



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

ACTAS

Jornadas Anuales

“Investigaciones en la Facultad”

de Ciencias Económicas y

Estadística



UNR

Di Paolo, Horacio
Serra, Juan Carlos

Instituto de investigación Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

LA GRAVABILIDAD DE LAS OPERACIONES DIGITALES EN LOS TRIBUTOS QUE RECAEN SOBRE LOS CONSUMOS

Resumen

En el presente trabajo efectuamos un breve repaso de los desafíos que, desde el punto de vista tributario, ocasionan las operaciones llevadas adelante por los distintos sujetos en el marco de la "economía digital".

Las principales características de estas operaciones son la virtualidad, la instantaneidad, la simpleza y la inmediatez con que se materializan las operaciones económicas.

Así las cosas, se aborda la problemática desde el punto de vista de los impuestos indirectos. En particular se analiza el impacto en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigente en las jurisdicciones provinciales

Por último, efectuamos un análisis de la distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando el contribuyente resulte alcanzado por las disposiciones del Convenio Multilateral.

Palabras claves

Economía digital – Impuestos – Impuesto al valor agregado – Impuesto sobre los ingresos brutos – Convenio Multilateral

1. Introducción. La "Economía Digital"

De la misma forma que en la economía tradicional, en la denominada "economía digital" se producen, comercializan, distribuyen y consumen bienes, servicios e información. Sus principales características son la virtualidad, la instantaneidad, la simpleza y la inmediatez con que se materializan las operaciones económicas. Su funcionamiento está basado en internet y el uso de tecnologías digitales.

La OCDE ha señalado que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)¹.

La digitalización ofrece a las empresas la posibilidad de desarrollar su actividad económica sin necesidad de estar localizada físicamente en un lugar concreto, situación ésta que genera numerosos problemas de fiscalidad.

Diseñar herramientas jurídicas para el tratamiento adecuado de la fiscalidad de las operaciones de la economía digital reviste vital importancia por dos motivos: a) evitar situaciones de doble imposición o múltiple imposición; b) regular aquellos casos donde se verifique la existencia de lagunas jurídicas, por tratarse de hechos imposables que no cuentan con una normativa debidamente apropiada para su correcto encuadre.

¹ OCDE. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos - fiscales de la Economía Digital - Acción 1.

2. Breve repaso de las recomendaciones de los Organismos Internacionales en materia de operaciones digitales

Este avance de la "economía digital" trajo aparejado que numerosas empresas operen prestando servicios digitales. Así las cosas, conforme estudios de organismos internacionales, reviste suma importancia tener presente el concepto de "presencia virtual significativa". Con esta terminología se pretende definir el alcance de empresas cuyas actividades digitales están totalmente desmaterializadas.

En tal sentido, el Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios² a los efectos de determinar la existencia de una actividad digital totalmente desmaterializada se fijan los siguientes criterios:

- a) La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes o servicios digitales.
- b) No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.
- c) Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.
- d) Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.
- e) Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía exportadora.
- f) Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.
- g) El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.
- h) El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

Cuando hablamos de comercio electrónico aparecen términos como B2B o B2C. Para comprender los distintos tipos de comercio electrónicos resulta necesario conocer los actores del proceso. Por una parte, tenemos a la empresa (*Business*), representada con la letra "B". Este actor indica que la operación comercial involucra al sector empresarial y los autónomos. La letra "C" corresponde al cliente final (*Consumer o Customer*), lo que supone que el producto o servicio está originado o pensado para el consumidor final. Menos habitual, nos encontramos los comercios orientados al Gobierno (*Government*) designada con la letra "G", que suponen una relación con los gobiernos o administraciones públicas. Otras dos letras que se encuentran con menos frecuencia son la "I" y la "E". La primera corresponde a Inversores (*Investors*) y su uso corresponde a modelos de negocio orientados a sus propios inversores. La segunda, por su parte, se refiere a Empleados (*Employee*) o y es de imaginar que en este tipo de comercio se involucre a los trabajadores de la propia empresa o compañía.

² OCDE. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos - fiscales de la Economía Digital - Acción 1.

En función de los participantes que intervienen en una transacción, el comercio electrónico (*e-commerce*), se puede clasificar de la siguiente manera:

- a) B2B (*business to business*): Se trata del comercio entre empresas, donde unas y otras se potencian mutuamente a través de la prestación de servicios.
- b) B2C (*business to consumer*): Se da cuando una empresa vende un producto o servicio a un cliente, ya sea de su propia fabricación o no.
- c) C2C (*consumer to consumer*): Estamos frente a situaciones de compra, venta o alquiler de productos entre particulares.
- d) B2G (*business to government*): Ocurre cuando un gobierno municipal, provincial o nacional permite que los ciudadanos realicen sus trámites en línea a través de un portal.
- e) B2I (*business-to-investors*): Se trata de una relación comercial que busca ofrecer servicios a los inversores. Es decir que estamos hablando de relación empresa-inversor. La compañía, en este caso, se dedica a localizar, analizar y unificar el formato de proyectos para presentarlos a los inversores.
- f) C2B (*consumer to business*): En este caso un sujeto (que opera como cliente) ofrece algún producto a empresas y estas pagan por ese bien o servicio.
- g) B2E (*business to employee*): En este caso se establece una relación entre la compañía y sus empleados. Las empresas, a través de sus portales, ofrecen productos o servicios a sus empleados en condiciones especiales. Generalmente se trata de ofertas.

Con relación a los tributos que gravan la manifestación de capacidad contributiva "consumo", existe consenso que el diseño de la norma tributaria debe respetar el principio conocido como "tributación en el país de destino".

Vale la pena recordar que la legislación nacional en materia de Impuesto al Valor Agregado recepta este principio. Ello surge de la armónica interpretación de los artículos 8 y 43 de la ley del gravamen.

En cambio, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos la recepción de este principio por parte de las legislaciones locales es parcial³.

3. La reforma introducida en el IVA por la ley 27430 y los servicios digitales

3.1. La ampliación del aspecto objetivo del tributo. Breve repaso de las modificaciones

A través de la ley 27430⁴ el Congreso de la Nación procedió a gravar con el Impuesto al Valor Agregado las prestaciones de servicios digitales⁵. De esta forma se incorporó la prestación de estos servicios al aspecto objetivo del hecho imponible (artículo 1, inciso e), se definieron mediante una enunciación los mismos, incorporándolos al inciso m) del apartado 21 del inciso e) de la ley de Impuesto al Valor Agregado y finalmente se dispuso que el sujeto prestador de los mismos es el contribuyente de esta gabela (artículo 4, inciso i).

3.2. Los servicios digitales gravados a partir de la reforma

Señala el actual inciso e) del artículo 1° de la ley de Impuesto al Valor Agregado que se encuentran gravados por el tributo "Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados

³ Di Paolo, Horacio. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Análisis Teórico y Práctico. Editorial Errepar. Buenos Aires, 2021, pág. 19 y 20.

⁴ L. 27430. (BO: 29/12/2017)

⁵ L. 27430, artículos 87 a 90.

por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior”.

Continúa expresando esta norma que “Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo. No obstante, de tratarse de servicios digitales comprendidos en el inciso d), se presume —salvo prueba en contrario— que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos: 1) De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim; 2) De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

Respecto del inciso e), se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre: 1) La dirección IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim, conforme se especifica en el párrafo anterior; o 2) La dirección de facturación del cliente; o, 3) La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago”.

3.3. Enunciación taxativa de los servicios gravados

Los legisladores nacionales decidieron enunciar taxativamente los servicios que resultan alcanzador por el tributo. En tal sentido procedió a incorporar al inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997 y sus modificaciones, la siguiente enunciación de servicios digitales:

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

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

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

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

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

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

11. *La provisión de servicios de Internet.*

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

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

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

4. El Hecho Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a las prestaciones de servicios digitales

4.1. La pauta armonizadora de la Ley de Coparticipación

El aspecto objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos está constituido por el ejercicio de actividades por parte de un sujeto, a título oneroso y con ánimo de obtener un lucro.

Tales apreciaciones surgen de la pauta armonizadora detallada en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación 23548⁶. Al momento de su sanción, no existían operaciones materializadas por internet, motivo por el cual, dentro de estas normas no existen pautas armonizadoras relacionadas con esta temática.

Así las cosas, nos preguntamos si la posible gravabilidad de los servicios digitales enunciados en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado encuadra en la pauta armonizadora el hecho imponible descrita en la Ley de Coparticipación. Y es que en principio las empresas prestatarias de los servicios allí indicados no tienen presencia física en las jurisdicciones provinciales, lo que hace difícil de encuadrar su operatoria en el hecho imponible.

4.2. El Consenso Fiscal 2021 y la economía digital

El Consenso Fiscal 2021 ha intentado reformular la pauta armonizadora descrita en la Ley de Coparticipación, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así las cosas, en materia de compromisos asumidos por las provincias y la CABA, en el punto I, clausula Segunda expresa que las jurisdicciones se comprometen con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, las Provincias y la CABA se comprometen a: “Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al

⁶ L. 23548. (BO: 26/01/1988)

ejercicio habitual y a título oneroso,- lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales y en la CABA del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate. En la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, el nexo de carácter jurisdiccional para sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país estará presente cuando exista presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente. Se considerará como gravada la comercialización de bienes o servicios a través de medios o tecnología que permitan la realización de las transacciones en forma remota, cuando el domicilio del adquirente se ubique en territorio provincial o de la CABA. Igualmente se gravará el comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en jurisdicción provincial y la CABA incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.), y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares. La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, quedará alcanzada por el gravamen cuando se verifique que la prestación del servicio se desarrolla o utiliza económicamente en la jurisdicción, o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial y la CABA o, bien, cuando el prestador o locador contare con una presencia digital en la jurisdicción, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines”.

4.3. La legislación positiva de las jurisdicciones locales

Veamos a continuación entonces, qué soluciones legislativas se han introducido en los distintos códigos fiscales locales, con el firme objetivo de gravar algunos de estos servicios con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

4.3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires incorporó la gravabilidad de los servicios digitales al artículo 180 de su Código Fiscal. Lo hizo por medio de la sanción de la ley (CABA) 6279⁷. Señala el citado artículo que “En el supuesto del ejercicio de la actividad de prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país, se entiende que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando la prestación del servicio produce efectos económicos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o recae sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esta jurisdicción –con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin- o cuando el prestador contare con una presencia digital, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior, con alguno de los siguientes parámetros: a. Efectuar transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. b. Ser titular o registrar un nombre de dominio de Internet de nivel superior Argentina (.ar) de conformidad con las normas y reglamentaciones que dicte la Dirección Nacional del Registro de Dominios de Internet dependiente de la Secretaría Legal y Técnica de la Nación, o la que en un futuro la reemplace, y/o poseer una plataforma digital orientada,

⁷ L. (CABA) 6279. (BO: 23/12/2019)

total o parcialmente, al desarrollo de su actividad con sujetos ubicados o domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. c. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar entre ellos. d. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les facilite la entrega de bienes y/o las prestaciones de servicios subyacentes entre los sujetos que utilicen tales servicios. e. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética y que la misma se nutra de los datos recopilados acerca de los usuarios y/o las actividades desarrolladas y/o realizadas por estos últimos en esa interfaz digital multifacética. f. La puesta a disposición de una plataforma digital, cualquiera su medio, cuya actividad se despliegue mediante el acceso a la misma a través de direcciones de protocolo de internet o de cualquier otro método de geolocalización ubicados dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuando por la comercialización de servicios de suscripción 95 online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online, etc.) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos no residentes en el país y se verifique que tales actividades tengan efectos sobre sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego. A los fines de determinar la calidad de no residente en el país de los sujetos aludidos en el primer párrafo del presente artículo, serán de aplicación las disposiciones pertinentes de la Ley Nacional 20628 y sus normas modificatorias y complementarias o la que en el futuro la reemplace”.

El artículo 181 del referido ordenamiento detalla un concepto de servicios digitales en los siguientes términos: “Se entiende por servicios digitales aquellos desarrollados a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se prestan servicios equivalentes que, por su naturaleza, están básicamente automatizados, requieren una intervención humana mínima y precisan el uso de dispositivos para su descarga, visualización o utilización”.

La forma de determinación e ingreso del tributo fue establecida por la R. (AGIP) 312/2019.

4.3.2. Provincia de Buenos Aires

Por medio de la ley (Buenos Aires) 15079⁸, y con vigencia a partir del 01/01/2019, la Provincia de Buenos Aires procedió a gravar ciertos servicios digitales, incorporando el artículo 184 bis a su Código Fiscal. Señala esta norma que “Tratándose de servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país, se entenderá que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando el prestador contare con una presencia digital significativa, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior –o el proporcional del período en

⁸ L. 15079 (BO:11/12/2018)

curso, según lo que establezca la Autoridad de Aplicación—, con alguno de los siguientes parámetros: a) se obtenga un monto de ingresos brutos superior al importe que anualmente establezca cada Ley Impositiva, por la prestación de servicios digitales a sujetos domiciliados en la Provincia; y/o b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva; y/o c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva. Se considerarán servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.
7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos -incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota-, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital -aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento-, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de 156 noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos -incluso a través de prestaciones satelitales-, weblogs y estadísticas de sitios web.
8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
11. La provisión de servicios de Internet.
12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
13. La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.

14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas. A los fines de determinar la calidad de residente en el país de los sujetos aludidos en el primer párrafo del presente artículo serán de aplicación las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado 1997 y sus modificatorias".

Como podemos observar la enunciación de los servicios gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es similar a la efectuada por la ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.3.3. Provincia de Córdoba

La Provincia de Córdoba también procedió a gravar la prestación de servicios digitales con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Para ello la Legislatura provincial procedió a introducir modificaciones al artículo 201 del Código Tributario.

Señala la norma que "En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines. *Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial o cuando el prestador o locador contare con una presencia digital significativa en la Provincia de Córdoba, en los términos que a tales efectos determine la reglamentación. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, black jack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker online, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego.*

La Secretaría de Ingresos Públicos estableció que, a los fines de determinar la gravabilidad de la prestación de servicios digitales en el impuesto sobre los ingresos brutos, se considera que existe presencia digital significativa en la Provincia cuando para cada período fiscal se registren 50 o más locatarios, prestatarios o usuarios en el territorio provincial⁹.

4.3.4. Provincia de Mendoza

La Legislatura de la Provincia de Mendoza procedió a incorporar al hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la gravabilidad de algunas actividades fruto de la economía digital. Señala el segundo párrafo del artículo 163 del Código Fiscal que: "Asimismo se considera actividad gravadas:...El comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en la Provincia de Mendoza, incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en

⁹ R. (SIP Córdoba) 4/2019. (BO: 24/10/2019).



UNR

general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.)”

4.3.5. Provincia de Santa Fe

La Legislatura de la Provincia de Santa Fe también procedió a reformar el Código Fiscal e incorporar la gravabilidad de los servicios digitales. Entendemos que la gravabilidad está incorrectamente incorporada al inciso i) del artículo 177 del referido ordenamiento.

Indica el artículo 177 que “No tratándose de las situaciones contempladas en el último párrafo del artículo 175, los ingresos brutos generados por las actividades que se detallan, ya sea que se realicen en forma habitual o esporádica, se encuentran alcanzados por el impuesto: inciso i) La comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos) que se transmitan desde Internet a Televisión, Computadoras, dispositivos móviles, Consolas conectadas.

Así las cosas la gravabilidad de los servicios digitales opera únicamente para los sujetos que no se encuentren enunciados en el último párrafo del artículo 175 del Código Fiscal santafesino.

4.4. Algunas inquietudes sobre las normas locales

Como podemos observar la redacción de la normativa por medio de la cual las provincias tomaron la decisión de gravar la prestación de servicios digitales es muy dispar. La situación hace que el tributo se encuentre cada vez menos armonizado, apartándose de los objetivos propuestos en la Ley de Coparticipación. Una pregunta que debemos hacernos es si el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el tributo adecuado para gravar las operaciones fruto de la economía digital. Ello debido a que el diseño del tributo está basado en el concepto de “sustento territorial”, el cual como veremos seguidamente resulta sumamente difícil de aplicar a los ingresos provenientes de las operaciones de la economía digital. Así las cosas, el Impuesto al Valor Agregado parecería ser el tributo que grava la manifestación de capacidad contributiva consumo más adecuado para alcanzar a estas operaciones digitales.

Por último, cabe preguntarnos cuál será la mecánica de distribución de la base imponible del tributo, cuando los contribuyentes desarrollen actividades en más de una jurisdicción y resulten de aplicación las normas del Convenio Multilateral.

5. El Convenio Multilateral. El sustento territorial de las operaciones

Antes iniciar el estudio de la problemática que genera el comercio electrónico, debemos tener presente que a los efectos de que una jurisdicción participe de la distribución de la base imponible es necesario que se cumpla en ella el requisito del “sustento territorial”.

El sustento territorial está ligado al hecho de que las jurisdicciones locales (provincias y municipios) no pueden establecer gravámenes más allá de sus límites territoriales.

Este sustento territorial se materializa con un gasto en que incurra el contribuyente en la jurisdicción, independientemente de que el mismo resulte computable o no para la confección del coeficiente del régimen general. Como bien indica el artículo 3 del Convenio, “un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra”.



UNR

Así las cosas, sin la existencia de este gasto la jurisdicción local no se podrá relacionar al contribuyente con el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

6. Los ingresos fruto de las operaciones provenientes del comercio electrónico. Su atribución a una jurisdicción

6.1. A modo de introducción

Seguidamente veremos los intentos normativos llevados adelante por los Órganos de Aplicación del Convenio Multilateral con el objetivo de regular y pautar la atribución de los ingresos provenientes de las operaciones nacidas de la economía digital.

Resulta importante señalar que en el momento en que las jurisdicciones locales se pusieron de acuerdo en el texto Convenio Multilateral y se aprobó el mismo (18/08/1977) no existían operaciones de venta de bienes ni prestaciones de servicios instrumentadas por comercio electrónico.

Entonces revisando el texto del Convenio, podemos concluir, que las mismas deberían encuadrarse en el último párrafo del inciso b) del artículo 2. Esta norma regula las operaciones "entre ausentes" e indica que *"los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios"*¹⁰.

6.2. Antecedentes normativos del tratamiento de las operaciones por medios electrónicos

Visto la situación planteada, la Comisión Arbitral dictó la RG (CA) 82/2002¹¹ – hoy derogada–, a los efectos de interpretar la forma de atribución de los ingresos generados por las operaciones de comercio electrónico a una jurisdicción.

Esta disposición fue incorporada al texto unificado de resoluciones generales. Se encontraba detallada en el artículo 24 de la RG (CA) 22/2020¹². Indicaba esta norma que *"Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral del 18/08/1977. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2º del Convenio Multilateral del 18/08/1977, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella"*.

Como podemos observar la citada disposición receptó el principio general de atribución de ingresos conocido como "destino final" de los bienes¹³.

Hasta aquí la problemática reinante a la hora de confeccionar el coeficiente del régimen general era determinar cuál era del "domicilio del adquirente".

La RG (CA) 14/2017¹⁴ fue dictada con el objetivo de dilucidar esta situación. Los considerandos de la misma indican:

¹⁰ Indica el último párrafo del artículo 1º: *"Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)"*.

¹¹ RG (CA) 83/2002. (BO: 26/03/2002)

¹² RG (CA) 22/2020. (BO: 18/12/2020)

¹³ Ver: Di Paolo, Horacio. Algunas cuestiones conflictivas sobre los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Errepar PSF, 06/2019.

UNR

“Que el incremento de operaciones por medios electrónicos motivó el dictado de la RG (CA) 83/2002, a fin de interpretar que las transacciones así efectuadas se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral y, a los efectos de la distribución de los ingresos, se entiende que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, efectuó gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulan su pedido.

Que en relación a lo expuesto, resulta necesario establecer respecto al ‘domicilio del adquirente’ un esquema de atribución a partir del tipo de actividad desarrollada y las características de cada operación.

Que en las operaciones de venta de bienes, se dará prioridad a la jurisdicción del destino final del bien, considerando domicilio del adquirente aquel que surja de los criterios que a tal efecto se establecen.

Que respecto a la prestación de servicios, salvo que merezcan un tratamiento específico, corresponde aplicar el criterio general ampliamente sostenido por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, en el sentido de que cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuyan a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas, cumpliendo con las demás condiciones que se describen”.

En la parte resolutive, señala esta norma que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral y el artículo 1º de la RG (CA) 83/2002, según lo previsto en el inciso b) del artículo 2º del citado Convenio, se realizará siguiendo los siguientes criterios:

a) Venta de bienes

Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél. Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;
2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;
3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;
4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente. En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen.

b) Prestación de servicios

Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

¹⁴ RG (CA) 14/2017. (BO: 25/10/2017).

6.3. La problemática que generada por la RG (CA) 83/2002 frente al sustento territorial para las operaciones de comercio electrónico: ¿gasto real o gasto presunto?

Hemos señalado que para que una jurisdicción participe de la distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el contribuyente debe haber efectuado un gasto que le otorgue sustento territorial.

Entendemos que la RG (CA) 83/2002 vino a cambiar esta regla. Indicaba la misma que *"...se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella"*.

Como podemos observar la norma señalaba que se entenderá que el vendedor ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente. Entonces, cabía formularse la siguiente pregunta: ¿la norma presumía que el vendedor ha efectuado gastos? A simple vista la respuesta parecía afirmativa. De su redacción no podíamos colegir que el vendedor debía haber incurrido en gastos reales, sino que la RG (CA) 83/2002 presumía que los había efectuado.

Si recurriamos a los considerandos de la RG (CA) 14/2017, los mismos expresaban que en *"todos los casos, deberá verificarse la existencia del sustento territorial en los términos del Convenio Multilateral y/o sus normas generales interpretativas [RG (CA) 83/2002]"*, motivo por el cual podíamos señalar que el gasto debe ser real y no presunto. Los Órganos del Convenio no cuentan con facultades para entender que el sustento territorial refiere a "gastos presuntos".

Oportunamente señalamos que sostener la tesis de los "gastos presuntos" implicaría que un contribuyente atribuiría ingresos a una jurisdicción que no tendría que participar de la distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debido a la falta de cumplimiento del requisito de sustento territorial. Además, este hecho podría ocasionar que un sujeto deba darse de alta en todas las jurisdicciones y habilitaría a las mismas a practicar retenciones y percepciones a cuenta del tributo.

Otro tema que no resultaba del todo claro, era la situación descrita en la RG (CA) 83/2002 que nos expresaba cuándo debía aplicarse la distribución de los ingresos de las operaciones de comercio electrónico¹⁵. Repasemos lo que expresaba la norma: *"se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella"*.

De su lectura cabía preguntarse: ¿Cuándo se formula un pedido a través de medios electrónicos por internet?

Oportunamente señalamos que en nuestra opinión si un sujeto posee una página WEB propia y ofrece sus bienes con el conocido sistema de "carrito de compras", al concretar una operación por este mecanismo se estaría encuadrando la operación en la normativa, debido a que la citada operación comercial se formuló usando internet. Además, generalmente, en este tipo de operaciones se requiere que el pago se efectúe en forma electrónica al momento de efectuar la compra. Es decir que toda la operación fue formulada por internet: compra del bien y pago del mismo. En cambio, si un contribuyente tiene una página WEB donde se muestran todos los bienes que ofrece, pero los potenciales compradores no pueden formular sus pedidos por internet, las operaciones concretadas no deben encuadrarse en esta disposición.

¹⁵ Di Paolo, Horacio. El Convenio Multilateral y el comercio electrónico. Opinión Profesional, 08/2020. ISSN 1661-6461. N° 94, año 19.



UNR

Ello era así debido a que la misma podía ser formulada en forma telefónica, por mail y hasta en forma presencial¹⁶.

Otro tema que debíamos analizar, eran las operaciones concretadas por internet donde el vendedor ofrecía bienes por una página WEB que no es propia. Nos referíamos a la venta de bienes donde el vendedor utilizaba plataformas como "MercadoLibre", "alaMaula", etc. En este caso opinábamos que no resultaba de aplicación la RG (CA) 83/2002. Es evidente que esta norma fue concebida para la venta de bienes por internet mediante páginas propias del contribuyente. Ello debido a que entendemos que no existía la posibilidad de que la normativa presuma gastos del contribuyente, cuando no tiene página propia en la jurisdicción del adquirente de los bienes.

Todos estos análisis han quedado atrás luego del dictado de la RG (CA) 5/2021. Esta norma deroga la RG (CA) 83/2002 y considera remitida a la RG (CA) 5/2021 las referencias a esa resolución¹⁷.

6.4. Algunos casos tratados por los Órganos de Aplicación del Convenio Multilateral

Durante la vigencia de la RG (CA) 83/2002 fueron numerosos los casos concretos que se ventilaron ante los Órganos del Convenio Multilateral. No es el objetivo de este trabajo concentrarse en todos ellos. Entendemos que reviste importancia conocer las temáticas involucradas, en particular en dos de ellos.

El primero de ellos es el caso concreto Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy, donde la Comisión Arbitral tuvo la oportunidad de expedirse mediante la R. (CA) 55/2007¹⁸. Su particularidad es que la Comisión se atribuye facultades de interpretar el Convenio aunque a la fecha de su suscripción no se haya previsto en su texto las ventas por internet.

De la causa surge que la empresa señaló que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es eminentemente territorial. Ese aspecto espacial o territorial del hecho imponible está circunscrito por los límites provinciales, con la salvedad del Convenio Multilateral, en el cual juega el concepto de 'sustento territorial' como nexo mínimo indispensable para que una jurisdicción de las varias en que la actividad se desarrolle, pueda justificar la atribución de una parte de la base imponible y del impuesto consiguiente. Sostiene que en el caso, no hay sustento territorial en la medida que la empresa no posee ni representantes ni distribuidores ni comisionistas ni acompaña elementos que acrediten actividad en la jurisdicción, ni ninguna otra actividad que permita atribuirle potestad a la Provincia de Jujuy para apropiarse de la materia imponible. Toda la operatoria desarrollada con clientes domiciliados en dicha jurisdicción se ha concretado por vía telefónica y/o electrónica, ergo, no existen ni ingresos ni gastos susceptibles de conferir dicha potestad gravatoria.

El ente recaudador ha confirmado su pretensión, puntualizando que en el caso se verifican los extremos previstos en los artículos 1° y 2° de la RG (CA) 83/2002. El artículo 1° de la RG (CA) 83/2002, en que se basa la pretensión fiscal incurre en un exceso reglamentario que desnaturaliza el régimen legal del Convenio Multilateral en la medida en que establece una presunción absoluta de base imponible y de sustento territorial, consistente en atribuirle ficticiamente gastos al vendedor en la jurisdicción del domicilio del adquirente desde el momento en que éste le formulara su pedido por Internet. En el caso, no se trata precisamente de una situación de comercio electrónico propiamente dicha, sino de ficciones de base imponible y de sustento territorial local en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a raíz de comunicaciones con clientes por Internet que no necesariamente implicaron la concertación de las transacciones. No

¹⁶ Di Paolo, Horacio. El comercio electrónico frente al Convenio Multilateral. Errepar PIC, 12/2020.

¹⁷ RG (CA) 5/2021, artículo 6.

¹⁸ R. (CA) 55/2007, 20/11/2007.

existe en el Convenio Multilateral ninguna venia para que por vía interpretativa, la Comisión instituya semejante ficción de gastos computables para la jurisdicción del cliente, y mal puede verse incluida en dicha ficción cuando es a todas luces inconstitucional en función del principio de legalidad y de capacidad contributiva real, efectiva y actual como nexo legitimador del tributo. En tales condiciones, la Comisión Arbitral no puede exceder las directivas de la ley del Convenio Multilateral en cuanto ella prevé gravar con base en ingresos y gastos reales, efectivamente soportados, y no en meras ficciones carentes de base legal. La ley no tolera ficciones de gastos y mucho menos que no admitan prueba en contrario, tal como en los hechos los considera la DPR de la Provincia de Jujuy. Por ello es que la RG (CA) 83/2002 (arts. 1° y 2°) resulta incompatible con el Convenio Multilateral.

La Jurisdicción de Jujuy, en oportunidad de contestar el traslado, manifiesta lo siguiente:

- i) Que la Comisión Arbitral dictó la RG (CA) 83/2002 en razón de lo dispuesto por el artículo 24 inciso a) del Convenio Multilateral, no habiéndose extralimitado en sus funciones por cuanto no ha tratado ni resuelto algo que específicamente, la Constitución Nacional por el principio de legalidad, reserva exclusivamente a los Poderes Legislativos.
- ii) Que el error que comete el recurrente es el de entender que el Convenio Multilateral impone tributos. Por ende, hace extensiva su interpretación respecto de que las Resoluciones de la Comisión Arbitral actúan en igual sentido. El Convenio Multilateral atribuye bases imponibles entre las jurisdicciones, no impone tributos. Bajo ese análisis, el contribuyente no se puede sentir agraviado por cuanto su tributo está legislado de acuerdo a las normas constitucionales y la atribución de las bases imponibles se efectúa de acuerdo con las normas del Convenio Multilateral y las Resoluciones Generales Interpretativas. Las alícuotas que se aplican sobre las bases imponibles atribuidas, son las legisladas en cada una de las jurisdicciones, lo que en consecuencia resulta un crédito fiscal que debe extinguir el sujeto pasivo, siguiendo las normas que a tal fin, con la característica única, ha dictado de la propia Comisión Arbitral, siendo que la carga tributaria final y resultante para el contribuyente es única, y de esta forma se ha evitado la doble o múltiple imposición.

A su turno, la Comisión Arbitral señaló:

- i) Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que el recurrente cuestiona la legalidad del artículo 12 del Anexo a la RG (CA) 1/2007 –ex RG (CA) 83/2002– y enfoca su crítica sobre la interpretación que efectuara la Comisión Arbitral en lo referente al comercio electrónico, con lo cual implícitamente, considera que su actividad encuadra dentro de los parámetros que contiene la mencionada norma.
- ii) Que la actividad de la empresa se encuentra comprendida dentro de la interpretación que realiza la norma, que ha sido dictada por la Comisión Arbitral de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral.
- iii) Que se puede compartir o no las conclusiones que surgen de la interpretación efectuada, pero lo que no se puede es desconocerlas, y en el supuesto caso que se resolviera modificar o cambiar la misma, éstos cambios surtirán efecto hacia el futuro, nunca para hechos pasados, puesto que de lo contrario se atentaría contra la necesaria seguridad jurídica indispensable para una sana administración tributaria.
- iv) Que en la Resolución que se objeta, la Provincia de Jujuy no ha hecho más que aplicar una norma vigente de aplicación obligatoria.

Así las cosas la norma interpretativa dictada por la Comisión Arbitral fue cuestionada por el contribuyente, y es este Órgano quien confirma que tiene facultades para efectuar estas interpretaciones sobre el texto del Convenio.

El contribuyente apeló la resolución ante la Comisión Plenaria, quien se expidió dictando la R. (CP) 15/2008¹⁹. El citado Órgano expresó:

- i) Que tal como lo expresara la Comisión Arbitral, dicha interpretación ha sido dictada de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inciso a) del artículo 24 del Convenio Multilateral, y como se ha dicho, es de aplicación obligatoria.
- ii) Que se entiende que la resolución tiene los fundamentos necesarios puesto que se apoya en el hecho concreto de que en la operatoria descripta por la propia firma en su presentación se hace referencia a que las operaciones realizadas con clientes domiciliados en la Provincia de Jujuy se han concretado por vía telefónica y/o electrónica, por lo cual reconoce tácitamente que las mismas encuadran en los supuestos previstos en la norma que la firma cuestiona. Que la situación de hecho planteada –que no hay sustento territorial en la jurisdicción de Jujuy– encuentra respuesta específica en el artículo 2º de la RG (CA) 83/2002, cuando expresa: *‘que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella’*.

De esta forma, la Comisión Plenaria entendió que la Comisión Arbitral cuenta con facultades para interpretar esta situación de encuadre de las operaciones por medios electrónicos, a pesar que cuando se firmó el texto del Convenio las mismas no existían.

Otro de los casos que queremos traer a colación, vinculado a operaciones electrónicas, es la resolución del caso concreto MercadoLibre SRL c/ Provincia de Santa Fe, que mereció el dictado de la R. (CA) 12/2020²⁰. El tema en debate entre el Fisco y la empresa fue la asignación de los ingresos originados en el rubro publicidad vía la plataforma WEB de MercadoLibre SRL. Mientras que la Administración Tributaria de local sostuvo que los ingresos deben asignarse al lugar (jurisdicción) donde lo usuarios ven las publicidades, la empresa entendió que debía asignarlos al domicilio de las empresas contratantes del servicio de publicidad. Así las cosas, veamos a continuación las posturas de cada una de las partes, conforme surge de la resolución del caso concreto.

MercadoLibre SRL señaló:

- i) Que el criterio fiscal carece de sustento normativo, dado que no puede sostenerse que los servicios de publicidad sean efectivamente prestados en el domicilio de los sujetos que visualizan los anuncios. Por el contrario, dijo que dichos servicios son prestados efectivamente en el domicilio de los anunciantes (no podría ser de otro modo, en tanto y conforme lo acreditara ante el fisco provincial resulta imposible vincular las visualizaciones de anuncios que se listan en las métricas de Google Analytics a las jurisdicciones). La única certeza que tiene MercadoLibre SRL es el domicilio de quien contrata el servicio de publicidad y, en función de ello, solo puede considerarse como lugar de efectiva prestación de ese servicio, los domicilios de sus adquirentes. Sostiene que al no tener MercadoLibre SRL relación con los potenciales adquirentes de los clientes que contratan el servicio de publicidad, no puede válidamente sostenerse que su radicación determine el lugar de prestación de tal servicio. La publicidad es contratada por los clientes a MercadoLibre SRL y el servicio es prestado a estos sujetos en su jurisdicción de

¹⁹ R. (CP) 15/2008, 16/10/2008.

²⁰ R. (CA) 12/2020, 12/08/2020.

radicación. El hecho de que la publicidad pueda ser vista por sujetos en otras jurisdicciones influirá al momento que los contratantes asignen ingresos por eventuales ventas a estos sujetos.

- ii) Sostuvo que, en el caso (avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles, y para la oferta y contratación de servicios personales), el ingreso en cabeza de MercadoLibre SRL corresponde a la prestación de un servicio de publicidad a un anunciante, tratándose de una contratación concertada a través de medios electrónicos, por lo que resulta de aplicación la RG (CA) 83/2002 y la RG (CA) 14/2017. Enfatizó que de dicho esquema normativo se advierte que, el registro de visitas a un sitio web, no es considerado como un parámetro para la asignación de ingresos; consiguientemente la pretensión de la API de realizar un ajuste en función de registros de visitas a un sitio web es improcedente. Más aun, dice que con la entrada en vigencia de la RG (CA) 14/2017, podría incluso considerarse que los servicios de publicidad son efectivamente prestados en el lugar donde se encuentran los servidores del sitio web de MercadoLibre SRL, fuera del país. Bajo esta interpretación tales ingresos quedarían fuera del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como es el caso de otras prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.).
- iii) Que, por otra parte, señala que las métricas aportadas en la fiscalización se refieren al sitio www.mercadolibre.com.ar en su conjunto, las que incluyen varias de las actividades desarrolladas por la firma, no sólo la de publicidad. Se trata de estadísticas que indican los ratios de comercio electrónico, es decir, usuarios que se registran, que navegan el sitio en una o varias ocasiones, que incluso pueden no ver los avisos clasificados y banners, y que muestran si estos usuarios concretan la compra o no. Aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, dice que las métricas de Google Analytics carecen de aptitud para vincular las visitas a una jurisdicción determinada, ya que dichas métricas no son precisas para determinar la ubicación cierta de los usuarios debido a que la inexactitud de las direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto puede deberse a cuestiones administrativas (conexiones a Internet que son contratadas por instituciones públicas o privadas- domicilio del ente contratante) o bien cuestiones técnicas (sistemas anonimadores como por ejemplo, VPN, proxies o incluso la red TOR).

El Fisco de la Provincia de Santa Fe, al contestar el traslado corrido expresó:

- i) Que la prestación del servicio de publicidad de los "servicios" o "productos" como los que conforman la unidad de negocios MercadoLibre SRL, denominada "clasificados", diseñada para la publicación de los avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles y para la oferta y contratación de servicios personales, se efectiviza ingresando a dicho sitio; allí se accede a la publicidad de los productos antes referidos; en otras palabras, cuando el usuario (comprador o futuro comprador o potencial comprador) ingresa a la referida página WEB de MercadoLibre SRL visualiza la publicidad, por lo que se produce la efectiva prestación del servicio aludido, independientemente del lugar de radicación del bien que se publicita o promociona.
- ii) Que la pretensión de la accionante de considerar al domicilio de los vendedores que auspician o promocionan sus productos o servicios, como el lugar de efectiva prestación del servicio de publicidad, debe desestimarse, puesto que si bien la publicidad –en el caso bajo análisis– existe de manera potencial o virtual en el sitio, recién cuando se accede al referido sitio, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes (auspiciados, promocionados o publicitados) que conforman la unidad de negocios denominada "clasificados", se genera, como quedó dicho, la prestación efectiva del servicio de publicidad, independientemente si se concluye o

no el negocio entre el usuario auspiciante (vendedor) y el usuario comprador o potencial comprador.

- iii) Que indica que confirmado el momento en que se produce la efectiva prestación del servicio de publicidad, es decir, cuando se accede al sitio para conocer o identificar los productos o bienes auspiciados o promocionados o publicitados, resta determinar a qué jurisdicción corresponde atribuir los ingresos inherentes a dicho servicio. En este punto, señala que, si bien puede coincidir en principio con la accionante, en cuanto a la eventual inexactitud de las aludidas direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto, conforme surge del informe pericial de parte, existen antecedentes en los Organismos del Convenio Multilateral que acogieron la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes; es decir, utilizar algún dato o indicador que responda lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción (cita precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral). Por lo tanto, afirma que resulta válida y legítima la información suministrada por la propia accionante –las métricas de Google Analytics– como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad; además deviene fundado y amparado en las disposiciones y antecedentes de los Organismos del Convenio Multilateral.

A su turno la Comisión Arbitral expresó:

- i) Que la controversia radica en el disímil criterio en la asignación de ingresos provenientes de los servicios de publicidad que presta la accionante a través de la web o internet. MercadoLibre SRL por un lado, sostiene que dichos servicios son prestados en el domicilio de los anunciantes y, por ende, los ingresos provienen de la jurisdicción del domicilio de quien contrata el servicio de publicidad; mientras que, por otro lado, la provincia de Santa Fe considera que la prestación efectiva del servicio se produce en la jurisdicción donde el usuario accede o ingresa al sitio web de la empresa, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes publicitados, independientemente del lugar de radicación de los mismos.
- ii) Que los ingresos que obtiene la firma están relacionados con los servicios de publicidad que se insertan en su WEB, la cual tiene alcance nacional y/o internacional, con el objeto de que el servicio que les presta a sus clientes tenga o surta efectos en todo el ámbito en que pudieran estar los posibles adquirentes de los productos publicitados. Es decir, aquellos sujetos que contratan los servicios que, en este caso, presta MercadoLibre SRL lo hacen con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero "domicilio de los anunciantes" y recién cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, a la Web de MercadoLibre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.
- iii) Que, por lo expuesto, la prestación efectiva del servicio realizado por MercadoLibre SRL, *en este caso se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad, y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones.*
- iv) Que, por lo demás, no escapa a esta Comisión Arbitral las dificultades que pudieren existir para efectuar con absoluta certeza la atribución antes dicha. Es por ello que se considera que la misma debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos y, en este sentido, se entiende razonable la metodología empleada por la provincia de Santa Fe. En efecto, el dato o indicador que responde lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción, es la información suministrada por la propia accionante –métricas de Google Analytics– para ser

consideradas como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado.

Si bien en la resolución del caso concreto se receptan las disposiciones de la RG (CA) 14/2017 en materia de prestaciones de servicios, que conforme señala esta norma "los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado", no podemos dejar de mencionar la dificultad que atraviesan algunos contribuyentes para conocer la jurisdicción en la cual es tomado ese servicio.

Adicionalmente debemos señalar que la Comisión Plenaria, confirmó la postura de la Comisión Arbitral, mediante el dictado de la R. (CP) 4/2021²¹. En sus aspectos más salientes indica la resolución que:

- a) ...esta Comisión Plenaria no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no logran los apelantes conmover lo decidido en aquella instancia, En efecto, en primer lugar, cabe destacar, con respecto a la procedencia de la aplicación de las disposiciones de las resoluciones generales a que se refieren los apelantes, que MercadoLibre SRL presta un "servicio de publicidad" y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º, inc. b), de la Resolución General N° 14/2017, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas; plasmando dicha norma el criterio imperante desde hace mucho tiempo en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y explicitado en numerosos casos concretos.
- b) ...el servicio realizado por MercadoLibre SRL, en este caso, se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad, y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones. Ello así, puesto que los ingresos obtenidos por la firma están relacionados con los servicios de publicidad que se insertan en su Web, la cual tiene alcance nacional y/o internacional, con el objeto de que el servicio que les presta a sus clientes tenga o surta efectos en todo el ámbito en que pudieran estar los posibles adquirentes de los productos publicitados. Es decir, aquellos sujetos que contratan los servicios que, en este caso, presta MercadoLibre SRL, lo hacen con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero "domicilio de los anunciantes" y recién cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, a la Web de MercadoLibre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.

Recientemente la Comisión Arbitral tuvo la oportunidad de resolver un caso concreto donde también se abordó la aplicación de la RG (CA) 83/2002. Señaló la Comisión que " *Que el sustento territorial por parte de Espasa SA en la provincia de Misiones se encuentra acreditado de acuerdo a lo dispuesto en la RG (CA) 83/2002 (vigente en los periodos ajustados), la cual establece que: 'se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella'. Conforme a la descripción de la operatoria que surge de las actuaciones, la contribuyente no ha desvirtuado –más allá de la mera negativa– que las operaciones en cuestión hayan tenido su origen en pedidos efectuados mediante la utilización de "internet" o teléfono. Está probado en las actuaciones administrativas que Espasa SA despliega acciones a través de medios on line (publicidad, correos electrónicos, ventas*"²².

²¹ R. (CP) 4/2021, 09/09/2021.

²² R. (CA) 25/2021, 08/09/2021.

6.5. Las nuevas disposiciones dictadas por la Comisión Arbitral: la RG (CA) 5/2021

Con relación a la RG (CA) 83/2002, los considerandos de la nueva resolución dictada indican *“Que atento a las actuales modalidades de comercialización de bienes y/o servicios provenientes de una economía cada vez más digitalizada y los distintos medios y/o plataformas o aplicaciones tecnológicas y/o dispositivos digitales y/o móviles o similares, utilizados para el cumplimiento de tales fines, hacen necesario e imprescindible efectuar una adaptación de la mencionada resolución, tendiente a la ampliación y/o contextualización de las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización”*. Notamos así, que uno de los objetivos de este cuerpo normativo es *ampliar* los casos de las operaciones que deben distribuirse conforme las reglas del Convenio Multilateral, siempre que provengan de la “economía digital”. En el apartado anterior expresábamos todas las inquietudes que se generaban con la aplicación de la RG (CA) 83/2002, los que como veremos más adelante intentaron ser aclarados por la Comisión Arbitral mediante el dictado de esta nueva norma.

Conforme señala el artículo 1° de la RG (CA) 5/2021, la Comisión Arbitral interpreta, con alcance general, que *“la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral”*.

Hasta aquí la Comisión Arbitral mantiene el mismo encuadre de las concretadas por medios electrónicos que el sostenido en la RG (CA) 83/2002: se trata de operaciones entre ausentes que encuadran en el último párrafo del artículo 1° del texto del Convenio Multilateral.

De la lectura de los considerandos de la nueva norma, notamos que la Comisión Arbitral cambió de criterio a la hora de establecer el requisito de “sustento territorial”. Con relación a este punto, señala Comisión que *“...resulta conveniente establecer como elemento de conexión y/o de vinculación entre el presupuesto de gravabilidad y el ámbito espacial para su configuración en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, por parte del vendedor o prestador, la existencia de una presencia digital en la misma”*.

Ya en la parte resolutive, con relación al sustento territorial, indica el artículo 2 de la de la RG (CA) 5/2021 que *“El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral, se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma”*.

Nótese que estamos frente a un cambio sustancial de paradigma en materia de sustento territorial. Y es que conforme la RG (CA) 83/2002 se presumía un gasto en la jurisdicción del adquirente, mientras que la RG (CA) 5/2021 recepta los lineamientos de la OCDE señalando que el sustento territorial se configura siempre que se verifique el concepto de “presencia digital” en la jurisdicción del adquirente.

Por su lado, el artículo 4 indica que *“En las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la presente resolución, a los fines de la definición del domicilio del adquirente, resultarán de aplicación las previsiones establecidas por la RG (CA) 14/2017”*.

Veamos en un cuadro comparativo las similitudes y diferencias de las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral²³.

Operaciones	Comercialización de bienes y/o servicios por medios electrónicos	
Enquadre	Artículo 1º, último párrafo del texto del Convenio Multilateral (operaciones entre ausentes)	
Sustento Territorial	RG (CA) 83/2002	RG (CA) 5/2021
	Presunción de gasto en la jurisdicción del comprador	Presencia digital en la jurisdicción del comprador
	<i>"...se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella"</i>	<i>"El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios... se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma"</i>
Definición de domicilio del adquirente	El definido por la RG (CA) 14/2017	El definido por la RG (CA) 14/2017

7. Presencia digital

7.1. El concepto detallado en la norma

Así las cosas resta conocer el concepto de presencia digital esbozado por la Comisión Arbitral. Los considerandos de la RG (CA) 5/2021 señalan que *"resulta conveniente establecer los parámetros y/o condiciones que indiquen la existencia de presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente"*. Compartimos tales apreciaciones.

Indica el artículo 3 de la RG (CA) 5/2021 que existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en la RG (CA) 14/2017, cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

- a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1º de la presente resolución, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.
- b) El vendedor y/o prestador –por sí o a través de terceros– utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o "proveedores de servicios" para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.
- c) El vendedor y/o prestador efectúe –por sí o a través de terceros– el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se

²³ Di Paolo, Horacio. Las actividades de intermediación frente al Convenio Multilateral. La Resolución General (CA) 4/2021. Errepar PIC, 08/2021.



UNR

autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.

d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.

La normativa detallada señala situaciones que hacen presumir la "presencia digital" en la jurisdicción del comprador. Configurada alguna de estas presunciones se verificará el requisito del sustento territorial en la jurisdicción del adquirente de los bienes y/o servicios.

7.2. Casos de aplicación de la RG (CA) 5/2021

A los efectos de visualizar los problemas que se pueden presentar con la aplicación de la normativa dictada por la Comisión Arbitral, veamos algunas situaciones problemáticas a encuadrar²⁴.

a) CASO A

Imaginemos una empresa nacional que se dedica a la comercialización de artículos de informática (computadoras, teclados, monitores, etc.). Su sede se encuentra en la Ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe, lugar donde tiene un local de venta al público y un depósito para almacenar la mercadería.

Sus ventas se materializan en el mostrador del local de Rosario y por medio de una página WEB, a través de la cual los posibles clientes pueden visualizar todos los productos comercializados, seleccionarlos en línea para proceder a comprarlos vía la herramienta "carrito de compras" disponible en el sitio. Para finalizar la operación de compra es indispensable abonar mediante el uso de una tarjeta de crédito. Los bienes son entregados por el Correo Argentino, con el costo del envío a cargo del comprador de los bienes.

A la página WEB se puede acceder de cualquiera de las provincias argentinas y desde la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La empresa vende por este mecanismo en todas las jurisdicciones argentinas.

Solución propuesta

Entendemos que conforme la RG (CA) 5/2021 se verifica el sustento territorial por tener el sujeto "presencia digital" en todas las jurisdicciones.

La página WEB con la herramienta "carrito de compras" hace encuadrar al contribuyente en el supuesto de "presencia digital" previsto en el artículo 3, inciso a) de la RG (CA) 5/2021. Es decir que en este caso el vendedor de los bienes efectúa operaciones a través de internet, en la jurisdicción del comprador.

Por este motivo entendemos que deberá atribuir cada venta utilizando el criterio de la RG (CA) 14/2017, analizando el "destino final de los bienes". La primera venta que se verifique en una jurisdicción nueva, deberá atribuirse de acuerdo a lo prescripto por el 14 del texto del Convenio Multilateral y normas concordantes.

b) CASO B

Imaginemos una empresa nacional que se dedica a la comercialización de artículos de librería. Su sede se encuentra en la Ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba, lugar donde tiene un local de venta al público y un depósito en la San Nicolás, Provincia de Buenos Aires, para almacenar mercadería.

²⁴ Ver: Di Paolo, Horacio. Las actividades de intermediación frente al Convenio Multilateral. La Resolución General (CA) 4/2021. Errepar PIC, 08/2021



UNR

Sus ventas se materializan en el mostrador del local de Córdoba y por medio de la publicación de sus productos en la página WEB de "Mercado Libre" (no posee sitio WEB propio), a través de la cual los posibles clientes pueden visualizar todos los productos comercializados, seleccionarlos en línea para proceder a comprarlos vía las herramientas disponibles en este sitio. Para finalizar la operación de compra se requiere abonar por medio de "Mercado Pago". Los bienes son entregados por el Correo Argentino, con el costo del envío a cargo del comprador de los bienes.

La empresa vende por este mecanismo en todas las jurisdicciones argentinas.

Solución propuesta

Entendemos que conforme la RG (CA) 5/2021 se verifica el sustento territorial por tener el sujeto "presencia digital" en todas las jurisdicciones.

En el caso la empresa está utilizando el servicio que brinda la empresa "Mercado Libre" donde publica los artículos en su página WEB. Esta situación hace encuadrar al contribuyente en el supuesto de "presencia digital" previsto en el artículo 3, inciso b) de la RG (CA) 5/2021. La empresa en su carácter de vendedora de bienes, utiliza servicios de terceros que actúan como "proveedores de servicios" para la comercialización de sus bienes en la jurisdicción del domicilio de los adquirentes de los bienes.

Por este motivo entendemos que deberá atribuir cada venta utilizando el criterio de la RG (CA) 14/2017, analizando el "destino final de los bienes". La primera venta que se verifique en una jurisdicción nueva, deberá atribuirse de acuerdo a lo prescripto por el 14 del texto del Convenio Multilateral y normas concordantes.

b) CASO C

Imaginemos una empresa nacional que se dedica a la producción de software que ofrece a sus potenciales clientes un sistema ERP que fue desarrollado sobre una plataforma WEB²⁵. Su sede se encuentra en la Ciudad de Paraná, Provincia de Entre Ríos, lugar donde tiene una oficina y se encuentra el personal que participó del desarrollo del sistema y atiende en forma remota asistiendo a los usuarios. La característica fundamental del sistema es que corre en línea por la WEB, motivo por el cual sus clientes deben contar con acceso a internet para poder acceder al mismo.

Sus ventas se materializan por distintos canales.

La empresa este mes concretó la venta de un software para una cadena de supermercados que tiene sucursales en todas las Provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Solución propuesta

Entendemos que conforme la RG (CA) 5/2021 se verificará el sustento territorial en la medida que el sujeto comprador del software disponga de un punto de conexión a internet que se encuentre ubicado en cada una de las jurisdicciones, a los efectos de utilizar el sistema en línea por la WEB.

Esta situación hace encuadrar al contribuyente en el supuesto de "presencia digital" previsto en el artículo 3, inciso d) de la RG (CA) 5/2021. La empresa en su carácter de vendedora de software, exige a sus clientes un punto de conexión WEB en la jurisdicción del adquirente, para que puedan utilizar el software, así las cosas se verifica el sustento territorial, por medio del concepto de "presencia digital".

Por tal motivo, deberá atribuir el total de los ingresos generados por la operación a todas las jurisdicciones locales, utilizando el criterio de la RG (CA) 14/2017,

²⁵ Ejemplo con fines didácticos, que no tiene en cuenta la adhesión de las jurisdicciones a la Ley Nacional de Economía del Conocimiento.

entendiendo que el lugar de prestación de los servicios está ubicado en el punto de conexión WEB que tienen sus clientes.

c) CASO D

Retomemos el CASO C con el objetivo de distribuir bases imponibles con un ejemplo numérico. Imaginemos una empresa nacional que se dedica a la producción de software que ofrece a sus potenciales clientes un sistema ERP que fue desarrollado sobre una plataforma WEB. Su sede se encuentra en la Ciudad de Paraná, Provincia de Entre Ríos, lugar donde tiene una oficina comercial y además posee una oficina en la Ciudad de Santa Fe, Provincia de Santa Fe donde se encuentra el personal que participó del desarrollo del sistema y atiende en forma remota asistiendo a los usuarios²⁶. La característica fundamental del sistema es que corre en línea por la WEB, motivo por el cual sus clientes deben contar con acceso a internet para poder acceder al mismo.

Sus ventas se materializan por distintos canales.

Para el período fiscal la empresa determinó los siguientes coeficientes unificados del régimen general, tomando la información de sus estados contables:

Jurisdicciones	Coef. Unificado
Provincia de Entre Ríos	0,4500
Provincia de Santa Fe	0,5500

La empresa este mes concretó la venta de un software para una cadena de supermercados que tiene sucursales en todas las Provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por la suma de \$ 90.000.000.-. El comprador le proporcionó los siguientes datos donde la empresa utilizará el sistema:

Jurisdicciones	Cantidad de supermercados por jurisdicción	Cantidad de PCs donde se habilitó el sistema ERP
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	10	150
Buenos Aires	10	120
Catamarca	1	3
Chaco	1	3
Chubut	1	3
Córdoba	10	110
Corrientes	1	3
Entre Ríos	1	3
Formosa	1	3
Jujuy	1	3
La Pampa	1	3
La Rioja	1	3
Mendoza	1	3
Misiones	1	3
Neuquén	1	3
Río Negro	1	3
Salta	1	3
San Juan	1	3

²⁶ Ídem 17.

UNR

Santa Cruz	1	3
Santa Fe	10	140
Santiago del Estero	1	3
Tierra del Fuego	1	3
Tucumán	1	3
Totales	59	577

Solución propuesta

Entendemos que conforme la RG (CA) 5/2021 se verificará el sustento territorial en la medida que el sujeto comprador del software disponga de un punto de conexión a internet que se encuentre ubicado en cada una de las jurisdicciones, a los efectos de utilizar el sistema en línea por la WEB.

Esta situación hace encuadrar al contribuyente en el supuesto de "presencia digital" previsto en el artículo 3, inciso d) de la RG (CA) 5/2021. La empresa en su carácter de vendedora de software, exige a sus clientes un punto de conexión WEB en la jurisdicción del adquirente, para que puedan utilizar el software, así las cosas se verifica el sustento territorial, por medio del concepto de "presencia digital".

Por tal motivo, deberá atribuir el total de los ingresos generados por la operación a todas las jurisdicciones locales, utilizando el criterio de la RG (CA) 14/2017, entendiéndose que el lugar de prestación de los servicios está ubicado en el punto de conexión WEB que tienen sus clientes.

A los efectos de distribuir la base imponible, entendemos que se presentan dos alternativas:

- i) Tomar para distribuir los ingresos un porcentaje construido por la cantidad de "sucursales" por jurisdicción.
- ii) Tomar para distribuir los ingresos un porcentaje construido por la cantidad de "PCs" por jurisdicción donde funcionará el sistema.

A la luz de la resolución del caso concreto MercadoLibre SRL, la segunda opción pareciera la más acertada. Desde ya seguramente algunos lectores no coincidirán con nuestra opinión y tendrán razones fundadas para disentir. Veamos la distribución de los \$ 90.000.000.- con la opción ii)

Jurisdicciones	Cantidad de PCs donde se habilitó el sistema ERP	%	Ingresos
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	150	26,00	23.396.880,42
Buenos Aires	120	20,80	18.717.504,33
Catamarca	3	0,52	467.937,61
Chaco	3	0,52	467.937,61
Chubut	3	0,52	467.937,61
Córdoba	110	19,06	17.157.712,31
Corrientes	3	0,52	467.937,61
Entre Ríos	3	0,52	467.937,61
Formosa	3	0,52	467.937,61
Jujuy	3	0,52	467.937,61
La Pampa	3	0,52	467.937,61
La Rioja	3	0,52	467.937,61
Mendoza	3	0,52	467.937,61

UNR

Misiones	3	0,52	467.937,61
Neuquén	3	0,52	467.937,61
Río Negro	3	0,52	467.937,61
Salta	3	0,52	467.937,61
San Juan	3	0,52	467.937,61
Santa Cruz	3	0,52	467.937,61
Santa Fe	140	24,26	21.837.088,39
Santiago del Estero	3	0,52	467.937,61
Tierra del Fuego	3	0,52	467.937,61
Tucumán	3	0,52	467.937,61
Totales	577	100	90.000.000,00

Ahora bien, teniendo presente que las jurisdicciones de Entre Ríos y Santa Fe determinaron el coeficiente del Régimen General resta separar los ingresos que se asignaran por este régimen y los que deberán asignarse en forma directa conforme lo establece el artículo 14 del Convenio Multilateral.

Entonces veamos cómo determinar las base imponibles por el Régimen General. Para tal caso sumamos los ingresos de Entre Ríos y Santa Fe, los cuales totalizan \$ 22.305.026,00 (\$ 467.937,61 + 21.837.088,39) para luego aplicar los coeficientes del Régimen General.

Jurisdicciones	Coef. Unificado	Base Imponible
Provincia de Entre Ríos	0,4500	10.037.261,70
Provincia de Santa Fe	0,5500	12.267.764,30
		22.305.026,00

El resto de las jurisdicciones asignaran la base imponible por el régimen del artículo 14 del Convenio Multilateral. Así las cosas, las bases imponibles de las para cada una de las jurisdicciones es la siguiente:

Jurisdicciones	Cantidad de PC donde se habilitó el sistema ERP	%	Bases imponibles por jurisdicción	Norma
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	150	26,00	23.396.880,42	Art. 14, CM
Buenos Aires	120	20,80	18.717.504,33	Art. 14, CM
Catamarca	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Chaco	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Chubut	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Córdoba	110	19,06	17.157.712,31	Art. 14, CM
Corrientes	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Entre Ríos	3	0,52	10.037.261,70	Art. 2, CM
Formosa	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Jujuy	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
La Pampa	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
La Rioja	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Mendoza	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Misiones	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM

UNR

Neuquén	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Río Negro	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Salta	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
San Juan	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Santa Cruz	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Santa Fe	140	24,26	12.267.764,30	Art. 2, CM
Santiago del Estero	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Tierra del Fuego	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Tucumán	3	0,52	467.937,61	Art. 14, CM
Totales	577	100	90.000.000,00	

7.3. Vigencia de la interpretación

De acuerdo a lo indicado en el artículo 6 de la RG (CA) 5/2021 *“Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022”*.

8. Los servicios financieros electrónicos. La banca electrónica

8.1. A modo de introducción

Los servicios bancarios y financieros están viviendo una verdadera transformación a partir de la llegada de las herramientas tecnológicas fruto de la economía digital. Sumado al avance de la conectividad permanente que facilitan las redes y los dispositivos móviles, otro de los grandes cambios detrás de la transformación digital es el incremento de la capacidad de computación y su abaratamiento, condiciones necesarias para poder procesar un volumen de operaciones que se ha multiplicado de manera exponencial en el entorno digital. En este sentido, la computación en la nube o cloud computing ofrece más eficiencia, flexibilidad y escalabilidad que los sistemas centralizados tradicionales.

En nuestro país ya existen bancos cien por ciento digitales. A modo de ejemplo podemos citar Wilobank, Brubank y Reba. El Banco Central de la República Argentina, es la autoridad de aplicación de la Ley de Entidades Financieras

8.2. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos

No tenemos dudas en afirmar que las actividades de prestación de servicios financieros y bancarios encuadran en el hecho imponible del tributo. Uno de los grandes desafíos que enfrentará la tributación, con relación a este sector, será atribuir una operación generadora de ingresos frente al tributo a una jurisdicción provincial.

8.3. La aplicación del Convenio Multilateral

La distribución de la base imponible de las entidades financieras alcanzadas por las disposiciones del convenio multilateral se encuentra prevista en el artículo 8. Señala esta norma que *“En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieran casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar”*.

Nótese las entidades deberán atribuir que los ingresos a la jurisdicción donde el banco tuviera casas o filiales habilitadas por el Banco Central de la República Argentina. En caso que la entidad no tuviera casas o filiales deberá atribuir los ingresos al lugar donde hubiere tenido lugar. Aquí radica el gran problema, que seguramente derivará en numerosas interpretaciones por parte de la doctrina. Nos efectuamos el siguiente cuestionamiento: ¿En las operaciones realizadas a través de las plataformas de los bancos digitales existe alguna posibilidad que la entidad distinga el lugar territorial donde las mismas fueron efectuadas?

En realidad las operaciones son efectuadas en la nube. Como todos sabemos un cliente de la entidad bancaria puede a través de la aplicación móvil de su banco operar desde cualquier lugar, incluso desde el exterior del país. Entonces, estos bancos tendrán que arbitrar los mecanismos necesarios para conocer el lugar físico en que se encuentra el usuario de la plataforma al momento de efectuar cada una de las transacciones generadoras de ingresos, y de esta forma atribuir operación por operación frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Y entonces surge inmediatamente la pregunta: Y cuando un cliente utilice la plataforma digital desde el exterior del país ¿A qué jurisdicción deberá atribuirse el ingreso? Esta situación no está prevista en la normativa. Y es que el texto del Convenio Multilateral es del año 1977, año en el que era imposible de imaginar que una transacción bancaria podría llevarse adelante por medios digitales desde el exterior del país.

Notamos que hace falta inmediatamente el dictado de una resolución general interpretativa de parte de la Comisión Arbitral que trate estos temas²⁷.

9. Algunas conclusiones.

Cómo podemos observar las nuevas formas de compras de bienes y servicios llevadas a cabo en el marco de la "economía digital", llevaron a la Comisión Arbitral a dictar una resolución que toma algunos elementos de la definición dada por el Proyecto OCDE/G20. Se trata de la RG (CA) 5/2021.

Vale la pena cuestionarse si los Órganos de Aplicación del Convenio Multilateral cuentan con facultades para dictar una norma de estas características, máxime teniendo en cuenta que al momento en que las provincias suscribieron el texto del Convenio no existían las operaciones concretadas por internet.

Hemos intentado plantear varios casos prácticos de distribución de las bases imponibles teniendo en cuenta la RG (CA) 5/2021 y las conclusiones a las que arribó la Comisión Arbitral en la resolución del caso concreto Mercado Libre SRL c/ Provincia de Santa Fe, la cual fue confirmada por la Comisión Plenaria. Entendemos que prestigiosos doctrinarios seguramente no estarán de acuerdo con la solución propuesta, pero el objetivo del caso es analizar los problemas que deben atravesar los contribuyentes a la hora de distribuir la base imponible del Impuestos sobre los Ingresos Brutos frente a las normas del Convenio Multilateral.

²⁷ Vale la pena recordar que la Comisión Arbitral ha dictado normas destinadas a atribuir ciertos ingresos de las entidades financieras que resultaban complejos de conocer de qué jurisdicción provenían. A título de ejemplo podemos citar la RG (CA) 4/2014 que señala: "Los ingresos que se detallan a continuación, a los fines de la confección de la proporción prevista en el primer párrafo del artículo 8° del Convenio Multilateral, se atribuirán con independencia del lugar de su contabilización, en la forma prevista en el presente artículo: 1) Ingresos relacionados con operaciones entre entidades financieras, se atribuirán a la jurisdicción donde se encuentra la Casa Central de la entidad dadora. 2) Ingresos correspondientes al sistema de tarjetas de crédito, por préstamos, financiación y servicios prestados a los titulares y/o usuarios del mismo, deberán asignarse a la jurisdicción de la sucursal que captó al cliente titular de la tarjeta. 3) Ingresos obtenidos de los proveedores o comercios adheridos al sistema de tarjetas de crédito, deberán asignarse a la jurisdicción del lugar en que se efectúe el depósito de las rendiciones".