

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

Tema: La explosión del comercio electrónico en época de pandemia.

Autor: Georgina Maceratesi

Director: Claudia Cristina Ameriso

Fecha – Diciembre 2021

Resumen:

La pandemia del Covid-19, como consecuencia de las restricciones a la movilidad y las modificaciones en los hábitos de consumo, ha producido un incremento exponencial del comercio electrónico, con nuevos modelos de negocio para comercializar bienes y prestar servicios y asimismo un cambio profundo en los hábitos de consumo de la población con diversas modalidades de pagos electrónicos de los mismos, tales como billeteras virtuales, monedas virtuales entre otros.

El objetivo de este trabajo es abordar la problemática que ha planteado el comercio electrónico en los últimos años ante un sistema tributario basado en principios de presencia física y no digital. Problema que ha tenido un crecimiento exponencial debido al confinamiento provocado por la pandemia del Covid-19 y que como consecuencia de ello, ha acelerado todos los procesos internacionales para arribar a un consenso que permita evitar la erosión de las bases imponibles que surgen de la comercialización digital tanto de bienes como de servicios.

Frente a este panorama tanto internacional como nacional, se expondrán las soluciones que se consensuaron en el marco de la OCDE, las medidas adoptadas a nivel nacional en el Impuesto a las ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado y se planteará la problemática que enfrentan los fiscos subnacionales para tratar de preservar las bases imponibles derivadas del comercio electrónico.

Palabras clave: comercio electrónico; covid-19, sustento territorial, presencia digital, postestad tributaria, administración tributaria

Indice	Página
Carátula	1
Resumen	2
Palabras claves	2
Indice	3
1. Introducción	4
2. Conceptos básicos relacionados con el comercio electrónico y el sistema tributario	8
2.1. Comercio electrónico	8
2.2. Soberanía fiscal	8
2.3. Potestad Tributaria	9
2.4. Impuestos y tasas	10
3. Tratamiento a nivel internacional. Acuerdo arribado con países miembros de la OCDE en 2021 a implementarse en 2023	11
3.1. Acuerdo 08/10/2021 OCDE – BEPS “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”	16
4. Tratamiento en Argentina del comercio electrónico	18
4.1. A nivel nacional	20
4.1.1. Impuesto a las Ganancias	21
4.1.2. Impuesto al Valor Agregado	23
4.1.3. Propuesta de la OCDE	27
4.1.4. Análisis de casos bajo la órbita de los impuestos nacionales. No existe establecimiento permanente.	28
4.2. A nivel provincial (Impuesto Sobre los Ingresos Brutos)	29
4.2.1. Córdoba	42
4.2.2. Ciudad Autónoma de Buenos Aires	51
4.2.3. Buenos Aires (Provincia)	54
4.2.4. Santa Fe	54
4.2.5. RCA 12/2020 Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe	55
4.2.6. RCA 12/2020 del 12/8/2020 confirmado CP Res 4/2021	59
4.3. A nivel municipal	61
5. Reflexiones finales	64
6. Bibliografía	67

1. Introducción

El comercio electrónico ha surgido como un fenómeno socioeconómico en los últimos 25 años, facilitando el comercio transfronterizo, aumentando la comodidad de los consumidores y permitiendo a las empresas llegar a nuevos mercados. A lo largo de esta breve historia, el entorno del comercio electrónico ha logrado una rápida evolución gracias al desarrollo de nuevos modelos de negocio que a menudo integran tecnologías digitales nuevas y emergentes, así como nuevos mecanismos de pago en línea. Este cambio se ha producido de forma paralela a las consecuencias socioeconómicas más generales de la transformación digital. Muchos modelos de negocio para el comercio electrónico utilizan plataformas en línea, facilitando así las transacciones entre compradores y vendedores a menudo desconocidos y dispersos en todos los rincones del mundo. Otra tendencia emergente es el crecimiento de los modelos de negocio para el comercio electrónico basados en suscripción, los cuales permiten a los usuarios tener acceso a los bienes y servicios mediante una transmisión en línea continua y recurrente. Las empresas también están desarrollando modelos de negocio para el comercio electrónico híbrido que integran mecanismos digitales de colocación de pedidos junto con infraestructuras tangibles, incluso dentro de las tiendas físicas.

Las tecnologías digitales promueven innovaciones en el comercio electrónico y a menudo son la base para el desarrollo de modelos de negocio. Algunas de estas tecnologías, como los asistentes inteligentes habilitados por inteligencia artificial, constituyen nuevos canales de compraventa de productos a través de las redes electrónicas. Otras tecnologías emergentes, como el análisis de macrodatos, fomentan el crecimiento de nuevos modelos de negocio basados en datos para el comercio electrónico y pueden admitir transacciones en línea. Del mismo modo, las innovaciones en materia de pagos en línea pueden contribuir a liberar el potencial del comercio electrónico al promover transacciones de confianza por Internet entre desconocidos. Estas innovaciones hacen que el comercio electrónico sea más cómodo y pueden facilitar el comercio en línea en el margen intensivo. De manera similar, las innovaciones que permiten la participación de nuevos grupos en el comercio electrónico pueden facilitar una mayor cantidad de comercio en línea en el margen extensivo.¹

En los últimos tiempos, hemos sido testigos de la mayor presencia de la digitalización en los procesos productivos y comerciales de bienes y servicios, como así también en nuestra vida social, aunque de manera más abrupta, a partir de las medidas de

¹ OCDE, Panorama del comercio electrónico políticas, tendencias y modelos de negocio, publicado originalmente por la OCDE en inglés con el título: Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies, OCDE Publishing, París, 2019

aislamiento para la contención de la imprevista pandemia del Covid-19, desatada en los primeros meses del año 2020.

El teletrabajo se extendió producto de la pandemia y mostró sus efectos positivos y negativos sobre las vidas de las personas.

No hay duda que en su mayor parte, estos cambios han traído grandes beneficios en la productividad de las empresas y han generado un mayor bienestar a las personas, en términos generales. Sin embargo, también se han presentado diversos desafíos, por ejemplo, cómo regularlos para un mejor aprovechamiento evitando abusos, en particular para resguardar los derechos de los ciudadanos, los consumidores, los empleados, etc.

En este contexto, además surgen consideraciones de equidad entre Estados y también entre empresas con presencia física en un territorio y aquellas que no la tienen, todo lo cual lleva a plantear nuevos principios y reglas, en particular las relativas al nexo jurisdiccional y la alocación de beneficios. La “creación de valor” pasa a ser un aspecto clave para apropiar las rentas a las respectivas jurisdicciones.²

La pandemia del Covid-19, como consecuencia de las restricciones a la movilidad y las modificaciones en los hábitos de consumo, ha producido un incremento exponencial del comercio electrónico, con nuevos modelos de negocio para comercializar bienes y prestar servicios y asimismo un cambio profundo en los hábitos de consumo de la población con diversas modalidades de pagos electrónicos de los mismos, tales como billeteras virtuales, monedas virtuales entre otros.³ La pandemia ha amplificado todos los aspectos de la transformación digital, alcanzado niveles sin precedentes en el intercambio y colaboración global de datos para la investigación.⁴

Estas innovaciones tecnológicas han provocado cambios significativos en los sistemas tradicionales de comercialización de bienes y servicios, generando actividades y modos de contratación inimaginables en el pasado.⁵ En este sentido, la digitalización atraviesa todas las ramas de la economía y de las Administraciones también; los principios tributarios que rigen en la actualidad son del siglo pasado o incluso decimonónicos, y deben encontrar cierta plasticidad si es que la recaudación y el sostenimiento de los Estados han de perdurar. Toda prestación que antes era analógica ahora puede ser digitalizada en todo o

2 Porporatto Pablo, Propuestas multilaterales para el tratamiento tributario de la Economía Digital de OCDE, Unión Europea y ONU, www.mercojuris.com, 2021

3 Collosa Alfredo, Administraciones tributarias y la estrategia de control de las operaciones de comercio electrónico, www.mercojuris.com, 2021

4 OCDE, Perspectivas de la Economía Digital de la OCDE 2020, Subsecretaría de relaciones económicas internacionales Gobierno de Chile, OCDE Publishing, 2020

5 Reyes Carlos, Informe del relator Panel I de las I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal organizadas por Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, 2016

en parte; empero, la digitalización no puede pensarse como totalmente opuesta a la realidad tangible, puesto que eso lleva a un absurdo. Los servicios digitales obtienen ingresos de los usuarios; usuarios corpóreos, con dispositivos tangibles, que se encuentran en algún territorio. De lo que se trata es de redefinir esa territorialidad: de la territorialidad analógica a la territorialidad digital. Si la economía se actualiza, la tributación también.⁶

El derecho que tiene un país de gravar las utilidades de determinada empresa no estará ligado a la noción de presencia física en esa jurisdicción. Por el contrario, se intenta dotar al país donde está localizado el mercado o los usuarios finales, con la potestad de gravar parte de la renta del negocio digital, más allá de que la compañía que provee esos servicios no tenga presencia física en dicho mercado.⁷

En la era digital, la atribución de los derechos de imposición no puede basarse únicamente en la existencia de presencia física en la jurisdicción. Las normas actuales, que se remontan a la década de 1920, ya no son suficientes para garantizar una atribución justa de los derechos de imposición en un mundo cada vez más globalizado.

Se deriva la necesidad de revisar las normas sobre atribución de beneficios, ya que, de no modificarse, las normas tradicionales en materia de asignación de rentas imputarían un beneficio cero a cualquier nexo no basado en la presencia física, lo que haría inútiles los cambios en el nexo e invalidaría el propósito normativo. Para ello se requiere, a su vez, un cambio en las normas de sujeción y atribución de beneficios no solo para situaciones en las que no exista presencia física, sino también para las que sí exista. De lo contrario, los contribuyentes podrían simplemente sortear la nueva norma sobre el nexo recurriendo a formas alternativas de presencia en un país (ya sea una sucursal nacional o una entidad vinculada), lo que haría que el nuevo derecho de imposición fuera optativo para los contribuyentes y allanaría el camino para la planificación fiscal.⁸

Las medidas para contener la pandemia han afectado profundamente la relación de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) con las tecnologías digitales, evidenciándose un aumento del teletrabajo, la educación a distancia y el comercio electrónico en toda la OCDE. Sin embargo, al estar estas actividades sostenidas en un uso intensivo del ancho de banda, se ha promovido una mayor demanda de conectividad de alta calidad, dejando al descubierto las brechas digitales existentes, reforzando la necesidad de un enfoque más inclusivo para la

6 Marconi Guillermo, Fiscalidad Local de la Economía Digitalizada Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Enfoque práctico del "sustento territorial". Jurisprudencia nacional y comparada, Revista Digital CeATS, 2019

7 Martín Julián, Comercio electrónico transfronterizo, Errepar, 2021

8 OCDE, Documento para consulta pública El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar, OCDE Publishing, 2019

transformación digital. Los macro datos (Big Data) crean nuevas oportunidades para empresas y consumidores, y nuevos desafíos para la seguridad y la privacidad. Las tecnologías de uso intensivo de datos como la inteligencia artificial y el Internet ofrecen una mayor personalización y opciones para el consumidor, al tiempo que plantean nuevos riesgos para la seguridad y la privacidad, pudiendo discriminar a grupos desfavorecidos como mujeres y minorías étnicas, contexto en el que, los gobiernos están implementando políticas para crear conciencia sobre los marcos de protección de datos y privacidad, fortaleciendo su aplicación, al tiempo que promueven la responsabilidad de los controladores de datos.⁹

La pandemia del Covid-19 sigue su curso, con sus importantes repercusiones económicas a escala mundial. Desde su aparición, la OCDE ha seguido muy de cerca las respuestas planteadas en materia de política fiscal y presupuestaria por los distintos países y jurisdicciones. En la política fiscal se ha de priorizar ante todo el apoyo a los sistemas de salud y a la recuperación de la actividad económica, para después adaptarse, según las transformaciones sociales y económicas que se observen, sin limitarse a la pandemia del Covid-19. Aparte de las medidas a escala nacional, mientras los gobiernos adoptan planes de recuperación para reimpulsar el crecimiento, las cuestiones relativas a la fiscalidad y a la cooperación internacional se mantienen como prioritarias.

Una cuestión apremiante, que ha constituido una prioridad de la comunidad internacional desde hace años, es la reforma del sistema fiscal internacional para abordar los desafíos planteados en este ámbito derivados de la digitalización de la economía, restaurar la estabilidad marco fiscal internacional y evitar el riesgo de nuevas medidas tributarias unilaterales y descoordinadas, que podrían dar lugar a sanciones comerciales. La crisis del Covid-19 ha agudizado estos desafíos fiscales, al acelerar la digitalización de la economía, aumentar las presiones sobre las finanzas públicas y reducir la tolerancia del público a que las empresas multinacionales no paguen la parte justa de impuestos que les corresponde.¹⁰

El objetivo de este trabajo es abordar la problemática que ha planteado el comercio electrónico en los últimos años ante un sistema tributario basado en principios de presencia física y no digital. Problema que ha tenido un crecimiento exponencial debido al confinamiento provocado por la pandemia del Covid-19 y que, como consecuencia de ello, ha acelerado todos los procesos internacionales para arribar a un consenso que permita

9 OCDE, Perspectivas de la Economía Digital de la OCDE 2020, Subsecretaría de relaciones económicas internacionales Gobierno de Chile, OCDE Publishing, 2020

10 OCDE, Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, OCDE Publishing, 2020

evitar la erosión de las bases imponibles que surgen de la comercialización digital tanto de bienes como de servicios.

Frente a este panorama tanto internacional como nacional, se expondrán las soluciones que se consensuaron en el marco de la OCDE, las medidas adoptadas a nivel nacional en el Impuesto a las ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado y se planteará la problemática que enfrentan los fiscos subnacionales para tratar de preservar las bases imponibles derivadas del comercio electrónico.

2. Conceptos básicos relacionados con el comercio electrónico y el sistema tributario

2.1. Comercio electrónico

En el informe “Panorama del comercio electrónico” (OCDE, 2020), se define como tal “la venta o compra de bienes o servicios que se realiza a través de redes informáticas con métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos. Por consiguiente, para determinar si una transacción comercial se puede considerar como comercio electrónico se toma en cuenta el método de pedido y no las características del producto que se adquiere, las partes implicadas, el método de pago o el canal de entrega”.

La caracterización de una transacción de comercio electrónico no depende de un modo de entrega específico o de un formato concreto del producto. Así, por ejemplo, cualquier pedido de música en línea podría considerarse comercio electrónico, independientemente de que el cliente obtenga el contenido musical a través de un disco compacto, descarga o servicio de transmisión electrónica.¹¹

El comercio electrónico tiene lugar a través de diversas relaciones comerciales, que implican cualquier posible combinación de consumidores (C), empresas (B) o gobiernos (G). Entre ellas se incluyen las clásicas transacciones B2B, que siguen representando la mayor parte del volumen de negocios derivado del comercio electrónico del sector privado, así como las transacciones de empresa a gobierno (B2G) (por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios por parte de dependencias y organismos de la administración pública). Las transacciones de comercio electrónico involucran cada vez más a los consumidores de forma directa, sobre todo las transacciones de empresa a consumidor (B2C). Además, los modelos de negocio emergentes implican relaciones de consumidor a empresa (C2B) y relaciones entre pares, las cuales tienen lugar entre dos o más personas.¹²

2.2 Soberanía fiscal

¹¹ Martín Julián, Comercio electrónico transfronterizo, Errepar, 2021

¹² OCDE, Panorama del comercio electrónico políticas, tendencias y modelos de negocio, publicado originalmente por la OCDE en inglés con el título: Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies, OCDE Publishing, París, 2019

La existencia de estados soberanos en el mundo, es decir, la posibilidad que cada estado sé de así mismo su propia legislación y el reconocimiento de este hecho por los otros estados, que en derecho se denomina “soberanía”, trae como consecuencia la posibilidad en que un sujeto quede gravado en dos o más estados respecto del mismo hecho imponible y por los mismos períodos.¹³

Adhiero a la opinión de Villegas, para quién la soberanía fiscal es el poder que un estado tiene para establecer su sistema tributario. Conforme al principio de soberanía, cada estado tiene amplias facultades para gravar todas las situaciones imponibles situadas bajo su poder de imperio, lo cual implica, en primer lugar, que el poder de imposición se ejerce dentro de los límites territoriales sometidos a la soberanía fiscal.¹⁴

2.3. Potestad Tributaria

Con respecto a este punto y coincidiendo con la conceptualización de Villegas, la potestad tributaria puede ser definida como la facultad que tienen los Estados de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas, siempre que se encuentren bajo su ámbito espacial de imposición.¹⁵

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan.¹⁶

Las normas de la Constitución Nacional Argentina en las que se trata de la definición del Poder Fiscal de la Nación y de las Provincias son –esencialmente- los artículos 4, 9, 10, 11 y 12, 75 –incisos 2 y 13-, 121 y 126. Son estos los límites que la Constitución fija al poder fiscal de las provincias a través de la delegación de facultades exclusivas a la Nación.

La Constitución Nacional impone limitaciones a los tres niveles de gobierno a través del establecimiento de principios que deberán ser respetados por todos los estamentos y por todo tributo. Entre ellos se destacan: el principio de legalidad, el principio de reserva de ley, el principio de no confiscatoriedad, el principio de igualdad y razonabilidad, el principio de capacidad contributiva.

Finalmente, de nuestra Ley Suprema también emanan ciertas disposiciones que no

13 Gutman, Marcos, El concepto de establecimiento permanente: análisis del artículo 5° del modelo de la OCDE con relación al comercio electrónico, Revista Argentina de Derecho Tributario N° 599, Lexco Fiscal, 1999

14 Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994

15 Villegas Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994

16 García Vizcaíno, Catalina; Derecho Tributario, Tomo I, 2° edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999

deben transgredirse con la sanción de tributos, las que son designadas como: Cláusula del Comercio, Cláusula del Progreso y Establecimientos de Utilidad Nacional.

La ley de coparticipación federal (aún hoy la 23.548) obliga a las provincias a asumir un doble compromiso, por sí y por los Municipios que las integran, los que no debían aplicar gravámenes análogos a los nacionales que se coparticipan. Esta obligación excluye expresamente a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

2.4. Impuestos y tasas

Giannini señala que son impuestos “las prestaciones pecuniarias que el ente público tienen derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la Ley, con el fin de obtener un ingreso”. Asimismo, dicho autor señala que las tasas “son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado”. De lo anterior concluye el autor que “Mientras la obligación de impuesto no tiene otro fundamento que la justifique, fuera de la sujeción del contribuyente al poder financiero del ente público, la obligación relativa a una tasa tiene su necesario presupuesto en el hecho de que se haya producido o deba producirse la prestación de un servicio público que concierna personalmente al obligado”.

Jarach, a su vez, sostiene que la diferencia entre impuesto y tasa finca en las diversas causas de uno y otro tributo, afirmando –en general- que la causa es el puente entre el presupuesto de hecho de la obligación y la ley, y puntualizando que “en la tasa esta razón es la contraprestación de un servicio administrativo y en el impuesto, el criterio justificativo, la razón última, radica en la capacidad contributiva, considerando que la causa jurídica puede identificarse con el concepto de capacidad contributiva”.¹⁷

La facultad de imposición de los municipios se aplica exclusivamente a personas, cosas o actividades sujetas a su jurisdicción. Por lo general, no pueden establecer gravámenes directos ni indirectos sobre la producción ni sobre los establecimientos que desarrollan actividades económicas, con excepción de las tasas de seguridad e higiene o por prestación de servicios municipales.

La procedencia de la tasa se encuentra condicionada a la efectiva prestación de los servicios de inspección, lo cual necesariamente depende de la existencia de un local en el ámbito jurisdiccional de la municipalidad de que se trate.

Sin ese sustento territorial, dado por la existencia de un local donde el administrado

¹⁷ Luna Requena Alvaro, Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las Tasas, Revista Argentina de Derecho Tributario N°2, Universidad Austral, 2002

desarrolla sus actividades, no existe posibilidad de prestar el servicio por el Estado, y por ende deviene improcedente la exigibilidad de la tasa.

En relación a la tasa en cuestión el sustento territorial sólo se configura por la existencia de un local en el ejido del municipio que pretenda percibirla. No resulta admisible aceptar que exista sustento territorial, a los efectos de la procedencia de la tasa, por el solo desarrollo de actividad llevada a cabo por medio de viajantes o agentes de comercio.¹⁸

3. Tratamiento a nivel internacional. Acuerdo arribado con países miembros de la OCDE en 2021 a implementarse en 2023

Breve resumen del Sistema Internacional

1998 – 2005 Comercio electrónico

2006 – 2012 Planificación fiscal internacional

2013 – 2017 Replanteo y Certeza (se inicia BEPS)

2018 -2021 Hacia el nuevo Consenso Internacional

En la conferencia de Ottawa del año 1998, que llevó por título Un mundo sin fronteras - Identificación del potencial del comercio electrónico, se concluyó que los principios que regulaban el comercio convencional también debían ser aplicados al comercio electrónico. Los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, y flexibilidad configuraron el denominado Marco Tributario, conocido también como Condiciones Tributarias Marco.

En cuanto al principio de neutralidad, «la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre este y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria». De esta manera, la neutralidad debe tender a que las decisiones corporativas no sean motivadas por factores tributarios, lo que debe partir de la base que los Estados acuerden criterios equitativos —horizontales y verticales— en la forma de gravar las operaciones en el comercio digital.¹⁹ Se discutía también si la Web era un establecimiento permanente y se concluyó que no. Pero, sí lo es un servidor.

Tradicionalmente los organismos económicos internacionales como la OCDE se habían ocupado de corregir los problemas de doble imposición internacional derivado de la internacionalización de la economía, pero la crisis fiscal derivada de la crisis económica iniciada en 2008 y la creciente erosión de las bases imponibles correspondientes a los

¹⁸ Spisso Rodolfo, Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación, Editorial Interoceanicas SA, Tomo XVI, 1998

¹⁹ Faúndez Ugalde Antonio y otros, Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario, Revista Derecho Tecnol, 2021

beneficios empresariales han llevado a trasladar la cuestión y a evitar la doble imposición internacional o la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre las rentas o patrimonios internacionales, mediante el aprovechamiento del tratamiento fiscal dispar entre las distintas jurisdicciones fiscales y la utilización de esquemas de planificación fiscal, que en muchos casos puede ser calificada como agresiva o abusiva. La OCDE por mucho tiempo se ha preocupado por regular y evitar la doble tributación, por disminuirla, y mejor aún, desaparecerla, en razón de que se sabe bien que estas prácticas o errores tributarios desalientan la inversión de aquellas multinacionales que han promovido la economía globalizada, fomentado el crecimiento en razón de empleo, aumento del Producto Interno Bruto, etcétera. Sin embargo, las regulaciones tributarias internacionales no están operando de manera similar, y esto obedece por supuesto a la soberanía que cada Estado conserva y al que sin cuestionamiento alguno se tiene derecho; no obstante, esta no consolidación de regulaciones impositivas ha sido abusada y proyectada a planeaciones agresivas, que están causando un menoscabo significativo en la recaudación de algunos Estados. El término BEPS (del inglés Base Erosion and Profit Shifting) que en español significa Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (EBITB), hace referencia a las estrategias de planificación fiscal recurridas por aquellas empresas, que aprovechando la frágil coordinación entre los sistemas tributarios de los países involucrados, en las operaciones financieras de sus multinacionales, logran traspasar sus utilidades a causa de la gran movilidad de sus capitales, y éstos son colocados en aquellas zonas cuyo beneficio se potencializa a causa de la baja imposición, provocando un perjuicio en las finanzas al lugar de origen del ingreso, lo cual les ha permitido eludir el impuesto. Dicho de otra manera, BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, de los que pueden servirse las empresas multinacionales con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien, de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.

Se ha constituido en un factor crítico en la actualidad dado que la crisis económica mundial ha restringido las finanzas públicas, obligando a los gobiernos a efectuar recortes en sus gastos y servicios, o bien, a elevar sus impuestos para aumentar sus ingresos. Ante este panorama económico, los problemas de BEPS han supuesto un importante menoscabo al buen funcionamiento del sistema impositivo. Tanto los contribuyentes a título individual como las empresas nacionales soportan una mayor carga impositiva que las empresas internacionales que consiguen tributar a un tipo impositivo bajo o nulo.

En las modificaciones al proyecto en 2015, BEPS buscaría que los beneficios quedaran gravados en el lugar de donde emana el valor de las actividades económicas que se desarrollan y que les da origen.

BEPS representa un Plan de Acción con 15 medidas concretas que distintos países, principalmente de OCDE, buscan adoptar en sus legislaciones internas y convenios internacionales, a fin de cerrar portillos y aumentar la recaudación de las grandes empresas multinacionales.

Como se pudo apreciar, la implementación del proyecto BEPS trae consigo un gran reto pues logró la movilidad de muchos países interesados en la regulación de acciones perniciosas, que, aunque ya se tenían identificadas no se podían actuar en contra de ellas dada su legalidad o en razón de que estrictamente no violaban alguna formalidad, tratado internacional o la propia legislación interna, en tanto que no se había contemplado dicha incidencia.²⁰

El contexto actual de la pandemia del Covid-19 hace aún más perentoria la necesidad de una solución que cuando se planteó por primera vez. Los gobiernos han respondido mediante un aumento del gasto en sanidad y niveles sin precedentes de apoyo financiero a las empresas y los trabajadores, como una forma de amortiguar el golpe económico de la crisis. No obstante, llegará el momento en que los gobiernos deban centrarse en reconducir sus finanzas hacia una senda justa y sostenible. Una solución de consenso articulada en torno a dos pilares (el Primer Pilar centrado en el nexo y la asignación de beneficios y el Segundo Pilar en un impuesto mínimo global dirigido a abordar las cuestiones pendientes del BEPS) puede no solo desempeñar un papel importante para garantizar la justicia y equidad de nuestros sistemas tributarios y reforzar el marco fiscal internacional frente a los nuevos y cambiantes modelos de negocio; también ayudará a que la economía de los gobiernos recupere una senda sostenible. La presión pública sobre los poderes públicos para que garanticen que las grandes empresas rentables que operan a escala internacional paguen una cuota justa y lo hagan en el lugar en que realizan su actividad de acuerdo con nuevas reglas fiscales internacionales ha aumentado como consecuencia de la actual pandemia del Covid-19. Al mismo tiempo, una solución de consenso ofrecería a las empresas, la seguridad jurídica en materia fiscal que tanto necesitan para ayudar a la recuperación económica.²¹

20 Segovia Blanco, BEPS una política proteccionista en favor del erario, Ciencia Jurídica Vol 7 N° 14, 2018

21 OCDE, Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, OCDE Publishing, 2020

Se pretende que los negocios digitales internacionales sean gravados con un impuesto mínimo global que desincentive la derivación de utilidades hacia jurisdicciones o regímenes fiscales preferentes.

A partir de estas propuestas, los países desarrollados obtendrían la potestad tributaria de gravar en base a los usuarios finales o la dimensión de su mercado, dejando de lado la presencia física.²²

En una economía cada vez más digitalizada, y tal vez más allá de los modelos de negocio actuales, parece probable que los grupos multinacionales desarrollarán cada vez más actividades dirigidas a los consumidores y usuarios en un territorio, sin presencia física o siendo ésta mínima en el mercado. Una nueva norma sobre el nexo abordaría este asunto mediante su aplicación en todos los casos en los que una empresa participe de forma continuada y significativa en la economía de la jurisdicción de mercado, mediante la interacción e implicación del consumidor, independientemente de su nivel de presencia física en esa jurisdicción. La forma más sencilla de implementar la nueva norma sería definir un umbral de ingresos en ese mercado (cuyo importe podría adaptarse según el tamaño del mercado) como el indicador principal de la participación continua y significativa en esa jurisdicción. El umbral de ingresos también tendría en cuenta determinadas actividades, como los servicios de publicidad en Internet, que se dirigen a usuarios que no pagan por el servicio y que se hallan en jurisdicciones distintas de aquellas en las que se contabilizan los ingresos correspondientes. Este nuevo nexo se articularía como una norma independiente, que se sumaría a la norma sobre el establecimiento permanente, a fin de limitar cualquier efecto no deseado en el resto de normas actuales.

La intención es que el umbral de ingresos no solo cree un nexo para los modelos de negocio basados en la venta remota a los consumidores, sino que también se aplique a los grupos que venden en un mercado a través de un distribuidor (ya sea una entidad local vinculada o no vinculada). Eso es importante para garantizar la neutralidad entre los diferentes modelos de negocio y reflejar todas las formas de participación remota en la economía de la jurisdicción de mercado.²³

El impacto de BEPS sobre la recaudación total se estima superior en países en vías de desarrollo que en países desarrollados dada su mayor dependencia de la recaudación por dicho impuesto. En una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias perniciosas, para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal y poder ofrecer un entorno más seguro que busca mantener las mejores

²² Martín Julián, Comercio electrónico transfronterizo, Errepar, 2021

²³ OCDE, Documento para consulta pública El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar, OCDE Publishing, 2019

prácticas y estándares acordados internacionalmente para atraer y mantener inversiones. Fracasar en el logro de dicha cooperación reduciría la eficacia del impuesto sobre sociedades como herramienta para la movilización de recursos nacionales, lo que tendría un impacto desproporcionadamente dañino en los países en vías de desarrollo

La implementación del paquete BEPS supondrá un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas y la creación de valor, y mejorará la información disponible a las Administraciones Tributarias para que éstas puedan aplicar con mayor eficacia sus respectivas legislaciones internas. Por otra parte, la mejora de la resolución de conflictos para minimizar los riesgos de doble imposición y el establecimiento de mecanismos para apoyar y controlar la implementación de las medidas, se convertirán igualmente en piezas claves de las reformas de BEPS.

Las características fundamentales de la economía digital han sido tenidas en cuenta a lo largo del proyecto BEPS, en especial en los cambios a la definición de establecimiento permanente y la actualización de las Directrices de Precios de Transferencia. En el contexto de los impuestos indirectos, se han elaborado directrices identificando mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la recaudación del IVA en el país donde se encuentra el consumidor, lo que resulta particularmente relevante en el caso de pedidos online y envío de bienes y servicios. El trabajo también contemplaba una serie de alternativas para abordar los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital, incluyendo un nuevo nexo basado en un test de presencia económica significativa.

Con la adopción del paquete BEPS, los países miembros de la OCDE y del G20, así como los países en vías de desarrollo que han participado en su desarrollo, sentarán las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional conforme al cual los beneficios serán gravados allí donde tiene lugar la actividad económica y la creación de valor.²⁴

El pilar I presentó tres propuestas: la participación del usuario (user participation); los intangibles de comercialización (marketing intangibles), y la presencia económica significativa (significant economic presence). Actualmente, la OCDE ha unificado el primer pilar en el sentido de que sea aplicado a sujetos pasivos determinados, permitiendo gravar los resultados de la actividad digital.

El pilar II se sustenta en los riesgos BEPS remanentes, buscando establecer una tributación mínima o negando beneficios de los tratados si el beneficiario está sujeto a nula o baja tributación. Esta propuesta tenía como principal sustento la «propuesta global contra la erosión de las bases imponibles» (Global Anti-Base Erosion o GloBe), que derivan de las

24 OCDE, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Proyecto BEPS, OCDE Publishing, Paris, 2016

medidas antielusivas estadounidenses del año 2017, esto es, el Global Intangible Low Tax Income (GILTI) y el Base Erosion Anti-abuse Tax (BEAT). Estas últimas reformas fiscales de Estados Unidos estaban destinadas a reforzar la capacidad impositiva de los países en aquellos casos en los que la otra jurisdicción aplique tipos impositivos reducidos sobre los beneficios en cuestión.

Ha quedado de manifiesto que el establecimiento de los dos pilares de la OCDE, en sí, presentan un importante grado de complejidad para la tributación en la economía digital. El comercio internacional revela que los negocios son altamente digitalizados y las propuestas fiscales que derivan de los grupos de trabajo de la OCDE abren una serie de interrogantes frente a los servicios de redes sociales, análisis de datos y plataformas digitales. A esto se suman las medidas unilaterales decretadas por los estados restando toda posibilidad de establecer un criterio internacional común de tributación o, socavan el régimen fiscal internacional existente y sus logros, retratando una imagen poco realista de la temporalidad y delimitando la economía digital o partes de ella sin abordar las cuestiones clave de BEPS.²⁵

3.1. Acuerdo 08/10/2021 OCDE – BEPS “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”

Se acordó entre 136 naciones la implementación de un impuesto global mínimo a las multinacionales por iniciativa de la OCDE del 15% sobre los beneficios de las multinacionales a partir de 2023 y un esquema de redistribución para que las empresas tributen en los países donde operan. La condición es que el gravamen del 15% sea un techo y no un piso, como se propuso en un inicio.

Los 136 países firmantes representan más del 90% del PIB mundial y permitirán reasignar más de 125.000 millones de dólares de beneficios procedentes de alrededor de las 100 mayores y más rentables empresas multinacionales a países de todo el mundo, destaca el organismo. Y esto "asegurará que dichas empresas paguen la parte equitativa de impuestos que les corresponda".

La tasa mínima del 15% será aplicada a toda empresa multinacional que facture más de 750 millones de dólares. Según la OCDE, esto generará unos 150.000 millones de ingresos impositivos anuales.

Además del acuerdo del impuesto mínimo global de sociedades del 15% para las

²⁵ OCDE, Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario, OCDE Publishing, 2021

multinacionales, los 136 países que han adherido al proyecto de la OCDE han acordado fijar las cuotas del "pilar uno" para lograr "una distribución más justa entre países de los beneficios y derechos de imposición relativos a las mayores y más rentables empresas multinacionales".

Esta medida busca que las grandes empresas paguen impuestos donde realizan sus ventas, a través de una redistribución de sus beneficios entre países. Este pilar afectará a las multinacionales cuya facturación mundial supere los 20.000 millones de euros y cuya rentabilidad exceda del 10%, que son las que la OCDE considera que más se benefician de la globalización: estas sociedades estarán sometidas a las nuevas normas, así que se reasignará a los mercados donde tienen ventas el 25% del beneficio que supere el umbral del 10%, un nivel que puede dejar fuera a grandes empresas.²⁶

También se suspenden y suprimen disposiciones relativas a todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas unilaterales existentes. Esto aportará más seguridad jurídica y ayudará a atenuar las tensiones comerciales.²⁷

El pilar 1 implica un cambio de potestades tributarias (a favor de jurisdicciones de mercado), en tanto que el pilar 2, con el establecimiento de un impuesto mínimo a nivel mundial, es el que hará aumentar la recaudación total.²⁸ La Argentina ha adherido a este acuerdo lo que implica que deberá abstenerse de implementar impuestos sobre los servicios digitales (existía un proyecto para su creación a nivel Nacional). He de destacar que del Acuerdo firmando no surge que se prohíba la creación a nivel subnacional, lo que permitiría tanto a las provincias como a los municipios continuar con su aplicación (en los casos en que ya existe) o bien implementarlo. Teniendo en cuenta que el acuerdo ha sido firmando en Octubre del 2021, queda esperar si surgen aclaraciones con respecto a la implementación a nivel subnacional.

La crisis del Covid-19 ha impactado sobre la evaluación de impacto del Primer y el Segundo Pilar. Si bien estamos viviendo en un entorno de incertidumbre, la pandemia del Covid-19 debería reducir las ganancias esperadas de ingresos generados por el Primer y el Segundo Pilar, al menos a corto plazo, ya que erosiona la rentabilidad de numerosas empresas multinacionales, aunque algunas, con elevada actividad digital, han conseguido mantener, e incluso mejorar, sus resultados desde el inicio de la crisis.

La crisis del Covid-19 está acelerando la transformación digital de la economía,

26 Aliaga Cristian, Impuesto global a las multinacionales: ¿un paso hacia la igualdad o una limosna?, Diario el Extremo Sur, 2021

27 OCDE, La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital, www.mercojuris.com, 2021

28 Porporatto Pablo, Propuestas multilaterales para el tratamiento tributario de la Economía Digital de OCDE, Unión Europea y ONU, www.mercojuris.com, 2020

cuyos retos se han hecho aún más patentes, provocará un deterioro muy importante de las finanzas públicas en la mayoría de los países, lo que llevará a preguntarse sobre cuáles deberán ser los medios para movilizar ingresos fiscales una vez que la recuperación post crisis esté sólidamente encaminada. Numerosas empresas están recibiendo apoyo público durante la crisis, y muchos miembros de la sociedad se verán instados a aumentar sus contribuciones al esfuerzo colectivo y a hacer sacrificios, en un contexto de crisis, siendo probable que la tolerancia ante la planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales sea incluso menor que antes de esa crisis. A su vez, los efectos negativos de las controversias fiscales y comerciales degradarían la inversión y la actividad en un momento en el que la economía global está extremadamente frágil debido a la crisis, lo que podría agravar los efectos negativos de la misma y levantar un obstáculo a las perspectivas de recuperación.²⁹

4. Tratamiento en Argentina del comercio electrónico

No hay duda de que la tributación –de las empresas que intervienen en la denominada “economía digital”– presenta un problema para los organismos fiscales. Sin embargo, es claro que tanto las actividades comerciales más tangibles como las de comercio electrónico, manifiestan capacidad económica y por consiguiente, los fiscos intentan someterlas a imposición. Pero que exista una transacción económica y consiguiente capacidad económica, no implica “perse” que cualquier Estado, jurisdicción o subdivisión política pueda arrogarse el derecho de su poder de imposición, sin ningún tipo de conexión sobre personas o bienes.

Es que la delimitación del poder tributario o mejor dicho su alcance, se puede generar mediante dos preceptos. Preceptos que definimos como: 1. fuente territorial, aplicable a bienes, circunstancias o actos y 2. los personalísimos de nacionalidad, ciudadanía, domicilio o residencia. La soberanía fiscal a fin de circunscribir su poder y su jurisdicción sobre los distintos hechos imponibles que ha creado, encuadra en estas dos características el ejercicio pleno de su potestad tributaria: la ubicación de los bienes o el lugar de los actos, hechos u operaciones o en particularidades personales del sujeto obligado.

Determinar un criterio o más de uno –criterios mixtos– conduce al alcance de la potestad tributaria que el sujeto activo impone al sujeto pasivo. Por consiguiente, el término

²⁹ OCDE, Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, OCDE Publishing, 2020

jurisdicción tributaria se encuentra delimitado por las definiciones vinculares establecidas por ley.

Como ha sostenido el Dr. Díaz "...la irrupción del llamado 'cibercomercio' o comercio electrónico, hace dar vuelta la página concluida, y trae nuevas perspectivas de configuración de potestades tributarias, en contradicción con los modelos clásicos empleados por las Administraciones Tributarias".³⁰

En principio parecería que el comercio electrónico de bienes sería más fácil de identificar y controlar por parte de las Administraciones Tributarias que el de servicios, ello debido a su trazabilidad. Al respecto existe lo que se denomina el "circuito físico" relativo al traslado de la mercadería donde se podrá indagar respecto de los sujetos encargados de la logística y su transporte.

Por otra parte, en cuanto al "circuito financiero" de la operación, vale decir como se ha pagado, un control básico es el del seguimiento de las transacciones bancarias de un contribuyente las cuales muchas veces no coinciden con los ingresos declarados a las Administraciones Tributarias.

Otro problema es la deslocalización ya que un vendedor o prestador puede utilizar un servidor situado en otro país para realizar la oferta de sus productos y sus ventas o incluso simular que el servidor está en otro país, sin que lo esté.

Hoy varias Administraciones Tributarias utilizan moderna tecnología para realizar esta tarea, pero las dificultades no son pocas a la hora de identificar a los sujetos y asimismo muchas veces los datos que se obtienen de las redes sociales y otros medios no permiten ser contrastados con algún sujeto.

Por su parte, la OCDE publicó nuevo marco de información fiscal global, que requieren que las plataformas digitales recopilen información sobre los ingresos obtenidos por aquellos que ofrecen alojamiento, transporte y servicios personales a través de plataformas y que reporten la información a las Administraciones Tributarias.

Entiendo que las Administraciones Tributarias deberían potenciar o explotar la minería de datos que ofrece el e-commerce incluyendo asimismo una estrategia de identificación de transacciones mediante billeteras virtuales y demás herramientas digitales de pago y de inversión, para lograr un control de las operaciones y movimientos de fondos mediante esas herramientas y sobre todo potenciar la colaboración interna con otros organismos del propio país y asimismo la colaboración internacional. Ello debido a que no

³⁰ Riviero Enrique, Netflix, ingresos brutos, establecimiento permanente, convenios fiscales y BEPS. Los problemas no resueltos del comercio electrónico, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016

debe perderse nunca de vista que muchas de estas operaciones pueden tener implicancias no sólo tributarias sino vinculadas a delitos de lavado de activos, narcotráfico y corrupción.³¹

4.1. A nivel nacional (Impuesto a las Ganancias- Impuesto al Valor Agregado)

Uno de los conceptos fundamentales por los cuales un Estado tiene la potestad de gravar rentas de extranjeros, es cuando los mismos poseen un Establecimiento Permanente dentro del país. De esta manera se permite gravar los ingresos que genere dicho Establecimiento Permanente sin que se produzcan problemas de doble imposición.

El concepto de Establecimiento Permanente manifiesta un concepto básico en la fiscalidad internacional y cumple un papel explícito y preciso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Se establece la diferencia entre desarrollar una actividad con un país y desarrollarla en dicho país.

De acuerdo con el artículo 119 de la Ley Impuesto a las Ganancias, configurado un Establecimiento Estable, adquiere la calidad de residente y no le será aplicable el régimen general de beneficiarios del exterior, previsto para los sujetos no residentes. La legislación argentina se refiere a Establecimiento Estable, en vez de permanente, pero no debemos hacer diferencias semánticas pues los términos identifican el mismo concepto. El concepto de Establecimiento Permanente nos permite desmembrar la renta de fuente argentina de un Establecimiento Permanente situado en la República Argentina con la renta de fuente extranjera obtenida por una empresa del exterior no residente, y por consiguiente no sujeta a imposición en el Impuesto a las Ganancias. En efecto, cuando precisamos el vocablo “Establecimiento Estable” estamos delimitando la sujeción plena de una parte de la empresa, que opera en un país diferente de aquel donde tiene la residencia, para aislarla de las actividades realizadas en el resto del mundo, y determinar el beneficio que, a efectos fiscales, debe imputarse a esa parte de la empresa.

Con respecto al comercio electrónico un Informe del Ministerio de Hacienda de España ha señalado que “La clave de la cuestión radicaría no en la permanencia física continuada de la actividad en un Estado, sino en que se opera económicamente en ese Estado de forma continuada”, y que “hasta ahora prácticamente la única manera de hacerlo era a través de la presencia física continuada pero, sin embargo, con la aparición de Internet y el desarrollo del comercio por Internet, surge un nuevo medio para estar presente de manera estable, regular y continuada en la economía de un Estado, el comercio electrónico”.³²

31 Collosa Alfredo, Administraciones tributarias y la estrategia de control de las operaciones de comercio electrónico, www.mercojuris.com, 2021

32 Riviero Enrique, Netflix, ingresos brutos, establecimiento permanente, convenios fiscales y BEPS. Los

En lo que respecta a los impuestos directos, los nuevos modelos de negocio digitales, incluidos los del comercio electrónico, han planteado problemas en cuanto a cómo y dónde se crea el valor; en particular, debido a que dependen en gran medida de los activos intangibles. Dado que los activos intangibles tienen una gran movilidad, los nuevos modelos de negocio del comercio electrónico suponen un desafío frente al impuesto sobre la renta, para determinar la presencia imponible y asignar las ganancias.

Si bien las normas BEPS han contribuido significativamente a reajustar los ingresos provenientes de los bienes intangibles al lugar de la creación de valor, siguen existiendo algunos desafíos tributarios, tales como cómo deben distribuirse entre los países los derechos de imposición sobre los ingresos generados a través de las actividades transfronterizas en la era digital.

4.1.1. Impuesto a las Ganancias

El proyecto de ley 27430 disponía la tributación con presunción del 50% para los servicios digitales prestados en el país, artículo que luego fue excluido del texto de la ley, lo cual deja la incertidumbre sobre su encuadre fiscal.

Con respecto a la publicidad digital: la resolución (SDGTLI-AFIP) 54/2018 ha establecido que no hay fuente argentina por tales servicios prestados por Facebook desde el exterior. Y con respecto a los servicios informáticos en la nube: la resolución (SDGTLI-AFIP) 47/2017, estableció que el servicio de procesamiento y almacenamiento de datos, no implica asesoramiento ni operaciones con intangibles por lo cual no hay fuente argentina.

En la causa “Amadeus” que corresponde a un sistema de reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles, consistía básicamente en la operación sobre una base de datos ubicada en el exterior. Las compañías aéreas usuarias del sistema sostenían que no debían retener el impuesto a las ganancias, dado que no había fuente, por tratarse de un servicio prestado íntegramente en el exterior, debido a que solo se accede a una base de datos vía Internet. Por consiguiente, los únicos bienes situados o utilizados económicamente en el país lo constituían las computadoras, las impresoras y las tarjetas de comunicaciones (de propiedad de las aerolíneas del país, y no de Amadeus, residente en el exterior), que se instalan para acceder a Amadeus y que cubren las mismas funciones que los browsers (navegadores) en el acceso a Internet.

La AFIP interpretó de manera amplia el concepto de fuente relacionado con “asistencia técnica”, pretendiendo la retención del 31,50%.

Vale destacar que dicha excepción al concepto de fuente se cristaliza:

problemas no resueltos del comercio electrónico, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016

- a) en tanto haya un servicio prestado en el exterior;
- b) siempre que finalice en un “asesoramiento de cualquier índole al contribuyente argentino”.

No puede pretenderse el impuesto por la simple prestación de un servicio realizado en el exterior que se utiliza en el país donde NO haya asesoramiento (opinión, informe, dictamen), pues no está contemplado en el texto legal.

Solamente podría sostenerse la tributación si Amadeus tuviera bienes ubicados en el país (sistemas informáticos) a través de los cuales las empresas aéreas realizaran las reservas (tal situación, encuadraría en el concepto general de fuente, y no en la excepción de fuente para servicios prestados desde el exterior). Pero ello no ocurría en el caso en cuestión.

El tema no se resolvió en la Corte Suprema de Justicia, no obstante, la resolución (SDGTLI-AFIP) 47/2017 (servicios en la nube) donde la AFIP interpretó que “no hay fuente Argentina” permitiría aclarar el tema en favor del contribuyente.

Pero con el dictado de la Resolución 54/2018 del Impuesto a las ganancias determina que cuando una empresa que brinda desde el exterior servicios de publicidad en el país, los resultados obtenidos no resultan de fuente argentina y no encuadra en los supuestos de establecimiento permanente.

Dicha Resolución se emitió en el marco de una consulta para saber que tratamiento que, en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias, corresponde otorgar a las rentas provenientes de los servicios de publicidad ... que –según manifiesta– “XX” presta desde el exterior a sus clientes radicados en el país, los que en su opinión generan renta de fuente extranjera no alcanzada por dicho gravamen, en los términos de los arts. 5 y 127 de la ley que lo rige, no siendo aplicables a los pagos que recibe las disposiciones de los arts. 12, 13, y 93 de la misma norma.

Al respecto se aclara que dicha firma se encuentra organizada bajo las leyes de ..., que es ... y que no cuenta en Argentina con ninguna presencia operacional o establecimiento permanente, ni servidores o empleados involucrados en el funcionamiento de su ..., ni contrata con terceros en el país ... para el territorio y/o región.

Asimismo, se expresa que en el país se encuentra radicada una entidad denominada “BB”, la que si bien actuó como agente de cobro de los servicios involucrados en la consulta, prestó y continúa prestando algunos servicios auxiliares a “XX”, “... no desarrolla ninguna intervención en el objeto del negocio de ‘XX’, esto es, no desarrolla ni total ni parcialmente, la actividad consistente en la prestación de servicios de publicidad ... ‘XX’ no controla ni participa en el capital o en la toma de decisiones de ‘BB’”.

El área legal concluyó que: “La empresa “XX”, en su carácter de residente en el exterior –...–, tributará únicamente sobre sus ganancias de fuente argentina, y, en principio, conforme al mecanismo normado en el Tít. V de la ley del tributo –retención con carácter de pago único y definitivo–. Conforme al art. 5 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y al art. 9 de su decreto reglamentario, no se verifica la existencia de una actividad desarrollada por la empresa extranjera en el territorio de la Nación que, por ende, genere una renta de fuente argentina. Las prestaciones descritas por la consultante no implican –conforme su descripción– una transmisión de conocimientos especiales o la elaboración de alguna clase de dictamen o recomendación con el fin de la producción por parte del usuario local de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de las cuales se elaboran o transmiten, por lo que los resultados obtenidos por la prestación a usuarios locales de su servicio de publicidad no resultan de fuente argentina en los términos del segundo párrafo del art. 12 de la ley del gravamen y, por ende, no se encuentran, bajo tales previsiones, sujetos al gravamen. La ley del tributo actualmente vigente impide considerar incluidas en su ámbito de imposición a las rentas obtenidas por la empresa “XX”, derivadas de los pagos que realizan clientes locales por la contratación de publicidad.

Sobre la base de los hechos informados en la consulta se entiende que la empresa del exterior que presta un servicio de publicidad ..., a clientes locales, no encuadra en los supuestos de establecimiento permanente previstos en el artículo incorporado a continuación del art. 16 de la ley del gravamen.”

Esta postura sufrió un cambio el 31/07/2020 en el cual se revoca expresamente la Resolución 54/2018 y se grava la publicidad que realiza por ejemplo Facebook. Los servicios de publicidad que la empresa brinda a residentes en el país están gravados por el artículo 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Este criterio fue ratificado en el caso Despegar del 25/01/2021.

He de destacar que no cualquier operación digital está gravada dentro de la Ley de Impuesto a las Ganancias pero si la publicidad digital. Por ejemplo, en el caso del cloud computing sigue vigente la Resolución 47/2017.

4.1.2. *Impuesto al Valor Agregado*

Las Administraciones Tributarias³³ han concluido que las reglas aplicables a la tributación al consumo en operaciones internacionales, debe consistir en que se grave la operación en la jurisdicción en donde el consumo del bien o servicios se ha realizado. Se

33 OCDE, Electronic Commerce: A discussion paper on taxation issues, OCDE Publishing, 1998

confirma así el principio de territorialidad en relación a esta clase de tributos. De esta manera, las reglas internas de cada Estado deberán establecer aquellos casos en que se considera que se ha efectuado el consumo de un bien o servicio. Existirán diferencias en cuanto a lo que se entiende por servicio y/o qué se entiende por propiedad o bien intangible. Lamentablemente estas diferencias constituyen oportunidades para la evasión y el fraude tributario. De allí que los conceptos a utilizar deben converger o ser lo más parecidos. De otro lado, también existen problemas en lo referente a la forma de identificación del cliente en las transacciones por medios electrónicos. El proveedor es por lo general responsable de pagar los tributos al consumo y contabilizarlos, debiendo conocer el lugar de residencia o domicilio del cliente o consumidor.

La ley 27346, por medio de la cual se designó como responsables sustitutos del IVA a quienes revistan el carácter de “locatarios, prestatarios o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos”. Se resuelve el vacío legal en cuanto al sujeto pasivo del impuesto cuando el servicio es prestado en Argentina por un sujeto radicado en el exterior. El prestatario del servicio será, en estos casos, sujeto pasivo del tributo, deberá liquidarlo e ingresarlo, y podrá luego computarse el crédito fiscal correspondiente.

Por el contrario, “no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”. Este artículo se complementa con el artículo agregado a continuación del artículo 77 del decreto reglamentario del IVA, que establece que los exportadores de servicios podrán recuperar el impuesto correspondiente a sus proveedores de bienes o servicios.

El concepto de utilización económica es definido por la ley 27430 cuando 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.

Respecto de los servicios digitales, el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3 enumera de manera enunciativa, no taxativa, 14 servicios que se consideran asimilables a servicios digitales. Son 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, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo 14 incisos. Estos servicios ya se encontraban alcanzados cuando el

prestatario era un responsable inscripto. Lo que se incorpora es la tributación de tales conceptos cuando el prestatario no sea contribuyente del gravamen, definiéndose diferentes modalidades de ingreso del tributo.

La reforma incorpora como sujeto del IVA al prestatario de los servicios previstos en el inciso e) del artículo 1 del impuesto, por lo cual la norma reglamentaria, establece quiénes serán los sujetos de percepción del impuesto (entidades que intermedien en los pagos al exterior) y, además, en caso de incumplimiento de estos, el responsable del ingreso del correspondiente impuesto recae en el prestatario.

Los servicios digitales si bien actualmente se encuentran definidos, para que los mismos estén gravados por el IVA, el apartado 21 del inciso e) del artículo 3 exige que se presten con dos características: 1. Sin relación de dependencia. 2. A título oneroso. Es decir que si los servicios digitales son prestados a título gratuito, los mismos no estarán gravados por el IVA. Esto implica que hay gran cantidad de servicios digitales que no están gravados por el impuesto, como los perfiles de los usuarios en Facebook, Instagram, twitter, la lectura de noticias de diarios del exterior sin cargo y el acceso a través de una a las cuentas bancarias, entre otros.³⁴

Entonces, los servicios digitales que quedan comprendidos en el nuevo hecho imponible son aquellos prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior y cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país cuando el prestatario sea consumidor final, monotributista, exento, no alcanzado o sujeto no categorizado. En cuanto al sujeto del impuesto, tal como surge de la ley y remarca el decreto, es el prestatario de los servicios digitales. Es decir, el prestatario es quien tiene a su cargo el impuesto y debe ingresarlo al Fisco en forma directa o, a través de una percepción que le será practicada por los intermediarios en el pago del servicio digital.

En la ley de Iva se incorpora la definición de utilización o explotación efectiva, es que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en la que se verifique la utilización inmediata, o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario, aun cuando, de corresponder, este lo utilice para su consumo. Presunciones que admiten prueba en contrario.

No obstante la definición general, se incorporan dos presunciones que admiten prueba en contrario para la importación de servicios digitales que encuadran en el inciso d) del artículo 1 de la ley del IVA. Se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en: 1. el país del código del teléfono móvil para el caso de servicios digitales recibidos a través de teléfonos móviles, y tarjeta SIM 2. el país de los dispositivos

³⁴ Martín Julián, Comercio electrónico transfronterizo, Errepar, 2021

electrónicos del receptor del servicio para servicios recibidos en otros dispositivos.

Presunciones que no admiten prueba en contrario: la ley incorpora presunciones que no admiten prueba en contrario para los servicios digitales que encuadran en el. Es decir, que se aplican cuando el prestatario es consumidor final, monotributista, exento, no alcanzado o es un sujeto no categorizado. inciso e) del artículo 1.

Se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la Argentina cuando ahí se encuentre cualquiera de estas situaciones: 1. El código del teléfono móvil para el caso tarjeta SIM, de servicios digitales recibidos a través de teléfonos móviles. 2. La de los dispositivos electrónicos del recepto dirección IP del servicio, para servicios recibidos en otros dispositivos. 3. La dirección de facturación del cliente. 4. La cuenta bancaria utilizada para el pago. 5. 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 la que se realice el pago

Esto implica que a los intermediarios en el pago de servicios digitales se les pueden presentar diversas situaciones a los efectos de practicar la percepción del IVA: 1. Que el prestatario sea responsable inscripto, en cuyo caso no debe practicar la percepción. 2. Que el prestatario no sea responsable inscripto, y - que el prestador de servicios digitales del exterior no esté en ninguno de los dos listados indicados, en cuyo caso no debe practicar la percepción y es el prestatario quien debe ingresar el impuesto; - que el prestador esté en el listado del apartado A), en cuyo caso debe practicar la percepción; - que el prestador esté en el listado B), en cuyo caso deberá analizar la operación para determinar si debe practicar la percepción.³⁵

En el caso de las plataformas de ventas del exterior, las denominadas usualmente tiendas "online" y otras plataformas sin domicilio ni Establecimiento Permanente en el país, cuyo objetivo sea la venta de bienes propios o de terceros a adquirentes argentinos, los bienes deben tributar el IVA al momento de su ingreso al país, junto a los derechos aduaneros y demás gravámenes que correspondan. Sin embargo, la prestación de la plataforma que oficia de intermediaria entre las partes enmarca en las definiciones de servicio digital del inciso m) del apartado 21 del artículo 3, Apartado B anexos I y II, de la Resolución General (AFIP) 4240, toda vez que es llevada a cabo a través de la red Internet, sin importar el dispositivo. La territorialidad del intermediario también se encontrará configurada con las presunciones de utilización económica para responsables del impuesto o consumidores finales.³⁶

Una de las dudas que me genera la aplicación de esta normativa es que si un

³⁵ Dominguez Sebastián, El tratamiento en el IVA de los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior, *Práctica y Actualidad Tributaria*, 2018

³⁶ Martin Julián, Comercio electrónico transfronterizo, *Errepar*, 2021

residente en Argentina se encuentra en el exterior y decide conectarse a través de la IP de la oficina que se ubica en Buenos Aires, y adquiere bienes o servicios, la operación estaría gravada con IVA aunque no correspondería porque el sujeto se encuentra en el exterior. Por otro lado, si se usa una cuenta bancaria del exterior, la adquisición no estaría gravada con IVA. Interrogantes que me surgen cuando analizo casos puntuales y que seguramente con el transcurrir del tiempo emergerán otras cuestiones.

También, se pone de manifiesto un problema práctico al momento de aplicar el método de la percepción del IVA en los medios de pago, ya que para el intermediario no siempre es fácil saber si el pago corresponde o no a un servicio digital consumido en Argentina y prestado desde el exterior (por ejemplo un pago efectuado a la empresa Apple podría corresponder a la compra de una App o a un dispositivo). Como así tampoco tendrá la certeza si el pago realizado al proveedor extranjero corresponde o no a servicios digitales gravados en IVA (por ejemplo el pago a una plataforma multilateral como Airbnb, en donde el servicio de hospedaje no corresponde gravar en IVA porque será consumido en el exterior o porque será prestado por un contribuyente de IVA residente en Argentina, y en otro orden la comisión que cobra Airbnb quedará sujeta a la percepción de IVA).

Sería recomendable tomar como criterio generalizado, que tributen completamente en el lugar de consumo, y así los mismos sean gravados a nivel mundial. Si estos servicios digitales se siguen expandiendo y no tributan el impuesto, provocarán la competencia desleal, afectando claramente a los ingresos tributarios de los Estados. La alternativa de retener en los medios de pago el IVA, condice en cierta forma con las realidades de las Administraciones Tributarias con mercados más pequeños, ya que no es frecuente obligar a empresas multinacionales actoras en la economía digital (sin presencia física), a someterse a leyes, procedimientos y sanciones de dichos países en los que operan.

La dificultad es que los sistemas tributarios van desfasados con respecto a este contexto actual de globalización y digitalización, provocando ello “erosiones” de los ingresos fiscales.³⁷

4.1.3. Propuesta de la OCDE

Para simplificar esta realidad a las empresas y Administraciones Tributarias es que la OCDE sugirió el establecimiento de un régimen de registración y cumplimiento simplificados. Ello así, las Directrices Internacionales para Impuestos Indirectos recomiendan que al implementar un mecanismo de recaudación basado en el registro, las

³⁷ Yugan María José, Tributación de los servicios digitales en el Impuesto al Valor Agregado, XIX Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, 2021

jurisdicciones consideren establecer un régimen simplificado de registro y cumplimiento para facilitar el mismo a los proveedores no residentes. Se propugna que los procesos de registro y cumplimiento deberían entregarse principalmente a través de medios electrónicos con requisitos mínimos para el movimiento físico de la documentación, en caso de ser requerida.

La OCDE reconoce que debe lograrse un equilibrio adecuado entre la simplificación y las necesidades de las Administraciones Tributarias para salvaguardar los ingresos. Las Administraciones Tributarias necesitan garantizar que se pague la cantidad correcta de impuestos de proveedores con los cuales no poseen una relación jurisdiccional.³⁸

De acuerdo con el principio de gravamen en el país de destino se permite a las autoridades fiscales de una jurisdicción recaudar el IVA correspondiente a los bienes, servicios y bienes intangibles que los proveedores extranjeros suministraron a través de las fronteras a los consumidores en esa jurisdicción (es decir, la jurisdicción en la que se encuentra el cliente).

4.1.4. Análisis de casos bajo la órbita de los impuestos nacionales. No existe establecimiento permanente.

1) cliente argentino contrata servicios publicidad en línea dirigidos a usuarios en EEUU.

El dinero se transfiere desde una cuenta en Argentina hacia EEUU. El servicio se presta en EEUU y está dirigido a usuarios en EEUU

El cliente argentino se encuentra inscripto en IVA (empresa a empresa). El servicio es explotado económicamente fuera del país: no estaría gravado por IVA. Hay contrato publicidad: no es masivo (no es como streaming)

En cambio, si se considera B2C: presunciones IVA cuenta Argentina a EEUU agente percepción (banco, procesador de pago local) si está el prestador en la lista de los anexos quedará gravado por IVA.

En el caso de Impuesto a las Ganancias, se trata de la reproducción de imágenes del exterior y al residente argentino es probable que deba practicar la retención del 17,5%

Problema: los usuarios consumidores son del exterior. La presunción se refiere al caso específico y no a los usuarios.

Proyecta imagen pero dirigido a EEUU: no debería considerar fuente argentina ni siquiera el 50%.

³⁸ Marconi Guillermo, Fiscalidad Local de la Economía Digitalizada. Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Implementación operativa de las Reformas de los Códigos Fiscales Registración Simplificada del Proveedor del Exterior, Revista Digital CeATS, 2019

2) cliente EEUU contrata servicios de publicidad en línea dirigidos a usuarios argentinos. El dinero se transfiere desde una cuenta en EEUU a otra cuenta en EEUU. El servicio se presta en EEUU y está dirigido a usuarios en Argentina.

En IVA estaría gravado ya que el servicio es del exterior pero se utiliza en Argentina y va a estar a cargo del prestatario que deberá actuar como responsable sustituto, siempre que aquel realice otros hechos imposables de IVA y este inscripto en el impuesto.

Pero surgen dos problemas: si el cliente no está inscripto en Argentina, no se le va a poder practicar la percepción de IVA. Y el otro problema que surge, es que si no hay intermediarios locales, no hay quien practique la percepción.

En estos casos se deberían considerar otros parámetros ya que está gravado pero no hay quien ingrese el tributo.

En el Impuesto a las Ganancias, la actividad es realizada fuera de Argentina pero dirigida a usuarios del país. Entraría dentro de la presunción del artículo 14. Es un prestatario no residente pero el usuario no es idóneo para practicar la retención.

4.2. A nivel provincial (Impuesto Sobre los Ingresos Brutos)

El ejercicio de toda actividad económica requiere, cuanto menos, de una estructura encaminada a posibilitar el negocio de que se trate, ya sea para la fabricación de bienes, su comercialización, la prestación de servicios, todas ellas juntas, etc. Es decir, toda actividad tiene una esencia, un verbo propio que la identifica y permite diferenciarla del resto. Asimismo, la actividad debe efectuarse de forma habitual y a título oneroso lo que implica que al ingreso que se obtiene le corresponde una prestación como contrapartida. Es de esperar que dicha prestación haga a la esencia de la actividad, es decir, se corresponda con las particulares características que implica su ejercicio y la identifican y diferencian de otras. Será entonces dicha prestación la que debe ejercerse de "...manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate". En definitiva, el ámbito físico donde se desarrolla la prestación señalada debería resultar, cuanto menos, el punto de partida al momento de determinar la existencia del sustento territorial. El momento de vinculación tributaria no puede estar dissociado de aquella ineludible realidad. En la medida que ello ocurra, muy probablemente se estará gravando actividad desarrollada fuera de los alcances de la jurisdicción.³⁹

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se sustenta en el principio de territorialidad en

³⁹ Parada Larrosa Federico, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016

el sentido de que recae sobre las actividades ejercidas con propósito de lucro en el ámbito de cada jurisdicción.

Para encuadrarse dentro del ámbito del tributo se deben cumplir las siguientes condiciones:

- ejercicio de una actividad,
- habitualidad,
- propósito de lucro y
- sustento territorial

Una actividad ha sido efectivamente desarrollada en una jurisdicción, con sustento territorial suficiente en ella como para justificar la pretensión tributaria del respectivo fisco, cuando en ella se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza aunque no se trate de los gastos que el artículo 3 del Convenio Multilateral considera computables a los fines de la determinación del coeficiente de distribución de base imponible.

El contribuyente debe pagar el tributo en cada jurisdicción en la que ejerce actividades y en proporción al mismo total de ingresos brutos.

El Convenio reparte los ingresos brutos -la base imponible- originados por el ejercicio de una actividad económica interjurisdiccional, según el volumen de actividad cumplida en cada jurisdicción. Para establecer el monto de actividad desarrollada en cada jurisdicción, el Convenio emplea dos mecanismos que se presumen reveladores del ejercicio de actividad: los gastos y los ingresos realizados u originados en cada jurisdicción. A partir de tal distribución de materia imponible cada jurisdicción aplica la política que estime adecuada –sea eximirlos o gravarlos, y en éste último caso le permite decidir la alícuota aplicable-. Es decir que se trata de atribuir materia imponible previo al ejercicio del poder tributario por cada jurisdicción.⁴⁰

Que las provincias tengan facultades para establecer el impuesto no significa que puedan omitir precisamente en un impuesto territorial, “el sustento territorial”. Tal como ha señalado Bulit Goñi: “el sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que se configure –o sea para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo– la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate.”⁴¹

40 Grimaldi Carlos, Los principios de equivalencia y capacidad contributiva en las tasas: un enfoque conciliador, PET, 2006

41 Riviero Enrique, Netflix, ingresos brutos, establecimiento permanente, convenios fiscales y BEPS. Los problemas no resueltos del comercio electrónico, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016

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.⁴²

En el comercio electrónico cobra relevancia el lugar de aceptación del usuario: “el click”. Sin la aceptación no hay servicio, no hay actividad objeto de gravamen, sólo cuando en el navegador del ordenador el flujo de información da respuesta a la orden del cliente, el hecho imponible ha quedado integrado con los restantes elementos que lo componen –ya sea actividad de venta o prestación de servicio, lo que es precisamente el objeto de gravamen en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos–. De esta forma cobra vigencia, asimismo, la aplicación del principio de neutralidad en materia fiscal –receptado mundialmente en cuanto a la formación de la política fiscal del comercio electrónico–, el cual propicia el establecimiento de un sistema tributario que aplique la misma carga económica a operaciones análogas realizadas dentro y fuera de Internet. Esta carga deberá ser la misma, sin distinguir si un determinado ingreso proviene de una operación de comercio electrónico o del comercio en formas tradicionales, en la medida en que ambas operaciones sean sustancialmente similares. De esta forma se impide que la compra y venta de bienes y prestación de servicios por Internet eludan carga tributaria en desmedro de las operaciones tradicionales.

Ahora bien, si sostenemos que la aceptación en el ordenador configura el hecho imponible, lo cual es objeto de gravamen en el impuesto, dicha actividad deberá imputarse en algunos de los estados provinciales. Sin embargo, la dificultad para el control de las Administraciones Fiscales radica en que los requisitos de identificación que se requieren para tales fines no representan seguridad alguna a efectos de acreditar el punto de acceso a la red en la jurisdicción. Por otra parte, encontramos a los verdaderos sujetos pasivos – personas físicas o jurídicas, sean administradores o titulares de dominio no domiciliados en el país– que realizan el hecho imponible mediante una serie de transacciones electrónicas, sin vincularse con las jurisdicciones donde estas operaciones se concretan. Ciertamente es, y de imposible cumplimiento, que una empresa que coloca un producto o servicio en su página Web para consumidores de todo el mundo, deba inscribirse y ser responsables formales y materiales del cumplimiento de la obligación tributaria en todas las Administraciones Tributarias donde se realiza actividad.

42 Serra Juan Carlos y Di Paolo Horacio, Aspectos fiscales controvertidos subtema el desafío que representa la gravabilidad de las operaciones digitales en los tributos que recaen sobre los consumos, XIX Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, 2021

Para afrontar estos inconvenientes, los fiscos locales han optado por aplicar una retención en el país de la fuente –en el cual se realiza la operación comercial–, siempre y cuando el ingreso obtenido por el proveedor extranjero califique como uno sujeto a dicha retención. En este caso, el responsable del pago es el sustituto, entendido como el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.⁴³

Existen numerosas Provincias que sujetan a imposición a los servicios digitales prestados en la respectiva Provincia, aun no habiendo presencia física por el sujeto del exterior.

No obstante, los Fiscos han adoptado criterios de “presencia física” utilizando como novedoso criterio:

- i) *presencia digital significativa*: casos de Córdoba y Buenos Aires.
- ii) *domicilio del adquirente, lugar de utilización del servicio digital*: San Juan, Tucumán, Chaco, entre otros.

Se observa la ampliación del concepto de territorialidad del modo en que estaba en los Códigos Provinciales y, por consiguiente, en las previsiones de la ley de coparticipación federal de impuestos 23548 y sus modificatorias (artículo 9).

La territorialidad estaría dada por los efectos (consumo, utilización, accesos a prestaciones a través de Internet, entre otros) que la comercialización de servicios desarrollada desde el exterior produce en los sujetos, bienes, personas, etcétera, radicados, domiciliados o ubicados en territorio local, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

La Comisión Arbitral se expidió a través de la resolución general interpretativa (CA) 83/2002 (actualmente derogada), estableciendo que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos configura una actividad extraterritorial del oferente, la que adquiere relevancia solo en el caso de que se concrete la operación.

Con ello, deja sentado que estamos ante operaciones entre ausentes y a los efectos de la atribución de los ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2 del Convenio Multilateral, se entiende que el vendedor de los bienes, o el locador de los servicios u obras, efectuó un gasto en jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, al momento de formular el pedido a través de los medios electrónicos por Internet (presunción de sustento territorial).⁴⁴

La Resolución General (CA) 14/2017, que se encuentra vigente, establece que será

⁴³ Canova Christian, Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el click como perfeccionamiento del hecho imponible, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016

⁴⁴ Martín Julián, Comercio electrónico transfronterizo, Errepar, 2021

considerado como destino final de los bienes al domicilio del comprador

El artículo 1 dispone diversos criterios a ser considerados:

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.

En los considerandos de la Resolución se indican: "Que el incremento de operaciones por medios electrónicos motivó el dictado de la Resolución General (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”.

Con relación a la Resolución General (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”.⁴⁵

La comisión Arbitral ha interpretado a través de la Resolución General 5/2021 que la comercialización de bienes y/o servicios a través de medios electrónicos, plataformas digitales y/o similares, se encuadra en el régimen general del Convenio Multilateral estableciendo asimismo que el sustento territorial del vendedor de los bienes, o el prestador y/o locador de los servicios, se configura en la jurisdicción del domicilio del adquirente, cuando exista presencia digital en la misma

En el artículo 3° establece que existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, en los términos del artículo anterior, sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la presente resolución, 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 1° 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.

⁴⁵ Serra Juan Carlos y Di Paolo Horacio, Aspectos fiscales controvertidos subtema el desafío que representa la gravabilidad de las operaciones digitales en los tributos que recaen sobre los consumos, XIX Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, 2021

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 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.

Artículo 4°.-: 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 Resolución General N° 14/2017.

Artículo 5°.- Deróguese la Resolución General N° 83/2002 y considérense remitidas a la presente normativa las referencias a dicha Resolución.

Artículo 6°.- Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022.

En resumen, los criterios adoptados por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria son:

- ingresos se atribuyen a la jurisdicción de destino final de bienes (venta de bienes)
- prestación de servicios al lugar de la efectiva prestación de servicios o al lugar en que se realiza la utilización económica

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

Pero la Comisión Arbitral cambió de criterio a la hora de establecer el requisito de "sustento territorial". Con relación a este punto, señala la 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". Nótese que estamos frente a un cambio sustancial de paradigma en materia de sustento territorial. Y es que conforme la Resolución General (CA) 83/2002 se presumía un gasto en la jurisdicción del adquirente, mientras que la Resolución

General (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.

La normativa detalla 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.⁴⁶

Existe cierto consenso conceptual de que es complejo gravar con impuestos de carácter económico territorial las manifestaciones de riqueza que se caracterizarían por su falta de presencia física. Esta “intangibilidad” que puede predicarse de cualquier prestación de servicios, se tornaría aún más inasible en aquellos que se pueden prestar de forma remota desde cualquier territorio hacia cualquier otro territorio, sin intervenir en la jurisdicción del mercado con una actividad económica concreta que genere un nexo tributario. Ahora bien, desde el punto de vista de los impuestos indirectos al consumo (IVA en mayor medida), lo antedicho es falso, en tanto la explotación del mercado de consumo se ha erigido como nexo suficiente para la imposición. Esto ha quedado demostrado en Argentina, Europa, Uruguay, Colombia, India y muchísimos otros países de todos los continentes. En tanto que los servicios se prestan a seres humanos y los seres humanos son corpóreos, la digitalidad del servicio necesariamente debe, en algún punto, reconocer una escala o punto analógico. La cuestión es si ese punto analógico sirve como nexo suficiente de tributación o no.

Los servicios digitales transfronterizos requieren un cierto grado de presencia física en el lugar de consumo de esos servicios, aunque no se trate de una “presencia física” en el sentido tradicional del término. Así como se ha construido una noción de sustento territorial para la economía analógica, es necesario construir una nueva noción de sustento territorial para la economía digitalizada. La presencia física no tradicional de los prestadores de los servicios en la jurisdicción de consumo indica que la actividad se realiza, primero, en el exterior, pero luego, en destino: la actividad comienza en un territorio y finaliza en otro, por lo cual parcialmente se ejerce en la jurisdicción que pretende cobrar ingresos brutos (y ello siempre ha sido considerado sustento territorial suficiente). Los servicios digitales en general se prestan a través del uso de las siguientes herramientas en el Estado fuente (jurisdicción en donde se encuentran los prestatarios): 1) Derechos de propiedad en y/o el uso de software en el Estado (por ejemplo, "apps") y datos auxiliares (por ejemplo, "cookies") que se distribuyen o almacenan en las computadoras u otros dispositivos de

⁴⁶ Serra Juan Carlos y Di Paolo Horacio, Aspectos fiscales controvertidos subtema el desafío que representa la gravabilidad de las operaciones digitales en los tributos que recaen sobre los consumos, XIX Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, 2021

comunicación física del Estado proveedor de clientes, y puede permitir el uso del vendedor de tales dispositivos físicos; 2) Contratos y/u otras relaciones con redes de distribución de contenido (content distribution networks) que resultan en el uso de servidores en el Estado y/o la recepción de otros servicios relacionados con ese Estado; 3) Contratos y/u otras relaciones con los facilitadores de mercado en línea (online marketplace facilitators) y/o las empresas de entrega (delivery) que resultan en servicios dentro del Estado fuente, que incluyen, entre otros, el procesamiento de pagos y el cumplimiento de pedidos, la gestión de pedidos, el procesamiento de devoluciones o la asistencia a las devoluciones e intercambios, la preparación de informes de ventas u otros análisis y acceso de los consumidores al servicio al cliente.⁴⁷

En el año 2008 el Estado de Nueva York creó por ley un nuevo nexo, un nuevo "sustento territorial", que luego fue replicado por casi todos los otros Estados. Este nuevo nexo es el comienzo de una tendencia hacia el "sustento virtual" como complementario al territorial y se denomina "click through nexus" o "affiliate nexus".

Este nexo aplica principalmente a operaciones de comercio electrónico B2C, tanto directas como indirectas, y aplica tanto para no residentes norteamericanos que comercian con algún Estado, como entre los Estados mismos (comercio intra-federal). Si bien la legislación de cada Estado no es uniforme, puede decirse que el "click through nexus" normalmente requiere que un vendedor remoto cumpla con un umbral de ventas mínimo en el Estado en cuestión, resultante de las actividades de un agente de referencia en el Estado. El vendedor debe realizar pagos de comisiones al residente en el Estado para cualquier pedido que se produzca como resultado de la referencia de click del sitio web del residente. El "affiliate nexus" normalmente requiere que un minorista remoto tenga un interés sustancial en un minorista en el Estado o que pertenezca a él, y el minorista venda la misma línea de producto o similar con el mismo nombre comercial o similar. La legislación puede no requerir siempre la propiedad común y puede incluir actividades relacionadas con las ventas, entrega, servicio y mantenimiento de un lugar de negocio en el Estado en nombre de las empresas fuera del Estado para beneficiar a los clientes. De esta manera, los Estados suponen que una relación basada en comisiones entre un minorista de Internet fuera del Estado o global y una empresa o individuo dentro del Estado que ayude a facilitar la venta de los productos de ese minorista a través de Internet, crea una "presencia física" para el minorista. En general, esta facilitación se produce cuando el negocio en el estado o individuo coloca en su sitio web un enlace al sitio web del minorista y recibe comisiones de

⁴⁷ Marconi Guillermo, Fiscalidad Local de la Economía Digitalizada Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Enfoque práctico del "sustento territorial". Jurisprudencia nacional y comparada, Revista Digital CeATS, 2019

las ventas generadas a través del enlace.

Dado que los Estados deben establecer una presencia física en el Estado para exigir a un minorista en línea recaudar y remitir los impuestos sobre las ventas, las leyes como éstas están destinadas a establecer que las empresas en el Estado están actuando como agentes para el minorista en línea. En consecuencia, a través del uso de estos sitios web basados en comisiones, un minorista en línea, ya sea estadounidense o global, tiene nexo y una responsabilidad de recaudación con la jurisdicción fiscal en “Estados de click”. Además de las leyes de “click-through nexus”, muchos Estados han ampliado su definición de presencia física para incluir las actividades de miembros relacionados o cualquier otra persona que realiza actividades en el Estado que podría considerarse como ayudar a construir un minorista en línea en el mercado del Estado. Por ejemplo, la presencia de una filial relacionada o el uso de un centro de distribución de terceros en dichos Estados pueden crear un nexo para un minorista de Internet que de otro modo no tendría ningún contacto con los Estados.

Algunos Estados han ido tan lejos como para tomar la posición de que el uso de la misma marca o marcas similares por un negocio en el Estado y el minorista de Internet puede ser suficiente conexión para exigir que el minorista de Internet recaude y remita los impuestos.

Desde 2010 se vienen debatiendo distintas leyes que permitirían a los Estados exigir que los vendedores remotos recauden y remitan el impuesto a las ventas, incluso si el minorista no tiene presencia física en el Estado, siempre que se cumplan ciertos umbrales de ventas. La idea no es crear o incrementar los impuestos existentes, sino otorgar a los Estados la autoridad para hacer cumplir las leyes fiscales en los casos de comercio electrónico fuera del Estado. Estas leyes permitirían realmente hablar de “sustento virtual” en lugar de territorial para el comercio electrónico.⁴⁸

En Massachusetts la directiva 17/1/2017 (sales tax estadual) estableció 5 formas de considerar la presencia (física) en el Estado de un proveedor de Internet

- usar software descargado y utilizado por clientes dentro del Estado para facilitar o aumentar las ventas en el Estado proveedor
- usar cookies de internet para facilitar las ventas en el Estado o aumentar las ventas en el Estado del proveedor
- acelerar la entrega del contenido
- venta a través de los mercados en línea del estado/proveedores de mercadería

48 Marconi Guillermo, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Comercio Electrónico Nacional e Internacional, Revista Digital CeATS, 2017

- usar servicios de entrega que ofrecen más que el uso de un correo/operador común para crear una presencia

Por más remoto que sea: si no están estas pautas no se considera que tiene presencia en el Estado.

Así, corresponde atender al fallo recaído en la causa “SOUTH DAKOTA, PETITIONER v. WAYFAIR, INC.” 585 U. S. ____ (2018), sentencia de fecha 21/06/2018, en la cual se discutía la aplicación de un nexos económico -similar a lo implementado por la Provincia de Buenos Aires- como nexos sustancial suficiente para gravar con “impuesto a las ventas” (sales tax) las ventas remotas desde un Estado a consumidores en otro Estado; por lo tanto, el marco en el que se desarrolló la causa es de tributación subnacional, al igual que Ingresos Brutos. En dicha oportunidad, el voto de la mayoría dio la razón a Dakota del Sur destacándose entre sus argumentos lo siguiente: “...no está claro por qué un solo empleado o un solo almacén debe crear un nexos sustancial, mientras que los aspectos "físicos" de la tecnología moderna no deberían. Por ejemplo, se puede decir que una compañía con un sitio web accesible en Dakota del Sur tiene una presencia física en el estado a través de las computadoras de los clientes. Un sitio web puede dejar las cookies guardadas en los discos duros de los clientes, o los clientes pueden descargar la aplicación de la empresa en sus teléfonos. O una empresa puede arrendar el almacenamiento de datos que se encuentra de forma permanente, o incluso ocasional, en Dakota del Sur". "dramáticos cambios tecnológicos y sociales" de nuestra "economía cada vez más interconectada" significan que los compradores están "más cerca de la mayoría de los grandes minoristas" que nunca, "independientemente de lo cerca o lo lejos que esté el escaparate más cercano". Entre publicidad dirigida y acceso instantáneo a la mayoría de los consumidores a través de cualquier dispositivo habilitado para Internet, "una empresa puede estar presente en un estado de manera significativa sin esa "presencia física" en el sentido tradicional del término. Una sala de exposiciones virtual puede mostrar mucho más inventario, con mucho más detalle y con mayores oportunidades para la interacción del consumidor y el vendedor de lo que podría ser posible para las tiendas locales. Sin embargo, la presencia virtual continua y generalizada de los minoristas de hoy en día es, según Quill, simplemente irrelevante. Este Tribunal no debe mantener una regla que ignore estas importantes conexiones virtuales con el Estado".

La Corte Americana, de esta manera, reconoce que el comercio electrónico moderno no se alinea analíticamente con el test de “presencia física” o “sustento territorial”, como tenemos definido tradicionalmente en Argentina, o como tenían definido en Estados Unidos desde el precedente “Quill” de 1992. Además, también se reconoce en dicho fallo que la

aplicación estricta y necia de la “presencia física” genera ventajas arbitrarias entre los distintos competidores de la economía digitalizada en función del origen del prestador; justamente la discriminación que nuestra Constitución y la jurisprudencia histórica de la Corte Suprema nacional han buscado evitar. Por si fuera poco, el Máximo Tribunal norteamericano -seguido por nuestra Corte Suprema en numerosos precedentes- ha redefinido la “presencia física” como “presencia económico-virtual”, estableciendo un “nexo” suficiente para la imposición local actualizado a la realidad digital del siglo XXI. Esta tendencia puede verse también en materia de tributación internacional en la opinión de numerosos e importantes países en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Con estas herramientas queda desdibujado el agravio de la “falta de sustento territorial”, no sólo por la evidente generación de ingresos brutos en la jurisdicción local (base imponible del gravamen, nexo económico) sino también porque el hecho imponible acaece en la jurisdicción local (ejercicio de actividad onerosa y habitual, aunque sea en forma parcial).

Corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha discontinuado su jurisprudencia en materia de sustento territorial que venía de la mano del precedente “Helicópteros Marinos” de 2010, en el fallo “Telecom SA Argentina c/ Corrientes, Provincia” de fecha 26/12/2017. Se trata de un pronunciamiento enmarcado en la actividad de “exportación” de servicios de telecomunicaciones -servicio público-, en el que se dio la razón al Fisco Local que pretendía una base imponible íntegra y no desprovista de la porción de ingresos que el servicio de llamadas al exterior generaba a la empresa. Respecto al planteo de “falta de sustento territorial” la Corte fue tajante e innovó en cuanto se refiere a la definición del “nexo” suficiente, aunque no con la contundencia de la Corte de EE.UU. En dicha oportunidad la Corte Suprema de Justicia de la Nación dispuso: “5°) Que frente a los planteos relacionados con la ausencia de sustento territorial de los impuestos creados por las autoridades argentinas, ha sido criterio de esta Corte que dicha circunstancia no se traduce en la invalidez constitucional del tributo, si resulta de la causa que la actividad financiera o comercial gravada afecta de algún modo al país (Fallos: 181:184 y 182: 349); y que excepciones a ello no pueden crearse por implicancia, sino que deben aparecer fuera de toda razonable duda (Fallos: 178:75)”.

De vuelta en nuestro tema, resulta evidente e indiscutible que la provisión de servicios digitales desde el exterior es una actividad comercial que afecta al país y a cada jurisdicción subnacional individualmente considerada.

Luego, la Corte tuvo en cuenta un aspecto económico que surgía de los hechos: la tasa de distribución de las llamadas salientes al exterior formaban parte del precio que pagaban los clientes (Considerando 7°). Se trata del esbozo de un nexo económico

orientado a un criterio de “gastos soportados en la jurisdicción” al sentir de las reglas del Convenio Multilateral. Sin embargo, a renglón seguido (Considerando 8°) la Corte invoca el famoso precedente “Lotus” de la Corte Permanente Internacional de Justicia (1927), cuestión de suma relevancia en materia de “nexo” para el derecho tributario internacional, pues en dicha oportunidad fue cuando se definió por vez primera el concepto de “nexo” que rige al día de hoy. Que el Máximo Tribunal se remita a dicho precedente no es casual. Esta invocación del fallo “Lotus” enmarca los límites del sustento territorial en los límites del derecho tributario internacional (nexo suficiente con el territorio que pretende gravar) y corresponde hacer hincapié en ello, puesto que rebate varios argumentos de los contribuyentes de un plumazo: “todo lo que se puede exigir a un Estado es que no sobrepase los límites trazados por el derecho internacional a su competencia; sin haberse alcanzado dichos límites, su título para ejercer la jurisdicción se encuentra en la propia soberanía” ... “El límite principal que el derecho internacional impone al Estado es excluir cualquier ejercicio de su poder en el territorio de otro Estado -salvo la existencia de una norma permisiva en contrario-”. Mediante la invocación de este precedente, la Corte reivindica la soberanía de las Provincias y la Ciudad Autónoma para crear tributos, dentro de los límites Constitucionales y de la Ley de Coparticipación; límites que, a nuestro modo de ver, se respetan en la imposición con Ingresos Brutos de los servicios digitales transfronterizos.

En el caso de los servicios digitales prestados por residentes del exterior y gravados con Ingresos Brutos no existe ejercicio de ningún acto de poder en el territorio de otro Estado. No se afectan personas ni bienes bajo la jurisdicción de otras naciones, ni tampoco se da conflicto alguno de soberanía

Ocurrirá en la tributación local algo similar a lo que está ocurriendo en la tributación internacional: presencia digital (Unión Europea, por ejemplo) y territorialidad digital (para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos).⁴⁹

En el fallo “Indunor SA c/Pcia. De Chaco” (1973, Fallos 286-301) , se puso fin al debate constitucional respecto a la validez de los tributos locales aplicados sobre los ingresos provenientes de exportaciones, cuando el Máximo Tribunal se inclinó definitivamente por aceptar la procedencia del requerimiento impositivo, al señalar que es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, siendo válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los

⁴⁹ Marconi Guillermo, Fiscalidad Local de la Economía Digitalizada Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Enfoque práctico del “sustento territorial”. Jurisprudencia nacional y comparada, Revista Digital CeATS, 2019

productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la República. Asimismo, en el citado precedente se expresó que si no puede probarse que la ley local sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones con las naciones extranjeras, no puede reputársela en oposición con el art. 67, incs. 1º y 12 de la Constitución Nacional, -hoy art. 75 inc. 13, denominada “cláusula comercial”.⁵⁰ Se admitió a las provincias gravar a los exportadores bajo la excusa de que la «base imponible» (ingresos por exportaciones) no es lo mismo que el «hecho imponible», que en el caso sería la realización de una actividad industrial y no las exportaciones en sí.

A nivel provincial podemos agrupar en tres grupos el tratamiento que tienen las operaciones de comercio electrónico:

Presencia digital: CABA, Pcia de Buenos Aires, Córdoba (única con reforma cryto), La Pampa, Chubut, Jujuy, Santa Fe (proyecto), Comisión Arbitral

Régimen Exclusivo por domicilio o efectos/explotación en la jurisdicción: Salta, Mendoza, Neuquén, San Luis, San Juan, Chaco, Tucumán, Santiago del Estero, Misiones, Río Negro

Jurisdicciones sin reforma de Código Fiscal: Catamarca, Corrientes, Entre Ríos, Formosa, La Rioja, Santa Cruz, Tierra del Fuego

4.2.1. Córdoba

Sustento territorial

- suscripción on line. Se presume la actividad por la utilización o consumo
- servicios realizados por no residentes. Utilización económica o que recaen sobre cosas o personas situados/domiciliados en Córdoba. No importa el medio
- Implementación intermediarios

En el orden operativo corresponde destacar que la Provincia de Córdoba ha establecido un sistema de recaudación por intermediarios agentes de percepción, análogo al que utiliza la Nación para el IVA. Los obligados al pago son los prestatarios de los servicios digitales salvo que medie un intermediario en el pago al proveedor del exterior, en cuyo caso corresponde la percepción, en líneas generales.

Cabe destacar que el Decreto Provincial 2141/2017 incorporó al Decreto Provincial 1205/2015 el artículo 318 bis, para la comercialización de servicios de suscripción on-line e intermediación digital, un régimen de recaudación que percute a las entidades emisoras de

⁵⁰ Almada Lorena y Matich Cecilia, Las exportaciones de servicios y su tratamiento en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, Ambito Financiero, 2008

tarjetas de crédito y/o las entidades encargadas de recaudaciones -compañías de telefonía fija o móvil, prestadoras de Internet- rendiciones periódicas y/o liquidaciones.

Las presunciones de domicilio del prestatario: 1. La dirección de facturación del cliente, titular y/o usuario de la tarjeta de crédito, de compra y/o pago o; 2. 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 o; 3. La dirección IP de los dispositivos electrónicos del usuario o consumidor de tales servicios o la característica identificada por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM donde se reproduce y/o retransmite el entretenimiento.⁵¹

La reforma del artículo 177 a través de la Ley 10508 agrega sin derogar lo anterior la presencia digital significativa. Existen 5 indicadores económicos y de actividad en fuente, entre ellos el inc c) descarga cookies (no sólo se utiliza por su función de rastreo sino también para que la página funcione bien)

La Provincia de Córdoba, mediante la ley mencionada en el párrafo anterior, incorporó en el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que la comercialización de servicios realizada por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior se encuentra alcanzada por el mismo cuando se verifique que la prestación del servicio se desarrolla o utiliza económicamente en la jurisdicción (consumo y acceso a prestaciones a través de Internet, entre otros), o que recaee sobre sujetos, bienes, personas y cosas, entre otros, radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

El legislador efectuó una adecuación al artículo 177 del Código Tributario Provincial, introduciendo el concepto de “presencia digital significativa en la Provincia de Córdoba”, en consonancia con la recomendación efectuada por la OCDE y la Comisión Europea a los fines de encontrar una solución global ante el debate cada vez más creciente sobre cómo deberían tributar las empresas multinacionales en una economía cada vez más digitalizada.

Se incorpora en el decreto reglamentario 1205/2015 del Código Tributario Provincial y sus modificatorios lo que se entiende por “presencia digital significativa en la Provincia de Córdoba” en la prestación de servicios digitales. En tal sentido, los casos previstos normativamente pueden resumirse a que:

a) el prestador del servicio digital efectúe prestaciones de tracto o ejecución sucesiva y/o transacciones u operaciones por más de 3 meses -consecutivos o alternados- a

⁵¹ Marconi Guillermo, Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Modelos de negocios digitales. Análisis de las reformas de los Códigos Fiscales, Revista Digital CeATS, 2019

locatarios, prestatarios o usuarios domiciliados en la Provincia de Córdoba, independientemente de la cantidad;

b) el prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate empresas -o “proveedores de servicios”- domiciliadas o con actividad en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba para la prestación del servicio de suscripción online o acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales, tales como publicidad o marketing de 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 prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del servicio dentro del ámbito geográfico de la Provincia de Córdoba y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese servicio en dicha jurisdicción;

d) el prestador del servicio digital registre la cantidad de locatarios, prestatarios o usuarios domiciliados en la Provincia de Córdoba que, a tal efecto, establezca la Secretaría de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba;

e) el prestador requiera para la comercialización de sus servicios, dentro de la Provincia de Córdoba, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi o dispositivo móvil, entre otros) que se encuentre ubicado en esta jurisdicción, o de un proveedor de servicio de Internet o telefonía con domicilio o actividad en la Provincia de Córdoba.

La Provincia de Córdoba, al establecer el nexo o vinculación territorial para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, habría prescindido de la utilización exclusiva de indicadores ligados a volúmenes de ingresos o cantidad de transacciones completadas, para definirlo desde una perspectiva inherente al propio gravamen en cuestión, ya que la magnitud del ingreso o la cantidad de transacciones que pueda realizar en un período fiscal no constituiría (per se) un presupuesto revelador del hecho imponible del impuesto y sí como indicadores vinculados con la base o participación/posicionamiento en el mercado.

Considerando los principios que en materia de vinculación jurisdiccional o nexo espacial territorial definió la jurisdicción de la Provincia de Córdoba en el caso de los servicios digitales y, bajo el contexto de la “presencia digital significativa”, nos llevaría a pensar que el servicio que se pretende alcanzar con el gravamen no se enfoca exclusivamente en la ubicación del adquirente/usuario, sino en hechos y/o circunstancias reveladoras de un ejercicio real de actividad del prestador en la misma.

Prueba de esto es, incluso, la existencia de negocios desarrollados a través de la “intermediación en línea”, en los que el servicio lo constituye una plataforma de tecnología que le permite a los usuarios -propios clientes o terceros prestadores del servicio, en ambos

casos domiciliados en la jurisdicción de Córdoba- de aplicaciones móviles, o páginas web, facilitar, organizar, planear la realización de pedidos y envíos (entregas) de comida, bienes, productos y/o prestaciones de servicios subyacentes y/o transporte directamente entre los usuarios (Glovo y Uber, entre otros), quedando evidenciado que el servicio de la “intermediación” se materializa en Córdoba.

La construcción legal efectuada por la Provincia de Córdoba de “presencia digital significativa” como una adaptación de Establecimiento Permanente, en principio, no devendría en pugna con las previsiones consagradas por el artículo 9 de la ley 23548, en tanto la actividad del prestador -gravada por el impuesto- afecta con su desarrollo de algún modo a la Provincia.

Las actuales modalidades y/o formas de comercialización de bienes y/o servicios y la creciente tendencia en la concreción de los negocios en el ámbito virtual -digitalización- obligan a los fiscos a trascender la construcción doctrinaria respecto a que resulta necesaria la mera presencia física o ubicación geográfica del sujeto (local/sucursal/unidad de negocio) dentro de la esfera provincial para alcanzar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el desarrollo de su actividad, toda vez que los avances tecnológicos habilitan hacer negocios con clientes en una jurisdicción ajena a la del local/sucursal/unidad de negocio (incluido el exterior).

En ese sentido, gravar los servicios digitales en el impuesto sobre los ingresos brutos es todo un desafío de las Provincias, el cual deberá siempre tender a resguardar -por principios constitucionales- la porción de la materia imponible de los servicios digitales prestados en el territorio provincial sin excederse de dicho ámbito.⁵²

El hecho o circunstancia de considerar dónde -fehacientemente- el locatario y/o prestatario ha consumido, utilizado o tenido acceso al servicio, es la medida de ponderación para determinar la existencia -total o parcial- de la prestación o disponibilidad efectiva del servicio en la jurisdicción provincial por parte del prestador del mismo, sin que ello implique -a nuestro criterio- desvirtuar el presupuesto de gravabilidad. En efecto, no se está previendo gravar el consumo o la utilización de tales servicios en la jurisdicción, sino tan solo definir, a partir de dicho elemento cierto y tangible, la existencia y/o materialidad de un “desarrollo de actividad” que se encuentra alcanzado por el gravamen aún bajo la existencia de una supuesta falta de ubicación geográfica física, en el territorio provincial, por parte del prestador.

52 Perlati Sebastián y Michelini Pablo, Ingresos Brutos. Córdoba. La “presencia digital significativa” en la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados en el exterior, Práctica y Actualidad Tributaria, 2019

Prestaciones como el asesoramiento profesional; suscripción a plataformas digitales que permitan acceder a contenido: musical, video, noticias, bases de datos; operaciones financieras y demás servicios prestados por entidades bancarias o no; servicios de atención a clientes, etc., constituyen algunas de las tantas actividades económicas que resultan comprendidas dentro del presupuesto de gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Tales actividades económicas requieren, cuanto menos, de una estructura y/o decisión dirigida a posibilitar el negocio dentro del ámbito de una determinada jurisdicción, es decir, existen operaciones donde la presencia física no está circunscripta al efectivo traslado (desplazamiento) del residente del exterior a la jurisdicción involucrada, sino que la mera decisión y/o acción, por la naturaleza de la operación o del negocio desarrollado por este -que incluso necesita para su perfeccionamiento ser utilizado en la jurisdicción-, hace, per se, de una actividad que implica un efectivo desarrollo en la jurisdicción. Así, por ejemplo, vale citar el caso de préstamos de dinero por parte de entidades domiciliadas o radicadas en el exterior no inscriptas en el impuesto (sin presencia física -local/sucursal- en la Provincia) a sujetos domiciliados/radicados en la Provincia de Córdoba para su utilización económica efectiva en la misma.

A tenor de lo establecido por la reforma comentada, la circunstancia de no poseer local/sucursal/establecimiento no podría constituir un elemento condicionante para sustentar la existencia o no de gravabilidad por cuanto, de la realidad económica de los hechos, se advierte -a priori- la existencia de una decisión y/u organización estructural del sujeto del exterior tendiente a especular con el desarrollo de una actividad financiera en la jurisdicción involucrada, sujeción esta que viene efectivizada o materializada a través de la utilización económica por parte del mutuario.

El argumento de la falta de un desplazamiento físico -por no tener local/sucursal/establecimiento-, analizada desde la perspectiva señalada en el párrafo precedente, no podría en el marco de la nueva legislación, sustentar que la actividad generadora de la riqueza se produce fuera del ámbito físico de la jurisdicción de Córdoba, toda vez que existirían elementos o hechos fácticos que evidencian -total o parcialmente- la realización de una actividad en esta jurisdicción. En el mismo sentido, extrapolando el caso y sin la necesidad de buscar la analogía con el impuesto a las ganancias, tal operación constituye fuente argentina, situación esta que no ha sido objeto de discusión a nivel de dicho gravamen, aspecto que, incluso, podría tomarse como línea argumental para sostener que la reforma no grava actividades extramuros.

La reforma al hecho imponible parte considerando la hipótesis de su gravabilidad: "...se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba..." y, solo se limita a precisar o circunscribir la conexión o vinculación territorial de la prestación efectiva del servicio, a la utilización económica de la misma. La atribución del hecho imponible a la Provincia resulta a partir de la verificación o constatación, dentro de su territorio, de elementos que tienen una cierta relación, vinculación o conexión con el hecho imponible del impuesto.

Si bien la posición de la Corte ha sido conteste en declarar inválidos aquellos tributos provinciales que pretenden gravar la porción -total o parcial- de una actividad desarrollada extramuros (entre otros, "Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa"), actividades económicas como las señaladas precedentemente en este escrito para ejemplificar distintos casos, evidencian cuanto menos un desarrollo -total o parcial- dentro de la provincia, por lo que "...es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, pudiendo hacerlo por medio de este, o cualquier otro que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la República" ("SA Indunor CIFlyF c/Provincia del Chaco" - CSJN). A la luz de la reforma, no podría en principio, bajo el fundamento de que el sujeto del exterior no tiene presencia/desplazamiento físico en Córdoba invalidarse automáticamente la obligación tributaria nacida del Código Provincial, toda vez que el servicio se perfecciona o tiene como fuente a esta jurisdicción. Por otro lado, la gravabilidad de la actividad tendría el mismo criterio de vinculación (unicidad) con el definido por el Estado Nacional para establecer la territorialidad en el Impuesto a las Ganancias.

En el artículo 112 bis - Se considera que existe utilización económica o consumo en la Provincia de Córdoba, cuando 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, se presume -salvo prueba en contrario- que la utilización o consumo se lleva a cabo en la jurisdicción provincial cuando se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: cuando la característica identificada por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM, corresponda a la Provincia de Córdoba.

2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: cuando la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda a la Provincia de Córdoba. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

Asimismo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe utilización o consumo en la Provincia de Córdoba cuando en ella se encuentre:

1. La dirección de facturación del cliente o,
2. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

La adecuación realizada por la Provincia de Córdoba en el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no implicaría avanzar con la gravabilidad de actividades extramuros o específicamente actividades extraterritoriales, sino alcanzar con el impuesto aquellas manifestaciones de actividades que por su naturaleza o característica indefectiblemente evidencian un desarrollo o evento de ejecución en el ámbito de la jurisdicción provincial. Esto implica considerar que para la generación del “servicio” y, por ende, su conexión territorial, resulta imprescindible la utilización económica por parte de los sujetos domiciliados, radicados o ubicados en territorio provincial como elemento disparador de la gravabilidad del mismo, puesto que su prestación perfecciona su desarrollo justamente en la Provincia de Córdoba (utilización).⁵³

La conexión y/o vinculación entre el presupuesto de gravabilidad (actividad ejercida con habitualidad y onerosidad) y el ámbito espacial para su configuración dentro de la jurisdicción de la Provincia de Córdoba (sustento territorial) ha sido definido por legislador en función de la utilización económica del servicio por parte de quien lo consume y/o lo solicita o, bien, en la medida que el mismo recaiga sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc., radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial.

Desde la óptica del principio de equidad y razonabilidad, que debe primar en todo sistema tributario, la reforma parece haber considerado un contrasentido, que contar con local/sucursal/unidad de negocios en la provincia y ejercer la misma actividad que aquel que no lo tiene -en el ejemplo, la de servicios financieros- resulten alcanzados por el gravamen, siendo que ambos sujetos desarrollan la misma actividad proveniente de la colocación del dinero (préstamo de dinero).

⁵³ Perlati Sebastián y Michelini Pablo, Ingresos Brutos. Córdoba. La “presencia digital significativa” en la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados en el exterior, Práctica y Actualidad Tributaria, 2019

Frente a las particularidades o características en el ejercicio de este tipo de actividades, la vinculación o nexo entre el hecho imponible y el ámbito jurisdiccional se ha identificado -directa o indirectamente- con el lugar de donde provienen los ingresos de la comercialización del servicio.⁵⁴

Así, por ejemplo, a través del inciso a) del artículo 112 bis del mencionado decreto, la presencia digital se vería reflejada a partir de la existencia de una relación contractual -expresa o tácita- de tracto sucesivo entre el prestador del servicio y el usuario del mismo, dejándose de lado bajo dicha conceptualización meros hechos aislados o accidentales.

Por el inciso b) del artículo se infiere el sustento territorial del prestador del servicio digital en la jurisdicción de Córdoba, al existir contrataciones efectuadas por este y cuyo gasto resulta ser soportado en esta jurisdicción (contratación del prestador de servicios de publicidad o marketing para su utilización o consumo dentro de la Provincia de Córdoba con una clara intención de posicionar el servicio/marca en dicha jurisdicción).

El gasto soportado, como aspecto cualitativo del sustento territorial, aparecería para determinar la presencia del prestador en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, toda vez que, a través del mismo, se exterioriza la intención de desarrollar actividades en una jurisdicción, o mejor dicho, dichos gastos, en sí mismos, son reveladores de la penetración que el sujeto pasivo quiere efectuar en la jurisdicción para poder ejercer su actividad.

Profundizando los aspectos teóricos que rodean al gravamen y su aplicación en el ámbito interjurisdiccional (Convenio Multilateral), el gasto soportado en una jurisdicción constituye un parámetro adecuado que permite reflejar la actividad y, en tal caso, la vinculación con el hecho imponible por parte del prestador del servicio dentro del territorio de la jurisdicción pretensora. Los gastos definidos por la norma guardarían una relación directa con el desarrollo de la actividad de los sujetos en la Provincia, especialmente con la generación de ingresos.

El inciso c), por su parte, procura definir la presencia digital en la Provincia de Córdoba, partiendo de la necesidad de que el prestador del servicio requiere, para perfeccionar y/o efectivizar el mismo, la utilización de medios tecnológicos, software u otros instrumentos, tendientes a la correcta identificación, autenticación, interacción e interfaz con el usuario contratante, a los fines de permitir al consumidor del servicio su acceso y/o utilización, cuya cobertura es efectuada por el prestador en la Provincia.

Considerando que estos medios tecnológicos posibilitan tener la certeza -en todo momento- acerca de dónde estaría el prestador brindando su servicio y, por ende, el

⁵⁴ Perlati Sebastián y Michelini Pablo, Ingresos Brutos. La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, Doctrina Tributaria Errepar, 2018

desarrollo de su actividad económica, entendemos que la vinculación o nexo territorial habría sido reglamentado partiendo de hechos y/o elementos que resultan propios de la relación contractual entre el prestador y el usuario, circunscribiéndolo al lugar de emplazamiento geográfico identificado con el usuario miembro del servicio y/o dispositivo y/o cuenta; para el caso, dicha ubicación sería en la Provincia de Córdoba.

A nuestro juicio, la norma reglamentaria va en un sentido mucho más amplio que la mera utilización de una plataforma digital como herramienta facilitadora del uso del servicio digital. Es decir, parecería que no se está procurando gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el puro hecho de prestar un servicio por medios electrónicos -como medio-, sino cuando existe un verdadero “negocio” económico en la jurisdicción por parte del prestador que necesita de la participación/interrelación/contribución de usuarios en determinadas plataformas, posibilitando la generación de valor de dichas empresas digitales.

En ese marco, el Fisco ha definido como parámetro adicional, para tipificar la presencia digital significativa en la Provincia de Córdoba, el hecho o circunstancia que el prestador del servicio digital registre una cierta cantidad de locatarios, prestatarios o usuarios domiciliados en esta jurisdicción. Si bien esto constituiría un elemento más para contextualizar la definición, resulta necesario también advertir que, dada la heterogeneidad de los modelos digitales de negocio, la mayor o menor base de usuarios refleja su contribución en la generación de valor y la presencia del prestador en una determinada jurisdicción.

Cabe resaltar que la Provincia de Córdoba, al establecer el nexo o vinculación territorial para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, habría prescindido de la utilización exclusiva de indicadores ligados a volúmenes de ingresos o cantidad de transacciones completadas, para definirlo desde una perspectiva inherente al propio gravamen en cuestión, ya que la magnitud del ingreso o la cantidad de transacciones que pueda realizar en un período fiscal no constituiría (per se) un presupuesto revelador del hecho imponible del impuesto y sí como indicadores vinculados con la base o participación/posicionamiento en el mercado.

Las actuales modalidades y/o formas de comercialización de bienes y/o servicios y la creciente tendencia en la concreción de los negocios en el ámbito virtual -digitalización- obligan a los fiscos a trascender la construcción doctrinaria respecto a que resulta necesaria la mera presencia física o ubicación geográfica del sujeto (local/sucursal/unidad de negocio) dentro de la esfera provincial para alcanzar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el desarrollo de su actividad, toda vez que los avances tecnológicos habilitan hacer negocios

con clientes en una jurisdicción ajena a la del local/sucursal/unidad de negocio (incluido el exterior).

En ese sentido, gravar los servicios digitales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es todo un desafío de las provincias, el cual deberá siempre tender a resguardar -por principios constitucionales- la porción de la materia imponible de los servicios digitales prestados en el territorio provincial sin excederse de dicho ámbito.⁵⁵

4.2.2. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

A partir de artículo 118 de la Resolución (AGIP Buenos Aires ciudad.) 296/2019, la Ciudad reglamentó los puntos particulares del régimen especial de percepción. Estas disposiciones se enmarcan dentro de la normativa que dispone todos los regímenes de retención y/o percepción de Ingresos Brutos en la Ciudad.

Define que los portales de comercio electrónico actúan como agentes de percepción del impuesto por las ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios realizadas a través de ellos.

Estos portales perciben el impuesto a los contribuyentes inscriptos en el impuesto, sean locales o de Convenio Multilateral, y a quienes no acreditando su condición de inscriptos en el mismo realicen reiteradas operaciones a través de los mismos.

En el caso de que el vendedor sea un contribuyente de Convenio Multilateral o que tenga domicilio real o legal en otra jurisdicción, la percepción es aplicable si los compradores tienen domicilio denunciado, real o legal dentro de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante CABA).

Asimismo, cuando el comprador sea un contribuyente local del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o no acredite su condición frente al mismo, la percepción se practicará sobre el monto total de la operación en el portal de subastas online.

En el denominado impuesto Netflix se tuvo en cuenta que para los impuestos al consumo, se considera que el lugar donde está establecido el cliente es el lugar del suministro del servicio, y por lo tanto de la imposición, esta postura se encuentra en consonancia con las recomendaciones internacionales en materia de tributos sobre el consumo que establecerían, precisamente, que los servicios internacionales intangibles deben ser gravados en la jurisdicción donde se verifica el consumo, agregando que en el caso de los servicios prestados vía Internet en la modalidad B2C, se entiende que el consumo se verifica en el lugar donde tenga su residencia el prestatario.

⁵⁵ Perlati Sebastián y Michelini Pablo, Ingresos Brutos. Córdoba. La “presencia digital significativa” en la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados en el exterior, Práctica y Actualidad Tributaria, 2019

En similares términos, haciendo aplicación de diversos criterios interpretativos surgidos de los órganos responsables de aplicar el Convenio Multilateral, se ha sostenido que si bien es cierto que debe verificarse actividad en el ámbito territorial de la jurisdicción involucrada, no resultaría necesario que dicha actividad se verifique con presencia física. De ese modo, se verificaría el requisito de sustento territorial en la medida que las empresas residentes en el exterior incurrieran en diversos gastos en el ámbito de la CABA que denotaren esfuerzos comprobables para comercializar el servicio en la jurisdicción. Ejemplo de dichos esfuerzos serían la contratación de publicidad o agentes de cobranza como las entidades emisoras de tarjetas de crédito quienes cobrarían una comisión por cada uno de los pagos que efectuaren los clientes domiciliados en la CABA.⁵⁶

Artículo 179.- 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, 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

⁵⁶ Parada Larrosa Federico, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016

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 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 N° 20628 y sus normas modificatorias y complementarias o la que en el futuro la reemplace.

Servicios digitales. Concepto: Artículo 180.- 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.

Artículo 183.- Están exentos del pago de este gravamen: inc 22: Los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior.

4.2.3. Buenos Aires (Provincia)

La Provincia de Buenos Aires ha innovado en el tratamiento de los servicios digitales transfronterizos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Mediante la ley impositiva vigente para 2019, Buenos Aires modificó los artículos 184 bis, ter, quater y quinquies del Código Fiscal para gravar estos servicios digitales en función de una “presencia digital significativa” en el territorio provincial. Este nexo territorial, si bien mantiene el principio de destino, es distinto al utilizado por Córdoba y las demás Provincias, puesto que se trata de un nexo típicamente económico que no requiere presencia física en la jurisdicción del mercado de consumo (Provincia de Buenos Aires), sino que entiende que la relevancia económica de la actividad en ese territorio es nexo “suficiente” -o significativo- para ejercer su potestad tributaria.

En ese sentido, como venimos diciendo, esta “presencia digital” se mide por parámetros económicos que serían indicadores de afectación de la actividad al territorio provincial. De conformidad con el artículo 184 bis, la actividad onerosa y habitual queda presumida por la existencia de la “presencia digital significativa”, y esta presencia existirá si se cumplen cualquiera de los tres 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.⁵⁷

4.2.4. 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

⁵⁷ Marconi Guillermo, Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Modelos de negocios digitales. Análisis de las reformas de los Códigos Fiscales, Revista Digital CeATS, 2019

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.

He de destacar el caso de Mercado Libre que tuvo sentencia a favor del Fisco tanto en Comisión Arbitral y luego fue confirmado por la Comisión Plenaria.

Nexo a través de clicks. Vinculación del usuario para utilizar el servicio (no hay exportación). La concepción de usuario es distinta de consumidor. Usuario es más amplia. Hace el click. Interactúa con la plataforma. Participación más activa que el consumidor. Brinda datos (son valor en sí mismo). Consumidor es alguien pasivo recibe el servicio

Mercado Libre sede Buenos Aires y el criterio que aplicó era el domicilio de los anunciantes pero Santa Fe consideró que el usuario es aquel que entra a la página y ve la publicidad.. Para la Comisión Arbitral se habla destino final y le da la razón a la Provincia de Santa Fe que tiene en cuenta el domicilio de los usuarios. Va de la mano con la economía digital: hay que tener en cuenta usuarios/consumidores/país de mercado.

Los clicks generan los ingresos y son rastreables los usuarios de Santa Fe.

4.2.5. RCA 12/2020 Mercado Libre SRL c/Provincia de Santa Fe del 12.08.2020

Se trata de servicios de publicidad en la página web de Mercado Libre el servicio se presta en la jurisdicción en la cual el interesado accede a la publicidad ingresando a la página de Mercado Libre método razonable de distribución del ingreso por publicidad. Métricas de Google Analytics. Opinión de Mercado Libre el servicio se presta en el domicilio de los anunciantes (los sujetos que contratan el servicio de publicidad) "Que la accionante en su presentación señala 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, dice 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 Mercado Libre 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 Mercado Libre SRL y el servicio es prestado a estos sujetos en su jurisdicción de 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. Que sostiene 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 Mercado Libre 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 Resolución General C.A. N° 83/2002 y la Resolución General N° 14/2017. Enfatiza 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 Resolución General (C.A.) N° 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.). 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). Que ofrece prueba documental y pericial técnica. Opinión de la Provincia de Santa Fe el servicio se presta en la jurisdicción donde se visualiza la publicidad (es decir a la jurisdicción donde el usuario ingresa a la página web de Mercado Libre) Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala que la prestación del servicio de publicidad de los “servicios” o “productos” como los que conforman la unidad de negocios Mercado Libre 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 Mercado Libre 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. Cuando se ingresa a la página de Mercado Libre se produce la prestación del servicio de publicidad. 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. Las métricas de Google Analytics. 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. RESOLUCION DE LA COMISION ARBITRAL Que esta Comisión Arbitral observa 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. Mercado Libre 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. El servicio se presta en la jurisdicción en la cual el interesado accede a la publicidad ingresando a la página de Mercado Libre. 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 Mercado Libre 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 Mercado Libre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado. Que, por lo expuesto, la prestación efectiva del servicio realizado por Mercado Libre 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. Método razonable de distribución del ingreso por publicidad. Métricas de Google Analytics. 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”.

4.2.6. RCA 12/2020 del 12/8/2020 confirmado CP Res 4/2021 del 9/9/2021

VISTO: El Expte. C.M. N° 1557/2018 “MercadoLibre SRL y otro c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia y el Sr. M. G. interponen recurso de apelación contra la Resolución (C.A.) N° 12/2020; y, Que 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 1°, 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. Que 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. Que, asimismo, ante la falta de certeza para efectuar la atribución de ingresos conforme al criterio antes expuesto, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en distintos precedentes 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, no puede reprocharse la metodología empleada por la provincia de Santa Fe al utilizar la información –métricas de Google Analytics– suministrada por MercadoLibre SRL para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado por esta. Que la

Asesoría ha tomado la intervención que le compete. Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 10 de junio de 2021. Por ello, LA COMISIÓN PLENARIA CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77 RESUELVE: ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por MercadoLibre SRL y el Sr. M. G. contra la Resolución (C.A.) N° 12/2020, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

Las métricas son 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. En estos casos nos estamos olvidando del sustento, si las visitas provienen de usuarios que jamás concretan la operación no hay un gasto vinculado con dicho ingreso.

Además, como señala la empresa aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, 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).

En este contexto, la certidumbre que pretendía dar la Resolución General (C.A.) N° 14/2017 al determinar que para la prestación de servicios éstos se atribuyan a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas, parece ser dejado de lado. ¿Cuál es la causa por la cual no es un correcto indicativo el domicilio de quien contrata el servicio de publicidad como sostiene la empresa? Este nuevo criterio permite un sinnúmero de posibilidades.

Además, este criterio pretende abrir un nuevo escenario de atribución de base a operaciones que están fuera del objeto y/o del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tales como el caso de prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.), sobre las cuales, si bien aun no se ha avanzado judicialmente, toda vez que la única jurisdicción que hace poco lo ha puesto en práctica ha sido la Provincia de Córdoba -el resto de las jurisdicciones están con los inconvenientes técnicos de la puesta en marcha-, dicha gravabilidad es inconstitucional por no cumplir uno

de los requisitos esenciales del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos⁵⁸, el sustento territorial. Sin embargo, ese requisito se ve subsanado si se toma en cuenta el concepto de presencia digital significativa.

4.3. A nivel municipal

El tributo de inspección, seguridad e higiene es aplicado a nivel municipal por los servicios de inspección, seguridad y salubridad efectuados en comercios, industrias y entes prestadores de servicios, incluidos los públicos.

El hecho imponible copia literalmente al del Impuesto provincial sobre Ingresos Brutos estando en la mayoría de los casos configurado por “el ejercicio de actividad realizada a título oneroso”. En la Provincia de Santa Fe se exige la existencia de local habilitado para estar alcanzado por la tasa de seguridad e higiene.

Para Giuliani Fonrouge la tasa es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

La ley 23548, de coparticipación federal de impuestos, en su artículo 9, establece la prohibición para las Provincias de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados. Este compromiso de las Provincias comprende a las municipalidades que las integran.

De existir similitud con los impuestos nacionales al valor agregado y a las ganancias, por parte de algún tributo provincial o municipal, debería suspenderse toda la coparticipación para la provincia o municipio que lo establezca.

Por otro lado, en el ya mencionado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12/8/93, las Provincias asumen el compromiso de que las tasas que establezcan respondan a servicios prestados y con relación a sus costos.

Sobre la facultad de recaudar tasas a nivel provincial y nacional, no existe en nuestro país impedimento legal alguno para hacerlo.⁵⁹

Como si la problemática no fuera per se compleja, algunas Municipalidades amplían los conceptos de local o de establecimiento, para poder extender sus contribuciones a actividades económicas cumplidas en su territorio pero sin asiento real, tal el caso de los

⁵⁸ Almada Lorena, El nuevo criterio de atribución de ingresos a partir del caso Mercado Libre, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario, 2021

⁵⁹ Grimaldi Carlos; Los principios de equivalencia y capacidad contributiva en las tasas: un enfoque conciliador, PET, 2006

viajantes de comercio. Así a fines de gravar tasa por seguridad e higiene, no resulta para las mismas necesario que exista un local, ya que lo alcanzado con la alícuota es la actividad.

Ese derrotero dista como de recibir punto final, aún cuando la Corte haya dicho lo contrario. Tal como ha demostrado la Justicia de Córdoba, tres instancias consideraron que era tasa, lo que la Corte Suprema de Justicia de Nación partiendo de la causa "Raffo" sostuvo que no lo era. Allí haciendo propio el dictamen de la Procuración expresado por Laura Monti, sostuvo "Se encuentra fuera de debate que la accionante contaba con un agente de propaganda médica que se desempeñaba en relación de dependencia, cuyo domicilio particular estaba ubicado en la ciudad de Córdoba (...). La recurrente vendió sus productos en esa ciudad, para lo cual había encargado la distribución a una tercera empresa (...), pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio". "(...) Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (Fallos: 312-1575 y sus citas)".

Sin embargo; la reacción de algunas Municipalidades, siendo que el asiento de la prohibición judicial fue la ausencia de local o establecimiento sobre el que asentar territorialmente los gravámenes locales, fue la empezar a proponer ordenanzas exigiendo la existencia de sedes o delegaciones en la comuna, como condición necesaria para ejercer el comercio allí. O tal vez, ampliar el propio concepto de establecimiento.

Así por ejemplo en dos causas de la Municipalidad de Merlo, se discutió si debe gravarse aparte una actividad que es desarrollada en el establecimiento principal de un tercero, por ejemplo servicios de pagos. Siendo así, si el servicio de "seguridad e higiene" refiere a controlar el ámbito laboral, deberíamos suponer que se grava tan solo a un responsable o al menos proporcionalmente, a todos aquellos que podrían resultar beneficiarios de la existencia del lugar. Así planteado, sentado que debe existir contacto territorial para imponer una tasa, se verán novedosos intentos por redefinir qué es lo que se

entiende por "Establecimiento", aunque la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya también en ese supuesto intentado ponerle contornos precisos al juego semántico.⁶⁰

He de destacar que la economía digital está revolucionando todos los conceptos, entre ellos el de Establecimiento, por lo cual considero que los Municipios deben ayornar el concepto que se posee de local físico y empezar a considerar de algún modo la presencia digital de manera de no perder bases imponibles.

Sin lugar a dudas, esto será un tema que traerá aparejados muchos conflictos pero hay que tener en cuenta los principios de equidad y de neutralidad; ya que en algunos casos puede llevar a distinto tratamiento dependiendo si la venta es en un local al público o si se hace vía internet.

Bienes y ss

<u>Transacción</u>	<u>Vendedor (contribuyente)</u>	<u>Tributa tasa</u>
Presencial	Alta en padrón municipal	Tributa vendedor
Virtual	Alta en padrón municipal	Tributa vendedor
Virtual	Sin alta en padrón municipal	no tributa

En la Municipalidad de Rosario, no existe definición de local habilitable y por lo tanto podría ser considerada de forma amplia. En este sentido, el Decreto 1818/2014 aclara que:

Artículo 1: Para el ejercicio de toda actividad comercial y industrial y de servicios, a desarrollar por persona física o jurídica dentro del ejido la Ciudad de Rosario, sean con o sin fin de lucro, deberá solicitarse el respectivo permiso o habilitación, y obtenerlo previo al inicio de tales actividades. Los requisitos administrativos y técnicos que se les exigirán a los solicitantes de habilitaciones y/o autorizaciones, se encontrarán sujetas al presente régimen sin perjuicio del cumplimiento de las normas que regulen específicamente el ejercicio de la actividad.

Artículo 2: Las actividades sujetas a habilitación y/o permiso se ajustaran además a las normas que sobre la materia dicte la Municipalidad de Rosario a través de su Concejo Municipal o su Departamento Ejecutivo y por las normas y especificaciones que contengan el Código de Planeamiento y el Reglamento de Edificación.

Si bien esta norma es anterior a la explosión del comercio electrónico como consecuencia de la pandemia del Covid-19, se podría llegar a considerar que la actividad que desarrolla una persona física o jurídica a través de medios virtuales podría ser sujeta a habilitación. La duda que me surge es cómo se controla que dicho sujeto se habilite en el

⁶⁰ Pulvirenti Orlando, Tasas Municipales: Decisiones de la CSJN y dispersión jurisprudencial, Sistema Argentino de Información Jurídica, 2019

Municipio (cuestión que podría llegar a solucionarse si el domicilio fiscal del sujeto se encuentra dentro del éjido municipal pero sería mucho más problemático controlar aquellos sujetos que realizan actividades virtuales sin tener domicilio fiscal en Rosario).

Seguramente, estas problemáticas se irán solucionando con el transcurso del tiempo, o bien surgirán nuevas definiciones en torno a la consideración de un local sujeto a habilitación.

El problema también surge en definir que servicios recibe un sujeto cuya única actividad dentro del ámbito municipal es realizada a través de medios electrónicos.

La definición de tasa fue realizada en un entorno donde los servicios se prestaban a un local físico y no se se tuvo en cuenta las implicancias de la era digital.

5. Reflexiones finales

El comercio electrónico tiene características particulares que hacen que las autoridades tributarias se encuentren ante el desafío de adoptar medidas que permitan evitar la disminución de sus ingresos a las arcas del Estado.

Los sistemas tributarios actuales fueron diseñados en un mundo con fronteras físicas que permitían distinguir sin lugar a dudas los distintos territorios, y como consecuencia de ello, la sujeción a las potestades tributarias de cada país.

En la actualidad nos encontramos ante un mundo globalizado, donde las fronteras se han desvanecido y la aplicación del criterio de territorialidad resulta muy conflictivo.

Para atacar la creciente desigualdad y regresividad de muchos sistemas tributarios es clave ampliar las bases tributarias incluyendo nuevos contribuyentes o captando materia imponible que se encuentra oculta dentro o fuera de cada país, evitando así direccionar los controles siempre al mismo grupo de contribuyentes. Dentro de ello entiendo que hoy más que nunca las Administraciones Tributarias deben desarrollar nuevas estrategias de control del comercio electrónico.

Alerto que no existe una medida que aplicada en forma aislada resulte exitosa, sino que se deben aplicar mejores prácticas adaptadas siempre a la realidad de cada país, razón por la cuál es importante el diagnóstico previo al respecto.

En este sentido, las Administraciones Tributarias deben utilizar la inmensa información que disponen para realizar acciones permanentes para detectar sujetos no inscriptos, muchos de los cuales comercializan mediante comercio electrónico o plataformas digitales permaneciendo ocultos o que se encuentran incluidos de manera incorrecta en regímenes simplificados de tributación.

En muchos casos las estrategias de control de estas operaciones requieren cambios

normativos, muy buena gestión de la información, planes inteligentes de fiscalización y capacitación a los recursos humanos con nuevas competencias digitales.

Es vital que las Administraciones Tributarias dispongan de información sobre los agentes y sus actividades económicas, así como la capacidad reguladora para determinar sus obligaciones y la capacidad de gestión para aplicar eficientemente la legislación. Ello no sólo para poder verificar que todas las operaciones de comercio electrónico paguen los tributos vigentes en cada país sino también por una cuestión de igualdad y equidad con otras formas de comercio tradicional evitándose así la competencia desleal en el mercado.⁶¹

En este sentido, debemos pensar que los contratos de servicios digitales que realizan los residentes locales con multinacionales extranjeras son contratos globales, es decir, el servicio se presta sin importar en dónde se utiliza o en dónde reside el consumidor.

Como los dispositivos en los que se presta el servicio –en general- pertenecen al consumidor del mismo, este último puede que sea residente de una jurisdicción pero el servicio se preste en otra; esto es, un residente de la Provincia de Buenos Aires puede utilizar un servicio digital en línea en la Provincia de Santa Fe o en España, e igual debería pagar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de Buenos Aires, a pesar de que en rigor el hecho imponible se perfecciona en otra jurisdicción.

Lo antedicho ocurre por aplicación de las presunciones de domicilio que deberían ser un mecanismo subsidiario y no principal. Estas presunciones no son infalibles, de todos modos, pueden ser burladas de varias maneras y generan iniquidades, amén de los conflictos ya vistos que se suscitan con los intermediarios en los pagos (casos de la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Córdoba, por ejemplo).

La registración del proveedor de servicios digitales extranjero no sólo soluciona los problemas mencionados sino que brinda a la empresa y a la Administración la posibilidad de, respectivamente, controlar lo que paga en cada jurisdicción y controlar lo que se recauda con información directa de la empresa.

Si bien es sabido que las multinacionales altamente digitalizadas valúan los datos como un intangible principalísimo de su negocio –por lo cual no son proclives a “compartirlos” con la Administración Tributaria-, lo cierto es que sí podrían estar dispuestas a revelar a la Administración en dónde fueron prestados los servicios digitales de cada cliente más allá de dónde reside este último, información de indudable importancia para establecer la base imponible del gravamen, sin presunciones.

Una solución intermedia para las Administraciones Tributarias Subnacionales

⁶¹ Collosa Alfredo, Administraciones tributarias y la estrategia de control de las operaciones de comercio electrónico, www.mercojuris.com, 2021

será crear nuevas caracterizaciones legales del sustento territorial que contemplen la economía digital, ampliando su base tributaria, como por ejemplo un análogo al “click through nexus”.⁶²

Entonces, debido al trascendental crecimiento del comercio electrónico y más aún con la explosión surgida como consecuencia de la pandemia del Covid-19 es que se han generado cambios estructurales; replanteo de aspectos estratégicos comerciales; incremento de servicios públicos (costo) sin respectivo incremento en ingresos.

El paradigma actual del comercio electrónico y su nexo (territorial) con el tributo trae como consecuencia que en una transacción presencial o virtual si el vendedor está dado de alta o inscripto en la jurisdicción, tributa pero si no dado de alta o no inscripto en la jurisdicción no tributa; salvo en los casos en que las normativas se han ayornado considerando la presencia digital como nexo para reclamar el tributo.

Sin lugar a dudas, el comercio electrónico ha hecho replantear los principios básicos de gravabilidad, tanto a nivel nacional, como provincial y municipal; conllevando al análisis de formas alternativas para no perder bases imponibles frente al incremento de transacciones a través de medios digitales.

La digitalización de la economía y de los modelos de negocios ha producido diversos impactos; entre los cuales se encuentran:

- inequidad: entre el contribuyente “local” y el no inscripto y entre los consumidores por la brecha digital. No todos acceden a igual conectividad
- Incremento de servicios: el comercio electrónico demanda más servicios a disposición de los actores de una operación. Entre ellos los datos, la mayor conectividad de los ciudadanos
- Pérdida de recursos: inflexibilidad del gasto y los ingresos no aumentan en igual proporción
- Cuestionamientos de la economía digital: principio de territorialidad; a nivel internacional dislocación entre normas vigentes; normas que generan litigiosidad por no ayornar a cuestiones de hoy

Los problemas derivados de estos nuevos mercados digitales no afectan solo los niveles de recaudación fiscal para contribuir en el gasto social, sino también han significado mayores costos de implementación para las Administraciones Fiscales y para los

62 Marconi Guillermo, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Comercio Electrónico Nacional e Internacional, Revista Digital CeATS, 2017

administrados que deben ajustarse a estos nuevos mecanismos de fiscalización electrónicos.⁶³

63 Faúndez Ugalde Antonio y otros, Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario, Revista Derecho Tecnol, 2021

6. Bibliografía

1. Aliaga Cristian, Impuesto global a las multinacionales: ¿un paso hacia la igualdad o una limosna?, Diario El Extremo Sur,, 2021
2. Almada Lorena y Matich Cecilia, Las exportaciones de servicios y su tratamiento en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2008
3. Almada Lorena, El nuevo criterio de atribución de ingresos a partir del caso Mercado Libre, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario, 2021
4. Canova Christian, Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el click como perfeccionamiento del hecho imponible, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016
5. Collosa Alfredo, Administraciones tributarias y la estrategia de control de las operaciones de comercio electrónico, www.mercojuris.com, 2021
6. Dominguez Sebastián, El tratamiento en el IVA de los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior, Práctica y Actualidad Tributaria, 2018
7. Faúndez Ugalde Antonio y otros, Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario, Revista Derecho Tecnol, 2021
8. García Vizcaíno, Catalina; Derecho Tributario, Tomo I, 2º edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999
9. Grimaldi Carlos, Los principios de equivalencia y capacidad contributiva en las tasas: un enfoque conciliador, PET, 2006
10. Gutman, Marcos, El concepto de establecimiento permanente: análisis del artículo 5º del modelo de la OCDE con relación al comercio electrónico, Revista Argentina de Derecho Tributario N° 599, Lexco Fiscal, 1999
11. Luna Requena Alvaro, Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las Tasas, Revista Argentina de Derecho Tributario N°2, Universidad Austral, 2002
12. Marconi Guillermo, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Comercio Electrónico Nacional e Internacional, Revista Digital CeATS, 2017
13. Marconi Guillermo, Fiscalidad Local de la Economía Digitalizada Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Enfoque práctico del “sustento territorial”. Jurisprudencia nacional y comparada, Revista Digital CeATS, 2019
14. Marconi Guillermo, Impuesto sobre los Ingresos Brutos y servicios digitales: Modelos de negocios digitales. Análisis de las reformas de los Códigos Fiscales, Revista

Digital CeATS, 2019

15. Martín Julián, Comercio electrónico transfronterizo, Errepar, 2021
16. OCDE, Documento para consulta pública El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar, OCDE Publishing, 2019
17. OCDE, Electronic Commerce: A discussion paper on taxation issues, OCDE Publishing, 1998
18. OCDE, La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital, www.mercojuris.com, 2021
19. OCDE, Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, OCDE Publishing, 2020
20. OCDE, Panorama del comercio electrónico políticas, tendencias y modelos de negocio, publicado originalmente por la OCDE en inglés con el título: Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies, OCDE Publishing, París, 2019
21. OCDE, Perspectivas de la Economía Digital de la OCDE 2020, Subsecretaría de relaciones económicas internacionales Gobierno de Chile, OCDE Publishing, 2020
22. OCDE, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Proyecto BEPS, OCDE Publishing, Paris, 2016
23. OCDE, Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario, OCDE Publishing, 2021
24. Parada Larrosa Federico, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016
25. Perlati Sebastián y Michelini Pablo, Ingresos Brutos. Córdoba. La “presencia digital significativa” en la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados en el exterior, Práctica y Actualidad Tributaria, 2019
26. Perlati Sebastián y Michelini Pablo, Ingresos Brutos. La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, Doctrina Tributaria Errepar, 2018
27. Porporatto Pablo, Propuestas multilaterales para el tratamiento tributario de la Economía Digital de OCDE, Unión Europea y ONU, www.mercojuris.com, 2020
28. Pulvirenti Orlando, Tasas Municipales: Decisiones de la CSJN y dispersión

jurisprudencial, Sistema Argentino de Información Jurídica, 2019

29. Reyes Carlos, Informe del relator Panel I de las I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, 2016
30. Riviero Enrique, Netflix, ingresos brutos, establecimiento permanente, convenios fiscales y BEPS. Los problemas no resueltos del comercio electrónico, I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Errepar, 2016
31. Segovia Blanco, BEPS una política proteccionista en favor del erario, Ciencia Jurídica Vol 7 N° 14, 2018
32. Serra Juan Carlos y Di Paolo Horacio, Aspectos fiscales controvertidos subtema el desafío que representa la gravabilidad de las operaciones digitales en los tributos que recaen sobre los consumos, XIX Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, 2021
33. Spisso Rodolfo, Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación, Editorial Interoceanicas SA, Tomo XVI, 1998
34. Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994
35. Yugan María José, Tributación de los servicios digitales en el Impuesto al Valor Agregado, XIX Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, 2021