



TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS OBTENIDOS DESDE PORTALES DE INTERNET O GOOGLE ADSENSE

Es común encontrarnos con portales de internet que son financiados por medios de retribuciones obtenidas gracias a eventos que se desarrollan en sus espacios digitales siendo, con seguridad de no equivocarme, GOOGLE ADSENSE el método de financiamiento más conocido para la mayoría de web-masters o dueños de sitios web que obtienen ingresos gracias a estos canales comerciales. Ahora bien, obtenido el ingreso surgen las siguientes preguntas (siempre orientada a empresarios de la web residentes en Argentina)

¿Cómo puedo cobrar las divisas que GOOGLE ADSENSE me paga?

¿Estas divisas pueden ser depositadas en el exterior y mantenidas en dicha cuenta, sin ingresarlas al mercado de cambios local argentino?

¿Cómo tributa este ingreso, que impuestos paga?

¿Se puede constituir una sociedad en el exterior que justifique, ante hacienda y ante la entidad bancaria receptora de los fondos, el origen de los mismos?

Estas son algunas de las preguntas que comúnmente se hace todo empresario de la web que obtiene ingresos por el medio retributivo antes mencionado o medios similares. Si bien en este paper de trabajo se brindarán respuestas a las situaciones planteadas es importante destacar que, con el marco conceptual desarrollado se podrá analizar y resolver situaciones que resulten análogas o similares debiendo colocar especial cuidado en aquellas situaciones que, por modificar alguna cuestión que desde el punto de vista tributario pueda cambiar radicalmente el encuadre tributario.

I.- PLANTEO DEL CASO

En nuestro caso de estudio se nos presenta un Residente Argentino Persona Física, en adelante WEBMASTER, que posee diferentes sitios web y blogs informativo con alta capacidad de tráfico diario en visitas. A los fines de obtener ingresos adicionales de su emprendimiento realiza un contrato con GOOGLE ADSENSE de manera tal que permite la exposición de publicidades por este sistema en todos sus sitios digitales de manera tal que, ante eventos positivos generados desde su sitio web (comúnmente denominados clicks) GOOGLE.COM reconoce una retribución a pagar a nuestro WEBMASTER.

La nota distintiva de esta situación económica para nuestro contribuyente es que GOOGLE.COM abona la mencionada retribución en divisas (siendo estas por lo general dólares estadounidenses) y lo hace en la cuenta requerida por el WEBMASTER. De esta manera la cuenta en la que se depositan las divisas retributivas del servicio prestado puede estar ubicada en Argentina o en el Exterior dado que dependerá de lo que declare el WEBMASTER como cuenta destino de los fondos (independientemente de las normas legales argentinas, siempre debemos contemplar esta hipótesis).

Téngase presente que he utilizado la expresión “retributivas del servicio prestado” para referirme al motivo por el cual GOOGLE.COM se compromete y abona las retribuciones objeto de estudio. El servicio prestado por el WEBMASTER es el hecho de permitir, en sus sitios web, que GOOGLE.COM realice la publicación de los contenidos de GOOGLE ADSENSE.

Ahora bien, deberemos tener en cuenta la segunda cuestión de este planteo y es que, para que el negocio tenga éxito, el sitio web debe estar actualizado en contenidos, debe ser llevada a cabo una actividad de promoción en diferentes buscadores de internet, se debe mantener actualizado en tecnologías de la información para asegurar una navegación



fluida y compatible con los diferentes BROWSERS en el mercado, entre otras tareas relacionadas con el mantenimiento de un negocio en internet. Todas estas tareas son desarrolladas desde las oficinas del WEBMASTER (en nuestro caso de estudio) ubicadas en territorio Argentino.

Conforme esta descripción podemos concluir entonces que:

- 1.- El trabajo del WEBMASTER se desarrolla en Argentina
- 2.- Las retribuciones recibidas son producto de su trabajo en Argentina
- 3.- Las retribuciones recibidas son originadas en la exportación de un producto virtual que es la capacidad de tráfico de su sitio web, generada por el trabajo desarrollado diariamente en territorio nacional.

Antes de pasar al siguiente punto es justo destacar que podríamos discutir sobre la fuente de la renta para el caso de tratar hipótesis de trabajo de servidores web ubicados en Argentina o ubicados en el Exterior. Asimismo podremos encontrarnos con otras hipótesis de trabajo en las cuales si bien existe un sitio web que el contenido se genere de manera automática (suponiendo una respuesta a datos de una base de datos los cuales son obtenidos desde otros puntos en el exterior) y no existe tarea alguna a desarrollar desde suelo argentino sobre el sitio web o sobre el servidor web. No será este el caso de estudio debiendo las respuestas ser aplicadas solo a las premisas del caso descripto.

II.- ENCUADRE IMPOSITIVO

Tal como se adelantara en el punto anterior, los ingresos derivados de la publicidad en Addsense en realidad son consecuencia de una actividad desarrollada en suelo argentino que si bien puede estar soportada en portales alojados en el exterior y generada por usuarios de cualquier parte del mundo, no es posible evitar la realidad económica de una actividad desarrollada en nuestro suelo.

En este marco deberemos atender a la Ley 20.628 (Ley de Impuesto a las Ganancias) por cuanto determina que el contribuyente se encontrará alcanzado por el mencionado impuesto (o bien podrá ser sustituido por regímenes alternativos de tributación) tanto sea por las rentas obtenidas en el territorio argentino (producto del trabajo en argentina) o rentas obtenidas en el exterior (producto del trabajo realizado en el exterior).

Lo expuesto hasta aquí se visualiza en el Art. 1 de la Ley 20.628:

“...Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.”

Por lo dicho será entonces necesario reconocer la fuente de la ganancia, es decir, si se corresponde con una ganancia generada en suelo argentino o bien generada en el exterior. Para ello debemos estar a lo dispuesto por el Art. 5 de la mencionada norma:

“Art. 5º - En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad,



domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Como se podrá advertir entonces, siendo que desarrolla una actividad en suelo argentino, la ganancia será de FUENTE ARGENTINA (derivando esta cuestión en importantes consecuencias en el plano CAMBIARIO). No debe confundir el hecho de que las ganancias sean pagadas por un sujeto del exterior o bien sean depositadas en una cuenta del exterior. Siempre es ganancia de fuente argentina.

Al momento de analizar este punto y tal como se advirtió en el punto I.- INTRODUCCIÓN podríamos advertir una “disquisición” doctrinaria para el caso de que los ingresos sean obtenidos por un servidor ubicado en un país determinado, que conforme una plataforma virtual que no requiera asistencia humana para su funcionamiento, siendo este un producto cerrado y enlatado, pero que requiera instalaciones para su correcta operación como ser: a.- espacio físico, b.- refrigeración, c.- mantenimiento periódico a nivel soft y hard brindado localmente, etc.

En este caso podría sostenerse que las rentas son de fuente extranjera puesto que el contribuyente posee un establecimiento permanente en el exterior. Sin embargo no es este el caso analizado en este paper.

II.- ENCUADRE CAMBIARIO

Como se ha dicho en punto anterior, al ser las rentas de fuente argentina por provenir de actividades realizadas en nuestro territorio la operación realizada será entonces una operación de exportación de servicios los cuales, conforme el marco regulatorio actual dado por la COMUNICACIÓN A5264 del B.C.R.A. quien realice la actividad bajo estudio quedará obligado a atender a las normas cambiarias del BCRA que requieren la LIQUIDACIÓN OBLIGATORIA de las divisas obtenidas por contrataciones con NO RESIDENTES ARGENTINOS ante dicha institución.

El correcto tratamiento cambiario de estas operaciones mantiene importancia superlativa en todo lo que sea negocios a nivel internacional para lo cual deberemos “mover nuestro eje de estudio o marco conceptual” desde los conceptos aplicables a normas tributarias (conceptos como residencias, concepto de servicio, concepto de exportación de servicios, etc) hacia el marco conceptual aplicable para las normas emitidas desde el BCRA.

Este último marco conceptual se encuentra hoy definido por la A5264 BCRA antes mencionada siendo de importancia los siguientes elementos de estudio.

COMUNICACIÓN A5264 del B.C.R.A.

Servicios

De acuerdo a las definiciones de las cuentas internacionales, los servicios son el resultado de una actividad productiva que cambia las condiciones de las unidades que los consumen, o facilitan el intercambio de productos o activos financieros.

En el comercio internacional, la prestación de un servicio está vinculada a un acuerdo previo entre una persona o empresa que presta el servicio y es residente de una economía y un consumidor o grupo de consumidores de ese servicio, que son residentes de otra economía, independientemente de la economía en la cual se preste ese servicio

Se verá que la mencionada normativa define su concepto de “servicios”. Este concepto no tiene, forzosamente, que coincidir con los conceptos aplicables a los código de fondo o normas tributarias puesto que su marco conceptual es otro (en este caso serán *las definiciones de cuentas internacional*)



COMUNICACIÓN A5264 del B.C.R.A.

Transferencias corrientes

Existe una transferencia entre dos economías cuando un residente de una economía provee bienes, servicios, activos financieros u otros activos no producidos a un residente de otra economía, sin recibir a cambio una contraprestación con valor económico.

Las transferencias corrientes son definidas luego de definir a las transferencias de capital. En lo que interesa a nuestro objeto de estudio la transferencia motivada en la prestación de un servicio será una transferencia corriente.

Definidos estos dos elementos deberemos atender a las normas relativas al ingreso al BCRA de las divisas obtenidas por la prestación de servicios; continuamos entonces con el siguiente elemento contenido en la comunicación bajo estudio.

COMUNICACIÓN A5264 del B.C.R.A.

Normas sobre ingresos

Los ingresos percibidos en moneda extranjera por residentes por la exportación de servicios y por cobros de siniestros por coberturas contratadas a no residentes de acuerdo a la normativa legal, que no correspondan al comercio internacional de bienes, que se rigen por las normas aplicables a cobros de exportaciones y pagos de importaciones, deben ser ingresados por el mercado local de cambios en un plazo no mayor a los 15 (quince) días hábiles a partir de la fecha de su percepción en el exterior o en el país, o de su acreditación en cuentas del exterior.

El presente párrafo reglamenta las obligaciones de liquidar las divisas recibidas, ante el BCRA, cuando estas sean motivo de una exportación de servicios estableciendo para ello un plazo de 15 días del cobro de las mencionadas retribuciones.

Será además importante destacar, a los efectos de la hipótesis bajo estudio, que incluso en el caso del depósito de las retribuciones en cuentas del exterior se deberá presentar a liquidación ante el BCRA las divisas recibidas.

Por los servicios prestados a no residentes cobrados en divisas, el ingreso debe corresponder al 100% del monto de divisas efectivamente percibido, neto de retenciones o descuentos efectuados en el exterior por el cliente y/o por sistemas internacionales de compensaciones de operaciones efectuadas en diversos países, por los cuales se liquida y se pone a disposición de la empresa residente, sólo el neto de lo compensado en el período. Estos sistemas internacionales deben ser habituales internacionalmente en la liquidación de los conceptos compensados.

En el caso de servicios cobrados en el país a no residentes, el ingreso deberá corresponder al 100% del monto que se perciba en moneda extranjera.

En estos últimos párrafos se reglamenta la situación en que las divisas cobradas obedezcan no ya a una exportación de servicios sino a servicios prestados en Argentina a NO RESIDENTES.

Conforme lo expuesto se aprecia entonces que el encuadre cambiario en Argentina es sumamente restrictivo porque, ya sea que interpretemos que se trata de una operación de exportación de servicios o bien que se trata de una operación de servicios prestados a un NO RESIDENTE, se estará obligado a liquidar las divisas recibidas ante la entidad monetaria nacional.



Por lo expuesto, el hecho de recibir las retribuciones en el exterior en cuentas bancarias u otro medio similar no limitará la obligación de dar cumplimiento a la norma mencionada.

IV.- EMPRESAS EN EL EXTERIOR DE RESIDENTES ARGENTINOS PARA CONDUCCIÓN DE NEGOCIOS WEB

Como es natural todo WEBMASTER que plantea y somete a consulta profesional a su negocio se encuentra con las respuestas arriba brindadas. Ante las mismas es natural sentirse “abrumado” por el peso de las obligaciones impuestas por organismos fiscales, las autoridades monetarias o bien requerimientos desde entidades bancarias. Es en este momento cuando es fácil sentirse “tentado” a buscar “otra forma de hacer el negocio”; a “hacer lo que todos están haciendo” o creer que “nadie hace todo esto”.

La realidad es que si bien existen muchas formas de organizar un negocio a nivel nacional, existen muchas mas a nivel internacional. Muchas veces los contribuyentes organizan sus negocios replicando “recetas” transmitidas “de boca en boca” o bien desde diferentes sitios web que promueven solo la estructura visible de un esquema de negocios nunca dispuesto a publicación. Todo esto lleva a que, si el negocio y su estructura no es analizado detenidamente, el contribuyente se encuentre mal encuadrado y se vea inmerso en diferentes incumplimientos normativos.

Por lo dicho, al margen de recomendar fuertemente NO UTILIZAR METODOS O ESTRUCTURAS promovidas por portales, por amigos o conocidos SIN ANTES ESTUDIAR EL NEGOCIO DETENIDAMENTE, he decidido incorporar al presente paper este punto IV.- en el cual desarrollaré los elementos necesarios para que no se cometa el error de pretender sortear las normas argentinas con esquemas altamente promocionados pero no sometidos a reflexión.

El objetivo deberá ser siempre en NO INCURRIR en evasión o incumplimiento de normas tributarias, cambiarias o de otro carácter.

Tal como se expresó en la introducción del punto, ante la obligación de liquidar las divisas obtenidas como retribución por los servicios prestados en su sitio web el WEBMASTER se puede encontrar tentado a constituir una sociedad en el exterior, generalmente haciéndolo en un país que no someta al impuesto a las ganancias por las rentas obtenidas en el exterior, para declarar a esta sociedad como titular de las rentas ante hacienda y entidades bancarias de dicho país al solo efecto de justificar el cobro y depósito de divisas en cuentas bancarias del exterior. Construido este esquema es común la creencia de que, el Fisco Nacional Argentino (AFIP), al no tener conocimiento del monto depositado en cuenta bancaria del exterior, nada se debe ingresar al BCRA. Veamos aquí el error en este razonamiento

PRINCIPIO DE REALIDAD ECONÓMICA: La ley 11.683 llama a la realidad económica de los actos de manera tal que, para tratar tributariamente las rentas obtenidas por los contribuyentes se estará a la relación económica establecida independientemente de las formas jurídicas adoptadas:

ARTICULO 2º — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Conforme lo dicho, si un contribuyente realiza actividades económicas en Argentina (según descripción punto I.-) y, a los efectos de poder cobrar sus rentas en extraña jurisdicción (supongamos Uruguay) constituye una sociedad y declara los



ingresos en dicho país ante el banco receptor de las dividas, todo esto es, conforme la norma argentina, una PANTALLA y, con ello, se debe “bajar” el velo jurídico que lo envuelve retornando a la relación principal:

contribuyente argentino que realiza trabajos de exportación de servicios.

Ahora bien, deberá distinguirse la situación antes comentada (en la cual se constituye una sociedad para operar solo en papeles pero todo el trabajo es realizado desde Argentina) de aquella situación en la que se constituye una sociedad en el exterior y se habilitan las instalaciones productivas y administrativas necesarias para que el trabajo sea desarrollado en el exterior. No es este último caso el objeto de estudio.

TRATAMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO DE SOCIEDADES EN EL EXTERIOR: Se debe tener en cuenta que las utilidades de sociedades en el exterior son tratadas, en cuanto al impuesto a las ganancias, de diferente manera según sea el tipo de sujeto constituido en extraña jurisdicción; ejemplo: Si trabajamos con una Sociedad Accionaria la renta se incorpora SOLO CUANDO SE RECIBEN DIVIDENDOS, si trabajamos con otro tipo societario (como ser una SRL) la renta se incorpora en el ejercicio fiscal en que cierre el ejercicio contable la sociedad del exterior con lo cual, en este caso, la tributación es inmediata.

V.- RESUMEN

Vimos hasta aquí los fundamentos por el cual resultará altamente recomendable someter a estudio toda organización de negocios a nivel internacional antes de implementarlos y comenzar a cursar rentas y riqueza por estructuras jurídicas no analizadas detenidamente.

En una época en que los negocios son cada vez mas virtuales, en que la generación de valor agregado por medios informático se ha instalado como una industria con la particularidad de que los modelos de negocios y las herramientas utilizadas cambian con tanta rapidez que es imposible que el entorno normativo se adapte a homologa velocidad es necesario prestar mayor atención, detectar aquellos “vacíos” o espacios normativos que presentan dudas y analizar constantemente tendencias a nivel internacional en cuanto a interpretación de aquellos conceptos que hacen al intercambio de bienes y servicios pero, puntualmente, a todo lo que hace a la transferencia de riqueza originada por novedosas herramientas digitales.

Analizado correctamente el negocio es posible dar cumplimiento a todas las normas aplicables al mismo y, asimismo, asegurar el mantenimiento del valor de la renta que fluye por el mismo.

Dr. Sergio Carbone

Contador Publico (UBA)

www.sergiocarbone.com.ar

carbonesergio@gmail.com

Tel: 4362-9602

Cel: 15-6660-9889

MIS BLOGS:



DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)

<http://fideicomisoconstructivo.blogspot.com.ar/>

<http://asesoramientoimpositivoprofesional.blogspot.com.ar/>