



Tercer Concurso de Monografías CeATS 2015

“Nuevas herramientas de Recaudación”

**La recaudación del impuesto sobre los
ingresos brutos en los servicios digitales**

Resumen:

El cambio de paradigmas que trajo consigo la Sociedad de la Información, y la evolución del comercio electrónico en la Argentina, presentan nuevos desafíos para las administraciones tributarias subnacionales.

En este trabajo abordaré las problemáticas que encuentran los fiscos subnacionales al intentar recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos en relación a los llamados “servicios digitales”. El esquema tributario Argentino se encuentra frente al auge del comercio electrónico y el surgimiento de nuevas transacciones electrónicas transjurisdiccionales que obligan a reformular métodos de recaudación para garantizar la igualdad, y no generar mayor presión tributaria a los contribuyentes nacionales.

En este trabajo pretendo analizar las problemáticas del primer intento de gravar los servicios digitales. A través de la Resolución General 593/14 la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se constituyó en el primer fisco que intentó gravar servicios digitales prestados desde el extranjero a través de internet, y generó no pocos interrogantes que derivaron en la suspensión de la citada norma.

Las TICs vienen a generar un cambio radical en el concepto de territorialidad, y hablaré aquí de este concepto, y de cómo los criterios de la Comisión Arbitral para la distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos no son aplicables a la nueva realidad digital.

Finalmente, me permito sugerir métodos que permitirían abordar y dar un adecuado tratamiento a la problemática, que no deja de ser sumamente compleja y requiere la actuación conjunta de las administraciones tributarias subnacionales, los proveedores de servicios de internet, y las empresas prestadoras de servicios digitales.

Índice.

1. Introducción.....	Pag. 4
2. Conceptos esenciales.....	Pag. 5
2.1.- El comercio electrónico.....	Pag. 5
2.2.- Los productos digitales.....	Pag. 6
2.2.1.- Los servicios digitales.....	Pag. 7
3. El caso de estudio: la Resolución General 593/14, o el llamado “impuesto a Netflix”.....	Pag. 8
4. La problemática del “Cómo”.....	Pag. 9
5. La elección del método para recaudar el tributo.....	Pag. 15
6. Conclusión.....	Pag. 16
7. Bibliografía.....	Pag. 17

1.- Introducción:

La Cámara Argentina de Comercio Electrónico de Argentina informó recientemente que en el último año el *e-commerce* creció un 61,7%. Ya son más de 14 millones los argentinos que compran por Internet. Estas compras involucran todo tipo de transacciones, tanto de bienes tangibles como intangibles, e incluso servicios, prestados a distancia o acordados vía internet. El crecimiento del *e-commerce* en la Argentina viene siendo importante. Gustavo Sambucetti, Presidente de CACE afirmó, en ocasión de la presentación del citado informe: “En los últimos 5 años, el *e-commerce* B2C¹ y C2C² ha logrado un incremento interanual promedio del 50,3%. En cuanto al número de ventas online representan un 1,6% de las ventas totales minoristas de Argentina”³.

El esquema tributario Argentino se encuentra frente al auge del comercio electrónico y el surgimiento de nuevas transacciones electrónicas transjurisdiccionales. ¿Está el derecho tributario sustantivo de las administraciones tributarias subnacionales preparado para el cambio de paradigma que plantea la Sociedad de la Información?. ¿Se encuentran alcanzados los servicios digitales por impuestos existentes?, ¿Puede recaudarse el monto del impuesto con los medios disponibles?.

En este trabajo intento abordar el tratamiento impositivo que se da a los servicios digitales en el ámbito de las Administraciones Tributarias Subnacionales (ATS), tomando como punto de partida a la Resolución General 593/14 de AGIP que buscó en el 2014 comenzar a recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos en actividades de servicios digitales. Este es el primer intento de una ATS para avanzar sobre este tema.

Antes de comenzar a desarrollar la problemática, creo imprescindible definir conceptos esenciales.

¹ Del inglés “Business to consumer”, que refiere al comercio entre empresas y consumidores particulares.

² Del inglés “Consumer to consumer”, que refiere al comercio entre vendedores y consumidores particulares.

³ Fuente: Informe de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico 2015. Puede consultarse en: <http://www.cace.org.ar/novedades/el-comercio-electronico-crecio-un-617-en-el-pais-y-ya-son-mas-de-14-millones-los-argentinos-que-compran-por-internet>.

2- Conceptos esenciales:

2.1.- El comercio electrónico:

Para la mayoría de los autores, el comercio electrónico engloba un variado abanico de actividades, como la producción, distribución, comercialización, venta y, entrega de bienes y servicios por medios electrónicos. Y con esta definición abarcamos a toda forma de intercambio de bienes o servicios digitales, concretada por medio de la utilización de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TICs).

En el marco de la OCDE, se comenzó a trabajar sobre el comercio electrónico desde 1997, cuando el tema adquirió relevancia en la conferencia titulada: *“Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial”*, celebrada en Turku, Finlandia. Casi un año después, en Ottawa, se realizó la conferencia: *“Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico”*⁴. Allí el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó *un conjunto de condiciones marco para regir la tributación del comercio electrónico*.

Las principales conclusiones a las que se arribó fueron:

“1. Los principios de imposición que guían a los gobiernos con relación al comercio convencional deben también guiarlos con relación al comercio electrónico.

2. Las reglas de imposición existentes permiten implementar estos principios. Podrán adoptarse nuevas reglas pero en tanto no discriminen las transacciones de e-commerce.

3. La aplicación de estos principios al comercio electrónico deben estructurarse de manera de mantener la soberanía fiscal de los países, lograr una justa distribución de la base tributaria entre ellos y evitar la doble o nula imposición internacional.

Los principios de la imposición aplicables al e-commerce son:

1. Neutralidad. La imposición debe ser neutral y equitativa dentro de las formas del comercio electrónico y entre el comercio electrónico y el convencional. Las decisiones empresarias deben estar motivadas en consideraciones económicas y no tributarias. Los contribuyentes en similares condiciones, realizando similares operaciones deben ser sujetos a similares niveles de imposición.

⁴ Puede consultarse en: <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>. Consulta realizada el 30 de enero de 2015.

2. *Eficiencia. Los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos de las autoridades deben ser minimizados en lo posible.*
3. *Certeza y simplicidad. Las normas de imposición deben ser claras y de fácil comprensión, de manera que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias impositivas de la transacción, incluyendo cuándo, dónde y cómo el impuesto será aplicable.*
4. *Efectividad y justicia. La imposición producirá el importe correcto de impuesto en el momento apropiado. El riesgo potencial de evasión o elusión debe minimizarse y las medidas que las contrarresten serán proporcionales a los riesgos involucrados.*
5. *Flexibilidad. El sistema de imposición debe ser flexible y dinámico para asegurar que recepta los desarrollos tecnológicos y comerciales.”*

Algunos autores, plantean dos modalidades para llevar adelante las operaciones de e-commerce⁵. La modalidad directa, y la indirecta.

En el llamado comercio electrónico directo toda la relación contractual se lleva a cabo de forma virtual. Esto incluye, el acuerdo de las voluntades contratantes, y la entrega del bien digital.

Mientras, en el llamado comercio electrónico indirecto, existen canales de distribución tradicionales o materiales, tanto para la entrega de la cosa como para la prestación del servicio. Es importante destacar que los lugares de ejecución del contrato y entrega del bien en esta modalidad, son los mismos que en el comercio tradicional, por lo que no genera controversias vinculadas a la utilización de nuevas tecnologías.

Como vemos, el canal escogido para llevar a cabo la transacción será sumamente importante al analizar si estamos o no frente a casos de comercio electrónico, y nos señalará la aplicación de las tradicionales pautas para gravar las operaciones, o nos llevará a un terreno aún difuso y poco claro que nos plantea interrogantes como las que veremos más adelante.

2.2.- Los productos digitales:

Los llamados productos digitales son los comercializados a través del comercio electrónico. La doctrina realiza una división, fundamentalmente, entre

⁵ Criterio adoptado por el “Segundo informe de progreso del grupo de trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior”, Informe del Subgrupo de asuntos tributarios, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Año 1999. Puede leerse en: <http://www.mecon.gov.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>.

bienes digitales, y servicios digitales. Los servicios digitales constituyen una categoría de prestaciones de hacer, pero sin estar circunscriptas a un lugar físico determinado, poniéndose a disposición del usuario a través de medios electrónicos. Los llamados bienes digitales, en el sentido amplio que utilizaré en este trabajo, incluyen a los productos, como el software, imágenes, y documentos digitales⁶. Para el caso de los bienes digitales, en ausencia de tecnologías, éstos podrían entregarse por medio de soportes físicos, de forma tal que pueden ser comercializados por fuera de internet, y sin un sistema de intercambio de datos que permita su transmisión a distancia.

2.2.1.- Los servicios digitales:

Me referiré en este trabajo a los llamados servicios digitales, y es importante destacar características que los mismos presentan.

Estos servicios son prestados utilizando como medio a las nuevas tecnologías, transmitiendo información de forma telemática⁷. Satisfacen necesidades económicas, o sociales, permitiendo el acceso a información a distancia, o el envío de la misma. Los servicios digitales pueden implicar el acceso a bases de datos, la visualización de material multimedial, la utilización de software de diverso tipo de forma remota, entre otras.

Lo “digital” hace referencia a los dígitos del sistema binario. Es el “lenguaje” con el que los ordenadores funcionan. Los servicios digitales, por lo tanto, requieren tecnologías informáticas, y no se prestan de forma física o a través de medios analógicos. Para que estemos frente a servicios digitales propiamente dichos, debe existir también un grado de automatización en la prestación. Los llamados

⁶ El documento digital se encuentra definido en nuestra Ley 25.506, donde el artículo 6 dice: *“Documento digital. Se entiende por documento digital a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura.”*

Para completar las características de este tipo de documento citaré también la definición del mismo de Wikipedia, que dice: *“Un documento electrónico es un documento cuyo soporte material es algún tipo de dispositivo electrónico o magnético, y en el que el contenido está codificado mediante algún tipo de código digital, que puede ser leído, interpretado, o reproducido, mediante el auxilio de detectores de magnetización.”*. Utilizando ambas definiciones podemos caracterizar al documento electrónico como toda representación digital, codificada, almacenada en dispositivos electrónicos diversos, que debe ser interpretada por algún ordenador.

⁷ Es decir; mediante tecnologías que combinan a la informática y a las telecomunicaciones. Según el diccionario de la Real Academia Española, se define a la telemática como la: *“Aplicación de las técnicas de la telecomunicación y de la informática a la transmisión a larga distancia de información computarizada.”*. Fuente: <http://www.rae.es>.

servicios digitales no dependen de acciones realizadas discrecionalmente por personas. No analizaré aquí a los servicios prestados a distancia con una predominante participación humana, como los realizados por teleconferencia, carta, o teléfono, ya que estaríamos frente a locaciones de servicios, o de obra, y no generan las controversias novedosas que se revelan en el caso de los servicios digitales.

Las características que presentan los servicios calificados como digitales son:

- a. Tienen una clara interdependencia de las nuevas tecnologías. Sin las cuales no podrían ser posibles.
- b. Son prestados a través de internet o de cualquier tecnología similar.
- c. Estos servicios sólo son accesibles de forma online.
- d. Que su funcionamiento sea esencialmente automático.

3. El caso de estudio: la Resolución General 593/14, o el llamado “impuesto a Netflix”.

Recientemente, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dictó la Resolución N° 593/14, por la cual establece, en su artículo 1º un *“Régimen de Retención del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (“películas y series”) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, o similares.”*

En el caso mencionado, serán Agentes de Retención las entidades emisoras⁸ de tarjetas de crédito, débito y compra que intervengan en las operaciones. El monto deberá ser declarado bajo la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) genérica del país de origen de la empresa prestadora del servicio, y

⁸ “Entidad emisora” de las tarjetas de crédito son los diversos bancos, y entidades financieras. La norma no establece la obligación en cabeza de las empresas de tarjetas de crédito, sino en las diversas entidades que las emiten. Este autor no ha podido confirmar si esta mención a “entidades emisoras” fue voluntaria, o no. Creo que de haberse querido instituir a los bancos y entidades financieras emisoras de tarjetas de crédito como agentes de recaudación debería haberse hecho de forma explícita y con mayor claridad. Este punto no será tratado en particular, pero merece ser mencionado por la poco clara redacción de la norma.

será considerado como pago único y definitivo a cuenta del impuesto a los ingresos brutos en la jurisdicción de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Como vemos, éste se constituyó en el primer intento de un fisco provincial de gravar servicios digitales prestados desde el extranjero a través de internet, y generó no pocas interrogantes.

4. La problemática del “Cómo”:

La AGIP escogió al sistema de retenciones a través de entidades emisoras de tarjetas de crédito para hacer efectivo el cobro del gravamen sobre los sujetos que comercializan servicios digitales desde el exterior. La instrumentación del ingreso del tributo es, a mi entender el aspecto más crítico al momento de hacer efectivo el cobro de la gabela a los servicios digitales. A pesar de todo, la retención en la fuente ha sido siempre la forma más efectiva para los fiscos de hacerse del cobro del tributo.

Sin embargo, este método ya generó en el pasado arduos debates en la doctrina. Por ejemplo en lo que aquí respecta, puede tomarse como referencia que al momento de comenzarse con el régimen de retenciones bancarias en la provincia de Buenos Aires, en el año 2002, la Dirección Provincial de Rentas dictó la Disposición Normativa Serie "B" N° 010/02, con la que creó el régimen. La metodología implicaba la confección del padrón de contribuyentes pasibles de retenciones bancarias que se compondría de, los sujetos alcanzados por el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos que fueren titulares o cotitulares de cuentas bancarias en la Argentina. Nótese que la retención se realiza teniendo en cuenta al sujeto alcanzado, y no al origen de los fondos retenidos. De forma tal que no es poco habitual que montos no alcanzados por el impuesto sufran retenciones bancarias.

Con el correr del tiempo el sistema contempló la exclusión de determinadas acreditaciones bancarias cuyo origen se encuentra enumerado hoy en el Art. 467 de la DN “B” 1/2004.

Como observamos, la eficacia recaudatoria ha sido fenomenal para los fiscos que implementaron esta metodología de retenciones. La mayor parte del impuesto a los ingresos brutos en la provincia de Buenos Aires se recauda mediante retenciones y percepciones realizadas por los agentes de recaudación.

El sistema de retenciones bancarias se implementó luego para casos en los cuales existiere concurrencia de facultades tributarias de más de una jurisdicción, dando lugar al nacimiento del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB), que posibilita el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral.

No en vano cito lo acontecido cuando se implementó el sistema de retenciones bancarias en el 2002. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como ya dijimos, ha optado hoy por recaudar el impuesto a los ingresos brutos sobre los servicios digitales con éste mismo método, dejando de lado diversas vicisitudes que surgen al aplicar este modelo a operaciones internacionales de contribuyentes no inscriptos, y con intermediación de sujetos que no pertenecen al sistema financiero argentino. Paso a detallar los inconvenientes que a priori surgen, a criterio de este autor, al analizar el método propuesto por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

A diferencia de lo ocurrido con las retenciones bancarias, si se intenta recaudar el impuesto a los ingresos brutos reteniendo en la fuente sobre venta de servicios digitales nos encontraremos, en primer lugar, sin un CUIT del destinatario del pago, ya que éste es extranjero, y no está dado de alta como contribuyente de impuestos provinciales en la Argentina. ¿Esto podría superarse utilizando un CUIT genérico como plantea la AGIP?. Creo que la respuesta, es no. Al utilizar un CUIT genérico del país de origen de la empresa, la retención no queda individualizada de forma certera, y sólo se identificará con el nombre de fantasía de la empresa proveedora del servicio o proveedora del producto. De concretarse el procedimiento con esta metodología, las retenciones realizadas de esta forma quedarán en una situación incierta, a cuenta de una persona jurídica con nombre de fantasía extranjero, y sin identificación en la Argentina. Esto acarrea la consiguiente imposibilidad para el sujeto de deducirla como *tax credit* en la jurisdicción de residencia, o para pedir la repetición de la misma en caso de haber mediado error de la administración en su realización.

Si el caso se diera, por ejemplo, en la provincia de Buenos Aires, considero que al carecer de un contribuyente inscripto en el país, y más precisamente, en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, identificar al sujeto a retener será más complejo. Si bien podría utilizarse el método del padrón, la elaboración de éste requerirá mayor trabajo. Recordemos que no hay un registro oficial de compañías de servicios digitales que cuyos clientes pertenezcan a alguna administración tributaria

subnacional de la Argentina. En el campo de las TICs, las empresas se crean, crecen, alcanzan su auge, son absorbidas y desaparecen con gran rapidez. Confeccionar un padrón con aquellos que proveen servicios digitales en alguna provincia requerirá analizar una por una las empresas que operan en el mercado a nivel mundial, y que puedan ser contratadas a través de internet por un sujeto domiciliado en la provincia. Una vez individualizadas las empresas, hay que saber que servicios prestan a los usuarios de Argentina (ya que pueden variar a los de otros países), y aquí nos encontraremos con el problema de distinguir los servicios gravados por ingresos brutos de aquellos que no se encuentran alcanzados por el hecho imponible. Aunque si se sigue el criterio ya propuesto en el 2002 y convalidado por la jurisprudencia, de retener sobre todo pago recibido por la compañía, solucionaría este escollo de forma salomónica. De cualquier manera, esto deja en cabeza de las empresas la responsabilidad de reclamar, generando expedientes administrativos o litigios con el consiguiente dispendio de recursos por parte de la administración tributaria.

Finalmente, el sistema de retenciones choca con un problema que no existe a nivel local, y es el de los intermediarios. Varias empresas se encargan de recibir pagos y posibilitar compras a través de internet, brindando como medio de pago el de la tarjeta de crédito, u otros sistemas de pagos (como Rapipago, Dineromail⁹, Pagofacil, Provincianet, etc). La utilización de un intermediario en la cadena de pagos internacionales impide identificar la causa del pago, y así desvincula a la empresa que se busca gravar. Con las compañías de pagos en línea participando del comercio electrónico, a los agentes de retención tradicionales, como son las empresas de tarjetas de crédito o bancos, se les hace imposible identificar el acto que dio origen a la transacción. Esto obligaría al fisco provincial a ordenar al agente que efectúe la retención sobre toda acreditación a una cuenta de toda empresa de pagos en línea conocida que opere con usuarios conectados desde de la provincia. La situación descrita hace que el sujeto percutido por la retención deba trasladar el importe retenido en concepto de ingresos brutos hasta el sujeto pasivo del gravamen. Será éste último quién deberá presentarse ante el fisco para solicitar la repetición de los montos retenidos en exceso o retenidos incorrectamente, darse de alta como contribuyente, y tomar el saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, o deducirlo como *tax credit* en su país.

⁹ Dineromail ofrece, por ejemplo, recibir pagos por medio de: Tarjetas de crédito: Visa, MasterCard, Argencard, American Express, Cabal, Tarjeta Shopping y Tarjeta Naranja, Redes de Pago como: Pago Fácil, Rapipago, Bapro Pagos o Cobro Express, fondos en cuenta DineroMail, o transferencia Bancaria en Línea.

De esta manera, se reedita, la discusión que existió en la provincia de Buenos Aires en el 2002, cuando parte de la doctrina, como Christensen¹⁰, sostuvo que se creó un nuevo impuesto al utilizar este sistema de retenciones bancarias en la fuente, planteando una doble imposición con el impuesto a los débitos y créditos bancarios (Regulado por la Ley 25.413).

Para e el problema anteriormente descripto, cito como ejemplo la explicación del funcionamiento de la empresa “PayU”, replicado por otras compañías que desarrollan la misma actividad:

Desde el punto de vista del cliente o consumidor, el servicio se muestra de la siguiente manera:



Por otro lado, desde el punto de vista del proveedor del servicio, el sistema de pagos se muestra de la siguiente manera:

Como vemos, al intervenir una empresa de pagos, el dinero queda almacenado en cuentas digitales de las compañías en forma de créditos, y sólo se

¹⁰ CHRISTENSEN, Eduardo A.: “Créditos bancarios: un nuevo impuesto en la Provincia de Buenos Aires”. La Ley. Periódico Económico Tributario N° 247.

convierte en dinero al ingresar al sistema bancario, aunque esto último queda a criterio del usuario que contrata con la empresa intermediaria.

Se presenta como crítico si se busca efectivizar el cobro de impuesto sobre los ingresos brutos a los bienes y servicios digitales comercializados desde el exterior de la Argentina.

Como ya mencioné, las TICs vienen a generar un cambio radical en el concepto de territorialidad, ya que hablamos aquí de bienes y servicios digitales desmaterializados, que viajan casi instantáneamente de un lado al otro del globo, sin posibilidades de ser rastreados en el camino.

Es claro que la actividad debe gravarse por el lugar efectivo en el cual se presta, o en el lugar de recepción del bien digital, y no por el lugar de domicilio del prestador/vendedor. Debe primar el criterio de territorialidad en el cual, la fuente de la renta o el lugar de destino de los datos son el elemento vinculante primordial para definir la relación del hecho imponible con el sujeto pasivo. En este criterio objetivo se debe atender al lugar de verificación del hecho imponible, prescindiendo de las cualidades personales del sujeto.

Sin embargo, las tecnologías una vez más agregan una dificultad. Los usuarios bien pueden trasladarse de una jurisdicción a otra mientras visualizan una película a través de un sistema de descarga y visualización en vivo, denominado *streaming*¹¹. Existiendo envío constante de datos desde el prestador del servicio hasta el consumidor. En un caso como el planteado estaremos frente a una prestación de ejecución continua que involucra a varias jurisdicciones tributarias.

Se puede incluso plantear la posibilidad de que el usuario visualice la película mientras se traslada a un país limítrofe, y que simultáneamente, con la misma cuenta, se disfrute de una serie en un punto fijo dentro de Argentina. Esto no es descabellado y, de hecho, es una característica de muchos servicios digitales de *streaming* de películas y series. Las ofertas incluyen la posibilidad de utilizar la cuenta que identifica al usuario en diversos dispositivos, y usarse todos ellos en forma simultánea (usualmente admiten 4 dispositivos distintos). Esto generaría un

¹¹ Para encontrar una definición del término anglosajón “streaming” me remito a Wikipedia, donde se lo define claramente: “El *streaming* (también denominado *transmisión*, *lectura en continuo*, *difusión en flujo*, *lectura en tránsito*, *difusión en continuo*, *descarga continua* o *mediaflujo*) es la distribución digital de multimedia a través de una red de computadoras de manera que el usuario consume el producto, generalmente archivo de video o audio, en paralelo mientras se descarga. La palabra *streaming* se refiere a: una corriente continua (que fluye sin interrupción).”

mismo hecho imponible simultáneo en diversas jurisdicciones nacionales, y subnacionales.

Creo que las nuevas tecnologías pondrán a prueba al Convenio Multilateral, que con 61 años de vigencia desde aquel primer convenio bilateral entre la provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, aún sigue dando respuestas a las más diversas controversias. Es así que la Comisión Arbitral tuvo ocasión de pronunciarse sobre la extensión de la actividad a diversas jurisdicciones sin establecimientos del contribuyente en su Resolución 4 del año 1994¹², aunque creo que no es un criterio aplicable al caso que trato en este trabajo. En la Resolución citada, la Comisión Arbitral sostiene la extensión territorial tomando en cuenta los gastos que demanden al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones contraídas, pero cabe preguntarse si en los servicios digitales los proveedores de los mismos incurren en gastos atribuibles a las diversas jurisdicciones y propios de la actividad empresarial¹³. Claramente este criterio de la Comisión Arbitral tampoco nos ofrece una solución al problema, y no puede utilizarse para distribuir bases imponibles entre jurisdicciones debido a las características propias de los servicios provistos de forma telemática. Existe, sin embargo, una posición más amplia que considera que la actuación a través de terceros permitiría dotar de sustento territorial para gravar a los servicios digitales en toda jurisdicción donde se utilicen. Esto es así si consideramos terceros a los Proveedores de Servicios de Internet (ISP)¹⁴.

Finalmente, en relación a la contratación a distancia, la Comisión Arbitral tuvo ocasión de expedirse en su Resolución General N° 83 del año 2002, cuando consideró que *“(...) se han efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.”*

En este apartado podemos concluir que, aunque las administraciones tributarias puedan gravar a los servicios digitales valiéndose alguno

¹² La Comisión Arbitral, en Resolución 4/ 94, "Miguel Postiglione e Hijos S.R.L.", dijo que la "mera entrega de la mercadería en otra jurisdicción, da sustento, aunque sea por los gastos incurridos".

¹³ El Artículo 3 del Convenio Multilateral establece: *“Los contribuyentes que inicien actividades asumiendo desde dicho inicio la condición de contribuyentes del Convenio Multilateral — Régimen General—, aplicarán el procedimiento de distribución de base imponible previsto en el artículo 5º del Convenio cuando, en relación a la actividad desarrollada, en el balance comercial se reflejen conjuntamente las siguientes condiciones: (...)”*

¹⁴ Citaré a estas empresas por sus siglas en inglés (ISP), ya que es la denominación convencionalmente utilizada, y significa “Internet Service Provider”.

de los criterios anteriormente expuestos, la controversia de como asignar la base imponible a cada jurisdicción se mantiene sin respuesta.

Es importante en este punto evaluar el momento en el cual se percibirá el impuesto, y la forma en la cual se distribuirán las bases imponibles.

5. La elección del método para recaudar el tributo

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires optó por una percepción en la fuente y, como ya se mencionó, colocó esta carga en cabeza de las entidades emisoras de las tarjetas de crédito. Estas empresas deberán distinguir los pagos relacionados con el *comercio electrónico propio* de contribuyentes domiciliados en el extranjero sin domicilio o establecimiento en la Argentina, y aplicar sobre estos montos la retención en concepto de pago único y definitivo.

Por ser la primer jurisdicción en intentar gravar los servicios digitales no necesitó tener en cuenta la doble imposición interna. Pero seguramente varias provincias intentarán recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos en relación a estos servicios, y se deberá analizar la forma correcta de recaudar el tributo, con una adecuada distribución de bases imponibles entre las administraciones tributarias.

En este punto creo que tenemos dos alternativas. La más sencilla implica hacer uso de presunciones, facilitando la recaudación al huir de las dificultades probatorias en casos donde, como el presente, nos encontramos con la imposibilidad de establecer claramente el lugar de recepción de los datos por parte de los consumidores cuando se dan de forma continuada (casos de streaming). Crear la ficción jurídica de que el consumidor se encuentra en la jurisdicción que se corresponde con el domicilio declarado en su tarjeta de crédito, o en la entidad emisora de la misma, resuelve múltiples dificultades prácticas. Sin embargo, apelar a este tipo de ficciones para determinar las bases nos coloca en una posición frágil, y generaría múltiples controversias si otra jurisdicción estableciera un criterio diferente para gravar las operaciones, como puede ser el del efectivo lugar de recepción de la información, o la utilización de los datos.

La segunda de las alternativas implica llevar adelante una tarea conjunta que involucre a las administraciones tributarias subnacionales, a los ISP y a los proveedores de servicios digitales desde el exterior. Fácilmente podemos, a través de convenios, o instituyendo nuevos agentes de información, solicitar las direcciones IP de todos los usuarios de las empresas en la argentina, y cruzar esta información

con la que provean los ISP sobre el lugar geográfico al que esta asignada dicha dirección. Esto nos arroja el coeficiente provincia por provincia de cuantos clientes hay por mes en cada provincia, y de qué servicio digital. Incluso se podría solicitar información sobre la cantidad de datos transmitidos a cada dirección IP en ese mes. Valiéndonos de criterios de atribución de bases imponibles del Convenio Multilateral, y de acuerdos con actores del mercado podemos llegar un coeficiente de atribución de ingresos para cada jurisdicción que permitiría distribuir el monto retenido a las empresas extranjeras.

En ambas alternativas propuestas deberemos contar con una alícuota unificada en las jurisdicciones involucradas, ya que en virtud del momento en el cual se realiza la retención del impuesto en concepto de pago único y definitivo, no podremos saber desde que provincia se hace uso del servicio.

6. Conclusión:

Finalmente concluyo que, estamos frente a una realidad en la que algunas administraciones tributarias avanzan solas en este camino de recaudar de forma efectiva el impuesto sobre los ingresos brutos a los servicios digitales, y otras aún no se lo han propuesto. Queda claro que por involucrar agentes extranjeros, presunciones para la distribución de bases, y un sistema de retenciones a nivel nacional, esta tarea no puede afrontarse de forma individual. Todas las provincias deben sentarse junto con los proveedores de servicios de internet para hacer posible este nuevo paso en la política fiscal, participando a empresas prestadoras de los servicios digitales, y a otros agentes que intervienen en estas operaciones, a través de figuras como la de agentes de información.

Está claro que la Sociedad de la Información y su influencia en el comercio a nivel mundial tiene impactos considerables en Argentina, y creo necesario que desde las administraciones tributarias se aseguren condiciones iguales para el ejercicio del comercio, y la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos. Permitir que empresas extranjeras presten servicios digitales en territorio de la Argentina con menor carga impositiva que las nacionales afecta la igualdad mencionada, y desalienta el desarrollo en el territorio nacional.

7. Bibliografía:

- Althabe, Mario Enrique. El convenio multilateral. 3º edición actualizada y ampliada. Buenos Aires. La Ley, 2013.
- Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario: Cuarta edición. Buenos Aires. Abeledo Perrot, 2013.
- Asorey, Rubén O. Tratado de derecho internacional tributario. Tomo I. 1a ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2013.
- Soler, Osvaldo Héctor. Código fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Tomo I. 1a ed. Buenos Aires: La Ley, 2013.