Facultad de Ciencias Económicas

Sede Rosario - Campus Roca

Carrera: CONTADOR PÚBLICO

Trabajo Final de Carrera

CONVENIO MULTILATERAL. La Presencia Digital y el Sustento Territorial en Argentina. Período 2020-2023 (T.I.)

Alumno: Natalia Dussin nsdussin@hotmail.com

Tutor de Contenidos: Mag**.** Alex Andres Padovan.

Tutor Metodológico: CP. Pozzi, Marcelo Andrés.

Agosto 2023

RESUMEN.

El presente Trabajo de Investigación tiene como objetivo analizar el Convenio Multilateral vigente, en relación a la aplicación de las teorías denominadas *Sustento Territorial* y *Presencia Digital,* para el cálculo de la base imponible, a fin de distribuir correctamente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre las provincias. A partir de sus disposiciones, se revisaron los alcances y efectos que, desde su implementación hasta el presente ha generado la elección de uno u otro de los criterios planteados por la Comisión Arbitral.

Como punto de partida, se realizó una revisión del marco conceptual explicando en detalle qué es el Convenio Multilateral y los antecedentes históricos de su implementación. A continuación, se desarrollaron cuatro capítulos:

En el primero, *El convenio multilateral,* se abordaron puntos como la definición del Convenio Multilateral, sus propósitos y términos, así como la constitución y las facultades de los Organismos de Aplicación.

En el segundo capítulo, *El Sustento Territorial,* se procedió al análisis de su gran importancia para determinar la atribución de los ingresos y gastos, además se agregaron conceptos que lo definen como requisito fundamental según el Convenio Multilateral.

En el capítulo tercero, *Las Ventas Digitales,* se describieron conceptos como la tendencia del comercio electrónico, la llamada presencia digital y la influencia de los medios de pagos electrónicos sobre los tributos.

Por último, en el capítulo cuarto, *La Resolución General (CA) 5/2021,* se analizaron diversas interpretaciones de los artículos de mayor importancia y los criterios de atribución del ingreso para operaciones realizadas por medios electrónicos.

Palabras clave: Convenio Multilateral - Ventas Digitales – Sustento Territorial- Presencia Digital – Realidad Económica

ÍNDICE.

Contenido

INTRODUCCIÓN..... 4

A. Objetivo General:..... 6

B. Objetivos Específicos:..... 6

MARCO CONCEPTUAL..... 8

CAPITULO I: EL CONVENIO MULTILATERAL..... 11

1.1. ANTECEDENTES DEL CONVENIO MULTILATERAL..... 11

1.2. PROPÓSITOS Y TÉRMINOS..... 13

1.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN..... 16

Atribución de los Ingresos..... 20

Atribución de los Gastos..... 22

1.4. ORGANISMOS DE APLICACIÒN..... 25

CAPITULO I I: EL SUSTENTO TERRITORIAL..... 27

2.1. CONCEPTOS GENERALES..... 27

2.2. APLICACIÓN AL CONVENIO MULTILATERAL..... 29

CAPITULO I I I: LAS VENTAS DIGITALES..... 33

3.1. PRESENCIA DIGITAL..... 33

3.2. MEDIOS DE PAGOS ELECTRÓNICOS..... 36

CAPITULO IV: LA RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 05/2021..... 39

4.1. RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 05/2021 Y EL ÁMBITO DE APLICACIÓN..... 39

CONCLUSIÓN..... 43

BIBLIOGRAFÍA..... 45

INTRODUCCIÓN.

El Sistema Tributario de la República Argentina, es el conjunto de leyes y normativas que regulan la recaudación de impuestos en el país. Siendo el mismo, una parte fundamental de la estructura fiscal, que tiene como objetivo principal, el de financiar el gasto público y promover la equidad en la distribución de la carga tributaria.

A su vez, este sistema se compone de impuestos a nivel *Nacional, Provincial y Municipal*.

En relación al primero, es administrado por la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP-. Algunos ejemplos de impuestos nacionales son, el Impuesto a las Rentas, el Impuesto a los Bienes Personales, el Impuesto al Valor Agregado, entre otros. Éstos contribuyen significativamente a los ingresos del gobierno central.

En el segundo nivel, se encuentran los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y otros impuestos que cada provincia tiene la facultad de administrarlos con el fin de financiar sus gastos y programas.

Por último, el tercer nivel comprende los impuestos que son recaudados por los organismos tributarios municipales, con el objetivo de financiar servicios y obras a nivel municipal.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es un tributo provincial que grava las ventas efectuadas por los diferentes agentes económicos, tanto que su destino sea el consumo final como también la provisión de insumos y/o servicios para otras actividades económicas. Consiste en la aplicación de un porcentaje sobre la facturación efectuada independientemente de su ganancia, y se trata de un impuesto de carácter plurifásico, periódico, territorial, proporcional e indirecto.

Por otra parte, es importante definir, que el Convenio Multilateral es un mecanismo acordado entre las provincias con la finalidad de evitar la múltiple imposición sobre una misma base imponible.

La Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, grava el ejercicio habitual y a título oneroso, en una jurisdicción determinada, de ciertas actividades. Su base imponible está constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal por la actividad en cuestión. Pero el hecho imponible de este impuesto, constituye un proceso único y económicamente inseparable. Pudiendo ocurrir entonces, que aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad en más de una provincia, vean gravado el mismo ingreso en varias jurisdicciones. Es precisamente para impedir esta situación, que el Convenio Multilateral establece las pautas según las cuales se distribuye la base imponible entre las distintas jurisdicciones vinculadas.

Uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del Convenio Multilateral, es el de *sustento territorial*, referido a la manera de determinar cuándo se debe considerar que un contribuyente, con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra. El sustento territorial hace alusión al ámbito espacial en el que cada fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio, no fuera de él. Siendo este sustento el punto clave de análisis para la determinación de la aplicabilidad o no de dicho convenio.

De igual modo, se referencia sobre la misma línea, al gasto como sustento territorial, dado que, quienes hayan realizado gastos en una o más jurisdicciones, aunque los mismos no sean computables a los efectos de determinar los coeficientes para definir el gravamen, pero vinculados con sus actividades, les corresponden ajustarse a las disposiciones del Convenio Multilateral. En otras palabras, la vinculación entre los gastos y el sustento territorial, determina que, el contribuyente que realizó un gasto en una jurisdicción, trasladó parte de su actividad en ella, y queda en consecuencia alcanzado por la autoridad tributaria de la misma.

Desde hace varios años, el comercio electrónico se fortalece, tomando un importante protagonismo sobre las ventas digitales. Este crecimiento, se vio fuertemente impulsado durante el periodo de pandemia a consecuencia del coronavirus. Quedando actualmente consolidado y con una marcada tendencia a seguir creciendo en el tiempo.

La presente modalidad de comercialización, pone de manifiesto nuevos puntos a considerar en la aplicación de los tributos. Sobre todo, en lo que respecta al Convenio Multilateral, es por ello que la Comisión Arbitral dictó la Resolución General interpretativa número 5/2021 respecto a la comercialización de bienes y/o servicios a través de medios electrónicos, plataformas digitales y/o similares, aplicable para aquellos contribuyentes que desarrollen dichas actividades. La misma requiere, para establecer como elemento de vinculación entre el ámbito espacial y el presupuesto de gravabilidad, la existencia de una presencia digital en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, es por ello que el sustento territorial del vendedor o prestatario, se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente, siempre que se cumpla con dicha condición.

A partir de lo citado previamente, se propone la siguiente pregunta de investigación:

¿Qué alcances y efectos ha generado la elección de uno u otro de los criterios planteados por la Comisión Arbitral desde su implementación hasta el presente?

De ello se desprende la formulación de los siguientes objetivos:

A. Objetivo General:

• Determinar los alcances y efectos que ha generado la elección de los criterios planteados por la Comisión Arbitral desde su implementación del Convenio multilateral hasta la actualidad.

B. Objetivos Específicos:

- Describir antecedentes y características del Convenio Multilateral en base a lo que determina el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Analizar la determinación del sustento territorial en la realización de

ventas y/o gastos en más de una jurisdicción según los distintos criterios expuestos por la Comisión Arbitral.

- Interpretar la influencia en el Convenio Multilateral tanto de las ventas digitales como la de los medios de pagos electrónicos; y el rol de la Presencia Digital ante ello.
- Analizar la normativa vigente del Convenio Multilateral, la Resolución General (CA) 5/2021 en relación al comercio electrónico.

Es por todo lo anteriormente mencionado, que se realizó este trabajo de investigación, procurando desarticular la legislación vigente en materia de Convenio Multilateral, especialmente en relación con la presencia digital y sustento territorial de las actividades económicas. Para ello, se revisaron diferentes fuentes bibliográficas que permitieron realizar una interpretación crítica y reflexiva sobre los desafíos y las contradicciones que plantea el Convenio en el contexto de la economía digital, considerando también los distintos actores, intereses y discursos que participan en el proceso de elaboración, aplicación e interpretación del mismo.

MARCO CONCEPTUAL.

El Convenio Multilateral, jurídica y técnicamente, es uno de los mecanismos de coordinación financiera interjurisdiccional. Representado por la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Tributarios que vincula a la Nación, a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. De esta forma, fue creado con el fin de disciplinar el ejercicio de sus respectivas atribuciones en el campo en que las mismas resultan concurrentes y evitar la superposición.

No obstante, representa un acuerdo entre las veinticuatro jurisdicciones, con el objetivo de distribuir los ingresos brutos de cada contribuyente conforme a la actividad desplegada en cada una de ellas logrando evitar la doble o múltiple imposición. Este pacto fiscal busca armonizar las alícuotas y las bases imponibles de este tributo, que es uno de los principales recursos de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Asimismo, pretende reducir las distorsiones y las inequidades que genera el actual sistema, que afecta la competitividad de las empresas y el bienestar de los ciudadanos.

El régimen de Convenio Multilateral, en sus principios, se vinculó con el impuesto a las actividades lucrativas.

El impuesto a las actividades lucrativas, tuvo su origen en la Provincia de Buenos Aires en el año 1904 con la ley 5122, que gravaba todo lo relacionado con el comercio e industria ejercido en la Provincia, obteniéndose el impuesto sobre el monto que arrojaba el giro del capital dado por el total de ventas. A este tributo se lo denominó *impuesto al comercio e industria*. (Baldi, 1970)

Con el correr del tiempo, dicho impuesto se combinó con otros también de tipo directo y real, como el de patentes, el de policía y fiscalización de seguros; y el impuesto a la venta o expendio de bebidas alcohólicas.

Entonces, a partir del surgimiento del impuesto a las actividades lucrativas en la

Provincia de Buenos Aires, en la Municipalidad de Buenos Aires y en otras provincias, surge como una necesidad la creación de un ordenamiento destinado a coordinar las facultades tributarias de los fiscos. Ello da origen a la firma de distintos convenios a lo largo de la historia, desde el Convenio Bilateral de 1953 a lo que hoy en día es el Convenio Multilateral de 1977.

Su principal finalidad es evitar la múltiple imposición en relación con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Se trata de un acuerdo o convenio celebrado entre jurisdicciones con poderes tributarios propios y que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos al gravamen que todos esos fiscos han sancionado. (Bulit Goñi, 1992)

La trascendencia del Convenio Multilateral, radica en evitar la superposición en el pago del tributo, impidiendo que la carga impositiva de quienes despliegan su actividad en más de una jurisdicción sea más gravosa que la de aquellos contribuyentes exclusivamente locales.

En el Convenio Multilateral existen dos tipos de regímenes para distribuir los ingresos brutos totales. Por un lado, el *régimen general*, el cual para establecer el volumen de actividad llevada a cabo en cada jurisdicción se vale de dos parámetros como estimadores del mismo; los ingresos y los gastos, que se desagregan por cada jurisdicción, en proporción de los ingresos y gastos totales realizados por el sujeto. Y, por otro lado, se encuentran los *regímenes especiales* para determinadas actividades, entre las que se incluyen, la de construcción, seguros, transporte, intermediación, actividades primarias, entre otras, donde la distribución del monto de ventas y gastos de los contribuyentes se hace sobre la base de pautas concretas que establece el referido convenio en sus artículos desde el sexto al decimotercero inclusive.

Sin embargo, resulta difícil definir cuál jurisdicción es a la que se atribuyen los ingresos, o cuál es el domicilio del adquirente. Para ello, se debe tener en cuenta el artículo veintisiete del Convenio, el cual dispone que en la atribución de gastos o ingresos, se atienda a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Los organismos de aplicación, Comisión Arbitral (CA) y Comisión Plenaria (CP), tienen facultades tendientes a solucionar conflictos en la interpretación del

Convenio. Para ello, cuentan con funciones interpretativas, de arbitraje, de administración, de coordinación y de armonización. Pero, en definitiva, lo que hace el Convenio es solucionar el problema de la doble o múltiple imposición mediante la distribución de la materia imponible.

CAPITULO I: EL CONVENIO MULTILATERAL.

El presente capítulo, tiene por objetivo describir los antecedentes y las características de la normativa del Convenio Multilateral. Para ello, se abordarán temas como, la definición del Convenio Multilateral, sus propósitos y términos, así como la constitución y las facultades de los Organismos de Aplicación.

1.1. ANTECEDENTES DEL CONVENIO MULTILATERAL.

En el año 1946, con el crecimiento del desarrollo industrial, las operaciones comerciales realizadas por empresarios y grandes empresas que actuaban en todo el país generaron un grado de complejidad al momento de tributar. De este modo, comienza a surgir el problema de superposición del gravamen cuando el contribuyente desarrolla una actividad en dos o más jurisdicciones.

Cerca de los años cincuenta, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires gravaba los ingresos derivados de actividades desarrolladas fuera de su jurisdicción por sujetos radicados dentro de ella. Por ello, la provincia de Buenos Aires firmó un acuerdo entre ambas jurisdicciones dando nacimiento al Convenio Bilateral, rubricado en mayo de 1953, con la posibilidad de incorporación de otras jurisdicciones. Por lo que bien puede ser considerado como el primer antecedente del Convenio Multilateral.

En enero de 1954, comenzó a regir un Convenio entre la Capital y las Provincias, originándose así, el *Convenio Multilateral*.

Este último, tiene como objetivo distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, evitando la múltiple imposición que se produciría si los organismos

fiscales locales gravaran, sobre la misma base de medida, la actividad que realice un contribuyente en dos o más jurisdicciones.

Este Convenio, fue reformulado con algunas variantes, convirtiéndose a lo que se llama, el Segundo Convenio Multilateral. Suscripto en abril de 1960.

En el mismo, se incluía el 20% de los ingresos y el 80% de los gastos como parámetros de distribución en el régimen general, y se preveía un recurso de reconsideración ante la misma Comisión Arbitral, que debía ser resuelto en forma amplia, surgiendo así los antecedentes de la Comisión Plenaria.

Sin embargo, este Segundo Convenio no contó con la adhesión de todas las provincias afectadas, lo que llevó a su reforma por tercera vez, el veintitrés de octubre de 1964. Presentando este último, dos modificaciones destacables. La primera, establece que el régimen de distribución de ingresos sea repartido un 70% en función de los gastos y un 30% a los ingresos. Y la segunda, la creación de la comisión plenaria como organismo de apelación.

En agosto de 1977, se firma en Salta la aprobación del texto de Convenio Multilateral, vigente a partir del primero de enero de 1978, con la adhesión del resto de las provincias. Siendo este último, el que se aplica en la actualidad, y tiene la característica que para realizar modificaciones se requiere de unanimidad. Ante todo, se introducen cambios referidos a la distribución de ingresos y gastos en el régimen general, la que fijó 50% a cada concepto. Además también, se incorpora el tema de las operaciones entre ausentes, se adiciona como gastos no computables el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización, entre otros.

Desde su entrada en vigencia, el Convenio ha sufrido varias reformas que han buscado adaptarlo a los cambios económicos, sociales y políticos del país. Algunas nombradas por - Chicolino Ricardo, 2023- son, la reforma de 1979, en la que la Comisión Plenaria propicia modificaciones a algunos de los artículos del Convenio Multilateral, tales como la eliminación de las entidades financieras del artículo siete pasando a quedar comprendidas dentro del artículo ocho.

Otro de los cambios, fue modificar el artículo catorce adecuando mayores precisiones en la forma de declarar el inicio y cese de actividades, y su interacción con los regímenes especiales.

A continuación, otra de las reformas es la del año 2017. Que luego de un lapso largo de tiempo, entró en vigencia en enero de 2022 con la conformidad de todas las jurisdicciones.

Los cambios que plantea apuntan al funcionamiento del organismo, entre ellos, la eliminación de la sede prevista originalmente en la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación y se fija como nueva sede la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Otra modificación, es la supresión de la notificación postal como medio obligatorio y se faculta a la Comisión Arbitral a establecer el sistema de notificaciones.

En el año 2021, se firmó el Consenso Fiscal, entre el Gobierno Nacional y las provincias adheridas al Convenio Multilateral, en el que se acordaron asumir nuevos compromisos respecto a las características y/o condiciones básicas que necesariamente deben reunir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Uno de los aspectos de relevancia, es que el gravamen debe recaer sobre actividades realizadas por sujetos que tengan nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate. En otras palabras, dicho tributo debe recaer únicamente sobre aquellos contribuyentes que tengan una vinculación efectiva con la jurisdicción donde realizan sus actividades.

1.2. PROPÓSITOS Y TÉRMINOS.

El Convenio Multilateral, tiene como objetivo evitar la superposición impositiva en los casos que se realice una actividad en más de una jurisdicción.

Tomando los ingresos brutos totales originados de dichas actividades como base de la imposición para el conjunto de los fiscos en los que se ejerciten las mismas y distribuyéndolos entre todos ellos de acuerdo con ciertos mecanismos expresamente acordados.

La principal finalidad del Convenio, es coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el propósito de lograr uno de los principios más importantes en un Estado federal, el cual es que el desarrollo de las actividades que trasciendan los límites de una de las provincias en que se divide el país, no debe acarrear

al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción. (Jarach, 1999)

Al tomar como base imponible el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, cuando la actividad es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, ocurre que cada una de las jurisdicciones en que el sujeto la ejerce podrá gravar el mismo total de ingresos brutos. De tal manera, la recta aplicación daba lugar inevitablemente a una superposición impositiva. El propósito principal del Convenio sería, pues, evitar estas superposiciones, por ser evidente que no hay actividad económica capaz de soportar una gravabilidad de este tipo, teniendo en cuenta además que las jurisdicciones no tendrían límite tampoco en materia de alícuotas. (Bulit Goñi, 1992)

Otra de las ideas propuestas, es evitar que los sujetos pasivos de las obligaciones impositivas generadas por un mismo hecho imponible, sean objeto de múltiples fiscalizaciones, superposición de tareas administrativas con el consiguiente dispendio de esfuerzos.

En favor de las jurisdicciones y de los poderes fiscales de cada una de ellas, se pretende asegurar los principios constitucionales de equidad y proporción en las cargas impositivas. Por este motivo, busca la coordinación de procedimientos que eviten decisiones arbitrarias o controvertidas respecto a los montos asignables a cada jurisdicción, previendo mecanismos arbitrales que garanticen los derechos de revisión y defensa, tanto de los contribuyentes como de las jurisdicciones involucradas.

Asimismo, está en sus propósitos, asegurar que ninguna provincia tenga un mayor poder fiscal que otra, en perjuicio de la potestad tributaria local, determinando que, a los fines de la distribución de ingresos, la base sea uniforme para las jurisdicciones, teniendo en cuenta las dispares identidades de los estados provinciales en cuya realidad se distinguen los sectores de ricos y pobres, productores y consumidores, muy poblados y despoblados, industriales, agrícolas, pastoriles, entre otros.

El Convenio Multilateral consta de 36 artículos, que se desglosan en:

Tabla 1

Ámbito de aplicación del Convenio	Art. 1
Régimen de Distribución de Ingresos	Art. 2, Art. 3, Art.4, Art. 5
Regímenes especiales	Art. 6 a 13
Iniciación y Cese de Actividades	Art. 14
Organismos de Aplicación	Art. 15
De la Comisión Plenaria	Art. 16, Art.17, Art. 18
De la Comisión Arbitral	Art. 19 a Art. 26
Disposiciones varias	Art. 27 a Art. 35
Disposiciones transitorias	Art. 36

- *Fuente: Elaboración Propia en base al texto del Convenio Multilateral.-*

Cuenta, además, con un Protocolo Adicional, creado como mecanismo de compensación aplicable ante diversas interpretaciones de la situación fiscal del sujeto a través de fiscalizaciones. En las cuales, se determinen diferencias de impuesto por atribución en exceso o en defecto de la base imponible entre las jurisdicciones en las cuales el contribuyente desarrolla actividad. En otras palabras, el Protocolo es un instrumento diseñado específicamente para evitar que el contribuyente se vea en la injusta situación de tener que pagar en una jurisdicción y anteriormente ya había abonado en otra.

Este cuerpo normativo orienta al contribuyente en la determinación de los coeficientes anuales para distribuir los ingresos imponibles a las distintas provincias

donde desarrolla su actividad, como así también permite a las jurisdicciones actuar bajo sus normas, en caso de disenso al practicar procedimientos de fiscalización.

1.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

En este punto, se analiza el primer artículo del Convenio Multilateral que define cuándo es de aplicación, siendo necesario que el contribuyente esté encuadrado en las siguientes actividades:

- Las ejercidas por un mismo contribuyente;
- En una, varias o todas sus etapas;
- En dos o más jurisdicciones;
- Sus ingresos brutos deben atribuirse a todas ellas;
- Realizado por sí o por terceras personas con o sin relación de dependencia.

Se distinguen dos aspectos. El primero, es el *subjetivo*, que indica que estarán comprendidos dentro del Convenio aquellas personas humanas, jurídicas, ente y/o contrato a los que las normas tributarias locales asignen el carácter de contribuyente. El segundo aspecto, hace referencia a las *actividades*, las cuales tienen como característica principal que son interjurisdiccionales y esta condición, las obliga a aplicar Convenio Multilateral para los sujetos que las desarrollen y para los fiscos.

La actividad interjurisdiccional, puede ser definida como todo proceso productivo, industrial, comercial o de prestación de servicios en el cual alguna de las partes se desarrolla en dos o más provincias, formando parte de un proceso único e inescindible destinado a obtener ingresos.

El carácter interjurisdiccional de una actividad va a estar dado por la existencia de elementos que permitan acreditar el desempeño de ésta en más de una provincia, con un proceso único que dentro del cual en una o todas sus etapas se desarrollen. Por tal motivo resultan pasibles de ser sometidas al poder tributario de cada uno de ellos.

Es pertinente realizar una marcada diferenciación sobre, *operaciones entre presentes y operaciones entre ausentes*.

Siendo las primeras, aquellas actividades desarrolladas por el contribuyente a través de locales, sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, representantes, viajantes, comisionistas y mandatarios con o sin relación de dependencia. Es decir, se observa la presencia física del contribuyente en la respectiva jurisdicción, ya sea en forma directa o por medio de terceros.

Los criterios para asignar los ingresos se han ido modificando a través del tiempo, los cuales podemos destacar:

- Lugar de entrega: domicilio del vendedor, domicilio del comprador o destino final de los bienes;
- Lugar de concertación;
- Lugar de prestación del servicio: lugar de utilización económica.

En cambio, las segundas, son aquellas operaciones que se formalizan por medios de comunicación a distancia con cocontratantes radicados en otras jurisdicciones, sin desplazamiento a ellas de quien obtiene los ingresos.

En el último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral, dispone que se produzcan gastos de cualquier naturaleza que estén vinculados con las actividades propias que realice el contribuyente en una o varias jurisdicciones a la vez, y siendo los mismos no computables, dichas operaciones se encontrarán alcanzadas dentro de lo establecido en el Convenio, independientemente del medio utilizado para generar dicho ingreso. Además, se agrega en el artículo segundo, que los ingresos provenientes de las operaciones, a que hace referencia el último párrafo del artículo primero, deberían ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Sin embargo, la Comisión Arbitral considera que, cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas, sino que toma importancia el lugar de destino final que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que

se concretaron cada una de las ventas y en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción y el mismo se corresponda con un domicilio perteneciente al comprador. Por lo tanto, las ventas concretadas entre presentes o entre ausentes aplican al criterio de destino final de la mercadería.

Por otra parte, 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.

La Comisión Arbitral, sostiene un criterio uniforme asignando dichos ingresos al lugar de prestación efectivamente realizada, es decir, al domicilio de los usuarios que se beneficien con los servicios recibidos.

Otro punto a considerar, respecto a las operaciones entre ausentes, es analizar la realidad económica y el contexto de la operación efectuada. Es decir, evaluar si la operación es entre clientes habituales, si los procesos administrativos culminan con el pedido electrónico, si hubo o no traslado del adquirente a la jurisdicción del vendedor, entre otras cuestiones. Entonces, este principio contiene una especial consideración con el criterio del domicilio del adquirente y pretende atribuir el ingreso a ese lugar, en la medida en que el vendedor haya tenido la intención de extender su actividad más allá de las localizaciones físicas que posea, mediante la realización de algún gasto en otras jurisdicciones, tales como publicidad, vendedores, corredores o representantes que actúen por él. Asimismo, tratándose de operaciones esporádicas o ventas a consumidor final en las que no se conoce el destino final de los bienes se debe apuntar a la jurisdicción donde se realice la entrega.

Dino Jarach[1] (1999) ha sostenido que la consideración económica, no debe ser entendida como opuesta a la jurídica, por el contrario, forma parte del criterio jurídico que infiere al intérprete a tomar en cuenta el criterio económico al momento de encuadrar los hechos en la norma, aplicando las leyes de acuerdo con el contenido real de las instituciones de la vida económica efectiva.

Entonces, la interpretación del hecho imponible, apunta según su naturaleza

[1] JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 1999

económica y conforme a la capacidad contributiva del contribuyente, pues es la que nos indica la voluntad que el legislador tuvo en miras a su creación y aplicación.

Igualmente, la consideración económica puede generar un conflicto entre la verdadera voluntad de la ley y la voluntad de quien la aplica en beneficio propio, lo cual no puede suceder pues la autonomía de la voluntad no puede utilizarse para desvirtuar el fin que tiene una norma. (Jarach, 1999)

Por otra parte, -Bullit Goñi[2] 1992- aporta:

"*Naturalmente, como ocurre con toda pauta principista de estas características, se la debe usar con razonabilidad y prudencia. Bajo la invocación de la realidad económica, a veces maleable y siempre opinable en cuanto a la contundencia de su peso y de su relevancia como evidencia ante una situación concreta, no habrá de darse cabida a una realidad meramente presunta, que desdibuje la evidencia contenida en las formas*".

Por lo expuesto, es que se hace necesaria la prudencia, cautela y reflexión, en la aplicación de este principio, pues de lo contrario, toda interpretación podría terminar siendo meramente subjetiva, generando arbitrariedades que anulen la armonía entre lo económico y la verdad jurídica objetiva.

Finalmente, debe considerarse, conforme al *principio de realidad económica*, el lugar de efectiva utilización de este bien y del servicio, si el mismo coincide con el lugar de concertación y el domicilio del adquirente.

En caso de que estos tres parámetros difieran, debe recurrirse como primer punto al lugar de efectiva utilización de los bienes y servicios adquiridos. De este modo, apuntando al objetivo y al fin del convenio multilateral, según el criterio de la realidad económica, es que claramente los ingresos brutos deben asignarse a la jurisdicción de la cual provienen.

[2] Bulit Goñi, Enrique (1992) - "Convenio Multilateral- Distribución Jurisdiccional del Impuesto a los Ingresos Brutos"

Atribución de los Ingresos.

Para establecer el coeficiente unificado[3], se debe tener en cuenta la proporción, siguiendo el criterio de sustento territorial, de los ingresos y gastos provenientes de cada jurisdicción. Se deben considerar los ingresos gravados y exentos, quitas, bonificaciones, netos de descuentos y las deducciones por incobrables suprimiendo los ingresos no gravados, así como también se excluyen aquellos provenientes de las actividades de regímenes especiales.

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, comercializados por aquél. Cuando no fuera posible establecer el destino final, se atenderá al orden de prelación siguiente:

1- Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación del adquirente, de donde se genera la operación de compra.

2- Domicilio donde se 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 períodos involucrados.

Por otra parte, en el caso de prestación de servicios, cualquiera sea la forma o lugar en que se hubieran contratado, los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde el

[3] Es el resultado que se obtiene de promediar el coeficiente de ingresos y el de gastos por cada jurisdicción. En el Régimen general previsto por el CM, las actividades que desarrollan los contribuyentes se distribuyen el 50% en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción y el otro 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción (art. 2 del CM), de esta forma se obtiene un coeficiente de ingresos y otro de gastos por cada una de las jurisdicciones, y del promedio de ambos coeficientes, resulta el coeficiente unificado perteneciente a cada jurisdicción.

servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

La dificultad, es identificar con claridad cuál es el lugar de la efectiva prestación, sobre todo en aquellos casos en donde existen servicios integrales o conexos que abarcan a más de una jurisdicción y el precio convenido entre las partes es único. En consecuencia de ello, no permite medir la magnitud de la prestación en cada jurisdicción, o la actividad donde la puesta a disposición o utilización económica del servicio se encuentra en una jurisdicción y el lugar de su procesamiento o elaboración es realizada en otra. (Chicolino, 2023)

Entonces, la atribución del ingreso debe ser efectuado en el lugar donde efectivamente se presta el servicio, y ante la imposibilidad de una definición acertada de lo que se debe entender por *prestación efectiva*, resultaría razonable atribuir ingresos donde existe un despliegue real de la actividad económica que le posibilite al sujeto la generación de ingresos.

El despliegue de esa actividad económica -cualquiera sea su etapa o proceso en su realización- debe tener un punto de conexión, incidencia y/o vinculación económica con la jurisdicción a los fines de la concreción y/o materialización del servicio prestado con total independencia de cómo se encuentra estructurado contractualmente el servicio.

El hecho y/o circunstancia es que, por el tipo de operación o la forma contractual convenida por las partes, resulte posible exteriorizar con precisión la magnitud de la prestación de servicio en cada una de las jurisdicciones. Por esto, en todo momento se deberá procurar determinar la participación que el servicio -por su naturaleza y/o características- tiene en cada jurisdicción y, en caso de no resultar posible dicho aspecto cuantitativo en forma directa, sería lógico proceder a una estimación razonable para cumplir con el objetivo de la norma.

Atribución de los Gastos.

El tratamiento de los gastos en Convenio Multilateral es especial, ya que los mismos dan sustento territorial. Esto significa, que si hay gasto hay actividad comercial. Por lo tanto, al existir un gasto, ya sea computable o no, vinculado con la actividad del contribuyente, debe incluirse en el régimen sea cual fuere el medio con que se formalice el ingreso que ha originado el mismo.

El artículo tercero del Convenio Multilateral, establece los gastos que se deben considerar para determinar los coeficientes de éstos, tanto su asignación a cada jurisdicción como su consecuente cálculo que se deben realizar de forma anual considerando, según el artículo quinto del Convenio, los gastos que surgen del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior al momento en que se calculen los coeficientes.

La Comisión Arbitral, por su parte, interpreta que el gasto debe ser asignado al lugar en donde efectivamente fue soportado y cuando tenga relación directa con la actividad. Asimismo, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada en el segundo párrafo del artículo cuarto del Convenio Multilateral donde se referencia el principio de certeza.

Los gastos, se clasifican en *computables y no computables*, ambos conceptos darán sustento territorial a la jurisdicción donde se efectúen los mismos.

Un concepto importante al momento de determinar si un gasto es computable o no, es la relación que el mismo tenga con el mercado donde se desarrolle la actividad comercial. Por ejemplo, todos aquellos gastos que al vincularse con la actividad económica desarrollada en un mercado externo como las exportaciones, serán no computables, o bien puede suceder que si el contribuyente dentro de sus actividades comerciales desarrollara más de una y éstas se combinen con las contempladas en el régimen general con el especial, los vinculados a este último serán no computables en el cálculo de coeficientes.

El artículo tercero menciona, con carácter enunciativo los *gastos computables*:

- Sueldos, jornales y toda otra remuneración.
- Combustibles y fuerza motriz.

- Reparaciones y conservación.
- Alquileres.
- Primas de seguros.
- Amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.
- Todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, entre otros.

La Comisión Arbitral agrega como gasto computable a las cargas sociales a cargo del empleador, ya que son un parámetro válido para la medición de la actividad gravada en cada jurisdicción. Es decir, los gastos deben cumplir con dos requisitos:

1- Que estén vinculados a la actividad realizada por el contribuyente.
2- Que sean computables.

Los *gastos no computables,* son aquellos que no intervendrán en la determinación del coeficiente de gastos.

El artículo tercero los enumera taxativamente. Estos gastos son:

- El costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales y el costo de las mercaderías en las actividades comerciales.
- El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización.
- Los gastos de propaganda y publicidad.
- Los tributos nacionales, provinciales y municipales.
- Los intereses.
- Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

Además de los gastos taxativamente enumerados, tampoco deberán computarse aquellos vinculados con ingresos no gravados o no computables ni gastos asociados a regímenes especiales.

En relación a este punto, se considera que los ingresos no gravados pero los gastos vinculados a éstos, sí participan en la determinación de los coeficientes de atribución de base imponible. En efecto, para que un ingreso sea considerado exento, primero debe estar contemplado en el hecho imponible alcanzado por el Impuesto a los Ingresos Brutos. En consecuencia, tanto el ingreso exento como el gasto vinculado al mismo participan como conceptos comprendidos para la determinación del tributo. (Chicolino, 2023)

Las actividades no gravadas, son aquellas que se encuentran fuera del ámbito de imposición del impuesto, tales como las exportaciones de bienes y servicios, subsidios o subvenciones del Estado nacional, provincial o municipal, recupero de deudores incobrables y todas aquellas definidas en los códigos fiscales.

Es importante diferenciar la computabilidad de un gasto a los fines de calcular el coeficiente de distribución de la materia imponible con la incidencia del mismo a los fines de probar la existencia del sustento territorial.

Conforme al artículo primero del Convenio Multilateral, en la medida que los gastos realizados guarden relación con la actividad desplegada por el contribuyente en una jurisdicción determinada, sean estos computables o no, representan el sustento territorial que obliga a atribuir el ingreso a la misma. Es decir que tales gastos no inciden en el cálculo del coeficiente de egresos, pero sí otorgan el sustento territorial necesario para que el ingreso deba atribuirse a dicha jurisdicción.

1.4. ORGANISMOS DE APLICACIÒN.

La aplicación del Convenio Multilateral se encuentra a cargo de una Comisión Plenaria y de una Comisión Arbitral.

La *Comisión Plenaria*, constituida por un titular y un suplente por cada jurisdicción adherida, especialistas en materia impositiva, funcionará válidamente con la presencia de la mitad más uno de sus miembros y elegirá de entre ellos un presidente.

Sus decisiones serán tomadas por mayoría de votos y en caso de empate decidirá el presidente. Además, deberá realizar por lo menos dos reuniones por año.

Entre sus funciones, se encuentran; Aprobar su reglamento interno y el de la Comisión Arbitral, establecer las normas procesales que deberán regir las actuaciones ante ella y la Comisión Arbitral, sancionar el presupuesto de gastos de la Comisión Arbitral y controlar su ejecución, designar al presidente, vicepresidente y demás autoridades de la Comisión Arbitral, resolver con carácter definitivo los recursos de apelación que se interpongan contra las disposiciones generales interpretativas y las resoluciones que dicte la Comisión Arbitral, los fiscos adheridos y los contribuyentes o asociaciones reconocidas afectadas, Considerar los informes de la Comisión Arbitral, proponer ad referendum de todas las jurisdicciones adheridas y con el voto de la mitad más una de ellas, modificaciones al presente Convenio sobre temas incluidos expresamente en el Orden del Día de la respectiva convocatoria.

La *Comisión Arbitral*, por su parte, se integra por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes, los mencionados vocales representan a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada zona. Las zonas se dividen en cinco, siendo estas, zona Noreste, Noroeste, Centro, Cuyo, y Sur o Patagónica. Y tendrá su sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Las jurisdicciones no adheridas no podrán integrar la Comisión Arbitral, pero tendrán derecho a integrarla mediante un representante cuando se susciten cuestiones en las que sean parte.

El presidente y el vicepresidente son nombrados por la Comisión Plenaria, y que

juntos a los vocales deberán ser especialistas en materia impositiva.

Los gastos de la Comisión son solventados por las jurisdicciones adheridas, y es en proporción a las recaudaciones obtenidas en el penúltimo ejercicio en concepto del impuesto al que se refiere este Convenio.

Entre sus funciones, se encuentran; Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas, resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto, resolver las cuestiones que se planteen con motivo de la aplicación de las normas de procedimiento que rijan la actuación ante el organismo, ejercer iguales funciones a las indicadas en los incisos anteriores con respecto a cuestiones que originen o se hayan originado y estuvieran pendientes de resolución con motivo de la aplicación de los convenios precedentes, organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo, organizar la centralización y distribución de información para la correcta aplicación del presente Convenio, y proyectar su reglamento interno y normas procesales.

Las resoluciones generales son interpretativas y constituyen normas de validez general, de donde se exterioriza una competencia legislativa en los organismos del Convenio; aunque no pueden alterar sus disposiciones. Las resoluciones de los casos concretos valdrán solamente para las partes del diferendo, por lo que se asemejan a sentencias o, más precisamente, a laudos arbitrales, y exteriorizan en ellos una atribución de tipo judicial, o al menos arbitral.

En los dos tipos de resoluciones se encuentra garantizada la doble instancia, y pasa de manera preliminar por la Comisión Arbitral.

La atribución para pedir el dictado de una resolución general interpretativa, se concede sólo a los fiscos adheridos o a la Comisión Arbitral procediendo de oficio. Ello no excluye el derecho de los particulares que pueden ejercer directamente el derecho constitucional de peticionar a las autoridades.

CAPITULO II: EL SUSTENTO TERRITORIAL.

El presente capítulo, describe conceptos generales que definen al sustento territorial.

Además, se analiza su aplicación en el Convenio Multilateral, y la determinación del mismo en la realización de ventas y/o gastos en más de una jurisdicción según los distintos criterios expuestos por la Comisión Arbitral.

2.1. CONCEPTOS GENERALES.

El *sustento territorial,* se refiere a la base geográfica, física y jurídica que asegura la soberanía y el control de un Estado sobre un territorio determinado. Es el conjunto de elementos y recursos naturales, culturales, políticos y económicos que sustentan la existencia y la integridad de un territorio como parte de la identidad y la soberanía de un país. Además, implica el reconocimiento y el ejercicio de derechos y responsabilidades por parte del Estado y sus ciudadanos en relación con el territorio. Incluye también, aspectos como la delimitación y demarcación de fronteras, la protección y gestión de los recursos naturales, la organización territorial y administrativa, y la promoción de políticas de desarrollo sostenible.

Por lo tanto, es esencial para garantizar la seguridad y la estabilidad de un país, como también lo es, para promover su desarrollo económico y social. También tiene implicancias en términos de relaciones internacionales, ya que el reconocimiento y respeto de las fronteras y el sustento territorial son elementos clave para la paz y la cooperación entre los Estados.

En el caso de Argentina, el sustento territorial desempeña un papel fundamental

en la implementación de convenios multilaterales. Dado que el país cuenta con una extensa superficie territorial, con diversos ecosistemas y recursos naturales. Es por ello que, la protección y el uso sostenible de su territorio son aspectos clave en la adhesión y cumplimiento de los compromisos internacionales.

La implementación efectiva de los convenios multilaterales en Argentina requiere la colaboración y coordinación de diferentes actores, tanto a nivel gubernamental como no gubernamental. Es necesario contar con marcos normativos adecuados, capacidades institucionales y técnicas, mecanismos de monitoreo y evaluación, así como la participación activa de la sociedad civil y el sector privado.

El principio de sustento territorial, es un requisito necesario para la distribución de la materia imponible entre las diferentes jurisdicciones. En efecto, si una actividad se realiza íntegramente en una jurisdicción, sólo dicha jurisdicción podrá gravarla. En cambio, si la misma se realiza en dos o más jurisdicciones, todas ellas podrán gravarla mediante la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

El ejercicio de las actividades en un ámbito territorial determinado aparece como presupuesto fundamental para la existencia del tributo, siendo destacable que el mismo persiga un fin de lucro. Sobre este último aspecto es importante aclarar la diferencia conceptual entre el fin de lucro y el de onerosidad. (Chicolino, 2023)

La Ley de Coparticipación, sólo establece el requisito de fin de lucro, que se define como la búsqueda de un rédito o rendimiento económico, la obtención de un beneficio.

En cambio, la onerosidad implica la inexistencia de gratuidad, en virtud de existir un precio o retribución medible económicamente en el marco de las transacciones que se verifican en el ejercicio de la actividad.

Entonces, el sustento territorial es el resultado de la aplicación de un criterio interpretativo acerca del sentido del término que define la existencia del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2.2. APLICACIÓN AL CONVENIO MULTILATERAL.

Uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del Convenio Multilateral, es el del *sustento territorial*, referido a la manera de determinar cuándo se debe considerar que un contribuyente con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra.

El sustento territorial, hace alusión al ámbito espacial en el que cada fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio, no fuera de él. Asimismo, configura el parámetro central que vislumbra el desarrollo de actividad de cada una de las jurisdicciones, que se manifiesta a través de la existencia del gasto, tanto computable como no computable. Es así que el gasto – sustento territorial - actúa como un imán que atrae a los ingresos. (Chicolino, 2023)

Todos los códigos provinciales, regulan de manera más o menos expresa, sobre el lugar geográfico en el cual ejercerán sus potestades. Cuando ciertas actividades sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación el Convenio Multilateral, y en ese caso, corresponde analizar el sustento territorial, entre otros factores, para decidir sobre la aplicabilidad o no del Acuerdo.

Los hechos imponibles definidos por la ley, en su aspecto objetivo, deben ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien estos responden a la definición objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal. (Jarach, 1999)

En la definición del *hecho imponible,* debe identificarse claramente el aspecto espacial, dado que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos este aspecto le otorga potestad a la jurisdicción en la cual se realice la actividad, siendo éste, un hecho revelador de la exigibilidad del impuesto. En ese sentido, se destaca que no podría una

jurisdicción en la que no se verifica el aspecto espacial, reclamar el correspondiente impuesto al contribuyente, sencillamente porque uno de los puntos relevantes del hecho imponible no se ha verificado. Lo afirmado en términos teóricos no implica que en la práctica se puedan presentar inconvenientes para definir la existencia o no del aspecto espacial en una determinada jurisdicción, dado las particularidades de la actividad realizada.

Actualmente, las distintas modalidades de comercialización tales como el comercio electrónico o provisión de servicios digitales, conllevan a que no resulte sencillo definir la existencia de la actividad en una determinada jurisdicción.

En nuestro País, tenemos definidas y delimitadas geográficamente veinticuatro jurisdicciones y cada una de ellas, posee la potestad de aplicar el gravamen sobre los entes individuales o colectivos, y sobre los bienes que se encuentren dentro de ellas. Por esto, pueden surgir diferencias cuando se evidencia la actividad en dos o más jurisdicciones, y para ello, el Convenio Multilateral constituye una fórmula que intenta distribuir los ingresos de la forma más racional posible, tomando como base el grado de actividad que el contribuyente realiza en cada jurisdicción.

La vinculación del sustento territorial con la expresión gastos, sugiere que la realización de los mismos en una jurisdicción implica haber desplegado el contribuyente parte de su actividad en ella, y queda en consecuencia alcanzado por la potestad tributaria local. Por lo tanto, se presume que la existencia de algún gasto implica que existe actividad, aunque se trate de gastos que, por lo preceptuado en el artículo tercero, no sean computables a los fines de la determinación de coeficientes.

La exigencia dada es que se trate de gastos vinculados con las actividades realizadas por el contribuyente en más de una jurisdicción.

Esta exigencia se debe considerar en consonancia con lo dispuesto por el artículo cuarto del Convenio, al establecer:

Se entenderá que 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, etc.), aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra (...)

Es decir, los gastos a computar para la determinación del sustento territorial, son

aquellos que tienen una relación directa y vinculante con la actividad cuyo ejercicio habitual origina la obligación tributaria.

Si en una jurisdicción se desarrolla íntegramente la actividad y sólo se efectuaron compras de algunos bienes y realizaron actos administrativos en otra, no existe sujeción al ámbito de aplicación del convenio, pues se trata de una actividad exclusivamente local.

No obstante, la claridad en la definición de sustento dada por el Convenio Multilateral, pueden existir extremos difíciles de determinar, y ello generalmente produce la problemática de las llamadas *ventas entre ausentes* definidas en un importante agregado final del artículo primero del convenio.

Es fundamental destacar que la redacción actual del Convenio se basa en el fallo de la Corte Suprema *Red Star SAIC c/Provincia de Entre Ríos* del año 1971. Lo que se intentó fue preservar el principio del sustento territorial tomando como fuente la vinculación de los ingresos originados en ventas por correspondencia con los gastos que el contribuyente efectúa en más de una jurisdicción. Pero esta vinculación se hace de modo indirecto, es decir, se vincula a los gastos con la actividad y a la actividad con los ingresos.

En este caso, el criterio se debe interpretar, en el sentido de que la realización de gastos de cualquier naturaleza en una jurisdicción, que estén vinculados con la actividad interjurisdiccional del contribuyente, determina que esa actividad deba considerarse también territorialmente sustentada en la jurisdicción en que el gasto se realizó, aun cuando las operaciones así concertadas lo hayan sido sin la presencia física y directa del que percibe ingresos. (Bulit Goñi, 1992)

Es importante mencionar en este aspecto, que el artículo segundo inciso b) del Convenio Multilateral, establece al final del párrafo que los ingresos provenientes de operaciones concertadas entre ausentes serán atribuidos a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Para brindar mayor claridad, se expone que el requisito del sustento territorial se da en la medida de existencia de un gasto relacionado con las actividades generadora del ingreso en la jurisdicción que pretende ejercer la potestad tributaria. Se describe a continuación que existe presencia del denominado sustento territorial si se:

- Realiza en la jurisdicción del adquirente alguna actividad concreta y efectiva

tendiente a obtener ingresos, ya sea por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, o bien por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, entre otros, con o sin relación de dependencia;

- Efectúa en la jurisdicción del adquirente un gasto, de cualquier naturaleza, lo que hace presumir, sin admitir prueba en contrario, el desarrollo efectivo de una actividad, como señalan algunos autores como Enrique G. Bulit Goñi, este gasto no necesariamente tiene que estar relacionado con una operación en particular que genera un ingreso; sí con alguna de las actividades del contribuyente encuadradas en el Convenio Multilateral.

CAPITULO III: LAS VENTAS DIGITALES.

En el presente capítulo, se interpreta la influencia que ejercen, tanto de las ventas digitales como la de los medios de pagos electrónicos, en el Convenio Multilateral. Y, además, el rol que desempeña la denominada Presencia Digital ante todo ello.

3.1. PRESENCIA DIGITAL.

El mundo se encuentra en un proceso de globalización económica sin precedentes. Los avances en tecnologías y comunicaciones digitales están creando en muchos de los sectores, una economía sin fronteras.

La evolución de la computación y las telecomunicaciones por internet han ido avanzando año tras año de manera exponencial, y esto trajo aparejado que el mercado deba adaptarse continuamente a las necesidades de los consumidores.

El uso de redes sociales, videoconferencias, y diversas aplicaciones descargadas en el celular, o cualquier dispositivo digital, y adaptadas a estos, brindan seguridad y comodidad a través de diferentes plataformas digitales.

Desde el momento en que ha existido una terminal capaz de dar un servicio adecuado, la navegación por medio del celular se ha multiplicado y en algunos casos pasa a ser su principal herramienta del negocio, incluso, reemplazando una oficina o un lugar fijo de negocio. Como se ve, constantemente, el crecimiento de las tiendas virtuales por sobre las tiendas físicas tradicionales.

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 digitales.

Por su parte, Internet se convirtió en el campo fundamental para el desarrollo de las empresas que persiguen beneficios económicos a través de la comercialización de bienes y prestaciones de servicios, al permitir que las transacciones entre empresas y consumidores, se realicen con independencia del día, hora y lugar.

El comercio electrónico, puede entenderse de múltiples maneras, ya que encuentra una faceta en las comunicaciones, proyectando distribución de la información, productos, servicios, transacciones financieras, a través de redes de telecomunicación multimedia o multiservicios, alineando y ejecutando sistemas de información, de modo que conformen nuevas estructuras empresariales de carácter virtual. También consiste en la utilización de tecnologías que faciliten el soporte y la automatización de los flujos de trabajo y procedimientos de negocio de la empresa, consiguiendo eficiencias en los costos, mejora en la calidad de los servicios y acortando el tiempo de los ciclos de los procesos, y es por excelencia el instrumento o herramienta que permite establecer nuevos canales y nuevos mercados para el intercambio de productos, servicios e información en tiempo real.

En consecuencia, la digitalización viene a irrumpir los principios tributarios que rigen en la actualidad, resultando que toda prestación que antiguamente era análoga, pasa a ser digitalizada en todo o en parte. De esta manera, permiten ofrecer a las empresas la posibilidad de desarrollar su actividad económica sin necesidad de estar localizada físicamente en un lugar concreto, y con los servicios digitales obtienen ingresos de los usuarios con dispositivos tangibles, que se encuentran en algún territorio. Esto da lugar a redefinir esa territorialidad, de forma analógica a la forma digital. Es decir, si la economía se actualiza, la tributación inevitablemente también.

Por añadidura, es una situación que genera numerosos problemas de fiscalidad, porque las administraciones tributarias se encuentran con dificultades para administrar y recaudar los tributos, además de la correcta aplicación de las normas de distribución de base imponible establecidas por el Convenio Multilateral.

Por esta razón, a modo de diseñar herramientas jurídicas para el tratamiento

adecuado de la fiscalización de las operaciones de la economía digital, se consideran imprescindibles de aplicar 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 imponibles que no cuentan con una normativa debidamente apropiada para su correcto encuadre.

De este modo, a fin de facilitar estas cuestiones, la Comisión Arbitral emitió Resolución General (CA) 5/2021 por medio de la cual precisó los criterios de atribución del ingreso para operaciones realizadas por medios electrónicos. Además, definió el alcance establecido que se considera realizada entre ausentes la comercialización tanto de bienes como de servicios que se desarrollen y/o exploten a través de las formas de medios electrónicos, plataforma o aplicación tecnológica, dispositivo o plataforma digital, y móvil o similares.

Dicho en otros términos, la norma intenta reglar al comercio electrónico de productos sin distinguir si se trata de bienes o de servicios y la importancia de definir los criterios que confirmarían la existencia de sustento territorial.

De hecho, se habla de la existencia de dos tipos de Comercio Electrónico, uno es el *Indirecto* y el otro es el *Directo*. El primero, engloba lo que sería adquirir bienes tangibles que necesitan ser enviados físicamente usando canales de tradicionales de distribución. Y el segundo, es el pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o servicios que se producen de manera *online.*

Por su parte, en referencia a este tema, en primer lugar, existe un nexo entre el desarrollo de actividad por internet y la existencia de un gasto para poder desplegar la misma. Dicho de otra manera, no parece de forma razonable que quien realice operaciones por internet no incurra en ningún tipo de gasto, por lo cual es válido, en tal sentido, presumir la existencia de dicho gasto a partir del indicio cierto, que la formalización de operaciones por medios electrónicos. En segundo lugar, todo denota que no se trata de una presunción absoluta o legal, sino que admite prueba en contrario. (Chicolino, 2023)

3.2. MEDIOS DE PAGOS ELECTRÓNICOS.

Mediante el decreto de cuarentena obligatoria, ocasionado por el coronavirus, se generaron nuevas prácticas en lo que concierne a la tecnología en relación a los medios de pagos. La adopción de estas tecnologías se ha acelerado y masificado a niveles impensados. El coronavirus incitó el uso de plataformas digitales, dado que tanto el aislamiento como el distanciamiento físico condujo al abusivo uso de dispositivos electrónicos.

La comunicación entre las personas está cambiando de manera impetuosa generando un incentivo al uso de redes sociales, videoconferencias, bancos electrónicos, plataformas digitales de compra y delivery logrando implantarse en la vida diaria de las personas de forma definitiva.

Actualmente, son muchas las empresas digitales quienes han podido responder con éxito a la transformación digital, explotando la tecnología y desarrollando nuevos modelos de negocio basados en plataformas digitales. Muchas de ellas son plataformas que procesan en el exterior o tienen su residencia o domicilio en el exterior. Este esquema ha permitido dominar en términos de crecimiento, beneficios a gran escala y capitalización.

Entre los cambios operados en el comercio global como consecuencia de la irrupción de Internet, pueden mencionarse la desaparición de los límites geográficos en los negocios electrónicos; la sustitución de numerosos elementos que participan en el comercio tradicional, por transacciones electrónicas; un incremento en la competitividad de los oferentes de productos y servicios en la red; la reducción y supresión, en algunos casos, de los canales de distribución; la reducción de los costos de producción y comercialización de los bienes; la aparición de nuevas oportunidades de negocios.

Existen modalidades de venta y cobro tales como páginas web, plataformas de ventas, aplicaciones informáticas que permitan conectar distintos medios de pagos a dispositivos móviles, ventas por intermediarios, plataformas de cobranzas, todas operaciones en las que se realizan transacciones de bienes o servicios. Entre ellos se

pueden destacar:

- *Servicios de procesamiento de pagos a través de plataformas de gestión electrónica o digital, efectuada en cualquier tipo de soporte electrónico y/o virtual:* sujetos que administren servicios de procesamiento de pagos a través de plataformas de gestión electrónica o digital, comisiones cobradas por servicios de gestión de pago que ofrecen, entre otros.

- *Servicios de administración e intermediación de cuentas virtuales, billeteras virtuales, inversión y financiamiento:* sujetos que administren, gestionen, controlen o procesen movimientos de activos a través de plataformas de gestión electrónicas o digitales, por cuenta y orden de personas humanas y jurídicas.

Para los pagos y transferencias, existen empresas digitales cuya actividad principal es brindar servicios financieros mediante el uso de la tecnología, las llamadas *fintech*, orientadas al procesamiento de pagos electrónicos, con la capacidad de transferir y recibir dinero, abonar servicios, y realizar compras en comercios y en páginas web.

La billetera o el monedero virtual, es la herramienta de pago digital para realizar tales operaciones.

Las fintech tienen el encuadre en las disposiciones del Convenio Multilateral que les correspondan en función de las actividades que desarrollen. La actividad de la empresa digital, en términos generales, se rige por el artículo segundo del convenio.

Por otro lado, con motivo del avance de las conexiones de internet, la Comisión Arbitral resolvió a través de la Resolución General (CA) 83/2002 que las transacciones efectuadas por medios electrónicos se hallan comprendidas en las normas del Convenio Multilateral cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza en las jurisdicciones.

Además, se consideró de forma presuntiva que, a los efectos de la atribución de ingresos, debía entenderse 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.

Dicho criterio implica asumir una presunción de sustento territorial, es decir,

aunque no haya habido gasto por la fintech en la provincia del prestatario, excediendo los principios de territorialidad, aplica una presunción que no admite prueba en contrario.

La Comisión Arbitral, se expidió a través de la Resolución General interpretativa 83/2002 que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos configura una actividad extraterritorial del oferente, la que adquiere relevancia solo en el caso que se concrete la operación.

Con ello, deja sentado que estamos ante *operaciones entre ausentes* y a los efectos de la atribución de los ingresos prevista en el inc. b) del artículo segundo del Convenio Multilateral, se entiende que el vendedor de los bienes, o el locador de los servicios u obras, efectuó un gasto en jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, al momento de formular el pedido a través de los medios electrónicos por Internet.

CAPITULO IV: LA RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 05/2021.

En el presente capítulo, se desarrollan conceptos claves de la normativa vigente sobre la presencia digital, es decir, la Resolución General 05/2021 que estableció la Comisión Arbitral ante la aparición del comercio electrónico. Para ello, se analizan los artículos de mayor importancia.

4.1. RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 05/2021 Y EL ÁMBITO DE APLICACIÓN.

Luego de veinte años de vigencia de la Resolución General (CA) 83/2002, la evolución de la tecnología necesariamente requería una nueva interpretación acorde a la realidad actual, y a inicios del año 2021 se dicta la Resolución General (CA) 5/2021.

La misma, tiene por objeto interpretar la forma en que deben actuar los contribuyentes y responsables frente a los ingresos generados por operaciones provenientes del comercio electrónico.

En sus considerandos, la RG (CA) 5/2021 expresa 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, se hace necesario e imprescindible efectuar una adaptación de la RG (CA) 83/2002, tendiente a la ampliación y/o contextualización de las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización.

El Convenio Multilateral, tiene como propósito distribuir la base imponible del impuesto a los ingresos brutos de un sujeto que resulta ser contribuyente del tributo en más de una jurisdicción. Cuando un sujeto quede encuadrado en las disposiciones del

Convenio y despliegue una actividad de venta de bienes a través de las herramientas que brinda el comercio electrónico, para los ingresos que resulten alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos -independientemente de que ellos resulten gravados, no gravados, exentos o gravados a tasa cero-, deberá distribuir la base imponible entre las distintas jurisdicciones conforme el régimen general artículo segundo del Convenio.

Esta cuestión de presencia digital nos permite citar la *RG (CA) 05/2021* en su artículo primero:

"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".

En primer lugar, amplía la descripción que contenía en el artículo primero de la RG (CA) 83/2002, y encuadra dentro de las disposiciones del último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral a la comercialización de bienes y servicios cuando ella se realice por cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica efectuadas en el país.

La norma da mayores precisiones sobre el encuadre de las operaciones contempladas en el último párrafo del artículo primero del Convenio Multilateral, debiendo consecuentemente asignarse los ingresos por la comercialización de bienes o servicios que se desarrollen o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica, o algún tipo de dispositivo al domicilio del adquirente. (Chicolino, 2023)

Siguiendo al artículo segundo de la presente RG (CA) 5/2021, se interpreta que el vendedor de los bienes o el prestador de los servicios tendrá sustento territorial en la jurisdicción en donde se encuentre el adquirente de los bienes, obras o servicios siempre que exista presencia digital en la misma.

En otras palabras, la Comisión Arbitral establece que cuando se confirmen los parámetros previstos para la existencia de presencia digital, el sujeto ha extendido su actividad a la jurisdicción del adquirente.

En cuanto al artículo tercero de la presente resolución, se plantea que existe

presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

a) *Operación a través de medios digitales en la jurisdicción del cliente:* El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios electrónicos, plataformas digitales y/o móvil, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.

b) *Realización de cualquier gasto en la jurisdicción del cliente:* 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) *Ofertar los productos en la jurisdicción del cliente:* 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) *Realización de gastos de comunicaciones en la jurisdicción del cliente:* 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 o dispositivo móvil, entre otros- 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.

Dicha presencia digital, constituye el elemento de conexión del ingreso con el domicilio.

De hecho, así lo describen los considerandos en la norma:

"*Que, por otra parte, 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".

Por otra parte, en su artículo cuarto se encarga de definir el concepto de domicilio del adquirente, remitiendo a la Resolución General (CA) 14/2017.

Para concluir, la RG (CA) 5/2021 establece la necesidad de una adaptación y de una nueva contextualización de las operaciones entre ausentes, abandonando el criterio que establecía una ficción a los efectos de la existencia del sustento territorial. Además, se agrega que la existencia de dicho sustento se manifiesta en el artículo tercero de dicha resolución cuando define el concepto de presencia digital y demarca que los gastos realizados se atribuirán conforme a lo establecido en el artículo cuarto del texto del Convenio Multilateral. (Chicolino, 2023)

Es decir, deben manifestarse la existencia del gasto que evidencia la presencia digital y la realización de operaciones entre ausentes conforme lo establecido en el último párrafo del artículo uno del Convenio.

CONCLUSIÓN.

De manera abierta e interpretativa, comenzando por definir el lugar de entrega de los bienes o prestación de servicios -el cual generalmente coincide con el domicilio del adquirente- sería el criterio más acertado para la asignación de los ingresos, dado que se atribuye al principio de la realidad económica consagrada en el Régimen del Convenio Multilateral. Para esto, se procede a una sencilla mecánica probatoria, mediante la constatación de los remitos o documentos equivalentes que respaldan y confirman al referido lugar de entrega de los bienes.

Sin perjuicio de ello, sería recomendable que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral definieran el método que debe utilizarse, ya que la permanente innovación de la tecnología, en la actualidad, afecta seriamente la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que la variedad de criterios, todos con su adecuada lógica y razonabilidad, los coloca en una situación de incertidumbre frente a cualquiera de las veinticuatro jurisdicciones incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con las que pueda interactuar un contribuyente. (Chicolino, 2023)

Además, si a ello se le agrega que las innovaciones no surgen de normas concretas establecidas por la Comisión Arbitral, sino que se originan en la resolución de casos concretos, lo cual implica que las mismas no tienen una fecha de inicio expresa, sino que pueden ser aplicadas retroactivamente para todos los períodos fiscales no prescriptos.

Por lo tanto, se genera el potencial riesgo de doble o múltiple imposición, dado que la ausencia de pautas expresas y precisas produce divergencias de criterios respecto de la distribución de la base imponible entre los distintos fiscos, las que obliguen al contribuyente a tributar el gravamen en aquellas jurisdicciones que interpretan que la asignación se ha realizado en defecto, debiendo señalarse que el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral no ha resultado ser una herramienta eficaz para evitar estas situaciones.

Por ello, resultaría conveniente que la Comisión Arbitral dicte una resolución general que establezca, con precisión y especificidad, los criterios de asignación de ingresos para los casos no previstos en la Resolución General (CA) 14/2017, a los efectos de minimizar la aplicación de presunciones por parte de los organismos fiscales, y fijando su vigencia a partir de una fecha específica o una única norma que unifique los criterios de asignación de todos los tipos de operaciones que pueden realizarse, con una vigencia determinada, lo cual permitirá a los contribuyentes obtener una mayor seguridad jurídica y redundará en una disminución de las eventuales controversias de los contribuyentes con los fiscos.

Finalmente, se puede decir que los términos que se utilizan en el comercio digital y en su relación con los aspectos tributarios, según las normas establecidas y las que se establezcan en el futuro, será una constante utilización de términos específicos que ocasionan una constante actualización de las normas tributarias, adaptándolas a las nuevas metodologías del comercio.

El avance del comercio electrónico, digital o virtual, exige la definición de nuevos criterios interpretativos o la reformulación de los existentes, dado que no solo traspasa los límites intermunicipales y provinciales, sino que también a los trasnacionales.

BIBLIOGRAFÍA.

- **Baldi, Carlos Ernesto (1970). "***Inconstitucionalidad del impuesto a las actividades lucrativas".* Disponible en: http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/42/inconstitucionalidad-del-impuesto-a-las-actividades-lucrativas.pdf
- **Chicolino, M. R. (2023).** "*Convenio Multilateral. Análisis integral de aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*". Ed. ERREPAR.
- **Convenio Multilateral del 18/08/77.** Consultado el 15/07/2023 en: https://www.ca.gob.ar/convenio-multilateral-menu-pagina-legales
- **Fernandez, R. C. (2006).** *"El Convenio Multilateral*". Ed. Librería Editorial.
- **Goñi, Eduardo Bulit (1992).** Convenio Multilateral. "*Distribución jurisdiccional del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*". Ed. Depalma. Buenos Aires.
- **Jarach, Dino (1999).** "*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*". Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires.
- **Resolución GENERAL 5 / 2021**. Consultado el 15/07/2023 en: https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-5-2021-348122
- **Resolución GENERAL 83 / 2002**. Consultado el 15/07/2023 en: https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-83-2002-73142/texto *Argentina.gob.ar*
- **Rolando, Félix J. y Dreiling Paola E. (2022).** "*Un análisis integral para la distribución de ingresos a las jurisdicciones*". Ed. Editores Profesionales SAS. Rosario.