

# Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el “impuesto a Netflix” (RG 953 AGIP)

Abog. Ismael Lofeudo - ilofeudo@yahoo.com.ar  
Grupo de estudio de la complejidad en la Sociedad de la Información, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de La Plata, Argentina

Keywords: impuestos, comercio electrónico, ingresos brutos.

**Resumen.** El cambio de paradigmas que trajo consigo la Sociedad de la Información, y la evolución del comercio electrónico en la Argentina, presentan nuevos desafíos para los fiscos al momento de recaudar los diversos tributos. La Argentina se encuentra frente al auge del comercio electrónico y el surgimiento de nuevas transacciones electrónicas transjurisdiccionales que obligan a reformular métodos de recaudación de impuestos. Se tratan en este trabajo los diversos aspectos impositivos vinculados a la prestación de servicios digitales en el marco del comercio electrónico, junto con las problemáticas que encuentran los fiscos al intentar recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos. Finalmente, se analizará el primer intento de gravar los servicios digitales provistos desde el extranjero a través de la Resolución General 593/14 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (conocida como el “impuesto a Netflix”).

## 1.- Introducción:

La Cámara Argentina de Comercio Electrónico de Argentina informó recientemente que en el último año el *e-commerce* creció un 61,7%. Ya son más de 14 millones los argentinos que compran por Internet. Estas compras involucran todo tipo de transacciones, tanto de bienes tangibles como intangibles, e incluso servicios, prestados a distancia o acordados vía internet. El crecimiento del *e-commerce* en la Argentina viene siendo importante. Gustavo Sambucetti, Presidente de CACE afirmó, en ocasión de la presentación del citado informe: “En los últimos 5 años, el *e-*

*commerce* B2C<sup>1</sup> y C2C<sup>2</sup> ha logrado un incremento interanual promedio del 50,3%. En cuanto al número de ventas online representan un 1,6% de las ventas totales minoristas de Argentina”<sup>3</sup>. Las cifras totales no son para nada despreciables, según la CACE, en el 2014 se han negociado un 40.000 millones de pesos a través del comercio electrónico.

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

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

## **2- Conceptos esenciales:**

### **2.1.- El comercio electrónico:**

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

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

Las principales conclusiones a las que se arribó fueron:

- <sup>1</sup> Del inglés “Business to consumer”, que refiere al comercio entre empresas y consumidores particulares.
- <sup>2</sup> Del inglés “Consumer to consumer”, que refiere al comercio entre vendedores y consumidores particulares.
- <sup>3</sup> Fuente: Informe de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico 2015. Puede consultarse en: <http://www.cace.org.ar/novedades/el-comercio-electronico-crecio-un-617-en-el-pais-y-ya-son-mas-de-14-millones-los-argentinos-que-compran-por-internet>.
- <sup>4</sup> Puede consultarse en: <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>. Consulta realizada el 30 de enero de 2015.

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

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

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

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

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

*2. Eficiencia. Los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos de las autoridades deben ser minimizados en lo posible.*

*3. Certeza y simplicidad. Las normas de imposición deben ser claras y de fácil comprensión, de manera que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias impositivas de la transacción, incluyendo cuándo, dónde y cómo el impuesto será aplicable.*

*4. Efectividad y justicia. La imposición producirá el importe correcto de impuesto en el momento apropiado. El riesgo potencial de evasión o elusión debe minimizarse y las medidas que las contrarresten serán proporcionales a los riesgos involucrados.*

*5. Flexibilidad. El sistema de imposición debe ser flexible y dinámico para asegurar que recepta los desarrollos tecnológicos y comerciales.”*

Algunos autores, plantean dos modalidades para llevar adelante las operaciones de e-commerce<sup>5</sup>. La modalidad directa, y la indirecta.

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

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

Como vemos, el canal escogido para llevar a cabo la transacción será sumamente importante al analizar si estamos o no frente a casos de comercio electrónico, y nos

---

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

señalará la aplicación de las tradicionales pautas para gravar las operaciones, o nos llevará a un terreno aún difuso y poco claro que nos plantea interrogantes como las que veremos más adelante.

## **2.2.- Los productos digitales:**

Los llamados productos digitales son los comercializados a través del comercio electrónico. La doctrina realiza una división, fundamentalmente, entre bienes digitales, y servicios digitales. Los servicios digitales constituyen una categoría de prestaciones de hacer, pero sin estar circunscriptas a un lugar físico determinado, poniéndose a disposición del usuario a través de medios electrónicos. Los llamados bienes digitales, en el sentido amplio que utilizaré en este trabajo, incluyen a los productos, como el software, imágenes, y documentos digitales<sup>6</sup>. Para el caso de los bienes digitales, en ausencia de tecnologías, éstos podrían entregarse por medio de soportes físicos, de forma tal que pueden ser comercializados por fuera de internet, y sin un sistema de intercambio de datos que permita su transmisión a distancia.

### **2.2.1.- Los servicios digitales:**

Los llamados servicios digitales, presentan características distintivas, ya que son prestados utilizando como medio a las nuevas tecnologías, transmitiendo información de forma telemática<sup>7</sup>. Satisfacen necesidades económicas, o sociales, permitiendo el acceso a información a distancia, o el envío de la misma. Los servicios digitales

---

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

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

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

pueden implicar el acceso a bases de datos, la visualización de material multimedial, la utilización de software de diverso tipo de forma remota, entre otras.

Los servicios digitales requieren tecnologías informáticas, y no se prestan de forma física o a través de medios analógicos. Para que estemos frente a servicios digitales propiamente dichos, debe existir también un grado de automatización en la prestación. Los llamados servicios digitales no dependen de acciones realizadas discrecionalmente por personas. No analizaré aquí a los servicios prestados a distancia con una predominante participación humana, como los realizados por teleconferencia, carta, o teléfono, ya que estaríamos frente a locaciones de servicios, o de obra, y no generan las controversias novedosas que se revelan en el caso de los servicios digitales.

Las características que presentan los servicios calificados como digitales son:

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

### **3. La actividad de recaudar, sujetos y métodos para cobrar tributos:**

La AGIP escogió (en la RG 593/2015 actualmente suspendida) al sistema de retenciones a través de entidades emisoras de tarjetas de crédito para hacer efectivo el cobro del gravamen sobre los sujetos que comercializan servicios digitales desde el exterior. La instrumentación del ingreso del tributo es el aspecto más crítico para hacer efectivo el cobro de la gabela a los servicios digitales. A pesar de todo, la retención en la fuente ha sido siempre la forma más efectiva para los fiscos de hacerse del cobro del tributo.

#### **3.1. Los Agentes de recaudación en la Argentina:**

Las administraciones tributarias son ayudadas, en su tarea de recaudar, por diversos sujetos, denominados Agentes de Recaudación.

Estos Agentes se dividen, en función de la actividad que despliegan al momento de recaudar el tributo, en Agentes de Retención, y Agentes de Percepción. Es decir, que el género es el de los agentes de recaudación admitiendo dos especies, los de percepción y los de retención:

- a. El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión está en posesión de un importe

monetario que le pertenece al contribuyente, o que éste debe recibir. Al encontrarse en esta posición, está en condiciones de sustraer una parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Esta sustracción puede ser como adelanto del pago del tributo, o en concepto de pago único y definitivo del mismo. Los agentes de retención pueden ser bancarios, o de regímenes generales, y son aquellos que, en la relación con el contribuyentes, son deudores de sumas de dinero. En este caso la retención se realiza en el momento del pago, ya sea de forma directa, efectuado a través de terceros, o acreditado en cuenta bancaria.

b. El agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto de dinero al que, posteriormente debe adicionarle una alícuota que cobrará a la orden del fisco. Esto hace que perciba un adelanto del impuesto por sobre el precio que recibe del contribuyente.

La utilización de los agentes de retención ha generado importantes debates, que obliga a realizar una profunda evaluación al momento de crear nuevos regímenes de retenciones. Al momento de comenzarse con el régimen de retenciones bancarias en la provincia de Buenos Aires, en el año 2002, la Dirección Provincial de Rentas dictó la Disposición Normativa Serie "B" N° 010/02, con la que creó el régimen. La metodología implicaba la confección del padrón de contribuyentes pasibles de retenciones bancarias que se compondría de, los sujetos alcanzados por el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos que fueren titulares o cotitulares de cuentas bancarias en la Argentina. Nótese que la retención se realiza teniendo en cuenta al sujeto alcanzado, y no al origen de los fondos retenidos. De forma tal que no es poco habitual que montos no alcanzados por el impuesto sufran retenciones bancarias.

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

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

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

### **3.2. El convenio multilateral y la economía digital:**

Podemos definir al convenio multilateral como el instrumento por el cual se distribuye la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción provincial. Esto implica que a través de este convenio suscrito por todas las provincias se establece cuales serán los ingresos atribuibles a cada estado, que luego serán usados para calcular el impuesto sobre los ingresos brutos.

El texto original del convenio data de 1954, con sucesivas reformas hasta el día de hoy. El objetivo principal de esta norma es, a decir del maestro Jarach, “armonizar y coordinar el ejercicio de poderes autónomos”, y como señala Bulit Goñi “evitar la superposición impositiva recortando la competencia de los fiscos”.

Nuevos lineamientos vinculados con la distribución de la base imponible se hacen necesarios, atento a que los servicios digitales pueden ser prestados a un mismo usuario en varias jurisdicciones simultáneamente, o de forma sucesiva. Bien puede una persona visualizar una película -a través de un servicio de suscripción online para ver contenido multimedia- en varias provincias mientras se traslada de un punto a otro de la Argentina. Esto hace que por ser una prestación continuada, haya que determinar a que jurisdicción se atribuirán los ingresos que el prestador del servicio obtiene del cliente.

#### **4. La Resolución General 593/14, o el llamado “impuesto a Netflix”**

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

En el caso mencionado, serán Agentes de Retención las entidades emisoras<sup>8</sup> de tarjetas de crédito, débito y compra que intervengan en las operaciones. El monto deberá ser declarado bajo la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) genérica

---

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

del país de origen de la empresa prestadora del servicio, y será considerado como pago único y definitivo a cuenta del impuesto a los ingresos brutos en la jurisdicción de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

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

Han dejado de lado al redactar la resolución en cuestión el problema de doble imposición entre el hecho imponible que determinan y el correspondiente al Art 1 de la Ley 23.349 (IVA).

Lo dicho me lleva a analizar puntualmente el hecho imponible creado por la resolución en marras, para desentrañar sus caracteres a la luz del Art. 148 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Recordemos que el hecho imponible es tradicionalmente definido como el conjunto de actos, situaciones y relaciones económicas elegidos por el legislador, cuya causa legitimante es la existencia actual de capacidad contributiva, que determina y da origen a la obligación tributaria.

El hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos es definido en el art. 148 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Texto Ordenado por decreto 193/2012 y sus modificatorias) posee los siguientes caracteres tipificantes:

- Ejercicio habitual.
- A título oneroso.
- Del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad.
- Cualquiera sea el resultado obtenido.
- Cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes.
- Cualquiera sea el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza).

Como ya se mencionó anteriormente, el hecho imponible que menciona la RG 593/14 difiere del enunciado en el artículo 148 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Finalmente, el hecho imponible del impuesto sobre el valor agregado involucra:

- “a) Las **ventas** de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4º, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo;*
- b) Las obras, **locaciones y prestaciones de servicios** incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su*



*retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él. En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior;*

*c) Las importaciones definitivas de cosas muebles;*

*d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.”(el resaltado es propio)*

Para concluir con el análisis de este gravamen que considero violatorio de la ley de coparticipación federal por generar una doble imposición con el impuesto al valor agregado me permito citar nuevamente al maestro Dino Jarach, refiriéndose a la doble imposición de la siguiente manera: “Sin perjuicio de la valoración de la circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponibles de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición.”<sup>9</sup>

Para finalizar con el breve análisis de la RG 593/14, Paso a detallar los inconvenientes que a priori surgen, a criterio de este autor, al analizar el método propuesto por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

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

---

<sup>9</sup> Dino Jarach, expresada al momento de redactar un Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, Capítulo II, publicación del Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, páginas 183 y ss.).

como *tax credit* en la jurisdicción de residencia, o para pedir la repetición de la misma en caso de haber mediado error de la administración en su realización.

Por otro lado, el sistema de retenciones choca con un problema que no existe a nivel local, y es el de los intermediarios. Varias empresas se encargan de recibir pagos y posibilitar compras a través de internet, brindando como medio de pago el de la tarjeta de crédito, u otros sistemas de pagos (como Rapipago, Dineromail<sup>10</sup>, Pagofácil, Provincianet, etc). La utilización de un intermediario en la cadena de pagos internacionales impide identificar la causa del pago, y así desvincula a la empresa que se busca gravar. Con las compañías de pagos en línea participando del comercio electrónico, a los agentes de retención tradicionales, como son las empresas de tarjetas de crédito o bancos, se les hace imposible identificar el acto que dio origen a la transacción. Esto obligaría al fisco provincial a ordenar al agente que efectúe la retención sobre toda acreditación a una cuenta de toda empresa de pagos en línea conocida que opere con usuarios conectados desde de la provincia. La situación descripta hace que el sujeto perjudicado por la retención deba trasladar el importe retenido en concepto de ingresos brutos hasta el sujeto pasivo del gravamen. Será éste último quién deberá presentarse ante el fisco para solicitar la repetición de los montos retenidos en exceso o retenidos incorrectamente, darse de alta como contribuyente, y tomar el saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, o deducirlo como *tax credit* en su país.

De esta manera, se reedita, la discusión que existió en la provincia de Buenos Aires en el 2002, cuando parte de la doctrina, como Christensen<sup>11</sup>, sostuvo que se creó un nuevo impuesto al utilizar este sistema de retenciones bancarias en la fuente, planteando una doble imposición con el impuesto a los débitos y créditos bancarios (Regulado por la Ley 25.413).

Como vemos, al intervenir una empresa de pagos, el dinero queda almacenado en cuentas digitales de las compañías en forma de créditos, y sólo se convierte en dinero al ingresar al sistema bancario, aunque esto último queda a criterio del usuario que contrata con la empresa intermediaria.

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

Es claro que la actividad debe gravarse por el lugar efectivo en el cual se presta, o en el lugar de recepción del bien digital, y no por el lugar de domicilio del prestador/vendedor. Debe primar el criterio de territorialidad en el cual, la fuente de la

---

<sup>10</sup> Dineromail ofrece, por ejemplo, recibir pagos por medio de: Tarjetas de crédito: Visa, MasterCard, Argencard, American Express, Cabal, Tarjeta Shopping y Tarjeta Naranja, Redes de Pago como: Pago Fácil, Rapipago, Bapro Pagos o Cobro Express, fondos en cuenta DineroMail, o transferencia Bancaria en Línea.

<sup>11</sup> CHRISTENSEN, Eduardo A.: “Créditos bancarios: un nuevo impuesto en la Provincia de Buenos Aires”. La Ley. Periódico Económico Tributario N° 247.

renta o el lugar de destino de los datos son el elemento vinculante primordial para definir la relación del hecho imponible con el sujeto pasivo. En este criterio objetivo se debe atender al lugar de verificación del hecho imponible, prescindiendo de las cualidades personales del sujeto.

Sin embargo, las tecnologías una vez más agregan una dificultad. Los usuarios bien pueden trasladarse de una jurisdicción a otra mientras visualizan una película a través de un sistema de descarga y visualización en vivo, denominado *streaming*<sup>12</sup>. Existiendo envío constante de datos desde el prestador del servicio hasta el consumidor. En un caso como el planteado estaremos frente a una prestación de ejecución continua que involucra a varias jurisdicciones tributarias, como ya se mencionó anteriormente.

Las nuevas tecnologías pondrán a prueba al Convenio Multilateral, que con 61 años de vigencia desde aquel primer convenio bilateral entre la provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, aún sigue dando respuestas a las mas diversas controversias. Es así que la Comisión Arbitral tuvo ocasión de pronunciarse sobre la extensión de la actividad a diversas jurisdicciones sin establecimientos del contribuyente en su Resolución 4 del año 1994<sup>13</sup>, aunque creo que no es un criterio aplicable al caso que trato en este trabajo. En la Resolución citada, la Comisión Arbitral sostiene la extensión territorial tomando en cuenta los gastos que demanden al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones contraídas, pero cabe preguntarse si en los servicios digitales los proveedores de los mismos incurren en gastos atribuibles a las diversas jurisdicciones y propios de la actividad empresarial<sup>14</sup>. Claramente este criterio de la Comisión Arbitral tampoco ofrece una solución al problema, y no puede ser utilizado por el fisco para distribuir bases imponibles entre jurisdicciones debido a las características propias de los servicios provistos de forma telemática. Existe, sin embargo, una posición más amplia que considera que la actuación a través de terceros permitiría dotar de sustento territorial

---

<sup>12</sup> Para encontrar una definición del término anglosajón “streaming” me remito a Wikipedia, donde se lo define claramente: “*El streaming (también denominado transmisión, lectura en continuo, difusión en flujo, lectura en tránsito, difusión en continuo, descarga continua o mediaflujo) es la distribución digital de multimedia a través de una red de computadoras de manera que el usuario consume el producto, generalmente archivo de video o audio, en paralelo mientras se descarga. La palabra streaming se refiere a: una corriente continua (que fluye sin interrupción).*”

<sup>13</sup> La Comisión Arbitral, en Resolución 4/94, "Miguel Postiglione e Hijos S.R.L.", dijo que la "mera entrega de la mercadería en otra jurisdicción, da sustento, aunque sea por los gastos incurridos".

<sup>14</sup> El Artículo 3 del Convenio Multilateral establece: “*Los contribuyentes que inicien actividades asumiendo desde dicho inicio la condición de contribuyentes del Convenio Multilateral — Régimen General—, aplicarán el procedimiento de distribución de base imponible previsto en el artículo 5º del Convenio cuando, en relación a la actividad desarrollada, en el balance comercial se reflejen conjuntamente las siguientes condiciones: (...)*”

para gravar a los servicios digitales en toda jurisdicción donde se utilicen. Esto es así si consideramos terceros a los Proveedores de Servicios de Internet (ISP)<sup>15</sup>.

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

En este apartado podemos concluir que, aunque las administraciones tributarias puedan gravar a los servicios digitales valiéndose alguno de los criterios anteriormente expuestos, la controversia de como asignar la base imponible a cada jurisdicción se mantiene sin respuesta.

## **5. La elección del método para recaudar el tributo.**

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

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

## **6. Conclusión:**

Estamos frente las primeras iniciativas por parte de los fiscos provinciales para intentar recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos en los servicios digitales, y otras formas de prestación de servicios propias de la nueva economía digital. Queda claro que por involucrar agentes extranjeros, presunciones para la distribución de bases, y un sistema de retenciones a nivel nacional, esta tarea no puede afrontarse de forma individual por las provincias. Todas las provincias deben sentarse junto con los proveedores de servicios de internet para hacer posible este nuevo paso en la política fiscal, participando a empresas prestadoras de los servicios digitales, y a otros agentes

---

<sup>15</sup> Citaré a estas empresas por sus siglas en inglés (ISP), ya que es la denominación convencionalmente utilizada, y significa “Internet Service Provider”, o proveedor de servicios de internet en su acepción en español.

que intervienen en estas operaciones, a través de figuras como la de agentes de información.

Está claro que la Sociedad de la Información y su influencia en el comercio a nivel mundial tiene impactos considerables en Argentina, y es necesario que las provincias dicten normativas claras que permitan asegurar el principio de neutralidad tecnológica, propio del derecho informático, y se aseguren condiciones iguales para el ejercicio del comercio. Permitir que empresas extranjeras presten servicios digitales en territorio de la Argentina con menor carga impositiva que las nacionales afecta la igualdad en la ley, y desalienta el desarrollo en el territorio nacional.

### **Bibliografía:**

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