



Colegio de Graduados
en Ciencias Económicas
de Rosario

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

**CPN Horacio Di Paolo
CGCE Rosario**

21.^{as} JORNADAS NACIONALES
TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS

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

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*.

Esta forma de construcción del hecho imponible surge de la *pauta armonizadora* detallada en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación 23548.

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 L. 23548. (BO: 26/01/1988)

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.

NUEVA PAUTA ARMONIZADORA:

*“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 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**”.....*

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

21.ª JORNADAS NACIONALES
TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS



La legislación positiva de las jurisdicciones locales

Las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires intentaron buscar soluciones legislativas. Hoy se han introducido en los distintos códigos fiscales locales modificaciones, con el firme objetivo de gravar algunos servicios digitales frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El Convenio Multilateral. El sustento territorial de las operaciones

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”.

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.

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.

Los ingresos fruto de las operaciones provenientes del comercio electrónico. Su atribución a una jurisdicción. Evolución normativa

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
	“...se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, <u>ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos</u> , en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”	“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, <u>siempre que exista presencia digital en la misma</u> ”
Definición de domicilio del adquirente	El definido por la RG (CA) 14/2017	El definido por la RG (CA) 14/2017

Presencia digital. Concepto

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”*.

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...

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

21.º JORNADAS NACIONALES
TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS



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?

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

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.

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.

Consenso Fiscal 2017, 2020 y 2021

Señala así el acápite II del Consenso Fiscal 2021, 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 fijan los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información”*.

El Impuesto de Sellos. 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”.

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 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”.

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.

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.

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.

3. 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.



Colegio de Graduados
en Ciencias Económicas
de Rosario



¡GRACIAS!

21.as JORNADAS NACIONALES
TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS