

CRONISTA • LEGAL Y TRIBUTARIO • INGRESOS BRUTOS

OPINIÓN

Ingresos Brutos: los nuevos criterios sobre comercio electrónico de la Comisión Arbitral

La Resolución General 5/2021 de la Comisión Arbitral reabre el debate sobre el sustento territorial. Las dudas que deja hacen imprescindible una corrección de la norma.

**LORENA ALMADA**

Representante del CPCE Santa Fe Cámara II en la Comisión de Estudios de Asuntos Tributarios de la FACPCE

Actualizado el 13/06/2022 18:30



Leer más tarde

Ante el dictado de la **RG 5/2021 de la Comisión Arbitral**, se pone nuevamente en el tapete de la discusión la problemática del **sustento territorial en las operaciones celebradas por medios electrónicos**.

No hace falta aclarar que el Convenio debe ser un compendio de normas claras y precisas que permitan **aplicarlo uniformemente en todas las jurisdicciones**, llevando a su mínima expresión las dispensas interpretativas y manteniendo incólume el principio de seguridad jurídica. No obstante, una vez más, vemos cómo los inconvenientes que **han generado y generan diferentes interpretaciones** sobre su aplicación obedecen más a fines meramente recaudatorios que a la preservación de sus propios principios.

PUBLICIDAD



PRINCIPIOS DEL CONVENIO MULTILATERAL

Uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del convenio es el del **sustento territorial**, referido a la manera de determinar cuándo se debe considerar que un contribuyente, con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra.

El sustento territorial hace **alusión al ámbito espacial** en el que cada fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio, no fuera de él. Todos los códigos provinciales regulan, de manera más o menos expresa, sobre el lugar geográfico en el cual ejercerán sus potestades. Cuando ciertas actividades sujetas al impuesto sobre los **ingresos brutos** se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación el convenio multilateral y, en ese caso, **corresponde analizar el sustento territorial**, entre otros, para decidir sobre la aplicabilidad o no del Acuerdo.

Al respecto, el aludido cuerpo normativo en el último párrafo de su artículo 1º reza: "*Cuando **se hayan realizado gastos** de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del art. 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este convenio*". La vinculación del sustento territorial con la expresión gastos sugiere, elípticamente, que **la realización de un gasto en una jurisdicción implica haber desplegado el contribuyente**

parte de su actividad en ella, y queda en consecuencia alcanzado por la potestad tributaria local.

PUBLICIDAD



LA RESOLUCIÓN (CA) 5/2021

En sus considerandos, la **RG (CA) 5/2021** expresa 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, se hace necesario e **imprescindible efectuar una adaptación de la RG (CA) 83/2002**, tendiente a la ampliación y/o contextualización de las

distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización.

Lea también

Renta inesperada: qué pasa con las constructoras y en qué caso pagarían el impuesto

Lea también

Renta Inesperada: una brújula para el diseño fiscal argentino

Seguidamente agrega: "*Que, por otra parte, 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***".

Obsérvese que refiere a la noción de **presencia digital**, cuando, en realidad, el concepto esbozado en el marco de las discusiones desarrolladas en el seno de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión Europea^[1] se ha recurrido a la noción de **presencia digital significativa**. ¿Acaso los órganos de convenio están por sobre las interpretaciones internacionales en la materia?

SUSTENTO TERRITORIAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

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

La nueva resolución, **en lugar de presumir el sustento territorial, presume la existencia de presencia digital** del vendedor en la jurisdicción del comprador, **sin alusión alguna a la noción del gasto** prevista en el convenio.

Seguidamente, la normativa detalla situaciones que hacen presumir la "presencia digital" en la jurisdicción del comprador. Configurada alguna de las presunciones se verificará el requisito del sustento territorial en la jurisdicción del adquirente de los bienes y/o servicios. Así, el **artículo 3°** de la resolución establece que existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente

cuando se verifique alguno de los parámetros enumerados en los incisos a), b), c) y d).

Por lo breve del presente comentario, me detendré en la novedad que incorpora el inc. d), al disponer que **existe presencia digital cuando "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"**.

Así, con el supuesto contemplado en el artículo 3º inciso d) pasa a estar incluido todo el universo de sujetos que comercialicen por este medio, puesto que no hay manera de llevar a cabo el comercio electrónico si no es por medio de un punto de conexión y/o transmisión.

Sería importante que la Comisión precise cuál es el alcance del término "punto de conexión y/o transmisión" que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción (¿cuál?, ¿la del vendedor? ¿o la del comprador?). Seguidamente, cuando refiere a un punto de conexión de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la

jurisdicción del adquirente, se quiere decir, que, si el vendedor tiene contratado un punto de conexión en su jurisdicción, es decir, en la jurisdicción del vendedor, supongamos Cablevisión, que también es proveedor del mismo servicio en domicilio de donde proviene el pedido, ¿se tiene presencia digital?

Lea también

Ingresos Brutos: la sábana corta de la que tiran las provincias para recaudar impuestos

Lea también

Impuesto a la herencia: en qué provincias rige y en qué otros países se aplica

Lo cierto es que **son condiciones genéricas para que todos los que operen por Internet tengan presencia digital en el domicilio del adquirente**, llegando al absurdo de tener que dar de alta a una jurisdicción por una simple venta que se efectúe a un único cliente esporádico por única vez, aunque no existan gastos, solo por el simple hecho de comercializarlo a través de internet o de cualquier tecnología similar. En este punto, por lo menos, hubiera sido importante que en la definición se siguiera con los preceptos internacionales en lo referido a presencia digital significativa.

CONSIDERACIONES FINALES

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 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 [\[2\]](#).

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*). No obstante, en la actual redacción de la resolución general de la Comisión Arbitral, tales principios se receptan parcialmente.

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" [\[3\]](#).

En este sentido, **es necesaria la modificación de la resolución general en dos aspectos:**

- 1. Incorporando el concepto de presencia digital significativa en consonancia con la recomendación efectuada por la OCDE y la Comisión Europea.**
- 2. Modificando el inciso d) del artículo 3, el cual debe ser claro en su redacción y alcance.**

La **ambigüedad** y las **soluciones parciales** a ciertos casos concretos en nada benefician la aplicación de este importante instrumento, constituyéndose en generadores de **innumerables acciones litigiosas**.

No resulta ajustado a derecho que, a través de este tipo de norma, se considere que existe actividad del vendedor en la jurisdicción del adquirente sobre la base de un punto de conexión y/o transmisión.

Sin duda que **el CM requiere una revisión profunda**, pero, hasta tanto ello no suceda, **los gastos que deben otorgar sustento territorial**, inclusive a este tipo de operaciones, **deben ser los basados en las**

erogaciones del vendedor y, en este sentido, el comercio desarrollado por internet solo si se hace presente de manera estable, regular y continuada en una jurisdicción otorgará esa condición de territorialidad.

[1] La noción de "presencia digital significativa" fue una de las alternativas analizadas por la Acción 1: "Enfrentando los desafíos fiscales de la economía digital" del Plan de Acción BEPS (Acción 1 - BEPS) sobre la creación de un nuevo nexo basado en una presencia económica significativa (OECD: "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. 2015 Final Report" - 2015 - Disponible en oecd.org). El 21/03/2018, la Comisión Europea publicó, como parte de un conjunto de medidas para gravar la economía digital en la Unión Europea, una propuesta de Directiva para crear el concepto de establecimiento permanente (EP) digital en el mercado único, basado en una presencia digital significativa [COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS) - Bruselas, 21/03/2018 - Propuesta de Directiva]. Ver también: europarl.europa.eu

[2] 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

[3] 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

Noticias del día

Compartí tus comentarios

COMENTAR

protección de reCAPTCHA

[Privacidad](#) - [Términos](#)