



Colegio de Graduados  
en Ciencias Económicas  
de Rosario

24 Y 25  
DE AGOSTO  
2023

21.ª JORNADAS NACIONALES

TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS

## Transformando desafíos en oportunidades: el futuro de la profesión

### Título

Cuestiones tributarias controvertidas en materia de tributos locales fruto de operaciones concertadas en el marco de la economía digital

### Área

Tributaria

### Tema

Tributación de operaciones electrónicas y digitales. Impuestos nacionales, provinciales y municipales

### Autor

Dr. CP Horacio Di Paolo

*Socio N.º 8868 CGCE de Rosario*

*Mat. N.º 10285 CPCE Santa Fe C.II*

## **CUESTIONES TRIBUTARIAS CONTROVERTIDAS EN MATERIA DE TRIBUTOS LOCALES FRUTO DE OPERACIONES CONCERTADAS EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

### **RESUMEN**

En el presente trabajo se exponen algunas cuestiones controvertidas en materia de tributos locales fruto de operaciones concertadas en el marco de la economía digital.

Así se analiza el encuadre de las operaciones digitales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la atribución de los ingresos a los efectos de la confección del coeficiente de ingresos para los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral.

También se hace un repaso de las normas dispuestas por el Consenso Fiscal 2021 con relación al hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el concepto de presencial digital incorporado por la RG (CA) 5/2021.

En materia de Impuesto de Sellos, el trabajo busca relacionar la firma digital y los instrumentos digitales y/o electrónicos con el hecho imponible del tributo, a los efectos de definir, o no, su gravabilidad.

### **PALABRAS CLAVES**

*Economía Digital – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – Sustento Territorial – Presencia Digital – Impuesto de Sellos – Consenso Fiscal –*

## **1. Los tributos locales**

Nos proponemos hacer un breve repaso de algunas cuestiones problemáticas nacidas de operaciones enmarcadas en la economía digital frente a los tributos locales. En particular frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos vigentes en cada una de las jurisdicciones locales.

## **2. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a las operaciones digitales**

### **2.1. La pauta armonizadora de la Ley de Coparticipación. El hecho imponible**

En otra oportunidad hemos indicado que el aspecto objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos está constituido por el ejercicio de actividades por parte de un sujeto, a título oneroso y con ánimo de obtener un lucro<sup>1</sup>.

Expresar que el tributo grava “ejercicio de actividades” implica que quedarán gravadas las ventas de bienes, las prestaciones de servicios, las locaciones, las ejecuciones de obras, el ejercicio de profesiones liberales, etc. , siempre y cuando cumplan con los otros dos requisitos: que sean desarrolladas a título oneroso y con ánimo de lucro<sup>2</sup>.

Esta forma de construcción del hecho imponible surge de la pauta armonizadora detallada en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación 23548<sup>3</sup>. Debemos tener presente que al momento en que fue sancionada, no existían operaciones electrónicas y/o digitales materializadas por internet, motivo por el cual, dentro de estas normas no existen pautas armonizadoras relacionadas con esta temática.

### **2.2. El Consenso Fiscal 2021 y la economía digital**

No tenemos dudas en afirmar que el Consenso Fiscal 2021 ha intentado reformular la pauta armonizadora descripta en la Ley de Coparticipación, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así las cosas, en materia de compromisos asumidos por las provincias y la CABA, en el punto I, clausula Segunda expresa que las jurisdicciones se comprometen con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, las Provincias y la CABA a: *“Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso,- lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales y en la CABA del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la*

---

<sup>1</sup> Di Paolo, Horacio. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Análisis teórico y práctico. Editorial Errepar, Buenos Aires, 2021.

<sup>2</sup> Debemos señalar que los códigos locales gravan el ejercicio de actividades, en forma habitual y a título oneroso. De esta forma se apartan de la pauta armonizadora que solo permite gravar cuando exista intención de lucro.

<sup>3</sup> L. 23548. (BO: 26/01/1988)

*naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate. En la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, el nexo de carácter jurisdiccional para sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país estará presente cuando exista presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente. Se considerará como gravada la comercialización de bienes o servicios a través de medios o tecnología que permitan la realización de las transacciones en forma remota, cuando el domicilio del adquirente se ubique en territorio provincial o de la CABA. Igualmente se gravará el comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en jurisdicción provincial y la CABA incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.), y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares. La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, quedará alcanzada por el gravamen cuando se verifique que la prestación del servicio se desarrolla o utiliza económicamente en la jurisdicción, o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial y la CABA o, bien, cuando el prestador o locador contare con una presencia digital en la jurisdicción, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines”.*

### **2.3. La legislación positiva de las jurisdicciones locales**

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

#### **2.3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

La Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires incorporó la gravabilidad de los servicios digitales al artículo 180 de su Código Fiscal. Lo hizo por medio de la sanción de la ley

(CABA) 6279<sup>4</sup>. Señala el citado artículo que “En el supuesto del ejercicio de la actividad de prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país, se entiende que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando la prestación del servicio produce efectos económicos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o recae sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esta jurisdicción –con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin– o cuando el prestador contare con una presencia digital, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior, con alguno de los siguientes parámetros: a. Efectuar transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. b. Ser titular o registrar un nombre de dominio de Internet de nivel superior Argentina (.ar) de conformidad con las normas y reglamentaciones que dicte la Dirección Nacional del Registro de Dominios de Internet dependiente de la Secretaría Legal y Técnica de la Nación, o la que en un futuro la reemplace, y/o poseer una plataforma digital orientada, total o parcialmente, al desarrollo de su actividad con sujetos ubicados o domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. c. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar entre ellos. d. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les facilite la entrega de bienes y/o las prestaciones de servicios subyacentes entre los sujetos que utilicen tales servicios. e. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética y que la misma se nutra de los datos recopilados acerca de los usuarios y/o las actividades desarrolladas y/o realizadas por estos últimos en esa interfaz digital multifacética. f. La puesta a disposición de una plataforma digital, cualquiera su medio, cuya actividad se despliegue mediante el acceso a la misma a través de direcciones de protocolo de internet o de cualquier otro método de geolocalización ubicados dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuando por la comercialización de servicios de suscripción 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

---

<sup>4</sup> L. (CABA) 6279. (BO: 23/12/2019)

de Buenos Aires. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego. A los fines de determinar la calidad de no residente en el país de los sujetos aludidos en el primer párrafo del presente artículo, serán de aplicación las disposiciones pertinentes de la Ley Nacional 20628 y sus normas modificatorias y complementarias o la que en el futuro la reemplace”.

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

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

### **2.3.2. Provincia de Buenos Aires**

Por medio de la ley (Buenos Aires) 15079<sup>5</sup>, y con vigencia a partir del 01/01/2019, la Provincia de Buenos Aires procedió a gravar ciertos servicios digitales, incorporando el artículo 184 bis a su Código Fiscal. Señala esta norma que “Tratándose de servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país, se entenderá que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando el prestador contare con una presencia digital significativa, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior –o el proporcional del período en curso, según lo que establezca la Autoridad de Aplicación–, con alguno de los siguientes parámetros: a) se obtenga un monto de ingresos brutos superior al importe que anualmente establezca cada Ley Impositiva, por la prestación de servicios digitales a sujetos domiciliados en la Provincia; y/o b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva; y/o c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva. Se

---

<sup>5</sup> L. 15079 (BO:11/12/2018)

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

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

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

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

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

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

### **2.3.3. Provincia de Córdoba**

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

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



*medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego.*

La Secretaría de Ingresos Públicos estableció que, a los fines de determinar la gravabilidad de la prestación de servicios digitales en el impuesto sobre los ingresos brutos, se considera que existe presencia digital significativa en la Provincia cuando para cada período fiscal se registren 50 o más locatarios, prestatarios o usuarios en el territorio provincial<sup>6</sup>.

#### **2.3.4. Provincia de Mendoza**

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

#### **2.3.5. Provincia de Santa Fe**

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

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

#### **2.4. Algunas observaciones sobre las normas locales**

---

<sup>6</sup> R. (SIP Córdoba) 4/2019. (BO: 24/10/2019).

La redacción de la normativa por medio de la cual las provincias tomaron la decisión de gravar la prestación de servicios digitales es muy dispar. La situación hace que el tributo se encuentre cada vez menos armonizado, apartándose de los objetivos propuestos en la Ley de Coparticipación.

Una pregunta que debemos hacernos es si el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el tributo adecuado para gravar las operaciones fruto de la economía digital. Ello debido a que el diseño del tributo está basado en el concepto de “sustento territorial”, el cual como veremos seguidamente resulta sumamente difícil de aplicar a los ingresos provenientes de las operaciones de la economía digital. Así las cosas, el Impuesto al Valor Agregado parecería ser el tributo que grava la manifestación de capacidad contributiva “consumo” más adecuado para alcanzar a estas operaciones digitales.

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

## **2.6. El Convenio Multilateral. El sustento territorial de las operaciones**

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

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

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

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

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

### **2.7.1. Introducción**

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

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

Entonces revisando el texto del Convenio, podemos concluir, que las mismas deberían encuadrarse en el último párrafo del inciso b) del artículo 2. Esta norma regula las operaciones “entre ausentes” e indica que *“los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”*<sup>7</sup>.

### **2.7.2. Antecedentes normativos del tratamiento de las operaciones por medios electrónicos**

Visto la situación planteada, la Comisión Arbitral dictó la RG (CA) 82/2002<sup>8</sup> –hoy derogada–, a los efectos de interpretar la forma de atribución de los ingresos generados por las operaciones de comercio electrónico a una jurisdicción.

Esta disposición fue incorporada al texto unificado de resoluciones generales. Se encontraba detallada en el artículo 24 de la RG (CA) 22/2020<sup>9</sup>. Indicaba esta norma que *“Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral del 18/08/1977. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2º del Convenio Multilateral del 18/08/1977, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”*.

Como podemos observar la citada disposición receiptó el principio general de atribución de ingresos conocido como “destino final” de los bienes<sup>10</sup>.

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

La RG (CA) 14/2017<sup>11</sup> fue dictada con el objetivo de dilucidar esta situación. Los considerandos de la misma indican:

---

<sup>7</sup> Indica el último párrafo del artículo 1º: *“Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)”*.

<sup>8</sup> RG (CA) 83/2002. (BO: 26/03/2002)

<sup>9</sup> RG (CA) 22/2020. (BO: 18/12/2020)

<sup>10</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. Algunas cuestiones conflictivas sobre los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Errepar PSF, 06/2019.

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

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

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

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

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

**a) Venta de bienes**

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

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;
2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;

---

<sup>11</sup> RG (CA) 14/2017. (BO: 25/10/2017).

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.

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

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

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

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

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

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

En una obra publicada recientemente, al analizar esta norma se expresa que “De esta manera, cuando nos referíamos a la misma, interpretábamos que generaba una ficción tributaria. La RG (CA) 5/2021 ya en el tercer párrafo de sus considerandos establece la necesidad de una adaptación y de una nueva contextualización de este tipo de operaciones entre ausentes, abandonando el criterio que establecía una ficción a los efectos de la existencia del sustento territorial”. Como podemos observar nuestra postura ha sido receptada por la doctrina<sup>12</sup>.

En otra parte de esta misma obra, nuestra postura fue criticada por una pequeña parte de la doctrina sin argumentos sólidos<sup>13</sup>. Fundamos esta opinión en el hecho de que en la resolución de algunos casos concretos, los Órganos de Aplicación del Convenio nos han dado la razón, aplicando nuestro razonamiento<sup>14</sup>.

Otro tema que no resultaba del todo claro, era la situación descrita en la RG (CA) 83/2002 que nos expresaba cuándo debía aplicarse la distribución de los ingresos de las operaciones de comercio electrónico<sup>15</sup>. Repasemos lo que expresaba la norma: “*se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella*”.

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

Oportunamente señalamos que en nuestra opinión si un sujeto posee una página WEB propia y ofrece sus bienes con el conocido sistema de “carrito de compras”, al concretar una

---

<sup>12</sup> Ver: Convenio Multilateral. Análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos. Autores Varios. Tomo I. Ed. Errepar, 2023, pág. 402 y siguientes. (Capítulo 8: Análisis y tratamiento tributario de las billeteras virtuales o fintech; autores: Aramayo, Julio – Chicolino, Ricardo)

<sup>13</sup> Ver: Convenio Multilateral. Análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos. Autores Varios. Tomo I. Ed. Errepar, 2023, pág. 402 y siguientes. (Capítulo 3: De la Economía Tradicional a la Economía Digital; autor: Verneti, Luciano)

<sup>14</sup> Por ejemplo la R. (CA) 8/2023.

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

operación por este mecanismo se estaría encuadrando la operación en la normativa, debido a que la citada operación comercial se formuló usando internet. Además, generalmente, en este tipo de operaciones se requiere que el pago se efectúe en forma electrónica al momento de efectuar la compra. Es decir que toda la operación fue formulada por internet: compra del bien y pago del mismo. En cambio, si un contribuyente tiene una página WEB donde se muestran todos los bienes que ofrece, pero los potenciales compradores no pueden formular sus pedidos por internet, las operaciones concretadas no deben encuadrarse en esta disposición. Ello era así debido a que la misma podía ser formulada en forma telefónica, por mail y hasta en forma presencial<sup>16</sup>.

Otro tema que debíamos analizar, eran las operaciones concretadas por internet donde el vendedor ofrecía bienes por una página WEB que no es propia. Nos referíamos a la venta de bienes donde el vendedor utilizaba plataformas como “MercadoLibre”, “alaMaula”, etc. En este caso opinábamos que no resultaba de aplicación la RG (CA) 83/2002. Es evidente que esta norma fue concebida para la venta de bienes por internet mediante páginas propias del contribuyente. Ello debido a que entendemos que no existía la posibilidad de que la normativa presuma gastos del contribuyente, cuando no tiene página propia en la jurisdicción del adquirente de los bienes. Nuestra opinión ha recibido alguna crítica doctrinaria, la cual desde ya no compartimos<sup>17</sup>.

Todos estos análisis han quedado atrás luego del dictado de la RG (CA) 5/2021. Esta norma deroga la RG (CA) 83/2002 y considera remitida a la RG (CA) 5/2021 las referencias a esa resolución<sup>18</sup>.

#### **2.7.4. Algunos casos tratados por los Órganos de Aplicación del Convenio Multilateral**

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

El primero de ellos es el caso concreto Intcomex Argentina SRL c/Provincia de Jujuy, donde la Comisión Arbitral tuvo la oportunidad de expedirse mediante la R. (CA) 55/2007<sup>19</sup>. Su particularidad es que la Comisión se atribuye facultades de interpretar el Convenio aunque a la fecha de su suscripción no se haya previsto en su texto las ventas por internet.

---

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

<sup>17</sup> Ver: Convenio Multilateral. Análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos. Autores Varios. Tomo I. Ed. Errepar, 2023, pág. 403 y siguientes.

<sup>18</sup> RG (CA) 5/2021, artículo 6.

<sup>19</sup> R. (CA) 55/2007, 20/11/2007.

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

El ente recaudador ha confirmado su pretensión, puntualizando que en el caso se verifican los extremos previstos en los artículos 1° y 2° de la RG (CA) 83/2002. El artículo 1° de la RG (CA) 83/2002, en que se basa la pretensión fiscal incurre en un exceso reglamentario que desnaturaliza el régimen legal del Convenio Multilateral en la medida en que establece una presunción absoluta de base imponible y de sustento territorial, consistente en atribuirle ficticiamente gastos al vendedor en la jurisdicción del domicilio del adquirente desde el momento en que éste le formulara su pedido por Internet. En el caso, no se trata precisamente de una situación de comercio electrónico propiamente dicha, sino de ficciones de base imponible y de sustento territorial local en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a raíz de comunicaciones con clientes por Internet que no necesariamente implicaron la concertación de las transacciones. No existe en el Convenio Multilateral ninguna venia para que por vía interpretativa, la Comisión instituya semejante ficción de gastos computables para la jurisdicción del cliente, y mal puede verse incluida en dicha ficción cuando es a todas luces inconstitucional en función del principio de legalidad y de capacidad contributiva real, efectiva y actual como nexo legitimador del tributo. En tales condiciones, la Comisión Arbitral no puede exceder las directivas de la ley del Convenio Multilateral en cuanto ella prevé gravar con base en ingresos y gastos reales, efectivamente soportados, y no en meras ficciones carentes de base legal. La ley no tolera ficciones de gastos y mucho menos que no admitan prueba en contrario, tal como en los hechos los considera la DPR de la Provincia de Jujuy. Por ello es que la RG (CA) 83/2002 (arts. 1° y 2°) resulta incompatible con el Convenio Multilateral.

Otro de los casos que queremos traer a colación, vinculado a operaciones electrónicas, es la resolución del caso concreto MercadoLibre SRL c/ Provincia de Santa Fe, que mereció el



dictado de la R. (CA) 12/2020<sup>20</sup>. El tema en debate entre el Fisco y la empresa fue la asignación de los ingresos originados en el rubro publicidad vía la plataforma WEB de MercadoLibre SRL. Mientras que la Administración Tributaria de local sostuvo que los ingresos deben asignarse al lugar (jurisdicción) donde lo usuarios ven las publicidades, la empresa entendió que debía asignarlos al domicilio de las empresas contratantes del servicio de publicidad.

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

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

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

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

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

---

<sup>20</sup> R. (CA) 12/2020, 12/08/2020.

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

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

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

Veamos en un cuadro comparativo las similitudes y diferencias de las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral<sup>21</sup>.

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

## 2.8. Presencia digital

### 2.8.1. El concepto detallado en la norma

Así las cosas resta conocer el concepto de presencia digital esbozado por la Comisión Arbitral. Los considerandos de la RG (CA) 5/2021 señalan que *“resulta conveniente establecer*

<sup>21</sup> Di Paolo, Horacio. Las actividades de intermediación frente al Convenio Multilateral. La Resolución General (CA) 4/2021. Errepar PIC, 08/2021.

*los parámetros y/o condiciones que indiquen la existencia de presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente".* Compartimos tales apreciaciones.

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

- a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 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.
- 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.

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

### **2.8.2. Presencia digital versus sustento territorial**

Luego de la lectura de la norma surge el siguiente cuestionamiento: ¿Basta la sola presencia digital para atribuir el ingreso a la jurisdicción del adquirente?, o bien, ¿Es necesario que se verifique el concepto de presencia digital y adicionalmente exista sustento territorial a los efectos de atribuir el ingreso a la jurisdicción del adquirente?

Dejamos planteado los interrogantes.

## **2.9. La maraña de regímenes de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

### **2.9.1. Introducción**

Oportunamente indicamos que la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de todas las jurisdicciones se encuentra basada, en gran parte, en numerosos regímenes de retenciones, percepciones, recaudaciones y pagos a cuenta<sup>22</sup>.

Aquellos contribuyentes y/o responsables que desarrollen actividades en las 24 jurisdicciones locales, es decir en las 23 provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, deberán proceder al análisis de numerosos cuerpos normativos que regulan estos regímenes. Entrando en su estudio, rápidamente notarán que existen distintas bases imponibles para calcular el monto de las retenciones, percepciones, recaudaciones y/o pagos a cuenta. Esta situación también se verifica en materia de alícuotas a aplicar sobre las bases imponibles.

Tema de estudio aparte son los requisitos que cada Fisco determina para que los contribuyentes y/o responsables resulten ser agentes de retención y/o percepción. En algunas jurisdicciones, la normativa dictada los designa en función a las actividades desplegadas por el sujeto –en general son designados los bancos, las compañías de seguros, los escribanos, etc.)– o bien, todo aquel sujeto que desarrolle actividades cuyos ingresos anuales superen un monto determinado.

Por otro lado, una vez designado como agente, en determinadas ocasiones previstas en los distintos cuerpos normativos, éste no debe actuar en tal carácter en razón del monto total de la operación o de otras circunstancias taxativamente previstas.

Así las cosas, cumplir con las obligaciones formales y materiales impuestas por los distintos fiscos locales resulta una tarea sumamente dificultosa. Y en general, podemos afirmar, que la dificultad es de tal magnitud que siempre existe la posibilidad de cometer algún tipo de error, con las consecuencias en materia de sanciones que ello implica.

El gran crecimiento de transacciones fruto de la economía digital hace que resulte imperioso armonizar los regímenes de retención, percepción y/o recaudación vigentes en cada una de las jurisdicciones locales.

### **2.9.2. El Consenso Fiscal**

---

<sup>22</sup> Ver Di Paolo, Horacio. La necesidad de una rápida armonización de los regímenes de retenciones, percepciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Errepar PSF, 11/2022.

Tanto el Consenso Fiscal del año 2017 como el Consenso firmado en el año 2021 determinaron la obligación de dictar una norma con pautas “armonizadoras” en materia de regímenes de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Veamos estas disposiciones.

#### **a) El Consenso Fiscal 2017**

El Consenso Fiscal suscripto en el año 2017<sup>23</sup>, aprobado por el Congreso de la Nación por medio de la ley 27429<sup>24</sup>, en el acápite III que lleva el título de “Compromisos asumidos por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, punto e) detalla un compromiso asumido con relación a regímenes de retenciones, percepciones, recaudaciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Señala esta disposición que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se comprometen a *“adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local”*.

Queremos aclarar que la Provincia de Santa Fe ha respetado siempre el límite territorial de su potestad tributaria en materia de retenciones, percepciones y acreditaciones. Así lo ha señalado el Fisco local en numerosas resoluciones de consultas vinculantes<sup>25</sup>.

Pero lo sustancial del tema es que las jurisdicciones signatarias del Convenio Multilateral deberán respetar las normas dictadas por la Comisión Arbitral. El aspecto negativo es que las jurisdicciones no se han puesto a trabajar para el dictado de estas disposiciones.

#### **b) El Consenso Fiscal 2020**

La obligación asumida en el apartado anterior fue replicada en el Consenso Fiscal 2020, aprobado por la ley 27634<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Ver Di Paolo, Horacio: a) El Consenso Fiscal y su relación con la actividad primaria. Errepar Consultor Agropecuario Nro. 29, 03/2018; b) La adhesión de la Provincia de Santa Fe al “Consenso Fiscal”. A propósito de la reciente sanción de la ley (Santa Fe) 13748. Errepar PSF, 03/2018; c) Santa Fe. Ingresos Brutos. Tratamiento luego de la sanción de las leyes de estabilidad fiscal, de adhesión al Consenso Fiscal y de reforma tributaria. Errepar PSF, 04/2018; d) Control de cumplimiento de los compromisos asumidos con la firma del “Consenso Fiscal” en materia de municipios. Errepar PSF, 07/2018.

<sup>24</sup> L. 27429. (BO: 11/01/2018)

<sup>25</sup> Ver Di Paolo, Horacio. “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Análisis teórico y práctico”. Editorial Errepar, Buenos Aires, 2021, pág. 497 y siguientes.

<sup>26</sup> L. 27634. (BO: 07/07/2021)

Señala así el acápite II que lleva el título de *“Compromisos asumidos por las provincias”* en el punto 4) que las Provincias se comprometen a *“Profundizar la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor del o la contribuyente. Las Provincias respetaran las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información”*.

Como podemos observar, el texto del acuerdo expresa que se comprometen a “profundizar”. Resulta difícil entender como “profundizar” una tarea que ha quedado pendiente de trabajar y elaborar normas desde el Consenso Fiscal 2017.

### **c) El Consenso Fiscal 2021**

La obligación asumida en los apartados anteriores también fue replicada en el Consenso Fiscal 2021, aprobado por la ley 27687<sup>27</sup>.

Expresa de esta forma el acápite II, que lleva el título de *“Compromisos asumidos por las provincias”*, en el punto e) que las Provincias se comprometen a *“asumir el compromiso de continuar profundizando la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor del o la contribuyente. Las Provincias respetaran las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información”*.

### **d) La situación actual**

A la fecha en que escribimos este trabajo, el compromiso asumido no ha sido cumplimentado. Es decir la norma “armonizadora” tal esperada por los contribuyentes y/o responsables no ha sido dictada por la Comisión Arbitral.

## **3. El Impuesto de Sellos**

### **3.1. La pauta armonizadora de la Ley de Coparticipación**

De acuerdo con lo señalado en la pauta armonizadora de la Ley de Coparticipación 23548, el “Impuesto de Sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526”.

---

<sup>27</sup> L. 27687. (BO: 04/10/2022)

La doctrina ha denominado al requisito del aspecto objetivo del hecho imponible de instrumentación de los actos, contratos y operaciones como “principio instrumental del tributo”<sup>28</sup>.

En general, las legislaciones tributarias de las provincias receptan esta pauta armonizadora de la Ley de Coparticipación.

La legislación cordobesa indica que el Impuesto de Sellos alcanza a *“los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso instrumentados que se realicen en el territorio de la Provincia; sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia; sobre operaciones realizadas a través de tarjetas de crédito o de compras y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuados por entidades financieras regidas por la Ley Nacional Nº 21526...”*<sup>29</sup>. El Código Tributario cordobés entiende por instrumento a *“...toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, mencionados en la primera parte del artículo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento. También se considerarán instrumentos, a los efectos del impuesto..., a las liquidaciones periódicas que las entidades emisoras produzcan conforme a la utilización que cada usuario de tarjetas de crédito o de compras hubiere efectuado”*.

El artículo 220 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe señala que el Impuesto de Sellos alcanza a *“todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en territorio de la Provincia... También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella”*.

Por otro lado, indica el artículo 221 del Código que por todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el artículo 220, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su *instrumentación* o existencia material con abstracción de validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos. De esta forma se incorpora el principio instrumental del tributo a la legislación santafesina.

El concepto de instrumento surge de la Ley de Coparticipación 23548, artículo 9, inciso b), punto 2), norma que lo define en los siguientes términos: *“Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y*

---

<sup>28</sup> Ver: Di Paolo, Horacio. Impuesto de sellos. Actos, contratos y operaciones entre las mutuales y sus asociados. Errepar PSF, 08/2014.

<sup>29</sup> Artículo 225, Código Tributario Córdoba (T.O. 2015 y modificaciones).

*operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.*

Cabe mencionar que el “instrumento” debe estar correctamente firmado por las partes intervinientes del acto, contrato u operación conforme indica la legislación de fondo, a los efectos de que el mismo resulte válido y por lo tanto sujeto al tributo. En tal sentido se deberán respetar las pautas consagradas en el artículo 288 del Código Civil y Comercial de la Nación. Expresa esta disposición que *“La firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre del firmante o en un signo. En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento”*<sup>30</sup>.

### **3.2. Las gravabilidad de los instrumentos electrónicos y digitales**

Conforme señala la ley nacional 25506 podemos encontrarnos frente a documentos electrónicos con firma electrónica, por un lado y documentos electrónicos con firma digital, por el otro. Veamos entonces la posibilidad de que los mismos resulten gravados con el tributo en estudio.

#### **a) Instrumento electrónico con firma electrónica**

Conforme señala el artículo 5 de la ley 25506, el documento electrónico con firma electrónica no cumple con todos los requisitos exigidos por la normativa, a los efectos de reputarse válido entre las partes. Carece de alguno de los recaudos legales contemplados en la normativa federal.

Entonces, esta subespecie de documentos deberá valerse de otros elementos a los efectos ser utilizados como medio de prueba.

Por lo tanto, en este caso, estamos en presencia del denominado “complejo instrumental”, es decir, frente a documentos que no cumplen con el “principio de autosuficiencia” requerido por la Corte Nacional –en distintos precedentes–, a los efectos de que se produzca el nacimiento del hecho imponible frente al impuesto de sellos. Estas situaciones no podrán ser gravadas con el tributo por los distintos fiscos provinciales.

#### **b) Instrumento electrónico con firma digital**

---

<sup>30</sup> Remitimos al lector a un trabajo de nuestra autoría en materia de firma digital. Ver: Di Paolo, Horacio. I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires, 2016. “El Impuesto de Sellos frente a las liquidaciones de granos”. Editorial Errepar, pág. 209-219.



De acuerdo a lo preceptuado por el artículo 6 de la ley 25506 el documento electrónico con firma digital satisface los requisitos de escritura y firma, es decir que cumplidos todos los procedimientos establecidos por la normativa federal, estaremos frente a un documento válido para las partes intervinientes en la operatoria comercial desde el punto de vista de las “formas”.

En nuestra opinión, se trata de un documento que reúne los elementos necesarios, señalados en las normas de fondo, a los efectos de ser utilizado como medio de prueba. Podemos decir que se encuentra dotado del mismo valor legal que un documento en papel con firma hológrafa<sup>31</sup>. Así las cosas, estas operaciones debidamente instrumentadas podrán ser gravadas por los fiscos locales frente al impuesto de sellos.

### **3.3. Algunas situaciones conflictivas**

Algunas provincias habían dispuesto gravar con impuesto de sellos la operatoria instrumentada con los formularios C.1116A, C.1116B y C.1116C (hoy sin uso), o los que en el futuro los reemplacen<sup>32</sup>.

En ocasiones, designando un Agente de Retención y otro de Información. Tal es el caso –por ejemplo– de la Provincias de Santa Fe y Córdoba. Otras, por el contrario, establecieron que los citados formularios se encuentran exentos de tributar el impuesto de sellos, entre ellas la Provincia de Corrientes. El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires consideró que los formularios 1116 son “instrumentos” frente al impuesto de sellos.

En relación a la “liquidaciones primarias y secundarias de granos”, señalamos que su emisión no responde a los lineamientos consagrados por la ley federal 25506 para reputarla como instrumento con firma digital. Concluimos que no se trata de un instrumento autosuficiente, tal como ha señalado la Corte Nacional en la causa Grainco Pampa SA en relación a los formularios F.1116 –hoy sustituidos por las liquidaciones de granos–.

Por otro lado, las “liquidaciones primarias y secundaria de granos” son documentos equivalentes a las “facturas”, conforme lo señala la RG (AFIP) 1415. Entonces, aquellas jurisdicciones que han eximido del tributo a las “facturas” no podrán exigir a los contribuyentes que en la citada operatoria se reponga el tributo como contribuyente directo o vía agentes de retención.

---

<sup>31</sup> Artículo 10, ley 25506. *“Cuando un documento digital sea enviado en forma automática por un dispositivo programado y lleve la firma digital del remitente se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento firmado proviene del remitente”.*

<sup>32</sup> Ver Di Paolo, Horacio. Impuesto de Sellos frente a los documentos electrónicos y digitales en el sector agropecuario. La liquidación primaria de granos. Errepar PSF, 11/2014.

#### **4. Propuestas**

En el marco de las “XXI Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias”, se recomienda:

- a) Sugerir a la Comisión Arbitral la revisión del concepto de “presencia digital” ligándolo al concepto de “sustento territorial”.
- b) Recomendar a la Comisión Arbitral el dictado de la norma con “pautas generales” comprometida por los Consensos Fiscales 2017, 2020 y 2021 en *“materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información”*.
- c) Sugerir a los Colegios, Consejos y Federaciones (FAGCE y FACPCE) trabajar en forma conjunta con la Comisión Arbitral a los efectos de consensuar la norma a dictar.
- d) Exigir a las jurisdicciones locales que se abstengan de cobrar el Impuesto de Sellos sobre documentos que no configuran en el concepto de “instrumento” conforme la Ley de Coparticipación.
- e) Exigir a la Provincia de Santa Fe (y a otras provincias que tengan la misma) postura que se abstenga de cobrar el Impuesto de Sellos sobre las liquidaciones primarias y secundarias de granos (y toda otra liquidación utilizada por el sector primario) debido a que son documentos equivalentes a las “facturas” y no configuran como “instrumento” conforme la Ley de Coparticipación.