



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

Encuadre tributario en el impuesto sobre los ingresos brutos de la venta de ganado por
plataformas digitales

Área

Tributaria

Tema

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

Autores

Dr. CP Horacio Di Paolo

Socio N.º 8868 CGCE de Rosario

Mat. N.º 10285 CPCE Santa Fe C.II

Dra. CP Nina Gattarello

ENCUADRE TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA VENTA DE GANADO POR PLATAFORMAS DIGITALES

RESUMEN

En el presente trabajo pretendemos analizar algunas cuestiones controvertidas en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para un contribuyente agropecuario encuadrado en el Convenio Multilateral cuando concreta sus operaciones de venta de ganado por plataformas en el marco de la economía digital.

Surgen numerosos cuestionamientos a la hora de la distribución de la base imponible del tributo entre las distintas jurisdicciones locales fruto de que, en ocasiones, las operaciones pueden encuadrar conforme las normas del artículo 2 del Convenio Multilateral, o bien de acuerdo con los párrafos primero y segundo del artículo 13 del citado Convenio.

Es necesario conocer 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 que impactan de lleno en las operaciones de venta de ganado por plataformas digitales.

En tal sentido surgen inquietudes, a la hora de la distribución de la base imponible que se puede generar cuando el productor cría el ganado en una jurisdicción, sometiéndolo a recría en otra, para luego ser vendido por una plataforma ubicada en una tercera jurisdicción a un productor que se conecta por la WEB desde una cuarta jurisdicción. Retomando este ejemplo, otro claro ejemplo de situación problemática podría darse si el comprador procede a comprar el ganador por la WEB usando un punto de conexión ubicado en la jurisdicción de cría o recría.

PALABRAS CLAVES

Ganadería – Economía Digital – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – Sustento Territorial – Presencia Digital – Consenso Fiscal

1. La economía tradicional versus la economía digital

Siguiendo a la doctrina podemos expresar que de la misma forma que en la economía tradicional, en la denominada “economía digital” se producen, comercializan, distribuyen y consumen bienes, servicios e información. Sus principales características son la virtualidad, la instantaneidad, la simpleza y la inmediatez con que se materializan las operaciones económicas. Su funcionamiento está basado en internet y el uso de tecnologías digitales¹.

La OCDE ha señalado que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)².

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

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

Yendo al tema de la producción primaria, notamos que desde hace un tiempo se ha instalado en el mercado argentino la operatoria de venta de ganado por plataformas digitales. Esta forma de operatoria ya venía recorriendo sus primeros pasos en el exterior.

Notamos que pueden surgir numerosos cuestionamientos a la hora de la distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre las distintas jurisdicciones locales fruto de que, en ocasiones, las operaciones pueden encuadrar conforme las normas del artículo 2 del Convenio Multilateral, o bien de acuerdo con los párrafos primero y tercero del artículo 13 del citado Convenio.

Veremos a continuación brevemente una descripción de la operatoria de venta de ganado, en sus distintas variables, para luego encuadrar las mismas en las disposiciones del Convenio Multilateral.

2. La venta de ganado

2.1. Las formas de comercialización tradicionales

¹ Di Paolo, Horacio: a) La RG (CA) 5/2021 y el comercio electrónico frente al Convenio Multilateral. Errepar PSF, 05/2021; b) La RG (CA) 5/2021 y el comercio electrónico frente al Convenio Multilateral. Errepar PIC, 05/2021.

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

Siguiendo a Otaño³ podemos dividir la comercialización primaria de ganado de nuestro país en tres grupos, según el momento de venta de los animales. Veamos a continuación esta división:

a) Venta de ganado para cría

Este grupo incluye la venta de animales que serán utilizados como reproductores por los criadores.

b) Venta de ganado para engorde

En la venta de hacienda para engorde participan los establecimientos de cría que venden sus animales al siguiente eslabón de la cadena de producción: la invernada y los feedlots. En general los criadores prefieren la venta directa ya que piden un precio por sus animales o por kilo en pie, sin la necesidad de mover su hacienda de su campo, los gastos de flete están a cargo del comprador y se evita el riesgo del mercado. La modalidad de remates feria es preferida por lo invernadores porque la hacienda es expuesta en cantidad, con varias categorías y sin la obligación de compra.

c) Venta de ganado para faena

En el tercer grupo, la venta de hacienda para faena, son los invernadores y feedlots quienes venden sus animales a la industria, frigoríficos, supermercados, etc.

Señala Ponti⁴ que para los primeros dos grupos de venta de hacienda, cría y engorde, los canales comerciales más comunes son:

a) Venta directa

b) Venta directa con intervención de un consignatario

c) Venta en remates feria

La primera opción es la que utilizan, en general, los productores que ofrecen una alta cantidad y uniformidad en sus animales. El vendedor se pone en contacto directamente con el comprador para acordar las condiciones del contrato.

No intervienen otros actores en este tipo de venta. En la segunda opción participa un consignatario de hacienda cuya actividad para los productores de tamaño pequeño e intermedio es de gran utilidad debido a la extensión de la superficie productiva nacional y a la

³ Otaño, María de la Consolación. Perfil descriptivo de la cadena de carne vacuna, Subsecretaría de Política Agropecuaria y Alimentos, Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, págs. 8-10. Recuperado de la WEB: <https://www.magyp.gob.ar/new/0-0/programas/dma/publicaciones/perspectivas/Perfiles%20descriptivos/Cadena%20de%20carne%20vacuna.pdf>

⁴ Ponti, Diego. Canales de comercialización de la carne vacuna en mercado interno. Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, págs. 17-25. Recuperado de la WEB: <https://www.magyp.gob.ar/sitio/areas/bovinos/informacion%20interes/informes%20historicos/archivos/000099=Canales%20de%20comercializacion%20de%20carne%20bovina/000005-Canales%20de%20comercializacion%20de%20carne%20bovina.pdf>

dispersión de la demanda. El consignatario actúa de intermediario entre las partes creando el vínculo entre las mismas y garantizando el cumplimiento del contrato. A cambio, cobra una comisión, que por lo general, está entre un 3% y un 4% a cada parte.

La venta a través de los remates feria también se hace por medio de una casa consignataria. Ésta organiza un evento, por lo general en un predio ferial de alguna localidad del interior en el cual convoca a productores vendedores y compradores. Los animales son expuestos y rematados entre los presentes.

Para el tercer grupo de venta, hacienda para faena, los canales de venta que son utilizados con mayor frecuencia son:

- Venta directa en estancia
- Venta directa con intervención de un consignatario
- Venta a un consignatario directo
- Venta en remates feria
- Venta en mercados concentradores

2.2. Las nuevas formas de comercialización

Las nuevas herramientas tecnológicas han hecho nacer nuevas formas de comercialización del ganado, entre las que podemos mencionar: a) la venta de ganado en remates televisados; b) la venta de ganado a través de plataformas digitales, también denominados “venta de ganado online”. Veamos a continuación cada una de estas modalidades a los efectos de poder encuadrar sus operaciones frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

a) Venta de ganado en remates televisados: Rosgan

Al empezar a hablar de nuevas formas de comercialización ganadera en nuestro país, no podemos dejar de mencionar el caso de Mercado Ganadero S. A. (www.rosgan.com.ar). Este es un emprendimiento en conjunto entre la Bolsa de Comercio de Rosario y algunos consignatarios de hacienda de distintas provincias de nuestro país que comenzó a fines del año 2008 realizando remates de hacienda televisados⁵.

El cambio de paradigma agropecuario en nuestro país, el avance sostenido de la agricultura y el fortalecimiento de una nueva territorialidad productiva para la ganadería dieron lugar al surgimiento de innovaciones en la comercialización⁶.

El amplio espacio territorial que separa las zonas de cría con las de engorde, los costos de transporte y el bienestar animal empujaron al surgimiento de los remates televisados (Bavera, 2009). El Mercado Ganadero S. A. intenta acercar en tiempo y forma a la oferta y la demanda a

⁵ Ver: <https://www.rosgan.com.ar/integrantes-y-empresas/>. Recuperado el 06/08/2023.

⁶ <https://www.rosgan.com.ar/integrantes-y-empresas/>. Recuperado el 06/08/2023.

través de modernas tecnologías de comunicación, facilitando la participación de compradores de distintos lugares del país.

Para lograr una subasta exitosa sin la presencia física de los animales Rosgan cuenta con rigurosos sistemas de filmación y certificación, documentados en manuales de procedimiento y llevados a cabo por certificadores habilitados. Ellos son quienes se encargan de inspeccionar los lotes de hacienda y verificar que la filmación se haga en la forma correcta para brindar certeza e información precisa a los operadores y mantener la transparencia del mercado.

b) Venta de ganado a través de plataformas digitales

Las nuevas herramientas tecnológicas que se encuentran a disposición de todos los actos de la economía ha hecho que se reformulen las formas de comercialización de ganado. Teniendo en cuenta los nuevos horizontes que nos presenta la tecnología y las comunicaciones surgen los remates de hacienda online como alternativa a los tradicionales canales de comercialización ganadera.

Los remates online son una de las herramientas más novedosas en cuanto a sistemas de comercialización. Tienen similitudes con los remates televisados y también algunas diferencias. Los remates online se llevan a cabo en su totalidad a través de internet. No es necesario convocar a los compradores ni contar con un call center para recibir las llamadas de los interesados. Apuntan a una reducción de los costos y a una mayor eficiencia y transparencia en las negociaciones⁷.

2.3. Algunos números relevados

Antes de efectuar el encuadre tributario es importante indagar la cantidad de ganado que se comercializa por el sistema de “venta online”. Lamentablemente no contamos con datos de organismos oficiales.

En el trabajo de Lagos⁸ se expresan algunos datos de venta de ganado por plataformas, los cuales los podemos resumir de la siguiente manera:

- a) Con cita a Vacarezza señala que Uruguay cuenta con mucha experiencia en los remates por pantalla, pues se utilizan desde hace ya muchos años y el 80% de ganado vendido para invernada se hace a través de este medio.
- b) En Estados Unidos este sistema de comercialización es utilizado principalmente para hacienda para engorde. No ha tenido mucha difusión entre los compradores de

⁷ Lagos, Felipe José. Nuevas formas de comercialización ganadera: los remates de hacienda online. Repositorio Digital UCA, Buenos Aires, 2015.

⁸ Op. cit. en 7.

hacienda para faena ya que los frigoríficos eligen comprar directamente a los feedlots con fechas de entrega preestablecidas.

- c) En Australia la empresa AuctionsPlus Pty Ltd es la más avanzada en esta materia comercializando más de 150.000 bovinos y 1,2 millones de ovinos por año y se encuentra en una etapa de marcado crecimiento.

Yendo al mercado nacional, como hemos señalado no contamos con datos oficiales. Hemos recuperado de la página WEB del consignatario Madelan SA⁹ de donde surge que en el período mayo a agosto del presente año se comercializaron 28.046 cabezas.

3. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a las operaciones digitales

3.1. La pauta armonizadora de la Ley de Coparticipación. El hecho imponible

Siguiendo a Di Paolo podemos señalar 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 lucro¹⁰.

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 lucro¹¹.

Esta forma de construcción del hecho imponible surge de la pauta armonizadora detallada en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación 23548¹². 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.

3.2. El Consenso Fiscal 2021 y la economía digital

El Consenso Fiscal 2021 ha intentado reformular la pauta armonizadora descrita en la Ley de Coparticipación, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En materia de compromisos asumidos por las provincias y la CABA, en el punto I, cláusula 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*

⁹ Ver: <https://www.madelan.com.ar/remates/internet>. Recuperado el 09-08-2023.

¹⁰ Di Paolo, Horacio. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Análisis teórico y práctico. Editorial Errepar, Buenos Aires, 2021.

¹¹ 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.

¹² L. 23548. (BO: 26/01/1988)

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

3.3. El sustento territorial

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.

4. Atribución a una jurisdicción de los ingresos fruto de las operaciones provenientes del comercio electrónico

4.1. Introducción

A continuación veremos los intentos normativos llevados adelante por los Órganos de Aplicación del Convenio Multilateral que tuvieron como objetivo 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”*¹³.

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

Visto la situación planteada, la Comisión Arbitral dictó la RG (CA) 82/2002¹⁴ –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) 22/2020¹⁵. Indicaba esta norma que “Las

¹³ 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)”*.

¹⁴ RG (CA) 83/2002. (BO: 26/03/2002)

¹⁵ RG (CA) 22/2020. (BO: 18/12/2020)

transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral del 18/08/1977. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° 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 recebió el principio general de atribución de ingresos conocido como “destino final” de los bienes¹⁶.

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) 14/2017¹⁷ fue dictada con el objetivo de dilucidar esta situación. Los considerandos de la misma indican:

“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”.

¹⁶ 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.

¹⁷ RG (CA) 14/2017. (BO: 25/10/2017).

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

a) Venta de bienes

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

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

La venta de ganado, al tratarse de un “bien” debe atribuirse conforme esta parte de la disposición.

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.

4.3. 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”.

La doctrina ha señalado 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 tributo¹⁸.

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 la postura mantenida oportunamente por Di Paolo ha sido receptada por la doctrina¹⁹.

¹⁸ Di Paolo, Horacio. La RG (CA) 5/2021 y el comercio electrónico frente al Convenio Multilateral. Errepar PSF, 05/2021.

¹⁹ 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)

En otra parte de esta misma obra, nuestra postura fue criticada por una pequeña parte de la doctrina sin argumentos sólidos²⁰. 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 razonamiento²¹.

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 compartimos²².

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 resolución²³.

4.4. 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.

²⁰ 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: Vernetti, Luciano)

²¹ Por ejemplo la R. (CA) 8/2023.

²² Ver: Convenio Multilateral. Análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos. Autores Varios. Tomo I. Ed. Errepar, 2023, pág. 403 y siguientes.

²³ RG (CA) 5/2021, artículo 6.

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

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

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

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

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

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

Veamos en un cuadro comparativo las similitudes y diferencias de las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral²⁴.

Operaciones	Comercialización de bienes y/o servicios por medios electrónicos
Encuadre	Artículo 1°, último párrafo del texto del Convenio Multilateral (operaciones entre ausentes)

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

	RG (CA) 83/2002	RG (CA) 5/2021
Sustento Territorial	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

4.5. Presencia digital

4.5.1. El concepto detallado en la norma

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

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

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

4.5.2. 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.

5. Encuadre de las operaciones de venta de ganado

5.1. A modo de introducción

Los ingresos generados por la venta de ganado, de acuerdo con las formas de comercialización tradicional, podrán encuadrar a los efectos de distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la mecánica del artículo 2 del Convenio Multilateral, o bien de acuerdo con los párrafos primero y tercero del artículo 13 del citado Convenio.

A modo de introducir el problema, debemos preguntarnos cuál es la forma de distribución de los ingresos conforme las normas del Convenio Multilateral cuando el ganado se comercializa por “plataformas de venta online”.

5.2. Situaciones fácticas que plantean inquietudes a la hora de distribuir la base imponible

Veamos algunos ejemplos que nos generan inquietud a la hora de la distribución de la base imponible.

a) Caso A

Planteo

Imaginemos una empresa agropecuaria que tiene campos en la Provincia de Santa Fe (jurisdicción Sede del CM), en los cuales cría ganado que posteriormente vende por una plataforma de venta en línea de Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El comprador se conecta a esta plataforma en línea desde la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es la única actividad que

desarrolla por el productor. En el mes corriente realizó ventas de ganado por \$ 240.000.- El precio mayorista de plaza de estas ventas asciende a la suma de \$ 190.000.-

Solución propuesta

Se trata de un producto primario que es despachado por el propio productor sin facturar para su venta fuera de la jurisdicción productora. Resulta de aplicación el artículo 13, primer párrafo.

Distribución de la base imponible:

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
Santa Fe	Producción	190.000,00	Asigno el monto del precio mayorista
Ciudad Autónoma de Buenos As.	Comercialización	50.000,00	Asigno la diferencia entre precio mayorista y el ingreso bruto total

Aplicando la RG (CA) 5/2021 debido a que el comprador tiene un punto de conexión en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debemos tomar a esta jurisdicción como “comercializadora”. Sobre estas bases imponibles se deberá liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respetando el tratamiento que le de cada una de las jurisdicciones involucradas.

b) Caso B

Planteo

Imaginemos una empresa que posee dos campos, uno en la Provincia de Santa Fe donde cría ganado vacuno y otro en la Provincia de Buenos Aires donde engorda el mismo ganado. Finalmente vende el ganado por una plataforma WEB de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El comprador está ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es la única actividad que desarrolla. Las ventas del mes en curso ascienden a la suma de \$ 360.000.- (no hay precio mayorista, oficial o corriente en plaza). Los gastos de las jurisdicciones productoras según los últimos EECC fueron las siguientes: Santa Fe \$ 60.000.- Provincia de Buenos Aires \$ 70.000.-

Solución propuesta

En primer lugar debemos recordar que entre las jurisdicciones productoras, la atribución de base imponible deberá efectuarse exclusivamente en función de los gastos soportados en cada una de ellas. Entonces armamos un coeficiente de gastos especial para realizar este reparto:

Jurisdicción	Gastos s/EECC	Coeficiente
Santa Fe	60.000,00	0,4615

Buenos As.	70.000,00	0,5385
	130.000,00	1,0000

Luego procedemos a utilizar este coeficiente para distribuir la base imponible entre las jurisdicciones productoras. Aplicando la RG (CA) 5/2021 debido a que el comprador tiene un punto de conexión en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debemos tomar a esta jurisdicción como “comercializadora”.

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
Santa Fe	Producción CRÍA	141.219,00	360.000 * 85% * 0,4615
Buenos Aires	Producción RECRÍA	164.781,00	360.000 * 85% * 0,5385
Ciudad Autónoma de Buenos As.	Comercialización	54.000,00	360.000 * 15%
		360.000,00	

Sobre estas bases imponibles se deberá liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respetando el tratamiento que le de cada una de las jurisdicciones involucradas.

c) Caso C

Planteo

Reformulemos en caso “B” de la siguiente manera: Imaginemos una empresa que posee dos campos, uno en la Provincia de Santa Fe donde cría ganado vacuno y otro en la Provincia de Buenos Aires donde engorda el mismo ganado. Finalmente vende el ganado por una plataforma WEB de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. *El comprador está ubicado en la Provincia de Córdoba.* Es la única actividad que desarrolla. Las ventas del mes en cuso ascienden a la suma de \$ 360.000.- (no hay precio mayorista, oficial o corriente en plaza). Los gastos de las jurisdicciones productoras según los últimos EECC fueron las siguientes: Santa Fe \$ 60.000.- Provincia de Buenos Aires \$ 70.000.-

Solución propuesta

En primer lugar debemos recordar que entre las jurisdicciones productoras, la atribución de base imponible deberá efectuarse exclusivamente en función de los gastos soportados en cada una de ellas. Entonces armamos un coeficiente de gastos especial para realizar este reparto:

Jurisdicción	Gastos s/EECC	Coeficiente
Santa Fe	60.000,00	0,4615

Buenos As.	70.000,00	0,5385
	130.000,00	1,0000

Luego procedemos a utilizar este coeficiente para distribuir la base imponible entre las jurisdicciones productoras. Aplicando la RG (CA) 5/2021 debido a que el comprador tiene un punto de conexión en la Provincia de Córdoba, debemos tomar a esta jurisdicción como “comercializadora”.

Jurisdicción	Actividad	Base Imponible	Observación
Santa Fe	Producción CRÍA	141.219,00	$360.000 * 85\% * 0,4615$
Buenos Aires	Producción RECRÍA	164.781,00	$360.000 * 85\% * 0,5385$
Córdoba	Comercialización	54.000,00	$360.000 * 15\%$
		360.000,00	

Sobre estas bases imponibles se deberá liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respetando el tratamiento que le de cada una de las jurisdicciones involucradas.

Nos hacemos el siguiente cuestionamiento: ¿Es correcto que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no participe de la distribución de la base imponible? Y es que según la RG (CA) 5/2021 el punto de conexión del comprador está en Córdoba, motivo por el cual esta es la jurisdicción comercializadora.

d) Caso D

Planteo

Reformulemos en caso “B” de la siguiente manera: Imaginemos una empresa que posee dos campos, uno en la Provincia de Santa Fe donde cría ganado vacuno y otro en la Provincia de Buenos Aires donde engorda el mismo ganado. Finalmente vende el ganado por una plataforma WEB de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. *El comprador está ubicado en la Provincia de Buenos Aires.* Es la única actividad que desarrolla. Las ventas del mes en cuso ascienden a la suma de \$ 360.000.- (no hay precio mayorista, oficial o corriente en plaza). Los gastos de las jurisdicciones productoras según los últimos EECC fueron las siguientes: Santa Fe \$ 60.000.- Provincia de Buenos Aires \$ 70.000.-

Solución propuesta

Realmente no estamos en condiciones de señalar cual es el mecanismo de distribución de la base imponible de la operación detallada. Y es que resulta sumamente difícil de indicar si podemos complementar la mecánica de distribución del primer párrafo del artículo 13 con las

disposiciones de la RG (CA) 5/2021. Nos referimos a dilucidar si la jurisdicción de Buenos Aires puede recibir base imponible tanto como productora, por las disposiciones del primer párrafo del artículo 13 y comercializadora, por la comunión entre la RG (CA) 5/2021 y el primer párrafo del artículo 13.

Desde ya opinamos que resulta muy difícil de sostener que la Provincia de Buenos Aires reciba base imponible en su carácter de productora y comercializadora. Entonces debemos cuestionarnos cuál es el mecanismo de distribución que resulta más ajustado a la normativa. Entendemos que en este caso debería distribuirse la base imponible conforme las disposiciones del artículo 2 del Convenio (régimen general). Ahora bien, en tal caso podría ocurrir que el contribuyente no haya realizado gastos en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que le otorguen sustento territorial. En caso que el consignatario cobre una comisión por la venta de ganado por la plataforma WEB, tal concepto se convertiría en un gasto que otorga el mentado sustento territorial.

Dejamos planteados los interrogantes.

6. 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” para los casos de operaciones de venta de ganado concretadas por plataformas digitales.
- b) Recomendar a la Comisión Arbitral el dictado de una norma general interpretativa a los efectos de encuadrar las operaciones de venta de ganado por plataformas digitales cuando en el productor utilice el sistema denominado cría y recría en dos jurisdicciones distintas y posteriormente venda el ganado en alguna de estas dos jurisdicciones.