas - empresas. Empresas - administraciones públicas. Usuarios - usuarios.
Círculos cerrados, a menudo específicos de un sector.	Mercado mundial abierto.
Número limitado de participantes empresariales.	Número ilimitado de participantes.
Redes cerradas propias.	Redes abiertas, no protegidas.
Participantes conocidos y dignos de confianza.	Participantes conocidos y desconocidos.
La seguridad forma parte del diseño de la red.	La seguridad y autenticación son necesarias.
El mercado es un círculo.	La red es el mercado.

### **I.3. CLASIFICACION**

Existen dos categorías de comercio electrónico:

1) Indirecto: Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (por ejemplo, envío postal o servicios de mensajería). Esta clase de comercio depende de factores externos, como ser la eficiencia de los sistemas de transportes.

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

Desde el punto de vista tributario, reviste mayor interés el comercio electrónico directo ya que su comercialización involucra bienes inmateriales que se transmiten por la red.

Atento a ello, se considera conveniente analizar, en particular, los bienes intangibles comúnmente involucrados en las operaciones electrónicas, así como determinados servicios de carácter técnico, a fin de establecer seguidamente el tratamiento tributario que cabe dispensarles.

### **I.4. BIEN INTANGIBLE. CONCEPTO Y CLASIFICACION**

Se puede definir como el conjunto de facultades o derechos que la ley concede al autor o creador de obras literarias, científicas, inventos o procedimientos de aplicación industrial, o distintivos o marcas comerciales, para gozar de su explotación económica exclusiva, por sí mismo o a través de quien aquel autorice, así como los conocimientos que por revestir el carácter de secretos, son utilizados por su poseedor (o a quien éste se los transmita) como ventaja competitiva.

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual<sup>5</sup> distingue, dentro de los bienes intangibles, dos categorías o conjuntos de derechos: por una parte los derechos de autor, y por otra, la titularidad de propiedad industrial.

Dentro de la primera incluye los derechos correspondientes a obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales; en cuanto a la segunda encuadra en la misma a las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales, denominaciones de origen, y secretos industriales o comerciales.

Seguidamente se procederá a tratar separadamente alguno de los tipos de activos inmateriales, a efectos de brindar claridad sobre sus características particulares, las modalidades jurídicas de transmisión de los derechos de propiedad o uso y la imposición a la cual se encuentran sometidos los mismos.

Anticipamos que en nuestro país, la Ley del impuesto a las Ganancias confiere un tratamiento distinto a las rentas pagadas a beneficiarios del exterior en concepto de regalías por transferencia de tecnología, derechos de autor en general, derechos de explotación de fonogramas o asistencia técnica.

Como se verá, en todos los casos se aplican retenciones en la fuente sobre los montos erogados por tales conceptos, pero las mismas se aplican con distintas tasas efectivas, en función de la existencia de distintas presunciones de renta neta.

#### **I.4.1. CONCEPTUALIZACION Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO**

##### **I.4.1.1. Derechos de autor**

Comprende los derechos por obras artísticas, literarias, musicales, coreográficas, fotográficas, audiovisuales. Su protección legal se basa en permitir su uso únicamente a aquellos sujetos autorizados por el autor o la persona a quien éste haya cedido la titularidad de los mismos.

En nuestro país, la cobertura legal de los derechos de autor se encuentra regulada por la Ley N° 11.723, la que incluye en su artículo 1° dentro del concepto de propiedad intelectual a las obras artísticas, literarias o científicas. La modificación introducida por la Ley N° 25.036, incluyó dentro de éstas a los programas de computación objeto y fuente.

El software es un conjunto de programas e instrucciones que constituyen el soporte o sistema lógico para operar las computadoras. La base esencial del software la constituye el programa de computación.

Al respecto la Organización Mundial para la Propiedad Intelectual ha expresado que el programa de computación es una expresión (organizada, estructurada) de un conjunto (secuencia, combinación) de instrucciones (afirmaciones, órdenes) en cualquier lenguaje o anotación (de alto nivel, intermedio, de ensamblaje o de máquina) en cualquier medio

---

<sup>5</sup> ORGANIZACION MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL. Página de Internet citada en bibliografía.

(magnético, óptico, eléctrico, en papel o cintas, discos, chips, circuitos, ROM) apto para lograr que una computadora (directa o indirectamente, con datos o sin ellos) o un robot (máquina de procesamiento de información) realice un trabajo (o ejecute una función específica).

#### **I.4.1.1.1. Contratos de cesión o licencia de derechos de autor**

Constituyen instrumentos jurídicos mediante los cuales se realiza la transferencia de la titularidad de la obra o los derechos a su explotación, por parte del autor original, hacia determinado individuo o entidad, recibiendo como contraprestación un único pago (situación que suele darse en el caso de cesión plena de derechos) o el cobro de importes periódicos (pudiendo éstos adoptar la forma de montos mensuales fijos o de porcentajes sobre ventas).

Se debe aclarar que se alude a la explotación como "... el ejercicio lucrativo de los derechos patrimoniales que forman parte del derecho de autor sobre una obra, mediante exposición, reproducción, transmisión (distribución) u otro medio de comunicación de la misma al público, en exclusión de ejercicio similar de estas actividades por otras personas; o mediante la autorización a otras personas, previa remuneración, para que utilicen la obra protegida por el derecho de autor"<sup>6</sup>.

De este modo, el autor tiene dos alternativas para obtener un beneficio económico de su obra: celebrar un contrato de cesión (en el cual transfiere a terceros su derecho de propiedad sobre el bien inmateral, a título oneroso o gratuito), o suscribir un acuerdo de licencia, en el cual autoriza a un tercero a usar o a explotar el bien a cambio de una retribución pactada.

En concordancia con lo aquí vertido, cabe señalar que la Organización Mundial de la Propiedad intelectual<sup>7</sup> establece claramente las diferencias existentes entre los contratos de cesión y los de licencia. En tal sentido, expresa que la cesión "... significa la transferencia de un derecho de autor, o parte de él, como una especie de propiedad", transfiriéndose el propio derecho de autor.

Respecto de las licencias, el referido organismo sostiene que "... en la esfera del derecho de autor, se entiende generalmente por licencia la autorización (permiso) concedida por el autor u otro titular del derecho de autor (licenciante) al usuario de la obra (licenciatario) para utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con unas condiciones convenidas entre ambos en el contrato pertinente (acuerdo de licencia)". Agrega que "... a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad; constituye únicamente un derecho o derechos a utilizar la obra con sujeción al derecho de autor sobre ella, derecho que sigue siendo de la pertenencia del licenciante, si bien queda restringido en función del alcance de la licencia concedida"<sup>8</sup>.

La licencia puede tener carácter de exclusiva o no exclusiva; bajo éste último supuesto "... el titular del derecho de autor puede también conceder legalmente licencias semejantes a otros licenciatarios. Frecuentemente, el licenciatario obtiene asimismo el derecho a explotar la licencia permitiendo a otras personas utilizarla a su vez (sublicencias)".

Por último, cabe considerar la especial situación de los programas de computación. En este caso, si bien por lo general la transmisión de software recibe la denominación de licencia, se debe distinguir entre una prestación de servicios y la licencia propiamente dicha.

---

<sup>6</sup> Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. Glosario..., pág.109.

<sup>7</sup> Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. Glosario..., pág.145.

<sup>8</sup> Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. Glosario..., pág.109.

En el primer caso, si bien no se ceden los derechos de propiedad intelectual sobre la obra, se habilita al usuario a utilizar el programa en el desarrollo de su negocio o actividad, pero sin poder efectuar copias del mismo. Por el contrario, en caso de tratarse de una licencia, el adquirente se encontrará autorizado a explotar económicamente el software licenciado, es decir, a realizar su reproducción y distribución.

A efectos de establecer cuál es el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el Impuesto a las Ganancias a las rentas derivadas de la transmisión de derechos de autor, debemos determinar si nos encontramos en presencia de una licencia de uso o de una licencia de explotación.

En el caso de una licencia de uso:

- Si el prestador del exterior es no residente: la renta derivada de la operación, en principio no estará alcanzada por el impuesto, ya que constituye renta de fuente extranjera. No obstante ello, en el caso argentino, la ley del tributo establece una presunción de ganancia neta de fuente argentina sujeta a retención en los términos del artículo 93 de la ley, texto ordenado por Decreto N° 649/97 y sus modificaciones, (beneficiarios del exterior).
- Si el prestador es residente en el país: la misma se encuentra sometida a imposición dado que al ser residente en el país tributará en función del criterio de renta mundial, excepto que el prestador sea un sujeto exento o no alcanzado.

Tratándose de una licencia de explotación:

- Si el titular del intangible es una persona física residente en el país: debemos recordar que el artículo 20, inciso j) de la ley, según texto modificado por la Ley N° 25.239, establece que se encuentran exentas, hasta la suma de \$ 10.000 por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723.

Para que dicha exención sea procedente debe verificarse concurrentemente que:

- 1) el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes,
- 2) las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor,
- 3) el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción, y
- 4) no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.

- Si el titular es no residente: la renta se encuentra alcanzada por el gravamen, ya que el art. 20 antes citado dispone que la exención no será de aplicación para los beneficiarios del exterior. En virtud de ello, los pagos realizados en concepto de regalías por derechos de autor a estos sujetos, se encuentran encuadrados en el inciso b) del art. 93 de la ley del tributo que considera ganancia neta el 35 % de los importes pagados, en tanto se cumplieren los requisitos allí previstos.

En cuanto a aquellos casos en que el beneficiario de la renta sea una persona jurídica para la cual sus dependientes hayan elaborado la obra en el marco de la relación laboral, la administración tributaria ha expresado, a través del dictamen 142/945, que bajo tal supuesto existe similitud con la locación de obra, razón por la cual no procede su inclusión en el inciso

b) del artículo 93 de la ley, siendo aplicable la presunción normada en su inciso h), la que contempla una renta neta del 90 % de los importes abonados.

Por último, cabe mencionar que en el caso particular del pago de derechos por la reproducción en el país de fonogramas o películas cinematográficas, será de aplicación la disposición contenida en el artículo 13 de la ley del impuesto, la que prevé una presunción de renta neta del 50 % de los importes abonados al beneficiario del exterior.

#### **I.4.1.2. Tecnología. Concepto y características**

Se denomina tecnología a un conocimiento técnico del hombre que tiene por objeto su aplicación económica en alguna actividad productiva. Constituye un bien inmaterial de formas variadas (fórmulas secretas, planos industriales, etc.) que se encuentran sometidas a un régimen legal especial referente a la protección de los derechos industriales y que goza de un determinado valor económico.

Teniendo en cuenta que una de las características esenciales de la tecnología es la aplicación de los conocimientos a la producción de bienes o servicios, se puede dividir la misma en dos grupos o especies:

1. Tecnología patentada: comprende los derechos relativos a invenciones, diseños industriales, fórmulas, etc., que se registran bajo una patente a efectos de lograr protección jurídica en cuanto a su utilización exclusiva.

2. Tecnología no patentada: está compuesta de conocimientos técnicos referidos a procedimientos o experiencias acumuladas por una empresa en el desarrollo de su actividad.

Dentro de esta segunda especie, nos centraremos en el análisis de lo que comúnmente se denomina asesoramiento técnico o Know How.

##### **I.4.1.2.1. Asesoramiento Técnico (Know-How)**

Comprende la transmisión a terceros de información sobre experiencias de carácter científico, industrial, comercial, etc. En este sentido, el Tribunal Fiscal de Canadá lo ha definido como "el conocimiento práctico de cómo debe hacerse algo con facilidad y eficiencia".

Por su parte, en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE, se expone la definición que sobre el tema brinda la Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle, según la cual el "know-how" consiste en "... el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; partiendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica".

##### **I.4.1.2.2. Formas de transferencia del Know-How**

Entre los distintos tipos de contrato aplicables en la materia, se deben destacar los contratos de provisión de tecnología (transferencia de "know-how") y los contratos mixtos en los que se verifica la transmisión de bienes con tecnología incorporada.

El contrato de provisión de conocimientos técnicos consiste en un acuerdo celebrado entre personas físicas o jurídicas en virtud del cual una de las partes (el proveedor de la

tecnología) autoriza a la otra a explotar el "know-how" del cual es titular, durante un tiempo determinado, obligándose para dicho fin a ponerlo en su conocimiento. En este sentido, Lima Marques acota que "la transferencia de know-how es la posibilidad de uso de este conocimiento, con cláusulas que limitan su uso, manteniendo un monopolio fáctico, donde el receptor se somete por un determinado período a realizar 'el cómo se hace' a determinadas normas".

Resulta también factible que la compensación por el uso de bienes intangibles no se pacte en forma separada sino que se incluya como parte de contratos conexos que tengan por objeto la transmisión de bienes materiales o inmateriales o la prestación de servicios. Estos acuerdos se conocen con el nombre de contratos mixtos. En estos casos, la OCDE<sup>9</sup> recomienda "descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración así determinada al régimen fiscal que le sea propio".<sup>10</sup>

A efectos de realizar el análisis sugerido por la OCDE, primeramente se deberá determinar si la transmisión de tecnología reviste el carácter de objeto principal o subsidiario dentro del instrumento suscripto. En este orden de ideas, se pueden encontrar situaciones de subordinación o coordinación con los otros contratos involucrados en la operatoria, lo cual hará variar el encuadre legal del negocio. En tal sentido, pueden presentarse distintas alternativas:

En este sentido, la OCDE<sup>11</sup>, expresa que, en casos de contratos mixtos, no obstante la recomendación formulada en primer término, si "una las prestaciones convenidas constituye, como mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tiene más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal".

Con relación al tratamiento tributario que corresponde dispensar a las rentas derivadas de la provisión de Know-How en el Impuesto a las Ganancias, texto ordenado por Decreto N° 649/97 y sus modificaciones, se debe distinguir:

- Si el titular del Know-How es residente en el país: la misma se encuentra sometida a imposición.
- Si el titular del Know-How es no residente en el país: el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del gravamen establece que constituyen ganancias de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico prestado desde el exterior.

#### **I.4.1.3. Servicios técnicos especializados**

Consisten en el suministro de información desarrollada específicamente en virtud de un contrato determinado o en la prestación de servicios puros, de naturaleza técnica.

Corresponde aclarar que las diversas legislaciones distinguen de modo variado este tipo de servicios de los que revisten el carácter de asesoramiento técnico. De esta forma se enuncian en cada estado distintas circunstancias que conllevan a la administración tributaria a encontrarse ante servicios técnicos especializados que no constituyen know-how, entre las cuales pueden mencionarse las siguientes:

---

<sup>9</sup> Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

<sup>10</sup> Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

<sup>11</sup> Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

- a) La información se halla generalmente disponible o es generalmente aplicable.
- b) Se exige al proveedor que preste sus servicios hasta obtener el resultado deseado.
- c) Los esfuerzos del proveedor no se basan en necesidades generales o indeterminadas de la otra parte.
- d) El proveedor presta servicios profesionales típicos o utiliza conocimientos o aptitudes que corrientemente poseen proveedores análogos.

Dentro de esta categoría de instrumentos, se pueden encontrar distintas modalidades de contratación, como son las siguientes:

- - contratos de asistencia técnica: consiste en una figura jurídica a través de la cual una empresa se compromete a poner al servicio de otra -además de conocimientos y experiencia- su colaboración a fin de obtener la producción de un resultado. Dicha asistencia será brindada mediante el envío de personal técnico especializado (en forma permanente o con visitas periódicas), a fin de brindar asesoría, entrenar personal del receptor, supervisar tareas o asistir en la resolución de problemas concretos que surgen con motivo de la aplicación de una tecnología transferida.

- - contratos de información técnica: son aquellos acuerdos en virtud de los cuales una empresa provee a otra de antecedentes y estudios técnicos -por lo habitual altamente especializados-, a fin de poner en marcha un proyecto o realizar una operación específica; Fariña señala que este contrato "tiene por objeto la entrega de planos, cálculos, diseños, especificaciones y reseñas de experimentos y comprobaciones, generalmente expuestos en planillas, folletos o manuales, para su utilización por la otra parte".

- - contratos de ingeniería (engineering): son aquellos instrumentos que tienen por objeto la prestación de servicios técnicos destinados a resolver problemas concretos de la empresa adquirente de la ingeniería. Sobre dicha premisa, la empresa proveedora desarrolla una serie de soluciones básicas (cuestiones de ingeniería básica, como ser los parámetros esenciales de producto o proceso, las condiciones de operación de la planta, la secuencia operativa, etc.) o detalladas (ingeniería detallada, como por ejemplo la aplicación de los datos provistos por la ingeniería básica para el diseño de equipos, instrumentación, obra civil, instalación de equipos, etc.).

- - contratos de consultoría: en estos casos, una parte (denominada la consultora) asume el compromiso de suministrar o desarrollar cierta información o dictamen respecto de cuestiones tecnológicas, comerciales, legales, financieras o de otro orden, sometidas a estudio por la otra parte (la consultante).

En cuanto al tratamiento impositivo que reciben las rentas derivadas de tales prestaciones en el Impuesto a las Ganancias, corresponde señalar que:

- Si el prestador es residente en el país: las rentas constituyen ganancias de fuente argentina, sujetas al gravamen.

- Si el prestador del exterior es no residente: los pagos efectuados por tales conceptos se encontrarán sujetos a la retención del 60 %, en la medida que tales servicios no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología y que el referido contrato hubiera sido registrado ante el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (Punto 1., inciso a, artículo 93 de la ley, texto ordenado por Decreto N° 649/97 con las modificaciones introducidas hasta la Ley N° 25.239).



Si dichos servicios no cumplimentaran los requisitos antes mencionados, los pagos correspondientes quedarán sujetos a la retención del 80 % (Punto 2., inciso a, artículo 93 de la ley del gravamen).

No obstante ello, si en virtud de un mismo contrato se efectuaran pagos a los que correspondiera aplicar distintos porcentajes, de conformidad con lo expresado en los párrafos precedentes, deberá aplicarse el mayor.

## **II. COMERCIO ELECTRONICO Y TRIBUTACION**

El comercio electrónico plantea un nuevo paradigma en el contexto internacional en el que numerosos elementos que participan del proceso de comercio tradicional se ven reemplazados por transacciones electrónicas de difícil rastreo, localización e identificación.

El comercio electrónico tiende a borrar los límites nacionales y el origen y destino del ingreso. Consecuentemente, con frecuencia surgen temáticas que analizan cómo los ingresos que surgen de las transacciones internacionales deberían ser tratados y considerados por las normas actuales.

Jeffrey Owens<sup>12</sup> subraya atinadamente que las autoridades deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad del Gobierno para recaudar los ingresos públicos vía tributación, empero también sostiene que los principios de tributación que dirigen a los gobiernos en relación con el comercio tradicional deberían adecuarse para su aplicación al cibercomercio, donde deben prevalecer los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad, imparcialidad y flexibilidad.

El Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) reconoce que el comercio electrónico formula cuestiones relevantes para las autoridades fiscales.

No obstante ello, ha expresado que los siguientes principios deberían aplicarse a la tributación del comercio electrónico:

a) Neutralidad: La tributación debe perseguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio electrónico y las convencionales.

Este principio rechaza la imposición de gravámenes nuevos o adicionales sobre las transacciones electrónicas y simplemente requiere que el sistema fiscal trate al ingreso derivado de éstas en forma equitativa y con independencia al medio de comercialización.

b) Eficiencia: El costo de las obligaciones fiscales para el contribuyente, así como los costos administrativos para las autoridades tributarias, deberían ser minimizados tanto como sea posible.

c) Seguridad y Simplicidad: Las normas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender con el fin de que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias fiscales antes de realizar una transacción; esto incluye la información de cuándo, cómo y dónde hay que contabilizar el impuesto.

d) Eficiencia e Imparcialidad: La tributación debería producir la recaudación justa en el momento oportuno. Las posibilidades de evasiones y elusiones de impuestos deberían ser minimizadas y correspondería proporcionar medidas para contrarrestarlas.

---

<sup>12</sup> CIAT "Conferencia Técnica". Porto, Portugal, 9/99: versión preliminar.

e) Flexibilidad: Los regímenes fiscales deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar que están al día con respecto de los desarrollos tecnológicos y comerciales.

En octubre de 1998, los Miembros de la OCDE ratificaron el proceso de creación de Grupos de Asesoría Técnica (GATs) para avanzar con el trabajo coordinado a nivel internacional sobre tributación y comercio electrónico. Los GATs se establecieron en enero de 1999 y se abocaron al tratamiento de los siguientes temas: tecnología, acceso a datos profesionales, impuestos al consumo, utilidades de los negocios y caracterización de la renta.

Por otra parte, cabe destacar que existen diversas posturas respecto de cuál debería ser el tratamiento a dispensar a las operaciones efectuadas por medios electrónicos, comúnmente denominadas "cibercomercio".

La primera de ellas considera que no resulta posible diseñar ningún marco jurídico estable para tratar de regularlo, entendiendo que sólo la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en él darían el resultado normativo apropiado.

Asimismo sostienen que los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones totalmente diferentes de las que rigen en el cibercomercio, resultan poco adecuados y cualquier intento de ajustarlos a las nuevas formas de operar electrónicamente, no haría sino perturbar su desarrollo y generar ineficiencias y costes de todo tipo.

Esta postura tiende a favorecer el aumento del desfase tecnológico entre los países creadores de los instrumentos tecnológicos y mercantiles que dominan el comercio electrónico (países prestadores), supuesto de los Estados Unidos, frente al resto del mundo (países receptores), pudiendo ser negativa para los intereses argentinos. No es una postura realista porque casos de moratoria o autorregulación conducen inexorablemente a un pago tributario nulo o muy reducido y a una competencia fiscal a la baja, produciendo una pérdida de ingresos difícilmente asumible por cualquier Nación. Es por ello, seguramente, que la moratoria para la fiscalidad del comercio electrónico establecida entre los distintos Estados de los Estados Unidos se haya limitado a tres años y no alcance a los impuestos federales.

Cabe destacar, asimismo, que la ausencia de impuestos sobre el comercio electrónico supone colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional y a cualquier otra base tributaria, en particular, a las rentas del trabajo, que no tenga las características propias del comercio electrónico (movilidad y capacidad de deslocalización), además de plantear problemas con relación a los principios tributarios de neutralidad y equidad.

Una segunda corriente de opinión minimiza la novedad del comercio electrónico, por entender que éste ya existe desde muchos años atrás (la tarjeta de crédito es, por ejemplo, un medio electrónico de compra), suponiendo, simplemente, el desarrollo adaptado a las nuevas realidades tecnológicas de las ventas a distancia y afirmando que los actos existentes acerca de este comercio revelan su escasa incidencia real.

Dicho planteamiento resulta poco aceptable dado que algunos factores como el propio crecimiento exponencial de este comercio, la velocidad de los medios de telecomunicación modernos, la multiplicación de los canales de ventas o servicios entre vendedores/compradores y usuarios, la aparición de un mercado de productos que dejan de manifestarse en bienes físicos para desmaterializarse y su expansión a una relación directa productores-consumidores finales colocan al comercio electrónico en una postura diferenciada respecto de las ventas a distancia.

Una tercera tesis sostiene que existe una nueva realidad y que es preciso desechar la posibilidad de ajustar simplemente los esquemas de tributación hoy vigentes. Por el contrario, se hace necesario diseñar un sistema tributario propio y vinculado a esta realidad.

Entre estos planteamientos se encuentra, entre otros, el de un "bit tax" (impuesto sobre el impulso electrónico-informático), es decir, gravar las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas, por cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea.

Estas ideas, no resultan aceptables porque si bien, teóricamente, el "bit tax" es brillante, novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario (v.g. la gestión y recaudación del impuesto).

El Dr. Vicente O. Díaz<sup>13</sup> ha expresado atinadamente que en todo impuesto la concausa del mismo es la capacidad contributiva y mediante el "bit tax", tal concausa sería gravemente erosionada pues se gravaría con la misma magnitud, si coincidiera el número de bits transmitidos, por ejemplo, la carta amorosa de un novio fervoroso, con un contrato electrónico de significativa valoración electrónica.

Puede afirmarse que el "bit tax" se ha proyectado con la finalidad de asegurar al Estado de residencia de los compradores cierta recaudación a un tipo tributario específico, tal vez muy reducido pero aplicado a cantidades considerables de bits.

### **III. PROBLEMAS GENERALES QUE EL COMERCIO ELECTRONICO SUPONE PARA LA FISCALIDAD**

El desarrollo del cibercomercio genera un reto para la fiscalidad de la imposición directa y para la gestión de las Administraciones Tributarias. Estos retos pueden resumirse en:

#### **a) La identificación del sujeto involucrado en la transacción**

Pueden existir dificultades para localizar al sujeto -persona física o jurídica-, que obtiene la renta derivada del comercio electrónico, dado que puede camuflarse bajo sistemas de seguridad complejos (como por ejemplo, encriptado), o porque puede no coincidir el nombre informático que genera el servicio o permite obtener el producto, con la identidad de la persona que lo maneja. Un mismo ordenador o un "web site" puede ser servido, creado o utilizado por sujetos y entidades diferentes, dificultándose enormemente su control y ubicación, especialmente, porque el sistema de nombres de dominio de Internet (DNS) no coincide con la identificación fiscal.

#### **b) El control de la renta o transacción**

La posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado y las dificultades para identificar a sus usuarios complican el control tributario. La desaparición de los intermediarios tradicionales en las transacciones comerciales (que suelen actuar como retenedores o personas que proporcionan información relevante con fines fiscales) constituye uno de los problemas más graves de control tributario que plantea el comercio electrónico.

#### **c) La determinación de la jurisdicción fiscal competente**

---

<sup>13</sup> Vicente O. Díaz, "Hacia una categorización del cibercomercio en sus aspectos tributarios". Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, mes de Mayo de 2000, pág. 31.

Los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican pues la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico, no sólo es difícil de determinar, sino que puede alterarse con rapidez, agravándose el típico problema de doble imposición o de la ausencia de imposición que pretenden resolver todos los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio existentes.

#### d) La calificación de las rentas

La desmaterialización de la entrega de determinados bienes que, con anterioridad, disponían de una realidad física indudable, por ejemplo, discos o libros y que, ahora, se transmiten directamente de pantalla a pantalla de ordenador, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravamen.

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

#### e) Otros problemas para la fiscalidad internacional

Casi todos los problemas que se derivan del comercio electrónico se originan en operaciones "cross border", es decir, operaciones extrafrontera donde el concepto de "fuente" en la legislación local está basado, generalmente, en la localización física.

Ello exige desde ya que los supuestos de "cibercomercio" estén prontos a reexaminar los conceptos de fuente dentro de la legislación local y, sobre todo, determinar conceptos de "fuente" específicamente desde el domicilio de la transacción conducida en forma electrónica<sup>14</sup>.

En el terreno de la fiscalidad internacional sobre la renta también se ponen en duda conceptos clásicos como el de establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entra en crisis.

Gutman<sup>15</sup> señala que el concepto de establecimiento permanente es el criterio principal para decidir si un país tiene jurisdicción bajo el derecho internacional tributario a gravar operaciones de una empresa no residente en el país, donde este concepto junto con el principio de "arm's length" sobresale como uno de los dos principios más importantes en los tratados para evitar los efectos no deseados de la doble imposición.

Pero el concepto de "sede de dirección efectiva"<sup>16</sup> como test del establecimiento permanente, sufre pronunciadas alteraciones porque Internet permite que dicha "sede" se sitúe simultáneamente en distintos lugares del planeta, lo cual hace manipulable la localización efectiva del hecho imponible a países de baja tributación en oposición al país fuente del negocio.

---

<sup>14</sup> J. Owens, "The tax man common to Cyberspace". Tax Notes International, 1833, 2-6-1977.

<sup>15</sup> "El concepto del establecimiento permanente; su relación con el comercio electrónico". Tesina de investigación de postgrado, Facultad de Bolonia, Italia.

<sup>16</sup> Francisco Alfredo García Prats, "El establecimiento Permanente", Tecnos, España, 1996.

No es tan claro y definido que un server o una página web constituyan por sí un establecimiento permanente.

Sin perjuicio de ello, cierta parte de la doctrina especializada publicita que el mejor método para cambiar la extensión del concepto de fuente tributaria sobre los beneficios del comercio electrónico internacional, es adoptar un concepto de "establecimiento permanente virtual", mediante una redefinición de la fuente del "establecimiento".

#### f) Precios de Transferencia

La concepción del precio de transferencia para determinar el cobro por alguna jurisdicción fiscal de las operaciones y de las rentas entre entidades transnacionales que de ellas se derivan deben reconsiderarse.

Por un lado, el valor añadido de las operaciones se aleja de la transmisión o entrega de productos físicos o mercancías al ser cada vez más importante el valor añadido de los servicios; por otra parte, la determinación del método para conocer cuánto se ha producido de beneficio y dónde y si el valor de lo transmitido es diferente del precio de mercado entre partes independientes, se complica enormemente, por lo que los métodos tradicionales reconocidos por la OCDE en su informe denominado "Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" para atribuir rentas, en caso de existir precios de transferencia o para aproximar este tipo de precios a la modalidad "arm's length", pueden no ser apropiados.

Este problema adquiere mayor dimensión cuando se trata de negocios internacionales donde el objeto de la transacción es el "software" y el medio empleado es la vía telemática, dada la dificultad de encontrar precios comparables de terceros sujetos independientes.

## **IV. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL**

### **IV.1. CONCEPTO**

Se basan en acuerdos entre dos Estados, mediante los cuales se delimita la soberanía fiscal de cada uno, gravando en el Estado de la fuente determinadas rentas y en el Estado de residencia otras. Por lo general, ciertos beneficios (intereses, dividendos, regalías) se gravan por parte del país destinatario de la inversión mediante la aplicación de unos tipos o tasas de retención fijados con un techo máximo, y se otorga al país de residencia la imputación de crédito fiscal por dicho impuesto pagado en el exterior, o bien, se concede la exención de las rentas obtenidas.

### **IV.2. TRIBUTACION DE LOS DISTINTOS TIPOS DE RENTAS**

<sup>17</sup>

Los convenios, en general, contemplan dos principios básicos para evitar la doble imposición

- a) El principio de gravar la renta en el Estado en el cual se origina o tiene su fuente, con renuncia por parte del otro Estado contratante a gravarla.
- b) El principio de otorgar el derecho exclusivo de imposición al Estado de residencia del perceptor.

---

<sup>17</sup> Para un mayor análisis de los convenios para evitar la doble imposición internacional se recomienda la lectura del libro "El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales", Editorial La Ley, Marzo/2000.

Estos dos criterios se combinan en atención a la naturaleza de la renta y a la distribución de la potestad tributaria al Estado que le corresponda. De esta forma, los convenios definen y clasifican los distintos tipos de rentas, de la siguiente manera:

a) aquellas que pueden gravarse en forma ilimitada en el estado de la fuente: rentas de naturaleza inmobiliaria y las procedentes del desarrollo de actividades a través de establecimientos permanentes.

b) aquellas que son sometidas a tributación compartida en los dos estados (con la aplicación de un tipo máximo en el país de la fuente): dividendos, intereses y regalías.

c) aquellas que deberán tributar únicamente en el estado de residencia: las rentas no incluidas en los dos puntos anteriores, especialmente las provenientes del tráfico internacional de bienes (llevado a cabo sin establecimiento permanente en el estado del adquirente), y ciertos servicios de asesoramiento técnico.

#### **IV.2.1. La atribución de los beneficios empresarios y los cánones en el Modelo de Convenio de la OCDE**

##### **IV.2.1.1. Beneficios Empresariales**

El artículo 7° del Modelo Convenio sobre la renta y el patrimonio de la OCDE establece que:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo".

Según el Modelo de la OCDE -artículo 7º- un Estado no puede gravar los beneficios empresariales de una persona física o jurídica no residente a no ser que aquéllos se obtengan a través de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso sus beneficios pueden someterse a imposición en ese otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

El establecimiento permanente es el único punto de conexión para que un Estado pueda gravar las rentas de una empresa no residente.

Las rentas que poseen un tratamiento separado en los convenios, como ser intereses, cánones o dividendos, sólo pueden ser incluídas como beneficios del establecimiento permanente a los efectos del artículo bajo análisis en la medida en que los derechos desde donde dichos rendimientos provienen estén vinculados al establecimiento permanente y formen parte de su activo.

Los incrementos patrimoniales en la enajenación de activos de un establecimiento permanente se someten a imposición en el Estado donde dichos bienes estén situados.

#### **IV.2.1.2. Cánones**

El artículo 12 del Modelo Convenio de la OCDE dispone expresamente que:

"1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.

2. El término "cánones" en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio".

En el Modelo de Convenio de la OCDE -artículo 12- los cánones sólo pueden ser objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, es decir, se establece como criterio general la exención en el Estado de la fuente pagadora de los cánones. En virtud de ello, el Estado de residencia del beneficiario efectivo gravaría los cánones con arreglo a su legislación interna y sin sufrir restricción alguna como consecuencia de lo dispuesto en los convenios.

En virtud de la cláusula de beneficiario efectivo, se exige que el pago (es decir, la puesta de fondos a disposición del acreedor) se haga a éste y no a cualquier otra persona interpuesta.

No obstante ello, existen numerosos convenios que establecen un sistema de tributación compartida, reconociendo al Estado de la fuente un derecho de gravamen limitado, al igual que se articula en el Modelo para dividendos e intereses. El Modelo de Naciones Unidas sí reconoce expresamente al Estado de la fuente este derecho de tributación limitada sobre los cánones.

Al igual que lo expresado para los dividendos e intereses, se aplica la prelación del artículo 7º, relativo a los beneficios empresariales, cuando el beneficiario de los cánones ejerza en el otro Estado una actividad comercial o industrial a través de un establecimiento permanente. Esta aplicación preferente resulta extensiva también a los cánones percibidos por un profesional independiente (artículo 14). Por ello, los cánones percibidos por una empresa, aún cuando se deriven de su propia actividad empresarial, se sujetan a las disposiciones del artículo 12.

Las rentas derivadas de la transmisión de derechos o patentes se consideran ganancias de capital sujetas a las prescripciones del artículo 13. Sin embargo se debe tener en cuenta la distinción entre lo que se debe considerar cánones por el uso de un equipo y los rendimientos por la venta de los mismos, según estén o no afectados a un establecimiento permanente o a una base fija, de acuerdo con el criterio general de atracción de rentas de estos últimos.

El Modelo de Convenio de EE.UU. quiebra el criterio general de delimitación del concepto de cánones al considerar el precio obtenido por la venta de estos derechos como ganancias de capital, extendiendo el término también a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes o de derechos generadores de cánones siempre que aquellas ganancias se calculen en función de la productividad o el uso de los mismos.

Así, suponiendo el caso de la venta de un derecho de propiedad industrial cuya contraprestación se fija en función de los rendimientos de su explotación, éstos últimos tendrían el tratamiento propio de los cánones y no el de incremento patrimonial.

El artículo bajo análisis persigue que sus disposiciones sean aplicables a la porción de los cánones que corresponda al precio que se hubiera pactado entre empresas independientes en un mercado de libre competencia.

El término "relaciones especiales" es aplicable a los casos en los que una persona física o jurídica controla, directa o indirectamente, al deudor, o bien es controlada por él o depende de un grupo que mantiene intereses comunes con dicho deudor. Se incluyen las relaciones de parentesco, y en general las de cualquier otra comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que origine el pago de los cánones.

#### **IV.2.2. El comercio electrónico y la caracterización de las rentas en el modelo de convenio de la OCDE**



En el caso particular del comercio electrónico directo, 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.

El Seminario B, realizado durante el 52º 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 "royalties". 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 OCDE.

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 directamente 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.

Como ya fuera mencionado, tal circunstancia se ve agravada cuando rige un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional 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.

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.

Debe 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.

A modo de ejemplo, considero 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 adquiriera 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.

A nuestro criterio, 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). Considero 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.

#### **IV.2.2.1. Consideraciones vertidas por la OCDE**

Ante los problemas de interpretación suscitados por el artículo 12 del Modelo de Convenio, los que se ampliaron con la irrupción del software, la OCDE en 1992 publicó un Informe denominado "Model Tax Convention: Four Related Studies". En él se expresaba que el ámbito objetivo de la definición de cánones que contiene el artículo 12 del Modelo Convenio abarcaba también a los programas informáticos o software, proponiendo un tratamiento distinto en función del tipo de transmisión de que se trate.

Posteriormente, en una Conferencia realizada en Ottawa<sup>18</sup> en 1998 presentó un documento en que sustentaba la distinción de las rentas obtenidas de operaciones relativas a información digitalizada, entre las que proceden de la cesión de derechos de propiedad, de las rentas por prestaciones de servicios y cánones.

El impacto de las nuevas tecnologías también 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<sup>19</sup>. Las propuestas formuladas no suponían ningún cambio sustancial con respecto al contenido vigente, siendo las matizaciones introducidas más relevantes las siguientes:

- 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.
- 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.
- Tampoco son relevantes las restricciones que se introduzcan al derecho de uso del software por parte del transmitente.
- 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.
- 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.

Recientemente, 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

---

<sup>18</sup> OCDE, Committee on Fiscal Affairs "Electronic commerce, a discussion paper on taxation issues, discussion paper, 1998.

<sup>19</sup> OCDE, "Revision of the Commentary on article 12 concerning Software payments", París, septiembre de 1998.

durante las reuniones celebradas en los meses de Septiembre de 1999 y Febrero de 2000<sup>20</sup>, 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 Convenio.

#### **IV.2.2.2. Análisis de las categorías de las transacciones formuladas por la OCDE**

Se diferencian (26) veintiseis categorías de transacciones típicas de comercio electrónico, obrando una descripción precisa de las mismas en el documento mencionado precedentemente. En relación a cada una de ellas, los miembros del (TAG) de OCDE han manifestado su opinión respecto de la calificación que correspondería asignarse.

A) Procesamiento de pedido electrónico de productos tangibles: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de productos tangibles y hace el pedido directamente al proveedor comercial en forma electrónica. No hay un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo. El producto es entregado físicamente al cliente por medio de una empresa de transporte de carga.

Se ha entendido que las rentas derivadas de tales transacciones, sólo pueden quedar alcanzadas por las disposiciones del artículo 7° -beneficios empresariales- del Modelo de Convenio dado que no involucran el uso de derechos de reproducción.

B) Pedido electrónico de productos digitalizados: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónica directamente de un proveedor comercial. No hay un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco rígido del cliente o en otro medio no temporario.

Respecto de estas transacciones, no existe entre los miembros del Grupo de Trabajo de la OCDE unanimidad de criterio. La mayoría de ellos considera que se les aplican las normas contenidas en el artículo 7° del Modelo de Convenio dado que los pagos por dichos conceptos no reúnen el carácter de regalías. Asimismo, estiman que el tratamiento a dispensar a estas operaciones no difiere del que merece el procesamiento del pedido electrónico de productos tangibles, al que refiere la primera categoría de transacciones. A ello agregan que las operaciones no permiten al cliente utilizar los derechos de autor que involucran los productos y que el método de entrega, es decir, la copia del producto en el disco rígido del cliente es meramente accidental de la operación, no resultando relevante a efectos de su clasificación.

Por su parte, una minoría considera que los pagos realizados por este concepto reúnen el carácter de regalía, siéndoles por ende de aplicación las disposiciones del artículo 12 del Modelo de Convenio. Consideran que desde que el cliente descarga en su disco rígido u otro medio no temporario una copia del producto, el pago se realiza a efectos de adquirir el derecho al uso o para su reproducción, revistiendo en consecuencia el carácter de regalía. En ese sentido, entienden que en estas transacciones no existe otra propiedad o servicio más que el derecho del cliente al uso o para el uso del derecho de autor, no siendo la copia una parte accidental de la operatoria ya que constituye el todo de la misma.

C) Pedido electrónico y descarga de productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido a un proveedor comercial en forma electrónica directamente. No hay un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco rígido del cliente u otro medio no

---

<sup>20</sup>Este documento puede consultarse en la página web: <http://www.ocde.org/daf/fa/treaties/tcecommpy.htm>.

temporario. El cliente adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente al producto digital.

Existe unanimidad en cuanto a que los pagos derivados de estas transacciones constituyen regalías, ya que se efectúan en contraprestación por el uso o por el derecho de uso del derecho de autor de productos digitales. Bajo ese entendimiento, consideran que les resultan de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 12 del Modelo de Convenio.

D) Actualizaciones y agregados: El proveedor del software u otro producto digital acuerda proveer al cliente actualizaciones y agregados de los productos digitales. No hay acuerdo alguno de producir actualizaciones o agregados específicamente para un cliente determinado.

Existe consenso entre los miembros del grupo de asesoramiento técnico, en cuanto a que estas transacciones deben ser tratadas de igual manera a aquellas a que refieren las categorías 1 y 2 detalladas precedentemente, en tanto las actualizaciones y agregados sean entregadas en un medio tangible o electrónicamente, respectivamente.

E) Software de duración limitada y otras licencias sobre información digital: Los clientes reciben el derecho de uso de programas de computación u otros productos digitales por un período de tiempo que es menor que la vida útil del producto. El producto se descarga electrónicamente o se lo entrega en un medio tangible, tal como un CD. Todas las copias del producto digital se borran o su uso se torna imposible luego de la terminación de la licencia.

Los miembros del grupo de asesoramiento técnico consideran que en estos casos debe diferenciarse cuando el producto es entregado en un medio tangible o descargado electrónicamente.

Con relación al primer caso, entienden unánimemente que dicha transacción debe ser tratada de igual manera que las comprendidas en el punto A precedente, por lo que el pago al proveedor comercial por la duración limitada del producto digital se encontraría sujeto a las disposiciones contenidas en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

Respecto del segundo caso, la mayoría considera que los pagos por estas prestaciones encuadrarían bajo las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio, mientras que una minoría entiende que dichos pagos estarían sujetos a las normas contenidas en el artículo 12 del aludido Modelo de Convenio.

F) Programa de computación u otro producto digital de uso único: Los clientes reciben los derechos de uso de programas de computación u otros productos digitales por una sola vez. El producto quizás pueda transferirse a su computador o usarse vía remota (ej. uso de un programa de computación almacenado en un servidor remoto). Los clientes no reciben los derechos para efectuar copias del producto digitalizado salvo cuando ello resulte necesario para la utilización del producto digital.

Algunos miembros ven a estas transacciones como contratos por servicios. Ellos distinguen estas operatorias de aquellas descritas en los puntos B y E precedentes sobre la base que en las transacciones analizadas la propiedad no es transferida por un período de tiempo lo suficientemente largo como para constituir una venta o un alquiler.

No obstante ello, una minoría, disiente con el temperamento expuesto, remarcando que resultaría relevante distinguir entre los casos en los que el producto es descargado en un disco rígido u otro medio no temporario de aquellos en que no ocurre tal situación (por ejemplo, cuando el producto es usado de manera remota o copiado sólo en la memoria RAM

del computador), sólo estos últimos originarían la caracterización de los pagos como regalías.

G) Hosting de una aplicación - Licencia separada: El usuario posee una licencia perpetua para el uso de un programa de computación. El usuario celebra un contrato con la entidad de hosting por el cual la misma carga la copia del programa en los servidores de su propiedad y operados por el host (servidor anfitrión). El host proporciona apoyo técnico para la protección ante fallas o caídas del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación en forma remota. La aplicación es ejecutada en la computadora del cliente después de haber sido descargada en la memoria RAM o de manera remota en el servidor del host. Este tipo de convenio podría aplicarse, por ejemplo, en la gestión financiera, control de inventario, gestión recursos humanos u otra aplicación de gestión de recursos de una empresa.

Se ha estimado que estas transacciones generan beneficios empresariales sujetos a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

H) Hosting de una aplicación - Contrato enlatado: Por una tarifa fija, el usuario celebra un contrato con un proveedor, quien es titular de los derechos de autor, a través del cual éste permite el acceso a una o más aplicaciones de computación, alberga dichas aplicaciones en un servidor su propiedad y operado por el host, y proporciona apoyo técnico respecto del programa y el equipo de computación. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación de manera remota. La aplicación es ejecutada en el computador del cliente después de ser descargada en la memoria RAM o en el servidor del host en forma remota. El contrato es renovable anualmente por una tarifa adicional.

Se consideró que no resulta necesario separar los pagos derivados de estas transacciones de aquellos que podrían constituir beneficios empresariales comprendidos en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

I) Proveedor de servicios de aplicación (Application Service Provider): El proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de computación para iniciar en el negocio de suministro de servicios de aplicación (Application Service Provider). El proveedor pone a disposición del cliente el acceso a una aplicación de computación que reside en servidores de su propiedad y operados por él. El programa automatiza una determinada función administrativa del negocio para el cliente. Por ejemplo, el programa podría automatizar la tercerización, pedido, pago y entrega de bienes y servicios utilizados en el negocio del cliente, tal como útiles de oficina o viajes. El proveedor no proporciona los bienes y servicios, solamente proporciona al cliente los medios para automatizar y dirigir la interacción con terceros proveedores de estos bienes y servicios. El cliente no tiene derecho a copiar de software y solo utiliza el software en el servidor del proveedor; tampoco tiene la posesión o el control de copias del software.

Con relación a estas operaciones, se remiten a las consideraciones efectuadas en el punto I) precedente.

J) Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación (Application Service provider): Como en el ejemplo anterior, pero el proveedor de servicios de aplicación paga al proveedor de la aplicación de programa de computación una tarifa que es un porcentaje de los ingresos cobrados a los clientes. El contrato es por el término de un (1) año.

A estas operaciones se les asigna el mismo tratamiento que merecen las transacciones comprendidas en la Categoría 2 comentada.

K) Hosting de sitios web: El proveedor ofrece espacio en su servidor para albergar sitios web. El proveedor no obtiene derecho de autor alguno derivado del desarrollo realizado por el programador del contenido del sitio web. El titular del material con derecho de autor en el sitio podrá manipular el mismo en forma remota incluyendo la modificación de su contenido. El proveedor es recompensado mediante una tarifa sobre la base del paso del tiempo.

Se considera que esta clase de transacciones genera beneficios empresariales alcanzados por las disposiciones contenidas en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

L) Almacenamiento de datos: El cliente almacena datos de computación en servidores de propiedad del proveedor y operados por éste. El cliente puede acceder, cargar, recuperar y manejar datos en forma remota. En esta operación ningún programa de computación es entregado bajo licencia al cliente. Un ejemplo de esto sería un minorista que almacena sus registros de inventario en el equipo del proveedor y las personas de la oficina de pedidos del cliente tienen acceso remoto a esta información para permitirles determinar si los pedidos se hicieron sobre la base de las existencias actuales.

Se infiere que estas operaciones generaran beneficios empresariales sujetos a las disposiciones el artículo 7° del Modelo de Convenio.

LL) Obtención de datos: El proveedor realiza una base de información que se encuentra a disposición de los clientes para consulta e investigación. El valor principal para los clientes es la posibilidad para investigar y extraer un dato específico de entre una vasta colección de datos disponibles.

Varios miembros del TAG consideran que los pagos derivados de esta clase de transacciones se encontrarían sujetos a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio. Algunos de esos miembros asimilan estas contrataciones a los contratos de servicios. Otros entienden que, en estas transacciones, el cliente paga a efectos de obtener el dato por el que él consultará. Estos últimos asimilan estas transacciones a aquellas descritas en el punto B precedente.

Asimismo, algunos miembros consideran que esas transacciones podrían involucrar esencialmente la provisión de servicios de naturaleza técnica.

M) Entrega de datos exclusivos o de alto valor: Como en el caso anterior el proveedor hace una base de información que está a disposición de los clientes. Sin embargo, en este caso la información posee un gran valor para el cliente. El proveedor agrega un valor importante en términos de contenido pero el producto resultante no está preparado para un cliente específico y no se impone a los clientes la obligación de mantener el contenido en forma confidencial. Como ejemplo de estos productos podríamos incluir informes especializados de una industria específica o inversión. Tales informes son enviados electrónicamente a los abonados o están disponibles para la compra o descarga desde un catálogo o índice virtual.

La mayoría de los miembros entiende que los pagos derivados de esta clase de transacciones estarían sujetos a las disposiciones contenidas en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

N) Publicidad: Los anunciantes pagan para que sus avisos se difundan a los usuarios de un sitio web dado. Los llamados "banner" son pequeñas imágenes incorporadas a la página web que, cuando el usuario las pulsa o cliquea despliega la página web del anunciante. Las tarifas de publicidad se especifican más comúnmente en términos de costo por cada mil "impresiones" (número de veces que le aparece el aviso al usuario), aunque las tarifas también se pueden basar en el número de "pulsaciones" (número de veces que el usuario pulsa sobre el aviso).

Se considera que los pagos originados en esta clase de transacciones constituirían beneficios empresariales alcanzados por las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

Ñ) Acceso electrónico a asesoramiento profesional (por ej.: consultoría): Un consultor, abogado, doctor u otro proveedor de servicios profesionales asesora a clientes a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto.

Se estima que los pagos originados en estas transacciones podrían constituir beneficios empresariales sujetos a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

O) Entrega de información: El proveedor entrega datos a los abonados periódicamente y en forma electrónica, en función con sus preferencias personales. El valor principal para los clientes es la conveniencia de recibir información ampliamente disponible en un formato realizado a medida de sus necesidades específicas.

Los miembros del TAG están de acuerdo en que esta clase de transacciones está sujeta a las mismas disposiciones que aquellas descripta en el punto LL precedente. La mayoría de ellos entiende que los pagos originados en estas transacciones constituyen beneficios empresariales sujetos a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

P) Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa: El proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web que presenta contenido digital incluyendo información, música, vídeo, juegos y actividades, desarrollada o no y de propiedad o no del proveedor. Los abonados pagan una tarifa periódica fija para acceder al sitio. El valor principal del sitio para los abonados es interactuar con el sitio mientras se esté en línea en contraposición a obtener un producto o servicio desde el sitio.

Se consideró que la tarifa de suscripción pagada podría constituir un pago por servicios.

Q) Portales de compras en línea: Un operador de sitios web alberga catálogos electrónicos de múltiples comerciantes en sus servers. Los usuarios del sitio web pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar sus pedidos en línea. El operador de sitio web no tiene relación contractual con los compradores. Este se limita a transmitir los pedidos a los comerciantes que son responsables de aceptar y cumplimentar las órdenes de compra. Los comerciantes pagan al operador de sitios web una comisión igual a un porcentaje de los pedidos hechos a través del sitio.

El grupo de asesoramiento técnico entiende que los pagos son ingresos por publicidad o servicios similares, constituyendo beneficios empresariales sujetos a las disposiciones contenidas en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

R) Subastas en línea: El prestador exhibe muchos artículos para ser comprados mediante subastas. El usuario compra los artículos al dueño de los mismos directamente en lugar de hacerlo a la empresa que opera el sitio. El vendedor remunera al prestador con un porcentaje del precio de venta o una tarifa fija.

Se considera que estos pagos son ingresos similares a aquellos obtenidos por una casa de subastas o remates, constituyendo beneficios empresariales sujetos a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

S) Programas de derivación de ventas: Un prestador en línea paga una comisión de ventas a un operador de un sitio web que deriva contactos de ventas al prestador. El operador del

sitio web listará uno o más productos del prestador en su sitio web. Si un usuario cliquea uno de estos productos obtendrá una página web del sitio del prestador desde la cual el producto podrá ser comprado. Cuando se utiliza el enlace con la página web del operador, el prestador puede identificar la fuente del contacto de venta y pagará al operador un porcentaje en concepto de comisión si el usuario compra el producto.

Los miembros del TAG entienden que estos pagos constituyen beneficios empresariales sujetos a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

T) Operaciones de adquisición de contenido: Un operador de sitio web paga a diferentes prestadores de contenidos por noticias, información u otro tipo de material en línea, con el propósito de atraer usuarios al sitio. Alternativamente, el operador del sitio web podría contratar a un prestador de contenidos para que genere nuevo material para el sitio web específicamente.

El grupo de asesoramiento considera que las dos alternativas descritas precedentemente deben ser diferenciadas. Cuando el operador del sitio web paga a un proveedor de contenido por el derecho de copiar los derechos de reproducción del material, el pago encuadraría en la definición de regalías, ello bajo el entendimiento de que la copia del contenido constituye un derecho cubierto por derechos de reproducción del propietario de éste. Sin embargo, cuando el operador paga por la creación de un nuevo contenido y, como resultado de acuerdos contractuales relevantes, se constituye en el propietario de los derechos de autor de la creación, el pago no es una regalía sino un beneficio empresarial sujeto a las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

U) Transmisión de audio y/o video en tiempo real por la red: El usuario accede a una base de datos de contenido de material de audio y/o video protegido por derechos de autor. El transmisor recibe ingresos por suscripción o ingresos por publicidad.

El grupo está de acuerdo en que la suscripción o tarifas por publicidad que pueden ser recibidas en estas transacciones constituirían beneficios empresariales bajo el artículo 7° del Modelo de Convenio.

V) Mantenimiento de programa de computación: Los contratos de mantenimiento de programas de computación generalmente agrupan actualizaciones de programas y apoyo técnico. Se cobra una única tarifa anual que incluye la actualización y el apoyo técnico. En la mayoría de los casos, el objeto principal del contrato es la actualización del programa de computación.

Se considera que los principios que se aplican a los contratos mixtos resultan de aplicación a estas transacciones.

W) Atención al cliente a través de redes de computación: El proveedor brinda al cliente apoyo técnico en línea, incluyendo instrucciones de instalación e información sobre desperfectos o fallas. Este apoyo puede tomar la forma de documentación técnica virtual, una base de datos que contiene los problemas y comunicaciones (por ejemplo, por correo electrónico) con sujetos técnicos.

Los miembros del TAG consideran que los pagos realizados por estas transacciones caerían en las disposiciones del artículo 7° del Modelo de Convenio.

X) Información técnica: Se le proporciona al cliente información técnica no divulgada relacionada con un producto o proceso (por ej., descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de elaboración).



Se entendió que los pagos derivados de esta categoría de transacciones constituyen regalías por lo que se encuentran alcanzados por las disposiciones del artículo 12 del Modelo de Convenio.

A nuestro criterio, los pagos realizados por las prestaciones descritas en los puntos A) a U) precedentes, sólo merecerían el tratamiento previsto en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

Respecto de las prestaciones descritas en los puntos V), W) y X) antes citados, entendemos que los pagos realizados por tales conceptos se encontrarían sujetos a las disposiciones contenidas en el artículo 12 del Modelo de Convenio.

## **V. CONCLUSIONES**

De las consideraciones vertidas en el presente trabajo, observamos que la aparición del comercio electrónico ha generado nuevos problemas a las administraciones tributarias en cuanto a la recaudación y fiscalización de los tributos. No obstante ello, podemos afirmar que los esquemas tributarios actualmente vigentes son válidos para la caracterización de las rentas y su asignación a cada jurisdicción involucrada.

Lo señalado en último término no es óbice para intentar una posible adecuación de la definición de establecimiento permanente presente en los convenios para evitar la doble imposición internacional, con el objeto de estudiar si corresponde o no incluir dentro de tal concepto a la página web o al server del vendedor. Para esto, se deberá determinar si a través de ellos éste realiza, en las transacciones electrónicas, una actividad económica en el país de residencia del comprador.

## **VI. BIBLIOGRAFÍA**

- Arespacochaga, Joaquín de, "Planificación fiscal internacional. Convenios de doble imposición". Editorial Marcial Pons, Segunda Edición, Madrid, 1998.
- Asorey, Rubén O., "Un Desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El Comercio", Periódico Económico Tributario, Año VII, N° 167, Octubre 1998.
- Bliajer, S.; Goldemberg, C.; Gutierrez, C. y Valcarcel, N., "Asesoramiento técnico recibido desde el exterior. Ley de transferencia de tecnología. Transferencia de tecnología al exterior: Fuente". Revista Doctrina Tributaria. Tomo I. Editorial Errepar. Tomo I.
- Borraccia, S. M., Toronto, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, p. 130, Kluwer Law International, 1997
- Bourtourault, P., Francia, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, p. 137, Kluwer Law International, 1997
- Cabanellas De Las Cuevas, Guillermo, "Contratos de licencia y de transferencia de tecnología en el derecho privado". Editorial Heliasta S.R.L., 2º edición, Buenos Aires, 1994.
- Campagnale, N. P.; Catinot, S. G. y Parrondo, A. J., "El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales", Ed. La Ley, Marzo de 2000.
- Clinton, W. J. y Gore, A. Jr., "A Framework For Global Electronic Commerce", <http://www.iitf.gov/eleccomm/ecommm.htm>.

- Corabi, Giampaolo, "Evasión Fiscal internacional y evolución de las tecnologías: el desafío del comercio electrónico y las contradicciones del derecho tributario internacional". Impuesto, Tomo LVII-B, pág. 36.
- Doernberg, R. L., and Hinnekens, L., "Electronic Commerce and International Taxation", 1997, Draft Report, p.100.
- "Electronic Commerce: Challenges to Tax Authorities and Taxpayers", Reunión organizada en el marco de la OCDE, Turku, Finlandia, 1997.
- Fariña, Juan M., "Contratos Comerciales Modernos. Modalidades de contratación empresaria". 2º edición actualizada. 1997.
- Germain, Pablo C. y Ballone, Mariano C., "Tributación en el Comercio Electrónico". La Ley. 21/6/2000.
- Gotlib, Gabriel, "Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la importación de 'software'. Venta vs. Licencia". Revista Doctrina Tributaria, tomo XVI, N° 184. Editorial ERREPAR. Buenos Aires, Julio de 1995.
- Hance, O., "Leyes y Negocios en Internet", McGraw Hill, 1996.
- Hornes, E. M. y Owns, J., "Tax and the Web; New Technology, Old problems", 50 Bulletin of International Fiscal Documentation, IV 12, 1996.
- Lainoff, Steven R. y Vaish, Ramesh C., "La imposición sobre la renta proveniente del suministro de tecnología". Ponencia General. Congreso N° 51 de la Asociación Fiscal Internacional, Nueva Delhi, India, 1997. Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LXXXII.
- "Las Nuevas Tendencias en el Comercio: El Comercio Electrónico", Comercio Exterior Argentino, Centro de Economía Internacional, 1997.
- "La Tributación en un contexto de Globalización Económica", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Departamento de Comercio de Estados Unidos.
- Lima Marques, Claudia, "Transferencia de tecnología. Capítulo VIII del libro Mercosur. Perspectivas en el derecho privado". Editorial Universidad, Buenos Aires, 1998.
- Nuñez, A. S., "Políticas Impositivas para el Comercio Electrónico", Periódico Económico Tributario, Año VII, N° 167, Octubre de 1998.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio. Comité de Asuntos Fiscales. Traducción al español realizada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1995.
- Organización Mundial de Propiedad Intelectual. Glosario del Derecho de Autor y Derechos Conexos. Ginebra, Suiza, 1980.
- Organización Mundial de Propiedad Intelectual. La propiedad intelectual. Página de Internet <http://www.wipo.org>.

- Powers, J. P., "International Tax Issues in Cyberspace. Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, p.136, Kluwer Law International, 1997.
- Reig, Enrique, "Impuesto a las Ganancias". Ediciones Macchi, Novena Edición, Buenos Aires, Abril de 1998.
- Stancanelli, N., "Comercio Electrónico", Centro de Economía Internacional, 1997.
- Treasury Paper, "Electronic Commerce is the ability to perform transactions involving the exchange of goods or service between two or more parties using electronic tools and techniques".
- Vogel, K., "Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992", Bulletin, December 1997, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Vogel, K. y Prokisch, R., "Interpretation of double taxation conventions" - I.F.A. - Florence Congress - 1993, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LXXVIII. Kluwer, The Netherlands.