



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

IMPUESTOS PROVINCIALES AL COMERCIO ELECTRÓNICO DE BIENES Y SERVICIOS DIGITALES

Autor: Alfonso, Alfredo Sebastián

Director: Navarro, Raúl Alfredo

2017

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

El avance constante y exponencial de la tecnología ha generado cambios tan importantes en la economía que las Naciones se han visto obligadas a redefinir sus conceptos de operatorias, actividades y bienes, lo que ha puesto en evidencia en nuestro país la obsolescencia de las normas impositivas, normas que han ido evolucionando en consonancia con la realidad económica desde la colonia pero que perdieron efectividad con la masificación de las computadoras y el internet.

En un intento por gravar actividades en auge, AGIP en Buenos Aires y la Provincia de Santa Fe dictaron normas para retener vía agente de pago, a cuenta de sus Impuestos a los Ingresos Brutos, una porción de los ingresos dirigidos a prestadores extranjeros de servicios de entretenimiento vía streaming.

El presente trabajo parte de un estudio de las condiciones que plantea la nueva economía digital y del marco legal y jurisprudencial que rodea al Impuesto sobre los Ingresos Brutos para finalizar con un análisis y crítica de las normas antes mencionadas y una propuesta que pueda salvar algunos defectos señalados en estas.

PRÓLOGO

El 27 de Agosto de 2014 la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP-CABA) dictó la Resolución 593/14, por la cual estableció una retención del 3% del Impuesto a los Ingresos Brutos (IIBB en adelante) sobre el precio neto de las operaciones de "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 también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares". Para ello, designó como agentes de retención a las entidades emisoras de tarjetas de crédito, la forma más frecuente de pago de dichos servicios y bienes. La resolución entró en vigencia a partir del 1º de Febrero de 2014.

Si bien fue bautizada "Impuesto Netflix", alcanzaría a otros servicios como Spotify (suscripción mensual a radios vía *streaming*¹), iTunes (mercado online de música en formato Mp3), Google Play (mercado virtual de aplicaciones, películas, música y libros para uso en dispositivos Android), Amazon (portal estadounidense de intermediación en compraventa de bienes muebles y venta de libros digitales), Facebook (red social que actualmente

¹ El contenido multimedia es descargado de internet mientras se va reproduciendo.

también ofrece servicios de portales de promoción para empresas), Sony PlayStation y Microsoft Xbox (divisiones de estas famosas empresas, dedicadas exclusivamente al desarrollo y venta de consolas de videojuegos y títulos para las mismas) y toda otra con actividades similares que se incorporen al espectro virtual que realicen ventas en C.A.B.A.

Inmediatamente la acción de inconstitucionalidad fue planteada por los legisladores porteños Lago y Ferraro. Sin embargo, esta fue rechazada por unanimidad por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Los jueces Ana María Conde, Inés Weinberg, Alicia Ruiz, José Casás y Luis Lozano coincidieron en sostener que, tal como había sido formulada, la denuncia carecía de la fundamentación mínima que requiere una acción de tal naturaleza².

Sin embargo, en fecha 20 de Enero de 2015 la entrada en vigencia de la medida fue suspendida en virtud de la Resolución 26/2015 de AGIP, como lo indica el artículo 1 de la misma "hasta tanto se concreten las condiciones apuntadas en los considerandos o esta Administración Gubernamental disponga su oportuna entrada en vigencia"³.

No obstante, esto sentó un antecedente que en el futuro podría conducir a las demás provincias a tomar las mismas medidas. Tanto es así que en Marzo de 2016 un legislador de la Provincia de Santa Fe, Rubén Galassi, impulsó una iniciativa para presentar un proyecto de ley que implementaría en el corto plazo un impuesto de similares características en la misma, argumentando que "empresas como Netflix, luego de cobrar por sus servicios llevan sus ganancias íntegras a su casa central, no dejando nada en Santa Fe". Es noticia reciente que dicha iniciativa ha prosperado, puesto

² OLVEIRA, Dolores, El impuesto Netflix no está definido en la Justicia según los jueces supremos, en Dario El Cronista, (Buenos Aires, 22/12/2014), disponible en www.cronista.com

³ La norma puede ser consultada en www.agip.gob.ar

que un impuesto similar ha sido incluido en la Reforma Tributaria aprobada el 22 de Diciembre de 2016 en el mencionado estado provincial⁴.

Otro caso que no escapa a la atención de los Estados Provinciales y a la Nación, y que si bien no será abarcado en el trabajo resulta interesante de mencionar, es el caso de MercadoLibre, portal argentino de intermediación en compra-venta de bienes muebles, inmuebles, servicios e intangibles, y su división de servicios financieros, MercadoPago. Actualmente este último está designado agente de retención de Ingresos Brutos en Córdoba y Mendoza, agente de percepción de Ingresos Brutos en CABA, Córdoba, Formosa, Corrientes, Misiones y Tucumán, y agente de percepción de IVA, en virtud de diversas normativas nacionales y provinciales que vienen entrando en vigencia desde principios de 2011, y así lo menciona el mismo portal entre sus temas de ayuda⁵.

Puede verse como los cambios que trae aparejada esta "economía digital", joven y en creciente popularidad, empiezan a ser fuente de preocupación para los estados provinciales, cuya recaudación depende de normativas impositivas diseñadas en épocas en las cuales este tipo de bienes intangibles y servicios y las modalidades por las cuales se entregan, prestan o pagan no existían.

Mayor es la preocupación cuando se observa que el comercio de estos nuevos bienes y servicios virtuales comienza a desplazar el de aquellos que clásicamente se comercializaban como bienes físicos o servicios prestados dentro del territorio, cuya gravabilidad estaba perfectamente contemplada. Así por ejemplo, lo que antes era una suscripción a un servicio de cable y la compra de CDs de música en locales

⁴ La Legislatura avaló que Netflix pague una alícuota por Ingresos Brutos, en Diario La Capital, (Rosario, 23/12/2016), disponible en www.lacapital.com.ar

⁵ Percepciones y retenciones a ventas en portales de comercio electrónico, en sección Ayuda de MercadoPago. Disponible en www.mercadopago.com.ar

comerciales, hoy es una suscripción mensual a Netflix y Spotify, servicios prestados desde el exterior y a través de internet, y que bajo definiciones de las leyes impositivas provinciales de Ingresos Brutos no se consideran gravados.

Ello nos lleva a los siguientes interrogantes: ¿Pueden las Provincias, bajo la distribución de potestades tributarias y el diseño actual de su impuesto más representativo, gravar este tipo de bienes y servicios? ¿Es realmente constitucional el "Impuesto Netflix", aun considerando que el Tribunal Superior de Justicia de CABA haya desestimado las acciones de inconstitucionalidad? ¿Sería posible plantear alternativas coherentes con el marco normativo que permitan gravar adecuadamente este "nuevo comercio"?

Es indudable que se debe evitar a toda costa que resulten heridas las fuentes recaudatorias de los Estados Provinciales, pero es necesaria una legislación adecuada que respete el principio de seguridad jurídica.

Esta nueva realidad económica y sus implicancias, las medidas de acción que pueden tomar los Estados para no ver erosionadas las bases de sus fuentes de recaudación y las que ya son efectivas han sido planteadas y analizadas por distintos entes y autores, pero pueden considerarse, al menos hoy en nuestro país, materia de estudio y legislación con grandes áreas grises.

En particular, nos enfocaremos en la situación que se da cuando una empresa domiciliada en jurisdicción extraña a la provincial presta servicios que resultan consumidos dentro de la misma o vende bienes intangibles con el mismo destino, apoyándose en las redes de comunicación para proveerlos, y las relaciones que tal actividad genera con el fisco local.

En vista de ello, los objetivos de este trabajo son:

a) Introducir al lector en conceptos básicos del comercio electrónico: definición, tipos, contratación electrónica, carácter de los bienes y servicios objeto de las transacciones.

b) Definir el marco tributario actual, delimitando en el mismo el impuesto provincial a los Ingresos Brutos e interiorizando en sus aspectos más fundamentales y relacionándolo con las normas de Convenio Multilateral.

c) Exponer argumentos a favor y en contra de la gravabilidad del comercio electrónico y soluciones que han sido sugeridas a nivel internacional.

d) Enunciar las condiciones impuestas por la Resolución 593/AGIP/14 y la más reciente reforma del Código Tributario de la Provincia de Santa Fe.

e) Exponer las críticas que han merecido o de las que son merecedoras las mismas y los considerandos que llevaron al dictado de la resolución 26/AGIP/15

f) Proponer una solución que satisfaga las observaciones planteadas.

Vale aclarar que aún planteándose una situación de inconstitucionalidad u obrar erróneo por parte de los legisladores al momento de establecer nuevos impuestos, coincidimos en la necesidad de que los Estados no dejen de gravar actividades que se presten en su jurisdicción y que puedan sustraer riquezas del país, no solo por la importancia que reviste la recaudación fiscal para el progreso de la Nación, si no por el desequilibrio competitivo que generan cuando se enfrentan a empresas nacionales cuya presencia física en el territorio lleva indefectiblemente a ser sujeto pasivo del total de cargas impuestas.

No es para menos destacar que durante 2016 las compras por internet facturaron 102.700 millones de pesos, mientras que los centros

comerciales alcanzaron ingresos menores a la mitad (45.634,7 millones), lo que reafirma la mencionada tendencia de transición en las modalidades de comercio⁶.

Para tener idea de la gravabilidad de estas operaciones sirve tener de antecedente lo dispuesto por la RG 02/2017 de la CA del CM en su Art. 19, la cual establece que se asignará el ingreso a la jurisdicción del domicilio del comprador cuando este formule su pedido a través de internet. No obstante hacemos nuestra reserva al hecho de que esta definición (presunción) esté implementada por una RG sin tener en cuenta la exigencia de realización de un gasto –ausente en tal definición- como factor de atracción en materia de convenio multilateral.

⁶ Los argentinos ya compran mucho más por Internet que en los shoppings, en Diario Clarín, (Buenos Aires, 16/02/2017), disponible en www.clarin.com

CAPITULO I
COMERCIO ELECTRÓNICO DE PRODUCTOS
Y SERVICIOS VÍA INTERNET Y SUS IMPLICANCIAS

Sumario: 1.- Comercio electrónico: concepto- 1.1.- Clasificación- 1.2.- Principios rectores del comercio electrónico- 1.3.- Transacciones electrónicas- 2.- Contrato electrónico- 3.- Propiedad intangible: concepto- 3.1.- Clasificación- 3.2.- Derechos de autor- 3.3.- Derechos de propiedad industrial- 4.- Venta de intangibles y prestación de servicios a través de medios electrónicos- 5.- Nuevas realidades y problemas emergentes.

1.- Comercio electrónico: concepto

Antes de adentrarnos en la temática principal que hace al presente trabajo y que son los recientes intentos de los entes de recaudación provinciales por gravar la actividad de los vendedores/prestadores del exterior de bienes y servicios intangibles empleando canales virtuales, creemos conveniente introducir al lector en conceptos básicos que hacen al comercio electrónico y al tipo de bien o servicio objeto del mismo.

Como oportunamente señalara el “Grupo de trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior” perteneciente al Ministerio de

Economía y Obras y Servicios Públicos, la definición de comercio electrónico es amplia, e incluye cualquier forma de transacción de negocios en la cual las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física⁷.

Richard Doenberg y Luc Hinnekens lo definen como “la moderna utilización de computadoras en el comercio que satisface las necesidades de las organizaciones, clientes y gerentes para proveer una más eficiente distribución de mercaderías y servicios”⁸.

Para la OCDE⁹, el término comercio electrónico hace referencia generalmente a transacciones comerciales, efectuadas tanto por personas físicas como jurídicas, basadas en el procesamiento y transmisión digitalizada de información (textos, sonido e imágenes), y realizadas mediante redes de comunicación.

La doctrina Argentina define al comercio electrónico como el “conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos. Esto es, el procesamiento y la transmisión electrónica de datos, incluyendo texto, sonido e imagen”¹⁰. La misma considera al comercio electrónico, en un concepto más amplio, como aquel “sistema global que, utilizando redes informáticas y en particular Internet, permite la creación de un mercado electrónico (operado por computadoras y a distancia) de todo

⁷ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, (Buenos Aires, Septiembre 1999), pág. 2

⁸ DOERNBERG, Richard y HINNEKENS, Luc, Electronic Commerce and International Taxation citado por FERNANDEZ, Fernanda Mabel, Informe N°15 Área Tributaria: Comercio Electrónico. Implicancias Impositivas y Aduaneras, en Informes CECYT-FACPCE, (Buenos Aires, 2010), pág. 7.

⁹ Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Puede visitarse su página oficial en www.oecd.org

¹⁰ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Primer Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, (Buenos Aires, Septiembre 1998), pág. 6 citado por FERNANDEZ, Fernanda Mabel, Informe N°15 Área Tributaria: Comercio Electrónico. Implicancias Impositivas y Aduaneras, Ibidem, pág. 9.

tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, y que incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de compra y venta, incluyendo matching¹¹, negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo, todo en condiciones de seguridad y confidencialidad necesarias”¹².

Forma parte de esta definición el establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, brindar soporte pre y post venta, efectuar pagos electrónicos y distribuir productos.

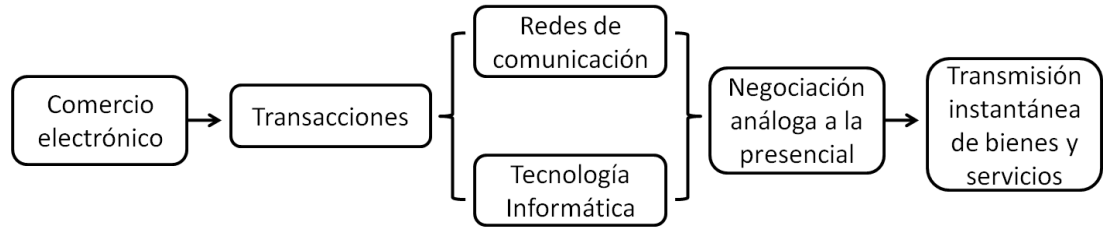
Por nuestra parte, vamos a definir al comercio electrónico como un **“conjunto de transacciones comerciales y/o financieras, concretadas mediante el empleo de redes de comunicación y tecnología informática que propician una negociación que asemeja a una efectuada en presencia física, e inclusive permiten la transmisión instantánea de los bienes y servicios comercializados”**.

El comercio electrónico tiende a borrar los límites entre naciones. Consecuentemente, con frecuencia surgen temáticas que analizan cómo los ingresos que surgen de las transacciones internacionales y que utilizan estas tecnologías deberían ser tratados y considerados por las normas actuales¹³.

¹¹ Servicio que para negocios online se define como aquél capaz de encontrar coincidencias entre un nuevo perfil creado y aquellos que ya se encuentran en el banco de datos de la web. Facilita encontrar características comunes entre personas, negocios o productos.

¹² MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Primer Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, (Buenos Aires, Septiembre 1998), pág. 6 citado por FERNÁNDEZ, Fernanda Mabel, Informe N°15 Área Tributaria: Comercio Electrónico. Implicancias Impositivas y Aduaneras, pág. 9.

¹³ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, Op. Cit., pág. 4.



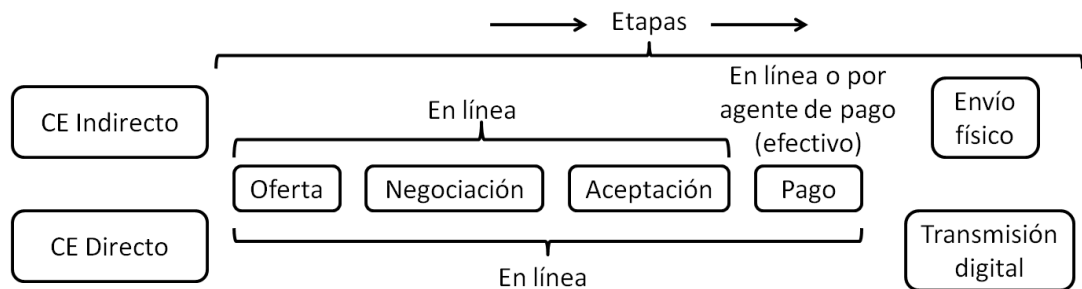
1.1.- Clasificación

Consideramos necesario para el presente trabajo dejar asentada una distinción fundamental entre los distintos tipos de comercio electrónico que pueden darse, puesto que el objeto principal de estudio hace hincapié en uno en particular: el comercio electrónico directo.

Existen entonces dos clases de comercio electrónico:

a) **Indirecto**: consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de *courrier*¹⁴).

b) **Directo**: es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen “*on-line*”, pudiendo ser estos: programas informáticos y videojuegos, servicios de información, apuestas virtuales, servicios de televisión, libros electrónicos, música, etc.



El comercio electrónico indirecto no es muy diferente de las ventas telefónicas, pero tratándose del directo (venta de música, diseños, software,

¹⁴ Servicio de paquetería.

libros), en que el objeto puede transferirse de una computadora a otra (por tratarse de bienes inmateriales digitalizados), las conceptualizaciones respecto a fronteras, ubicación de las partes, tipo de contratación, sufren cambios radicales que al ser confrontados con la legislación impositiva pueden caer en áreas grises¹⁵.

Desde un punto de vista de actores económicos intervinientes en las operaciones también puede clasificarse en:

a) *Business to Business (B2B)*: operaciones entre una empresa adquirente y sus proveedores.

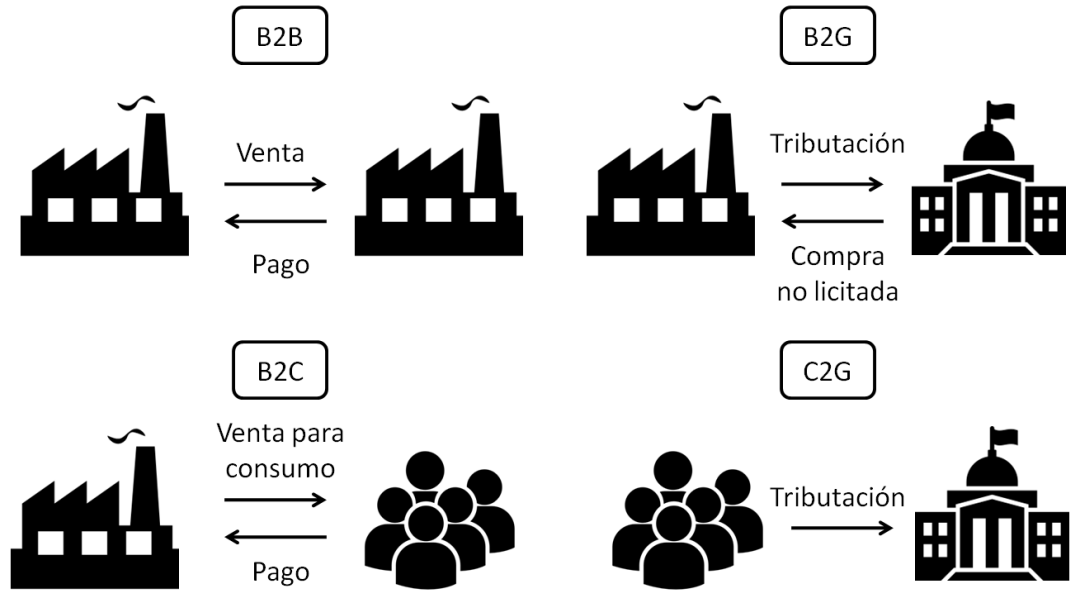
b) *Business to Consumer (B2C)*: comercio minorista, entre una empresa y un usuario final.

c) *Business to Government (B2G)*: adquisiciones por parte del estado de bienes de menor entidad, no sujetos a la burocracia de licitaciones, o bien pago electrónico de tributos y recursos de la seguridad social por parte de la empresa.

d) *Citizen to Government (C2G)*: pago electrónico de tributos y recursos de la seguridad social por parte de los particulares¹⁶.

¹⁵ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, Op. Cit., pág. 2.

¹⁶ JOBE, Gabriel, El E-Commerce y Su Tratamiento Fiscal, Consultor Tributario Errepar, (s.d., Octubre 2012), pág. 1.



1.2.- Principios rectores del comercio electrónico

Los principios generales del comercio electrónico son el fundamento para delimitar el alcance de la contratación electrónica. Su origen está en el articulado de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico y de la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas¹⁷ de la ONU. Son los siguientes:

a) **Equivalencia funcional y no discriminación entre soportes:** se refiere a la equivalencia entre los actos jurídicos manifestados mediante soportes materiales y aquellos en los que la información es creada, guardada o procesada en soportes electrónicos.

b) **Inalterabilidad del derecho preexistente de las obligaciones y contratos:** lo que es que no genere una modificación sustancial en las reglas del derecho común aplicables a las relaciones comerciales. El

¹⁷ Ambas normas pueden ser consultadas en www.uncitral.org

reconocimiento de la validez y eficacia de la información almacenada en soportes electrónicos no debe resultar en una duplicidad normativa.

c) **Neutralidad tecnológica:** las normas sobre la materia deben ser, en lo posible, neutrales, para evitar su obsolescencia ante el avance de la tecnología.

d) **Libertad de pacto:** o libertad contractual, expresión esencial de la autonomía de la voluntad, constituye un principio de nuestro sistema jurídico que permitió el desarrollo del comercio electrónico.

e) **Buena fe:** este principio debe primar en el marco del comercio electrónico debido a las situaciones de desequilibrio que genera el avance tecnológico, particularmente en los contratos celebrados entre empresas y consumidores¹⁸.

1.3.- Transacciones electrónicas

Las operaciones comerciales que involucran bienes y servicios se concretan cada vez con más frecuencia a través de portales de Internet creados con el objetivo primero de acercar a las partes.

Dichas operaciones son conocidas como transacciones electrónicas. Entre estas, podemos encontrar:

a) **Adquisición de bienes:** tanto físicos como intangibles.

b) **Prestaciones electrónicas de servicios:** publicidad online, acceso a bases de datos, servicios de *streaming*¹⁹, cursos y capacitación, soporte técnico de *software* adquirido, etc.

c) **Operaciones bursátiles y bancarias:** compraventa de bonos y títulos valores, inversiones en plazo fijo, etc.

¹⁸ NOVELLI, Mariano, El Perfeccionamiento de los Contratos Celebrados por Medios Electrónicos en el Derecho Argentino y Comparado, *Cognitio Juris, João Pessoa, Ano III*, Número 8, (s.d., Diciembre 2013), pág. 2.

¹⁹ Transmisión de contenido multimedia vía internet.

d) **Cancelación de tributos:** adhesión a sistemas de débito automático o generación de volantes electrónicos de pago²⁰.

2.- Contrato electrónico

Se conoce como contrato electrónico a aquel celebrado por medio del intercambio telemático²¹ de información entre personas, generando una relación que consista en: a) la entrega en línea de bienes o servicios intangibles; b) un pedido de bienes tangibles.

Esta forma de contratación abarca todas las fases del contrato: oferta y formación del consentimiento, ejecución, cumplimiento de prestaciones convenidas, etc.

Es posible abordar esta especie de contratos desde dos perspectivas diferentes: en sentido estricto, son aquellos que se perfeccionan mediante un intercambio electrónico de datos de ordenador a ordenador; en sentido amplio, se incluye a todos aquellos celebrados por medios electrónicos aunque no sean computadoras, empleando soluciones tecnológicas tales como el fax y el teléfono y otros mecanismos de reciente desarrollo como ser los mensajes de texto y el chat²².

Por nuestra parte, y adaptando lo normado por el artículo 957 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, vamos a definir al Contrato Electrónico como el **“acto jurídico celebrado mediante el empleo de redes de comunicación y soporte informático, en virtud del cual dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales”**

²⁰ NOVELLI, Mariano, Op. Cit., pág. 2.

²¹ La telemática es la disciplina científica y tecnológica que analiza e implementa servicios y aplicaciones que usan tanto los sistemas informáticos como las telecomunicaciones, como resultado de la unión de ambas disciplinas.

²² NOVELLI, Mariano, Op. Cit., pág. 3.

Al respecto de la contratación electrónica no podemos dejar de traer a colación el asunto de la firma digital, cuestión debidamente normada conforme Ley N° 25.506.

El artículo 2 de la misma la define como “el resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose esta bajo su absoluto control”. Agrega el artículo que la misma debe ser susceptible de verificación por terceros, tal que permita identificar al firmante y detectar alteraciones en el documento digital posteriores a la firma.

A su vez, en virtud de artículos 3 y subsiguientes, se considera a la misma igualmente válida que la firma manuscrita, y otorgan al documento digital presunción de autoría (pertenece al titular) e integridad (no sufrió modificaciones posteriores)²³. **En conclusión, en virtud de lo normado por la ley de firma digital se permite incorporar a los contratos electrónicos ese último elemento que cierra la operatoria y le da validez: la aceptación fehaciente de las partes contratantes.**

En el caso de compra venta masiva de bienes o servicios, donde la operatoria es más resumida (oferta, compra, pago, envío), donde no hay una etapa de negociación ni el objeto de negocio en si esta muy especializado, puede tomarse a los fines prácticos a la misma validación del pago como presunción de aceptación fehaciente, para la cual necesito validar cuenta y contraseña en el servicio de intermediación (Mercadopago, PayPal, por citar algunos ejemplos).

3.- Propiedad intangible: concepto

Dentro de sus “directrices”, la OCDE definió a la propiedad intangible como el conjunto de derechos de utilización de activos

²³ La norma puede ser consultada en www.infoleg.gob.ar

industriales, tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos, así como la propiedad literaria y artística y los conocimientos técnicos secretos (know-how)²⁴.

En el afán de aportar un concepto un poco más extensivo, vamos a definirla como el **“derecho de propiedad reconocido sobre la creación intelectual propia o adquirida a su creador, de aplicación técnica, artística, comercial o industrial, que permite su uso y/o explotación exclusiva”**.

3.1.- Clasificación

La Organización Mundial de Propiedad Intelectual (O.M.P.I.) distingue, dentro de los bienes intangibles, dos categorías o conjuntos de derechos: por una parte los derechos de autor y por otra, la titularidad de la propiedad industrial.

Dentro de la primera incluye los derechos correspondientes a obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales

En cuanto a la segunda, encuadra las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales, secretos industriales o comerciales y demás intangibles asociados a actividades productivas o de prestación de servicios propios de la empresa²⁵.

3.2.- Derechos de autor

²⁴ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Op. Cit., pág. 4.

²⁵ Ibídem, pág. 5.

De acuerdo a la definición brindada por la OMPI²⁶, comprenden los derechos por obras artísticas o literarias. Es decir, creaciones originales en materia de literatura y artes.

Dentro de las distintas obras protegidas por las legislaciones sobre propiedad intelectual, podemos enunciar las siguientes:

- a) Obras literarias.
- b) Obras musicales.
- c) Obras coreográficas.
- d) Obras artísticas.
- e) Obras fotográficas.
- f) Obras audiovisuales.
- g) Obras derivadas, colecciones, cuando constituyan creaciones intelectuales en función de la selección y disposición de contenido.

La protección legal de los derechos sobre obras artísticas se basa en permitir su uso únicamente a aquellos sujetos autorizados por el autor o persona física o jurídica a quien este haya cedido la titularidad de los mismos. Dicha utilización puede consistir en la copia o reproducción de la obra, su distribución al público, su transmisión por cable, radio o televisión y a realizar grabaciones sonoras en los casos de interpretaciones de obras musicales²⁷.

3.3.- Derechos de propiedad industrial

Esta categoría engloba aquellos bienes intangibles destinados a emplearse en actividades económicas. Dentro de la misma, la OCDE reconoce dos tipos de bienes:

²⁶ Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

²⁷ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Op. Cit., pág. 5.

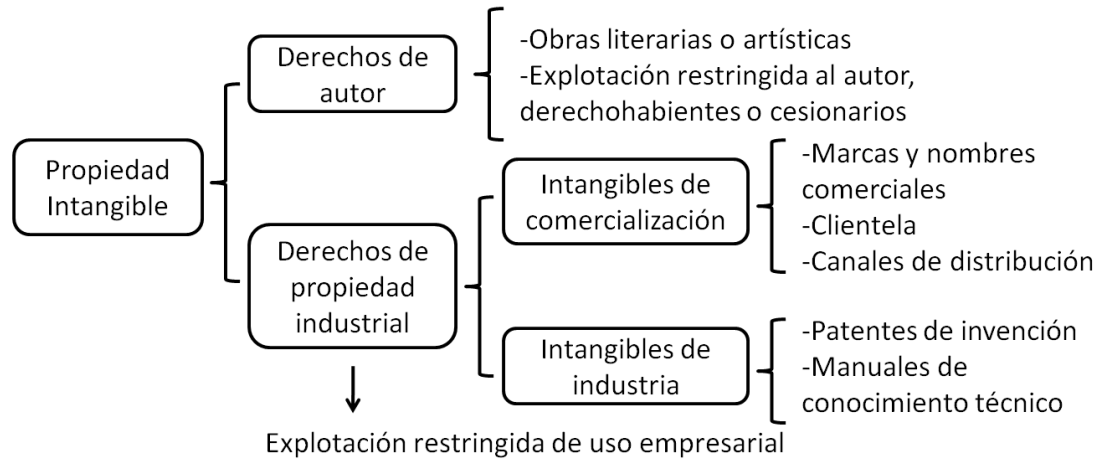
a) **Bienes intangibles de comercialización:** se incluye dentro de este apartado: las marcas y nombres comerciales que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio; la clientela; los canales de distribución; y las denominaciones, símbolos y grafismos únicos que tienen un valor promocional importante para los productos o servicios de la empresa en cuestión. Las normas legales que los protegen aseguran su utilización exclusiva por el sujeto que las haya registrado como propietario o por quien este haya autorizado.

b) **Bienes intangibles de industria:** Son derechos de propiedad intelectual afectados esencialmente a la producción de bienes o a la prestación de servicios. A diferencia de los anteriores, son el resultado de actividades de investigación y desarrollo, mediante la realización de costosas inversiones. Por ello, la empresa intenta recuperarlos, ya sea incorporando un sobreprecio en los bienes fabricados mediante los avances tecnológicos logrados o a través de distintos tipos de contratos de transferencia de tecnología. Son las **patentes de invención** y el **know-how**.

Los primeros son documentos expedidos por repartición estatal, en el cual se detalla la invención y en virtud del cual se crea la situación jurídica que concede la explotación exclusiva al propietario de la patente o a quien este autorice. Un claro ejemplo de comercialización de los mismos sería la venta de una licencia de uso de software (de disponibilidad restringida al provecho desde una sola terminal) o la transferencia digital de los planos de una máquina.

Los segundos son la transmisión a terceros de información sobre experiencias científicas, comerciales, industriales, conocimiento práctico de como debe hacerse algo con facilidad y eficiencia²⁸. Un ejemplo podría ser la entrega de un manual organizacional y de procedimientos estandarizados para asegurar la uniformidad del servicio prestado en un local-franquicia.

²⁸ *Ibidem*, pág. 8.



4.- Venta de intangibles y prestación de servicios a través de medios electrónicos

Ambas consisten en el suministro de información digitalizada en virtud de un contrato. El proveedor utiliza la tecnología para brindar el resultado deseado por el receptor.

Cuando se trata de bienes intangibles, consiste en la transferencia definitiva de los mismos al adquirente. Dichos bienes pueden estar destinados al consumo (derechos de autor) o a la explotación económica (derechos industriales).

Cuando se trata de prestación de servicios, consiste en la aplicación práctica de conocimiento o aptitudes técnicas o en la sencilla transferencia de información digital para provecho del adquirente. Su principal característica es que no se desarrolla actividad física donde reside el pagador.

Siguiendo lo definido, un ejemplo de bien intangible para consumo sería un libro electrónico (en *Google Playstore*, se adquieren por única vez y pueden leerse cuantas veces se quiera).

Un ejemplo de bien intangible para explotación podría ser la transferencia de una licencia de uso de un software de estudio musical (identificados en el mercado como DAWs, *Digital Audio Workstation*). Por citar un ejemplo, *Reaper* es un DAW que se adquiere por única vez, cuya licencia permite acceder por tiempo ilimitado al servicio de soporte post venta. Pagando una licencia completa permite además su explotación para producir ingresos (sería el caso de un estudio de grabación).

Un ejemplo de servicios prestados a través de medios electrónicos sería la suscripción a un servicio de cable online (*Netflix*, el ejemplo que será sometido a análisis posteriormente).

5.- Nuevas realidades y problemas emergentes

El comercio electrónico está dando lugar a la generación de grandes beneficios económicos, ahorrando costos al hacer negocios utilizando la herramienta electrónica.

No obstante, vale decir que esta modalidad de operar implica riesgos, en cuanto se encuentra expuesta: al acceso de datos y al uso no autorizado del sistema; posibles apropiaciones ilícitas; alteración o destrucción de bases de datos o del propio sistema; violación de la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información.

Cabe también resaltar el hecho de que hay una concreta dificultad práctica para la implementación de tecnologías que provean seguridad y privacidad a la información. El encontrar estas tecnologías sigue siendo la mayor preocupación para los especialistas y organismos internacionales.

En cuanto al cambio que implica la utilización de estos medios para la realización de la actividad comercial, nos encontramos con problemas estructurales de la actual legislación comercial, tributaria y aduanera que se basan en:

a.- **Aspectos geográficos territoriales bien delimitados.** Las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado (por ejemplo la residencia del contribuyente o el lugar de utilización de los servicios). Para el comercio electrónico no es necesaria la existencia de un lugar físico, lo que implica grandes dificultades para las administraciones tributarias a la hora de gravar las operaciones efectuadas por este medio. En tributos al consumo, por ejemplo, pueden generarse situaciones de doble imposición o no gravabilidad.

b.- **La identificación de las partes intervinientes en las transacciones comerciales.** En los sistemas tradicionales de tributación internacional, la misma se basa en dicha identificación y opera en gran medida a través de sistemas de retenciones. La dirección electrónica no provee una identidad real de las personas o empresas y/o de su locación física.

c.- **La contabilidad es la base documental/registral de las bases imponibles tributarias.** La fiabilidad y seguridad de los registros comerciales o contables generados por el comercio electrónico preocupan en cuanto a la posibilidad de fiscalización de los mismos y las posibilidades de alteración de éstos por parte de los contribuyentes.

d.- **La tributación generalmente tuvo (y tiene) como hecho imponible algún tipo de operación, circulación, venta, o actividad que involucra bienes físicos o prestación de servicios en la jurisdicción.** No hay que olvidar la habilidad del comercio electrónico de crear sustitutos de estos bienes. Por ejemplo libros electrónicos, música, software. La distinta utilización de canales de distribución y comercialización que genera el comercio electrónico implica la posibilidad de evitar alguno o todos los mecanismos clásicos de control (controles aduaneros, principalmente).

e.- El comercio electrónico permite también el aumento de la utilización de precios de transferencia entre empresas multinacionales o grupos de empresas a través de redes internas, lo cual dificulta el control y las bases imponibles sujetas a tributación.

Enumeradas las dificultades en la estructura del sistema actual, podemos identificar los problemas tributarios/aduaneros que surgen en la determinación e identificación del hecho imponible, los sujetos intervinientes en la realización del mismo, la autoridad de aplicación con jurisdicción para determinar la base imponible y su apropiación, y la fiscalización de los tributos²⁹.

²⁹ FERNANDEZ, Fernanda Mabel, Informe N°15 Área Tributaria: Comercio Electrónico. Implicancias Impositivas y Aduaneras – FACPCE-CECYT, 1º Edición, (Buenos Aires, 2010), pág. 10.

CAPITULO II

MARCO TRIBUTARIO

Sumario: 1.- Principio de territorialidad- 2.- Estado federal- 3.- Potestades tributarias de las Provincias- 4.- Ley de coparticipación federal- 5.- Impuestos directos e indirectos. Impuestos al consumo- 5.1.- Presunciones y criterios de vinculación en el orden internacional tributario- 6.- Impuesto a los Ingresos Brutos- 6.1.- Antecedentes- 6.2.- Características del impuesto- 6.3.- Elementos del impuesto- 6.3.1.- Objeto- 6.3.2.- Sujeto- 6.3.3.- Aspecto espacial y sustento territorial- 6.3.4.- Jurisprudencia en sustento territorial- 7.- Convenio Multilateral- 7.1.- Convenio Multilateral y Sustento Territorial- 7.2.- Ejercicio de actividad a través de medios electrónicos.

1.- Principio de territorialidad

El principio de territorialidad ha sido tradicionalmente reconocido como un “criterio racional de legitimación de la potestad impositiva de los Estados que conforman el ámbito internacional”³⁰, en cuyo marco nuestro país aplica el principio de País Destino, evitando trasladar nuestro principal impuesto al consumo: el IVA.

³⁰ UCKMAR, Víctor y otros, Impuestos sobre el Comercio Internacional, Editorial Depalma, (Buenos Aires, 2003), pág. 44

Los Estados nacionales, al legislar como entes soberanos, solo reconocen por límites aquellos de orden fáctico o los que pudieren surgir del Derecho Internacional Público, de autolimitaciones internas de naturaleza constitucional o compromisos autoasumidos³¹.

En cuanto al Derecho Internacional Público, se sostiene que sólo se reconoce a los Estados la legitimidad para ejercer su poder de imposición hasta donde se extiende su soberanía. Dicho poder de imposición constituye un ejercicio de la jurisdicción, la cual es un atributo de la soberanía³².

La jurisdicción consiste en el ejercicio del poder soberano por medio de los órganos de gobierno (legislativo, ejecutivo o judicial) sobre los propios nacionales sin importar donde se encuentren (soberanía personal), o dentro del territorio del Estado (soberanía territorial) sobre:

- i) Las personas que en él habitan, sean nacionales o extranjeros
- ii) Los bienes, hechos o consecuencias que en él se producen³³.

En resumen, el principio de territorialidad **provee criterios de conexión que atribuyen la materia imponible a un determinado Estado a partir de la verificación dentro de su territorio de algún elemento del hecho imponible**³⁴.

³¹ Ibídem, pág. 49.

³² XAVIER, Alberto, Derecho Tributario Internacional, Editorial Depalma, (Buenos Aires, 2005), pág. 38.

³³ TEIJEIRO, Guillermo, Estudios sobre la aplicación espacial de la Ley Tributaria, la jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden Provincial y Municipal, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2002), pág. 26

³⁴ PARADA LARROSA, Federico, El Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos Frente A Los Servicios Intangibles Prestados Por Residentes del Exterior Vía Internet, en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, (Buenos Aires, 2015), pág. 7.



2.- Estado federal

En su artículo primero, la Constitución Nacional³⁵ establece que la nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal.

Del carácter “federal” se desprende que:

i) Existe un orden supremo de gobierno conformado por la propia Constitución, las leyes federales que en su consecuencia se dictan y los tratados con las naciones extranjeras.

ii) Las facultades y potestades de ese orden supremo de gobierno se circunscriben a las que expresa e implícitamente le han sido delegadas por las propias Provincias.

iii) Las Provincias conservan, por contrapartida, todo aquel poder no delegado mediante la Constitución.

iv) Las Provincias se comprometen a no ejercer aquel poder que ha sido delegado³⁶.

3.- Potestades tributarias de las Provincias

³⁵ La misma puede ser consultada en www.infoleg.gob.ar

³⁶ PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 10.

Desde sus inicios, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) se ha visto en situación de interpretar la norma constitucional y en base a ello ha sostenido la existencia de un doble orden de gobierno. Por un lado, el Gobierno Nacional, que ejerce sus facultades delegadas sobre todo el territorio de la República, incluido el de las Provincias, y por otro los gobiernos provinciales, cuyas facultades no delegadas son ejercidas dentro de sus propios territorios y absteniéndose de extenderse más allá de ellos.

Desde la perspectiva impositiva, el máximo tribunal ha resuelto que es incuestionable la facultad de las Provincias de legislar sus impuestos locales. Su creación, elección de la materia imponible, formas de percepción, etc., son cuestiones propias de cada jurisdicción y que hacen a su autonomía, y no tienen porque tolerar la intervención de una autoridad ajena, salvo darse el caso en que graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción; o que sean contrarios a la Constitución³⁷.

Así entonces, al tratarse de impuestos que gravan las operaciones de ventas, la Corte sostuvo en reiteradas ocasiones que las Provincias sólo pueden alcanzar aquellas transacciones celebradas como acto de comercio interno (dentro de su territorio). Por lo tanto invalidó tanto aquellos tributos que gravaban operaciones celebradas fuera de la jurisdicción y que recaían sobre productos también ubicados fuera de la misma, como aquellos otros que pretendían aplicarse sobre productos que, si bien se encontraban dentro del territorio, habían sido objeto de transacciones celebradas fuera de sus límites³⁸.

³⁷ Ver “Asociación de Bancos de la Argentina c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Expte.: A.2107.XLII, sentencia del 15/07/2014, publicada en: www.csjn.gov.ar (disponible el 01/02/2015)

³⁸ Ver fallos: “Las Palmas Produce Company Limited c/ Provincia de Buenos Aires” en Volumen 100 de fallos de CSJN, pág. 367; “Fonseca, José María c/ Provincia de Entre Ríos”, Volumen 127, pág. 384; entre otros.

De igual modo, respecto de tributos que gravan el ejercicio de actividades económicas, la Corte ha sostenido que las facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña podrán ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades generadoras de riqueza llevadas a cabo dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados pues, cuando gravan operaciones realizadas fuera de estos, exceden sus potestades e invaden otras jurisdicciones³⁹.

De ese modo, las provincias pueden alcanzar las actividades desarrolladas dentro de sus territorios sin importar que el producto de esta se destine al consumo en otra jurisdicción o en el exterior, pero sólo mientras no se gravan específicamente actividades extraterritoriales, habiéndose declarado inválido el gravamen que pretendió alcanzar aquella porción de actividad desarrollada extra muros⁴⁰.

Cuando una provincia grava operaciones o actividades verificadas fuera de sus límites, incurre en un exceso de jurisdicción, un desborde de su poder de imposición, que termina por afectar la jurisdicción de otra provincia y/o aquellas facultades que ha delegado en la Nación (específicamente, la de reglar el comercio interprovincial y con las naciones extranjeras⁴¹).

Y en referencia a esto último, no debe pasarse por alto que la propia CSJN ha diferenciado ambas facultades atribuyendo a la de reglar el comercio con las potencias extranjeras un mayor alcance y exclusividad que aquella referida al comercio interjurisdiccional. Mientras la segunda fue concebida para asegurar la igualdad y libertad del intercambio comercial entre los estados, es decir para evitar la creación de impedimentos en ese

³⁹ Ver fallos: "Mataldi Simón SA Limitada c/ Provincia de Buenos Aires", Volumen 149 fallos CSJN, página 260; "West India Oil Company c/ Provincia de Buenos Aires", Volumen 151, pág. 92; entre otros.

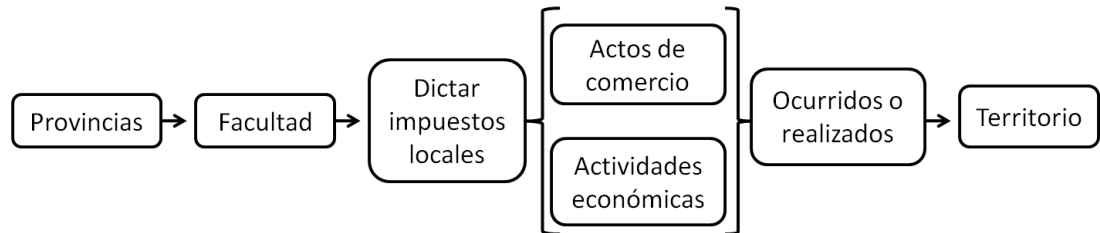
⁴⁰ Ver fallos: "Indunor SA c/ Provincia del Chaco" en volumen 286 de fallos CSJN, pág. 301; "Bovril SA c/ Provincia de Santiago del Estero" en volumen 300, pág. 310; entre otros.

⁴¹ Ver art. 75 inc. 13 de la CN

intercambio, la primera pertenece a una nación soberana en su relación con otras naciones, no subordinada a ningún poder reservado de los estados.

Siendo que la propia CSJN ha efectuado la diferenciación, mayor será la exigencia de que las Provincias respeten rigurosamente al principio de territorialidad conforme la interpretación estricta que del mismo ha efectuado la Corte, y que puede resumirse en que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe estar vinculado con su territorio, a través de puntos o criterios de vinculación afines a la naturaleza del tributo de que se trate y la formulación legal del hecho imponible⁴².

Sintetizando la idea, **las Provincias tienen la facultad de reglar sus impuestos locales sin intervención de autoridad ajena. Dicha facultad se extiende hasta gravar tanto operaciones de ventas celebradas como acto de comercio como el ejercicio de actividades económicas siempre que tengan ocurrencia o sean realizadas dentro del territorio. Cuando una provincia grava operaciones o actividades verificadas fuera de sus límites incurre en un exceso de jurisdicción que afecta la potestad tributaria de otra Provincia y/o la delegada a la Nación.**



4.- Ley de coparticipación federal

⁴² PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 10.

El deslinde de potestades impositivas origina una serie de facultades concurrentes entre la Nación y las Provincias que inevitablemente puede derivar en una superposición de tributos.

A los efectos de armonizar dicha relación se han sancionado una serie de “Leyes Convenio” entre la Nación y las Provincias, y éstas entre sí, conocidas como “Federalismo de Concertación”, cuyo régimen más relevante es el estatuido por la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos⁴³.

Los sistemas de coparticipación de impuestos constituyen una herramienta fundamental de dicho “Federalismo de Concertación” y tienen sus primeras manifestaciones escritas a partir de la década de 1930, con la sanción de la Ley 12.139 de unificación de impuestos internos, a la que le siguieron diversas normas de igual naturaleza para abarcar el resto de los tributos tanto directos como indirectos que por aquel entonces imponían tanto la Nación como las Provincias⁴⁴.

Los distintos regímenes de coparticipación fueron luego unificados por la Ley 20.221, mediante la cual la Nación se obligaba a coparticipar el producido de los tributos abarcados y las Provincias se comprometían a no aplicar tributos análogos a los coparticipados, exceptuándose a aquellos que recaían sobre la propiedad inmueble, automotores, transmisión gratuita de bienes, sellos y el impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente directo del actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

Entre las modificaciones efectuadas a dicha ley, corresponde remarcar, por su relevancia, la introducida por la Ley 22.006, mediante la cual se establecieron pautas técnicas a las cuales debían adecuarse los tributos cuya imposición estaba reservada a las Provincias, en especial en materia de IIBB y Sellos.

⁴³ BULIT GOÑI, Enrique, Constitución Nacional y Tributación Local, Editorial Ad-Hoc, (Buenos Aires, 2009), T.II, pág. 1097

⁴⁴ *Ibidem*, pág. 967

Conforme ello, el aspecto material del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debió circunscribirse a gravar los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

Dichas modificaciones se plasmaron en el inciso "b" del art. 9 de la Ley 20.221 y se mantuvieron inalteradas en la actualmente vigente Ley 23.548.

En resumen, conforme el régimen actual de coparticipación, la Nación y las Provincias acordaron:

i) Atribuir a la Nación el deber de recaudar la mayor parte de impuestos directos e indirectos, debiendo coparticipar su producido con las jurisdicciones locales conforme los lineamientos fijados por la propia ley

ii) Como contrapartida, las provincias se comprometen por sí y por sus municipalidades a no establecer tributos análogos a los coparticipados

iii) Se excluye de ese compromiso a determinados tributos locales entre los que se encuentra IIBB, siempre que grave los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro.

En base a esto puede concluirse que:

i) Las provincias sólo pueden gravar a las personas, bienes, operaciones o actividades ocurridas dentro de los límites de sus territorios

ii) **El hecho imponible de IIBB legislado por las provincias debe circunscribirse al ejercicio de actividades habituales**⁴⁵.

5.- Impuestos directos e indirectos. Impuestos al consumo

Una clasificación tradicional, de máxima relevancia ante nuestro sistema constitucional, divide los impuestos en directos e indirectos. Se entiende por **impuesto directo** a aquél que **grava una manifestación inmediata de la riqueza o capacidad contributiva** (el patrimonio, los ingresos); los impuestos **indirectos**, por otro lado, recaen sobre una manifestación **mediata** de la misma (consumo: I.V.A., impuestos internos).

Respecto de los impuestos al consumo, se sostiene que el legislador **pretende gravar al consumidor** de determinados bienes y servicios. No obstante, generalmente no es éste el sujeto pasivo de la obligación tributaria sino otra persona que tiene algún grado de vinculación inmediata con el bien o servicio consumido.

En este sentido, el legislador generalmente determina como hipótesis de incidencia actos transaccionales entre los diversos eslabones de la cadena económica. Es decir que los hechos imposables suelen ser ventas o prestaciones de servicios y las bases imposables los montos que las retribuyen⁴⁶.

5.1.- Presunciones y criterios de vinculación en el orden internacional tributario

⁴⁵ PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 13.

⁴⁶ DANIA, Roberto, BENEGAS LYNCH, Alberto, Sistemas Tributarios – Un Análisis en Torno al Caso Argentino, en “Revista Libertas 33”, (Buenos Aires, 2000), pág. 105.

Tratándose de impuestos objetivos o reales, los países en general adoptan el principio de territorialidad, gravando sólo las transacciones verificadas en sus jurisdicciones. No es común la aplicación de un criterio personal como ocurre con otros impuestos como los que gravan la renta o el patrimonio⁴⁷.

No obstante, en el marco de operaciones internacionales, una misma operación podría quedar sujeta a una doble imposición económica por cuanto podría gravarse tanto en el país donde el bien se exporta o el servicio se presta como en aquel donde se consumen. Desde la perspectiva internacional, ambos criterios o momentos de vinculación serían igualmente válidos para ser aplicados por los Estados intervinientes.

A tales efectos el Derecho Internacional Tributario se plantea cual es el país que debería ejercer la potestad de aplicar los tributos al consumo (y en particular el IVA). La cuestión está en determinar si la imposición debe efectuarse en el “país de origen”, donde se exportan los bienes o servicios, o en el “país de destino”, donde finalmente se consumen. En otras palabras, se trata de determinar los criterios o momentos de vinculación más razonables y adecuados a fin de legitimar las facultades de imposición de los Estados y simultáneamente evitar o minimizar los supuestos de doble imposición o de no imposición⁴⁸.

El criterio de “país de destino” es el adoptado por todos aquellos países que integran el Acuerdo Internacional del GATT⁴⁹, incluyendo la Argentina, y en general por la mayoría de países que aplican el IVA.

⁴⁷ TEIJEIRO, Guillermo, Op. Cit., pág. 114.

⁴⁸ ASOREY, Rubén, Tratado Internacional de Derecho Tributario, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2013), T.I, pág. 217.

⁴⁹ *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) se basa en las reuniones periódicas de los estados miembros, en las que se realizan negociaciones tendientes a la reducción de aranceles. Las negociaciones se hacen miembro a miembro y producto a producto, mediante la presentación de peticiones acompañadas de las correspondientes ofertas.

Bajo el criterio de “país de destino”, la potestad tributaria debe ser ejercida exclusivamente por el país en el cual los bienes o servicios son consumidos. En tal caso, los servicios provistos por un sujeto domiciliado en un Estado a sujeto domiciliado en otro Estado sólo pueden ser gravados en éste último por ser el Estado de “destino”, es decir, donde se da el consumo.

Tal criterio se verifica en nuestra ley de IVA⁵⁰. En el caso de las prestaciones de servicios gravadas, mientras que por regla general quedan alcanzadas las desarrolladas materialmente en el territorio de la Nación, se excluyen aquellas cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. En sentido inverso, se declaran alcanzadas aquellas realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país.

Entonces, a los fines de la correcta aplicación del criterio de país destino, resulta relevante definir con precisión tanto el lugar donde los servicios son prestados como aquél donde son consumidos.

A diferencia de lo que ocurre con los bienes tangibles, los servicios no atraviesan fronteras aduaneras, lo que lleva a la necesidad de definir la jurisdicción en que aquellos son prestados, entendiéndose que ése será el lugar donde son consumidos. Por el contrario, de tratarse de servicios intangibles, generalmente se torna incierto y dificultoso determinar también el lugar donde son prestados. De ahí que debe identificarse directamente el lugar donde son consumidos.

Lo mencionado se verifica claramente en el caso de Internet y las prestaciones de servicios intangibles online. Con el objetivo de contribuir a resolver estas cuestiones se efectuaron una serie de recomendaciones en el marco del “Grupo de Trabajo N° 9 sobre Impuestos al Consumo” del Comité de Asuntos Fiscales creado en el ámbito de la OCDE, cuyas conclusiones

⁵⁰ Ver Art. 1, inc. b y c en Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23349. La misma puede ser consultada en www.infoleg.gob.ar

sugieren que en las transacciones a través de Internet debe primar el criterio de lugar de consumo.

Además, por tratarse de servicios intangibles en operaciones B2C, se recomienda considerar que los mismos se consumen en el lugar en que el prestatario tiene su domicilio permanente, su residencia, centro vital de actividades o nacionalidad⁵¹.

En conclusión, diremos que **el Derecho Internacional Tributario plantea que los tributos al consumo deben aplicarse exclusivamente o en el "país origen" de los bienes o servicios, o bien en el "país destino" donde son consumidos. Los países que integran el GATT, entre ellos el nuestro, adoptan este último criterio, y ello se verifica en la ley de IVA. Tratándose de bienes tangibles no hay mayores complicaciones respecto a la determinación del destino. Sin embargo, en lo que hace a servicios, se toma por referencia el lugar donde son prestados. Y de ser servicios intangibles, se recomienda tomar el lugar en que el prestatario tiene su residencia permanente o actividad habitual.**

6.- Impuesto a los ingresos brutos

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentra legislado en la totalidad de las provincias argentinas bajo un hecho imponible sustancialmente idéntico a causa, en parte, de las directivas impartidas por intermedio de la Ley de Coparticipación.

6.1.- Antecedentes

Desde los tiempos de la colonia existían en los estados provinciales los denominados "Derechos de Patentes", consistentes en la

⁵¹ PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 34.

autorización otorgada por la autoridad para ejercer diversos oficios o profesiones, previo pago del gravamen⁵².

Esto derivó en injusticias por la falta de adecuación de la patente respecto de la capacidad contributiva de quienes ejercían una misma actividad, lo que llevó a la Provincia de Buenos Aires a la creación del “Impuesto al Comercio y la Industria”, gravamen que obtenía sus mediciones del volumen de los negocios, siendo sus bases imponibles el monto de las ventas, compras, etc.⁵³.

No obstante, las patentes siguieron rigiendo, lo que produjo una superposición de tributos. Así es que en 1948 la Provincia sanciona su Código Fiscal, incorporando el Impuesto a las Actividades Lucrativas, en un intento por unificar los diversos oficios en un solo hecho imponible (“ejercicio de una actividad lucrativa”) y con una base imponible unitaria (ingresos brutos del año fiscal anterior)⁵⁴.

El tributo rápidamente se expandió al resto de las jurisdicciones manteniendo sus características, debido tanto a su eficiencia recaudatoria como al hecho de que podía ser legislado sin violentar los compromisos del régimen de coparticipación.

En 1975 se sancionó el Impuesto al Valor Agregado, que lo suplantaría. En reemplazo, y ante la necesidad de seguir contando con los recursos que proporcionaba, las provincias sancionaron los “Derechos de Patentes por el Ejercicio de Actividades con Fines de Lucro”, que en 1977 pasó a denominarse “Impuesto Sobre los Ingresos Brutos”, análogo al antiguo impuesto a las actividades lucrativas, con la particularidad de que

⁵² JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, (Buenos Aires, 1958), pág. 355

⁵³ VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 5ª Ed., Depalma, (Buenos Aires, 1990), pág. 699

⁵⁴ JARACH, Dino, Op. Cit., pág. 358.

pasó a tomar como base imponible los ingresos brutos de cada ejercicio fiscal y no los del ejercicio anterior⁵⁵.

6.2.- Características del impuesto

El impuesto bajo estudio posee los siguientes caracteres:

a) **Plurifásico**: grava todas las etapas de circulación de los bienes y servicios.

b) **General**: grava todas las transacciones con bienes y servicios.

c) **Real**: recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza y no interesan las circunstancias personales del contribuyente.

d) **Indirecto**: grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, exteriorizadas a través de las operaciones comerciales realizadas en la provincia.

e) **De efecto regresivo**: no alcanza proporcionalmente a cada sujeto en función de su verdadera capacidad contributiva.

f) **Acumulativo o en cascada**: no permite que se descuente del importe a ingresar el gravamen abonado en etapas anteriores⁵⁶.

6.3.- Elementos del impuesto

6.3.1.- Objeto

Conforme lo define el Código Tributario Provincial de Tucumán en su Artículo 214, el objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el “ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o

⁵⁵ PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 15.

⁵⁶ TEORIA Y TECNICA IMPOSITIVA II, Clases teóricas, Facultad de Ciencias Económicas, UNT (Tucumán, 2015).

servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta ley, y del lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público o privado, etc.)...”

De dicha definición pueden sustraerse los tres requisitos fundamentales para verse configurado el hecho imponible:

a) Que la actividad se ejerza en forma habitual (salvando las excepciones que no requieren habitualidad enumeradas en el artículo 215 del CTP).

b) Que sea a título oneroso, sin importar si se persigue o no lucro en su realización.

c) Que se realice en el ámbito territorial de la Provincia de Tucumán, aun sea su ocurrencia en inmuebles pertenecientes a la Nación⁵⁷.

6.3.2.- Sujeto

Conforme el artículo 218 del Código Tributario Provincial, están señalados como sujetos pasivos del impuesto en calidad de contribuyentes las personas físicas, las sucesiones indivisas, las sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas⁵⁸.

6.3.3.- Aspecto espacial y sustento territorial

El análisis del sustento territorial del ISIB nos adentra en el estudio del aspecto espacial de su hecho imponible y los problemas que plantea la

⁵⁷ Ibídem.

⁵⁸ Ibídem.

relación entre el presupuesto factico (definición legal del hecho) y el ámbito jurisdiccional del poder impositivo (territorio)⁵⁹.

Como se mencionó anteriormente, las facultades de establecer tributos de las jurisdicciones locales están limitadas conforme el principio de territorialidad, según la interpretación que de la Constitución Nacional ha efectuado la CSJN.

La consideración de dicho principio es aún más estricta cuando se trata de operaciones internacionales donde el accionar de las jurisdicciones locales pudieren interferir con las facultades que, de forma amplia y exclusiva, se atribuyen al Congreso de la Nación.

Conforme la jurisprudencia de la CSJN, no es un impuesto transaccional a las ventas, sino que grava el ejercicio de actividad, y los ingresos brutos que aquella genera sólo conforman su base imponible.

El sustento territorial es el criterio o momento de vinculación que legitima el ejercicio de los poderes de imposición de una determinada jurisdicción a partir de situar el aspecto material del hecho imponible (ejercicio de actividad) dentro de su ámbito territorial.

La “conexión fiscal” es la relación legal surgida entre un Estado y el sujeto fiscal que origina el derecho a imponer tributos y presupone por tanto la existencia de jurisdicción. Los momentos de vinculación podrán basarse en la jurisdicción personal (criterio de la nacionalidad), espacial (criterio de la residencia o domicilio) o en los bienes, hechos o consecuencias producidas en él (criterio económico territorial)⁶⁰.

Los criterios o momentos de vinculación ligan directamente al hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria. Los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben

⁵⁹ ALTHABE, Mario, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2008), Ed. III, pág.38.

⁶⁰ TEIJEIRO, Guillermo, Op. Cit., pág. 26.

necesariamente ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial establecido por la ley.

La aplicación de un determinado criterio o momento de vinculación está condicionada por factores tanto jurídicos como prácticos. Son determinantes la naturaleza del gravamen involucrado y las limitaciones que pudieren provenir del orden internacional y/o de la propia Constitución.

Respecto de la naturaleza del gravamen, el domicilio, la residencia y la nacionalidad son momentos de vinculación que se adecúan mejor a los tributos subjetivos o personales, siempre que el aspecto subjetivo esté debidamente precisado. El criterio territorial económico es el único viable en el caso de los tributos objetivos o reales (IIBB), donde la ley no precisa al sujeto pasivo, el cual se define por la mera realización del elemento objetivo del hecho imponible. En estos casos, al ser directa la vinculación entre hecho imponible y sujeto activo, sin tener en cuenta el sujeto pasivo y sus cualidades personales, queda como único criterio de vinculación al sujeto activo la pertenencia económica del hecho imponible⁶¹.

Las jurisdicciones locales, en virtud de las facultades delegadas, sólo pueden establecer gravámenes que incidan sobre las personas, bienes o hechos que se encuentren o verifiquen dentro del ámbito de su territorio.

De ahí entonces que el sustento territorial constituya el momento de vinculación económico territorial que delimita el ámbito de imposición del tributo y cuya configuración resulta imprescindible para el acaecimiento del hecho imponible.

Las provincias no pueden gravar actividades desarrolladas en otras jurisdicciones pues tal acto implicaría una ilegítima extralimitación de su potestad tributaria; no existiría en tal caso un vínculo jurisdiccional o

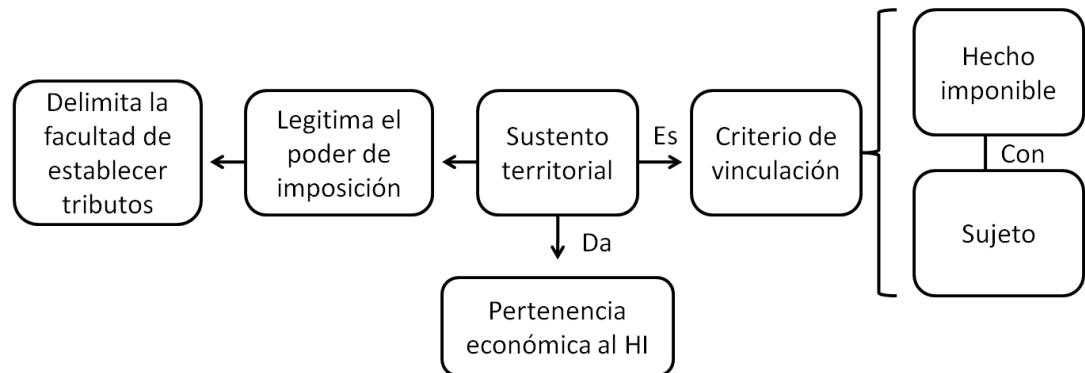
⁶¹ JARACH, Dino, Op. Cit., pág. 210

territorial entre el hecho imponible que se pretende gravar (ejercicio de una actividad) y la Provincia⁶².

En síntesis, **las facultades de establecer tributos de las Provincias están limitadas por el principio de territorialidad. Esto lleva a que sea el sustento territorial el criterio que legitime el poder de imposición de las mismas.**

Los criterios de vinculación ligan el hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria, y tratándose de tributos objetivos o reales (como el ISIB), el criterio territorial económico es el único viable. En consecuencia, el sujeto pasivo se define por la mera realización del elemento objetivo y la vinculación se da por la pertenencia económica del hecho imponible.

En virtud de lo expuesto, las jurisdicciones locales solo pueden gravar personas, bienes o hechos que se encuentren o verifiquen en su territorio.



6.3.4.- Jurisprudencia en sustento territorial

⁶² PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 19.

La CSJN, desde los orígenes de nuestro país, ha descalificado los actos provinciales que intentaran tener efectos en otras provincias sin contar con el debido sustento territorial.

Las provincias solo pueden gravar la riqueza generada dentro de su espacio territorial, y por el contrario no se le permite avanzar sobre otras jurisdicciones, sean estas provinciales o nacionales (o extranjeras).

Algunos casos resueltos por la CSJN:

a) **Riqueza originada por una actividad productiva dentro de una provincia, pero el bien es exportado y se pretende aplicar un impuesto que grava la actividad lucrativa:** se validó constitucionalmente el impuesto, pues sostuvo que la actividad lucrativa se desarrollaba en el territorio provincial con prescindencia del destino del producto⁶³.

b) **Riqueza originada en una actividad de comercialización que transcurre dentro de una provincia en relación con mercadería producida fuera de ella (en otra provincia o en el exterior) y se pretende aplicar un impuesto que grava la actividad lucrativa:** se declaró constitucional el impuesto que se pretendía aplicar, ya que la actividad lucrativa se desarrollaba en el territorio provincial⁶⁴.

c) **Riqueza originada por una actividad interjurisdiccional que traspone las fronteras de la provincia y se pretende aplicar un impuesto que grava la actividad lucrativa:** se resolvió que las provincias pueden gravar la riqueza producida en su territorio conforme las pautas del Convenio Multilateral (CM), aunque una parte de ella trasponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales⁶⁵.

⁶³ Ver fallos: "Indunor SA", fallos CSJN volumen 286, página 301 y "Marwick SA", volumen 307, página 360.

⁶⁴ Ver fallos: "Schuchard SA", fallos CSJN volumen 305, página 327 y "Noel y Cía. Ltda. Argentina de Dulces y Conservas SA", volumen 280, página 195.

⁶⁵ Ver fallo: "Transporte Vidal SA", fallos CSJN volumen 306, página 516.

d) **Riqueza originada por una actividad ejercida en espacio sujeto a jurisdicción nacional o en el exterior y se pretende aplicar un impuesto que grava la actividad lucrativa:** se declaró inconstitucional el impuesto que pretendía aplicar Tierra del Fuego sobre el mar territorial argentino mas allá de las tres millas marinas contadas desde las líneas de base por exceder los límites provinciales. Este caso involucró a una empresa de helicópteros que prestaba servicios de transporte entre la costa de la Isla Grande de Tierra del Fuego y un yacimiento de hidrocarburos ubicado a siete millas náuticas de la costa sobre el mar territorial. Cabe destacar que solo una parte de la actividad transcurría en el territorio provincial (primeras tres millas) y el resto en jurisdicción nacional. La corte sostuvo que no era aceptable el impuesto. Si bajo el argumento de la existencia de un punto de conexión en el territorio provincial (desde el cual partían los helicópteros) se intentaba gravar una porción de actividad desarrollada en plataformas marinas situadas en el mar territorial a extramuros de sus límites físicos, se excedía indebidamente el ámbito de potestad y se invadía otra jurisdicción⁶⁶.

En la causa T.4.L.XLVII (“Telecom Argentina SA”) el Procurador General de la Nación recomendó declarar la inconstitucionalidad del impuesto fijado por Corrientes que grava el servicio de telefonía internacional por las llamadas salientes en el tramo que se desarrolla en el exterior fuera de los límites de la Argentina. Al igual que en el anterior caso, solo una parte de la actividad transcurría en el territorio provincial (desde el domicilio del cliente hasta alguno de los centros de conmutación internacional en el país) y el resto en el exterior (vía satélite o cable submarino y luego desde el centro de conmutación internacional en el país de destino hasta el domicilio del destinatario).

Lo expuesto permite delinear el perfil constitucional del sustento territorial en materia impositiva. En un impuesto sobre las actividades

⁶⁶ Causa H.340.L.XXXIX (“Helicópteros Marinos SA”)

lucrativas, el **lugar de consumo pierde toda significación jurídica y es la actividad la que debe estar desplegada en el territorio provincial**. Es **irrelevante donde está situado el bien con anterioridad** a dicha actividad o incluso con posterioridad. Por tal motivo, no es importante el lugar de donde provienen los ingresos, sino únicamente el lugar donde se desarrolla físicamente la actividad lucrativa. El impuesto puede recaer en actividades interjurisdiccionales y **aplicar el CM**, a condición de que **no sea discriminatorio** o de algún modo **impida o dificulte** la misma. Cuando la actividad transcurre en territorio nacional o en el exterior, **fuera de los límites provinciales**, no aplica el CM y el impuesto es inconstitucional. No obsta a tal conclusión que exista un punto de conexión físico en el territorio provincial⁶⁷.

7.- Convenio Multilateral

El Convenio Multilateral suscripto entre las Provincias y la municipalidad de CABA es el instrumento ideado con el objeto de armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos estos fiscos han sancionado (el ISIB), a fin de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado Federal. Esto es, que el desarrollo de actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones en que se divide el país no acarree al contribuyente mayores tributos de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

El convenio debe ser un compendio de normas claras y precisas que permitan aplicarlo uniformemente en todas las jurisdicciones, minimizando las diferencias interpretativas y preservando el principio de seguridad jurídica.

⁶⁷ FORCADA, Carlos, El Perfil Constitucional Del Sustento Territorial en un Entorno de Economía Digital, en "Doctrina Tributaria Errepar", (s.d., 2015), pág. 1.

Los inconvenientes que ha generado y generan diferentes interpretaciones sobre la aplicación del convenio son producto de la puja de intereses de las diversas jurisdicciones provinciales, cuyos fines recaudatorios han originado interpretaciones forzadas, muchas veces respaldadas por los propios órganos de aplicación del convenio⁶⁸.

7.1.- Convenio Multilateral y Sustento Territorial

Uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del convenio es el del sustento territorial, en relación a la determinación de cuándo se debe considerar que un contribuyente, con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra.

Esto indica cada uno de los lugares, asientos parciales, de realización del hecho imponible. Consecuentemente, de atribución de la base imponible y, finalmente, de imputación de los pagos a efectuar por parte del contribuyente.

El sustento territorial hace alusión al ámbito espacial en el que cada fisco ejerce su potestad tributaria. Todos los códigos provinciales regulan sobre el lugar geográfico en el cual ejercerán sus potestades. Cuando ciertas actividades sujetas al ISIB se despliegan en más de una jurisdicción adherida, es aplicable el convenio multilateral y, en tal situación, corresponde analizar el sustento territorial, entre otros, para decidir sobre la aplicabilidad o no del acuerdo.

Al respecto, el CM en el último párrafo de su artículo 1 dice: “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades

⁶⁸ ALMADA, Lorena, El Convenio Multilateral y el Ejercicio de la Actividad a Través de Medios Electrónicos, en “Doctrina Tributaria Errepar”, (s.d., 2011), pág. 1.

estarán comprendidas en las disposiciones de este convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)”⁶⁹.

La vinculación del sustento territorial con la expresión “gastos”, sugiere que la realización de un gasto en una jurisdicción implica haber desplegado parte de la actividad en ella, y se queda por ello alcanzado por la potestad tributaria local. Se presume que la existencia de algún gasto implica que existe actividad, aunque se trate de gastos que, por lo preceptuado en el artículo 3, no sean computables a los fines de la determinación de coeficientes.

La exigencia es que sea gastos vinculados a las actividades realizadas por el contribuyente en más de una jurisdicción. Esta exigencia se debe considerar en consonancia con lo preceptuado por el artículo 4 del CM, que establece que “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 representa se efectúe en otra...”.

Es decir, los gastos a computar para la determinación del sustento territorial son aquellos con 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 territorial –la existencia de gasto hace presumir el ejercicio de actividad, sin admitir prueba en contrario-, dada por el CM, pueden existir extremos difíciles de

⁶⁹ El mismo puede ser consultado en www.infoleg.gob.ar

determinar, y ello generalmente entra en conflicto con el problema de las llamadas “ventas entre ausentes”, definidas en un importante agregado final del artículo 1 del convenio.

Es decir que la redacción actual del convenio, que provino a raíz del fallo de la Corte Suprema “Red Star SAIC c/Provincia de Entre Ríos” del año 1971, intentó preservar el principio de sustento territorial recurriendo al arbitrio de vincular a 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 debe interpretarse 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.

Cabe mencionar que el artículo 2, inciso b), establece que los ingresos provenientes de operaciones concertadas entre ausentes serán atribuidos a la jurisdicción del domicilio del adquirente⁷⁰.

7.2.- Ejercicio de actividad a través de medios electrónicos

La interpretación del sustento territorial en este tipo de operaciones ha generado muchos inconvenientes cuando se trató del ejercicio de actividad a través de medios electrónicos. Con el dictado de la resolución general (CA) 83/2002 (actualizada por el artículo 19 de la RG 02/2017, anexo de la RG 01/2017 que sustituye el ordenamiento de las resoluciones

⁷⁰ ALMADA, Lorena, Op. Cit, pág. 1.

generales contenido en la RG 03/2016 hasta tanto cese la suspensión de la norma que ordena, por esperar resolución de recursos de apelación contra ella interpuestos, esto al 28/02/2017)⁷¹, se determinó con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones, que el ejercicio del comercio a través de medios electrónicos se debe considerar como una actividad extraterritorial del oferente de los productos y/o servicios. Es decir que, conforme la interpretación de la CACM, este tipo de operaciones deben ser asimiladas a las operaciones entre ausentes.

La resolución aludida, por su parte, establece: “A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2 del Convenio Multilateral del 18/8/1977, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.

Observamos una sutil diferencia en el principio de sustento territorial que caracteriza a este tipo de operaciones, pues claramente soslaya el tratamiento clásico del sustento territorial de la actividad, manifestado por el gasto efectuado por el vendedor en la jurisdicción del comprador, para resolver que el sustento territorial deriva de una erogación del adquirente⁷².

⁷¹ El texto puede ser consultado en www.ca.gov.ar

⁷² ALMADA, Lorena, Op. Cit, pág. 1.

CAPITULO III
SITUACION ACTUAL, ASPECTOS A SOLUCIONAR
Y SOLUCIONES SUGERIDAS

Sumario: 1.- E-Commerce y tributación- 2.- Argumentos a favor y en contra de gravar el comercio electrónico- 2.1.- Nuestra posición- 3.- Conclusiones arribadas por la OCDE sobre la tributación al comercio electrónico- 4.- Soluciones sugeridas para gravar el E-Commerce- 4.1.- Bit tax- 4.2.- Click tax- 5.- Impuesto Netflix- 5.1.- Criticas a la resolución- 5.1.1.- Falta de cumplimiento del requisito de territorialidad- 5.1.2.- Inaplicabilidad de las presunciones establecidas por el Convenio Multilateral y los criterios interpretativos de sus órganos de aplicación- 5.1.3.- Inconvenientes que surgen al analizar el método propuesto por CABA- 5.1.4.- Resolución 26/AGIP/2015- 5.2.- Reforma tributaria de Santa Fe- 5.3.- Nuestra propuesta.

1.- E-Commerce y tributación

La aparición y constante desarrollo de Internet y su amplia apertura a la sociedad ha propiciado la generalización del acceso a comunicaciones en tiempo real, concertación electrónica de negocios, actividades culturales y de esparcimiento, capacitación profesional, etc., todo ello atravesando

fronteras políticas y geográficas y bastando solo la contratación de servicios de acceso a internet con un proveedor.

Por otro lado, los notables avances de la tecnología han expuesto defectos en nuestra legislación impositiva, situaciones que al momento de ser estudiada y sancionada no podrían haber sido previstas.

Nos enfrentamos a una época de cambios constantes, en que las transacciones comerciales abandonan cada vez con más frecuencia las vías tradicionales de comercio para migrar a este nuevo “entorno digital”. Y ante una desactualización normativa no es impensable entonces que el resultado natural de dicha migración sea el derrumbe de los niveles de recaudación de los estados.

Sumado a esto, los intentos de extender los impuestos vigentes a las nuevas formas de operar se encuentran con todo tipo de obstáculos, tanto políticos como técnicos. El primer problema está en determinar si es conveniente imponer tributos a una actividad “relativamente nueva”. En segunda instancia, la complicación está en cómo hacerlo.

2.- Argumentos a favor y en contra de gravar el comercio electrónico

Muchos argumentos han sido escuchados en pro y en contra de extender las obligaciones tributarias a los sujetos intervinientes en el comercio electrónico.

Así, la postura tradicional de la doctrina anglosajona fue sostener que el *e-commerce* es una industria “en pañales” y, por lo tanto, se le debe conceder un período de exención impositiva hasta tanto logre su correcta madurez⁷³. Sin embargo, con el ritmo al que ha venido creciendo en los últimos años, no podemos negar que esta tesis ha perdido todo fundamento.

⁷³ VanHoose, David, ECommerce Economics, pág. 374.

Desde la vereda de enfrente, se sostiene que todo sistema impositivo que se precie de garantista debe tender a la neutralidad y a la equidad. Tal neutralidad es entendida como el principio por el cual se debe gravar las distintas actividades económicas sin producir diferencias positivas o negativas a favor o en contra de ningún sector de la producción o los servicios por cuanto, de lo contrario, se ocasionan distorsiones a la economía.

En el caso concreto de exceptuar impositivamente al *e-commerce* esas distorsiones consisten, por una parte, en que los sectores con mayores cargas tributarias pueden volcarse masivamente a este “paraíso fiscal”, erosionando así las formas tradicionales de comercialización y haciendo peligrar, en última instancia, la recaudación.

Por otra parte, en lo que respecta a la equidad, no resulta adecuado a este principio gravar con decenas de impuestos a aquel comerciante que abrió una pequeña librería en un barrio y no hacerlo con quien hizo lo mismo de forma virtual, abriendo un portal de internet, cuando este último seguramente invirtió mucho menos y tiene una clientela potencialmente superior.

Tampoco parece justo que aquellos argentinos que trabajan de sol a sol en actividades que contribuyen netamente a la producción del país deban soportar todo el peso de los impuestos, mientras que aquellos que a través de internet ofrecen servicios tan banales como salas de *chat*, juegos de computadora y similares, facturen millones de pesos y no aporten un centavo a los gastos públicos.

La realidad es que los tributos gravan manifestaciones de capacidad económica y es evidente que en el comercio electrónico se producen hechos que pueden ser considerados como tales, y teniendo en cuenta el estado actual del desarrollo del mismo, su enorme potencial de crecimiento, así como la calidad de paraíso fiscal que reviste bajo el imperio

de la legislación impositiva vigente, se evidencia la importancia de proceder a su urgente imposición, tanto para evitar pérdidas en la recaudación fiscal, como para hacer justicia, distribuyendo las cargas públicas entre todos los ciudadanos por igual⁷⁴.

2.1.- Nuestra posición

En virtud del análisis realizado durante la elaboración de este trabajo nos resulta imposible no concebir una opinión respecto a la delicada situación que se plantea cuando se discute la posibilidad de imponer o no tributos al comercio electrónico. A fin de ello queremos enunciar las siguientes consideraciones:

1.- La no imposición de una rama de negocios desvirtúa la justa competencia con sus pares: el hecho de que se grave a un empresario por prestar un servicio o vender un bien intangible dentro del territorio y no a uno domiciliado fuera de la jurisdicción que realice equivalente actividad y se desenvuelva en el mismo mercado compromete la relación de costo/ingresos del primero, posicionándolo fuera de la competencia en el segmento y desalentando su inversión.

2.- La no imposición de un tipo de negocios compromete la recaudación: si una rama de negocios encuentra conveniente migrar al “mundo digital” sus operaciones comerciales para evitar cargas impositivas, lo más probable es que la mayoría de los negocios termine haciéndolo. Esto solo puede significar una disminución progresiva de las fuentes recaudatorias de los estados.

⁷⁴ NIEVA, Hugo, Al Alcance de un Click: Nuevas Bases Para Gravar el E-Commerce, en “Doctrina Tributaria Errepar”, (s.d., 2007), pág. 1.

3.- La situación de desigualdad entre empresas empuja al cierre de las menos favorecidas: el desaliento a la inversión privada es un generador directo de desempleo y pobreza.

En razón de lo expuesto, manifestamos una opinión favorable a la imposición de esta modalidad de operaciones.

3.- Conclusiones arribadas por la OCDE sobre la tributación del comercio electrónico

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”. 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:

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 del 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:

a.- **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.

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

c.- **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.

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

e.- **Flexibilidad.** El sistema de imposición debe ser flexible y dinámico para asegurar que recepta los desarrollos tecnológicos y comerciales⁷⁵.

4.- Soluciones sugeridas para gravar el E-Commerce

Las legislaciones tributarias de los distintos estados de Occidente se han visto, en mayor o menor medida, rebasadas por este nuevo

⁷⁵ LOFEUDO, Ismael, Aspectos Tributarios del E-Commerce en Relación al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos y el "impuesto a Netflix", Grupo de Estudio de la Complejidad en la Sociedad de la Información, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de La Plata, (La Plata, 2015), pág. 2.

fenómeno de las transacciones en línea. Por ello, desde hace ya varios años se vienen esbozando propuestas tendientes a superar esta problemática.

Entre estas propuestas, podemos mencionar, por un lado, aquellas que plantean la necesidad de crear nuevos tributos que comprendan de mejor manera el *e-commerce* y, por el otro, las que consideran más conveniente intentar gravar las transacciones electrónicas a través de la adaptación de los impuestos actuales.

4.1.- Bit tax

Una propuesta que siguió esa primera vía fue la realizada por Arthur Cordell y Thomas Ide⁷⁶ quienes sostenían que las bases impositivas vigentes no resultaban apropiadas en un medio donde la mayor parte de las actividades económicas consistía en la transmisión de datos, lo que obligaba a considerar bases impositivas más apropiadas.

Propusieron así, un nuevo gravamen denominado "*bit tax*", consistente en un impuesto sobre el tráfico digital interactivo. El tributo consistiría, por lo tanto, en un gravamen basado en el flujo de la información digital, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de Internet, y los "servidores" de la red actuarían como retenedores, estando constituida la base imponible por el número de *bits* (unidad de medida de la información digitalizada) utilizados en cada transacción.

Si bien la propuesta podía considerarse coherente con las características de los bienes que se manejaban, cuando fue objeto de mayor análisis, se advirtió que su aplicación práctica tiraría por tierra los principios fundamentales del derecho tributario. Y es que, de imponerse este

⁷⁶ Cordell fue asesor especial de Políticas de Tecnologías de la Información del Departamento de Industrias de Ottawa. Ide fue un educador canadiense y fundador de TVOntario. La propuesta fue postulada en un ensayo publicado en coautoría por ambos, titulado "La Nueva Riqueza de las Naciones: Gravando el Ciberespacio".

gravamen, se producirían aberraciones tales como que la transferencia digital de una novela sería gravada como si valiera una centésima parte del valor de una simple fotografía. Vale aclarar que el número de *bits* de una transacción electrónica no es proporcional al valor de los contenidos digitales objeto de la misma, sino a la complejidad de la información transmitida. Así, un video pesa mucho más que una foto, y ésta mucho más que un texto.

Por lo explicado, este impuesto fue considerado improcedente. Pero no podemos dejar de destacar que considerar un carácter fundamental de los contenidos digitales como es su peso en *bits* puede sentar un precedente para la creación de algún tipo de impuesto basado en el tráfico de datos⁷⁷.

4.2.- Click tax

Existe una unidad de medida que, desde hace varios años, utilizan las empresas de Internet para calcular el tráfico de los sitios web y estimar así los ingresos probables y la rentabilidad general de los mismos. Esta unidad es el denominado "*click*", que consiste en esa presión del dedo índice sobre el botón izquierdo del *mouse* de la computadora.

Dichos *clicks* son la base sobre la que se estructuró todo un complejo sistema informático para medir el tráfico web. Por el mismo se puede llegar a conocer cantidad de visitantes de un sitio y detalles de su comportamiento dentro, tales como tiempo de permanencia, páginas visualizadas, archivos descargados, lugar geográfico desde donde se conectaron, etc.

Dicho comportamiento puede medirse a través de dos sistemas. El primero es por medio de un *software* presente en el servidor web donde está alojada la página, que va recopilando toda la información de los visitantes y

⁷⁷ NIEVA, Hugo, Op. Cit., pág. 1.

la vuelta en un “*log file*”, una base de datos accesible solo al propietario del sitio y al administrador del servidor, que sirve para el análisis con fines de administración y marketing.

El segundo sistema es el de medición externa. Se basa en programas informáticos ejecutados en servidores externos, sin intervención de responsables del sitio a analizar. Los mismos son conocidos como “*trackers*”. Los datos fundamentales que se obtienen a través de los mismos son los denominados “*hits*”, “*page view*” y “*unique visitor*”.

a) **Hits**: número de personas que ingresan en el sitio web al haber hecho *click* en un vínculo en otra página y se van en un corto periodo de tiempo.

b) **Page view**: ocurre cuando un usuario solicita una página a un servidor web y esta se despliega en su navegador. Podría entenderse como visitante.

c) **Unique visitor**: es el caso del visitante-cliente. Alguien que voluntariamente ha ingresado en la página y cuya permanencia ha superado el estándar de factor tiempo.

Este último es el dato que nos interesa. No sería ilógico suponer que a mayor número de *Unique Visitors*, mayores serán las ventas de un sitio. Ahora supongamos que conocemos que proporción de *Unique Visitors* se convierte en clientes, y cuanto es el valor promedio de venta por cliente. Desde una posición de Estado, los ingresos de la página serían estimables, basándose en la información obtenida por el “*tracker*”. Restaría solo aplicar una tasa apropiada y algún método para asegurarse la recaudación.

No sería un sistema impermeable a críticas, de cualquier forma. Se estaría gravando en base a presunciones y estimaciones, y no sobre una base real, pero no es una idea absolutamente descartable de aplicarse una

tasa menor a la que aplicaría a empresas sobre las que se toma una base real de ingresos⁷⁸.

5.- Impuesto Netflix

Con el dictado de la Resolución N° 593/AGIP/14, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires estableció, como bien lo señala el art. 1 de la misma, 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.”⁷⁹.

En este caso particular, las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito que intervinieran en dichas operaciones serían designados Agentes de Retención. Bajo una CUIT⁸⁰ genérica del país de origen de la empresa prestadora sería declarado el monto. El importe retenido ingresaría como pago único y definitivo a cuenta del ISIB.

Quedó constituido así el primer intento de un fisco provincial de gravar servicios digitales vía internet prestados desde el extranjero.

Ante el dictado de la resolución en cuestión fue presentada una acción declarativa de inconstitucionalidad, obligando a expedirse al respecto al Tribunal Superior de Justicia de CABA.

El mismo rechazó la demanda interpuesta sobre la base de considerar que el planteo esbozado se encontraba gravemente viciado en

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ La misma puede ser consultada en www.agip.gob.ar

⁸⁰ Clave única de identificación tributaria

cuanto a su fundamentación, lo que obstaba siquiera adentrarse en el fondo del asunto.

No obstante, y en lo que al sustento territorial se refiere, se rescata lo expresado por el Dr. Casas quien, luego de rechazar la acción por los vicios alegados, sostuvo que: “Por lo demás, para brindar sustento a su pretensión los actores bien pudieron argumentar -lo que, desde ya, no hicieron- que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el art. 9º, inc. b, numeral 1, de la ley nº 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen, así como con relación a los momentos de vinculación y atribución de la misma...”⁸¹

Entonces, y no obstante el rechazo de la acción, queda claro que en una eventual resolución de fondo del máximo tribunal local, el planteo respecto al sustento territorial podría tener un papel de vital importancia al momento de evaluar la legitimidad del régimen.

CABA optó por un sistema de percepción en la fuente y colocó dicha carga en cabeza de las emisoras de tarjetas, viéndose estas obligadas a distinguir los pagos en virtud de operaciones de comercio electrónico realizados a contribuyentes domiciliados en el extranjero sin establecimiento en el país, y aplicarles la retención como pago único y definitivo.

Al ser la primera jurisdicción en gravar servicios digitales no necesitó considerar la doble imposición interna. Sin embargo, los futuros intentos de otras provincias de recaudar un impuesto análogo pueden llevar a un conflicto de superposición y por tanto se deberá analizar la forma

⁸¹ WERNER, Matías, Vía libre para el "Impuesto Netflix", en Diario Judicial, (Buenos Aires, 19/12/2014), disponible en www.diariojudicial.com

correcta de recaudarlo, con una adecuada distribución de bases imponibles entre administraciones tributarias.

5.1.- Criticas a la resolución

Como mencionáramos anteriormente, esta resolución no puede no ser sometida a contradicciones y críticas. Las más importantes serán expuestas en los puntos subsiguientes.

5.1.1.- Falta de cumplimiento del requisito de territorialidad

Con el fin de evitar desbordes de jurisdicción contrarios a las limitaciones constitucionales, la configuración del sustento territorial debe analizarse de modo estricto.

Si se concluye que el aspecto material del impuesto grava el ejercicio de actividad habitual y onerosa, entonces la cuestión se circunscribirá a determinar cuándo debe considerarse que se da tal situación dentro del territorio local. El lugar de donde provienen los ingresos o donde se considera consumido el servicio es irrelevante.

El ejercicio de actividad requiere de una estructura, sea para la fabricación de bienes, su comercialización, la prestación de servicios, etc. El ámbito físico donde la misma se despliega es entonces el punto de partida para determinar la existencia del sustento territorial.

Surge entonces la dificultad de vincular territorialmente los servicios prestados totalmente por Internet. No podría constituir presencia física un sitio web o plataforma digital por tratarse de un concepto intangible, sencilla información almacenada. Diferente sería el caso del server donde se aloja el mismo, ya que se trataría de un ordenador, un objeto tangible, con presencia física, asimilable a un establecimiento permanente.

No obstante, es poco probable que una plataforma digital de un residente del exterior opere desde un server ubicado físicamente en Argentina y, de ser así, este podría fácilmente mudar de server a fin de evitar el gravamen sin mayores consecuencias.

En las actividades analizadas, los sujetos del exterior prestan servicios por medio de Internet y tal prestación no se verifica en el ámbito territorial de la jurisdicción del consumidor. Por lo tanto, no se verifica el sustento territorial requerido para la procedencia del ISIB.

Pero, ¿cuál es el sitio donde debe considerarse desarrollada aquella actividad? A los efectos de prestar los servicios aquí analizados, sin duda será necesario el despliegue de actividad en un determinado territorio. El punto es que dicho despliegue físico no se produce necesariamente en las jurisdicciones donde el servicio se consume.

Sí existiría sustento territorial si el servicio prestado lo fuera en base a la operatoria desplegada en oficinas situadas dentro del ámbito territorial de una jurisdicción. Pero, en la medida en que la actividad se despliegue en un ciento por ciento fuera de tales límites, no se configurará el requisito de territorialidad y por tanto el hecho imponible no se verificará.

5.1.2.- Inaplicabilidad de las presunciones establecidas por el Convenio Multilateral y los criterios interpretativos de sus órganos de aplicación

El Convenio Multilateral es el instrumento por el cual se distribuye la base imponible del ISIB cuando el contribuyente ejerce su actividad en más de una jurisdicción local o provincial.

El Convenio no puede servir de fundamento para la imposición porque opera en un momento posterior a ella: primero se verifica el “hecho imponible” y luego el Convenio reparte la “base imponible”. No crea hechos imponibles.

No obstante, quienes justifican el régimen de la Resolución 593/AGIP/14, se fundamentan en la interpretación analógica de los criterios de los órganos de aplicación del Convenio.

Según ello, la verificación de gastos de publicidad o comisiones bancarias en la jurisdicción configuran sustento territorial por cuanto entienden que las empresas del exterior se desplazan a la misma mediante sus esfuerzos de comercialización.

Tanto para la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria, el criterio ha evolucionado hasta sostener que la existencia de cualquier tipo de gasto configura sustento territorial para aplicar el Convenio.

Así, se ha sostenido que el cobro de comisiones por entidades bancarias ubicadas en una jurisdicción, en virtud de los depósitos efectuados por los clientes del contribuyente para su transferencia a la entidad bancaria en la jurisdicción de este último, configuran sustento territorial. También, que configura sustento territorial la existencia de una página o sitio en Internet con publicidad, información e ilustración orientada a potenciales clientes que a través de ese medio realizan sus compras, incurriendo en gastos de uso del servicio de Internet para captar clientes y capturar ingresos en la jurisdicción.

En estos casos, cuando los órganos de aplicación del Convenio concluyen que existe sustento territorial, lo hacen sobre la base de interpretar la presunción (que no admite prueba en contra) dispuesta por el último párrafo del artículo primero del CM⁸².

De ahí entonces que no resulten aplicables a los casos aquí analizados los criterios de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria. El

⁸² Art. 1 CM, último párrafo: “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)”.

motivo de esto es que cuando dichos órganos concluyen que un gasto de publicidad, comisiones bancarias, gastos telefónicos, etc. configura sustento territorial, no hacen otra cosa que aplicar una presunción. Y si bien es innegable que el ejercicio de actividad económica implica incurrir en gastos en estrecha relación con el elemento sustento territorial, ello no implica que cualquier gasto incurrido en una jurisdicción permita tener por configurado dicho requisito. No solamente debe tratarse de gastos vinculados con la actividad, sino que, además, el análisis debe reparar en la naturaleza de la actividad y la modalidad de su ejercicio.

La sola existencia de la presunción da cuenta de que en realidad no cualquier gasto otorga sustento territorial. Se debe reparar en la aptitud que tiene el gasto para que se permita considerar desarrollada la actividad con presencia física, material y tangible en el territorio.

Por ello es un error invocar en materia de sustento territorial los criterios de los órganos o tribunales que aplican el CM, por la sencilla razón de que los mismos se han limitado a comprobar la existencia de un presupuesto fáctico (cualquier gasto vinculado con la actividad) para luego aplicar las consecuencias que la presunción establece (existencia de territorialidad), sin adentrarse en el concepto de sustento territorial ni los supuestos que efectivamente lo configuran⁸³.

5.1.3.- Inconvenientes que surgen al analizar el método propuesto por CABA

Si se intenta recaudar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos reteniendo en la fuente 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 no podría superarse utilizando un CUIT genérico como plantea la AGIP.

⁸³ PARADA LARROSA, Federico, Op. Cit., pág. 40.

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 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 el problema 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, Pagofacil, 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 descrita hace que el sujeto percutido por la retención deba trasladar el importe retenido en concepto de ingresos brutos hasta el sujeto pasivo del gravamen. Será este 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 país⁸⁴.

5.1.4.- Resolución 26/AGIP/2015.

Como fuera mencionado al comienzo del presente trabajo, el 20 de Enero de 2015 fue sancionada la Resolución 26/AGIP/15, norma que dictaminó la suspensión de la entrada en vigencia de la Resolución 593/AGIP/14, hasta tanto se concretaran las condiciones apuntadas en los considerandos respecto de sujetos imponibles y agentes de recaudación involucrados, o la Administración Gubernamental dispusiera su oportuna entrada en vigencia, como indica el Artículo 1 de la misma.

En los considerandos de la misma el ente indicó que las empresas nacionales o extranjeras dedicadas a venta o prestación de servicios de suscripción online de contenidos de entretenimiento transmitidos por internet están efectivamente alcanzadas por el ISIB y que ante el incumplimiento de dichas obligaciones se estableció el régimen de retención de la Resolución 593/AGIP/14, siguiendo las recomendaciones del G20⁸⁵ y organismos multilaterales en materia de diseño e implementación de políticas y medidas sobre el comercio digital para evitar efectos erosivos en los ingresos de países y jurisdicciones subnacionales.

Sin embargo, menciona también que los representantes de los agentes de retención nominados manifestaron mediante nota su imposibilidad inmediata de actuar como tales, en virtud de la forma en que está desarrollado el sistema de pago a las empresas y comercios del exterior, que no discrimina cuáles bienes y servicios adquiridos con tarjetas

⁸⁴ LOFEUDO, Ismael, Op. Cit., pág. 7.

⁸⁵ El Grupo de los 20 (G-20) es un foro de 19 países, más la Unión Europea, donde se reúnen regularmente, desde 1999, jefes de Estado (o Gobierno), gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas.

de crédito locales a sujetos del exterior se consumen localmente y cuáles no. Por ello es que AGIP requirió a estas entidades bancarias que informen las acciones implementadas y si han completado la sistematización y adaptación de los circuitos de información de giros de dinero de Argentina al Exterior, tal que permitan identificar con precisión a los sujetos económicos destinatarios de esas remesas, más allá de los nombres de fantasía con que se exponen los débitos en los resúmenes de cuenta de las tarjetas de crédito.

Por otra parte, manifiesta que se intimó a los sujetos del exterior cuyos servicios se consumen en CABA para que se inscriban en el ISIB y declaren y tributen por sus actividades gravadas en virtud del marco de la legislación.

En primer lugar, deberíamos mencionar respecto a la resolución en cuestión que la gravabilidad del hecho imponible jamás es discutida, en referencia a las críticas expuestas en puntos antecedentes. AGIP mantiene su postura de que la actividad está correctamente alcanzada por el ISIB y no somete a mayor análisis la cuestión de fondo.

En segundo lugar, la resolución parece una respuesta inmediata a las críticas sobre las dificultades prácticas en la aplicación de la medida. Pareciera ser que para poder darle efectividad a la norma es necesario imponer a los potenciales agentes de retención la obligación de ampliar sus sistemas de información para darle una más completa identificación a las transacciones en que intermedian con entes del exterior, siempre que sean el único intermediario en la cadena de pagos.

Por último AGIP pretende intimar a los sujetos que se quiere gravar para que se inscriban en ISIB, pero queda una duda en el aire: ¿bajo pena de qué? Resulta una cuestión técnica que excede la amplitud del trabajo,

pero, ¿podrían amenazarlos con obligar a los ISP⁸⁶ de Argentina a bloquear las transferencias de información desde un servidor determinado? ¿Y sería ese bloqueo inviolable? ¿No podría simplemente el prestador del exterior cambiar de servidor o cambiar su clave de identificación, inutilizando la medida?

Y suponiendo que restringieran los giros de pagos desde los bancos hacia el exterior. Nada evita que los prestadores inventen un nuevo nombre de fantasía y asignen nueva cuenta bancaria, o incluso que reciban la contraprestación a través de otro intermediario más en la cadena, como PayPal, a quienes no se les puede restringir los giros considerando que pueden recibir todo tipo de pagos, entre ellos donaciones, causando un perjuicio a una entidad internacional sin fines de lucro y con fines loables, como Greenpeace, por citar algún ejemplo.

5.2.- Reforma tributaria de Santa Fe

Como se mencionó al principio del presente trabajo, era cuestión de tiempo para que otras jurisdicciones tomaran la misma posición que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires e intentaran avanzar sobre las ganancias obtenidas por estas revolucionarias formas de prestación de servicios.

Tanto así, que los planteamientos que realizara el bloque legislativo oficialista en la provincia de Santa Fe vieron sus frutos en su más reciente reforma tributaria, establecida por ley provincial N° 13.617, cuya vigencia opera desde el 1 de Enero de 2017, y que en virtud de su artículo 7 incorpora al artículo 177 del Código Fiscal de la provincia (Ley N° 3456 y modificatorias, texto ordenado por Decreto 4481/2014) el apartado i), siendo su contenido el siguiente:

⁸⁶ Internet Service Provider. Proveedor de servicios de internet. Ejemplos: Arnet, Arlink, Speedy.

“ARTÍCULO 177.- i) La comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas.

El veinticinco por ciento (25%) de los recaudado por aplicación del presente inciso, será destinado al desarrollo de las Industrias de Base Cultural de la Provincia.”⁸⁷

A su vez, en su artículo 14 ordena modificar el artículo 213 inciso z) del mismo Código para que quede redactado de la siguiente forma:

“z) Los ingresos provenientes del alquiler y venta de películas o video-gramas grabados, exceptuando aquellos que se encuadren en el artículo 177 inc. l) de este Código”.

Sobre esto, aclaramos que el citado artículo 177 lista actividades y hechos alcanzados aunque no sean habituales, y el artículo 213 lista actividades, hechos, actos u operaciones exentas (con la intención de exceptuar de la exención a las actividades bajo estudio)⁸⁸.

Dicho esto, y ya centrándonos en el contenido del artículo, debemos resaltar para bien el hecho de que el origen de la imposición fuera una ley y no una resolución tomada por un ente recaudador. Sin embargo, evidencia ciertos defectos que nos gustaría señalar:

a) **La configuración del hecho imponible se limita a “servicios de entretenimiento audiovisual”** de suscripción online, cuando pudo haberse extendido a cualquier tipo de servicios prestados por tal medio.

b) **A su vez, especifica que es “de suscripción”**. Eso implica que si el servicio fuera adquirido una sola vez (por ejemplo, alquilar una película por Google Play), no debería estar gravado.

⁸⁷ La misma puede ser consultada en www.santafe.gov.ar

⁸⁸ Las nuevas modificaciones ya están incluidas en el Código y pueden ser consultadas en www.santafe.gov.ar

c) Creemos que **no es ni muy práctico, ni muy adecuado ordenar un fin específico** para un porcentaje de una recaudación incierta en un artículo cuya función es individualizar un hecho imponible. Entorpece el orden de la norma.

d) **No especifica cómo se logrará recaudar el impuesto** en el caso de empresas que no estén dadas de alta como contribuyentes en Argentina.

e) Una vez más **se pasó por alto la importancia del sustento territorial**. Se está gravando una actividad que no se está realizando en la provincia. Si la misma se realiza en otra provincia, se está cayendo en un supuesto de doble imposición. Si el prestador opera desde el exterior, se está tratando de un hecho que por definición no debe estar gravado.

5.3.- Nuestra propuesta

Siendo el objeto principal del presente trabajo el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su adecuación (o la falta de ella) a los cambios aparejados al uso cada vez mas generalizado de las nuevas tecnologías de información, proponemos una modificación al CTPT en algunos de sus artículos. **El texto resaltado es nuestro aporte.**

Consideramos a su vez que dicha modificación podría adecuarse a las normas tributarias municipales y debería ser integrada oportunamente.

Modificación del **objeto**:

Art 214: "...inmueble no formalizada por contrato de locación se presume a título oneroso.

Se considerará actividad realizada dentro de la jurisdicción local aquella originada en la negociación a través de medios

electrónicas efectuada entre residentes de la Provincia y sujetos de otras jurisdicciones o del exterior (sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 228 de esta norma) cuando sean estos últimos vendedores, prestadores o intermediarios, en tanto:

a. Se utilicen infraestructuras instaladas en suelo provincial que faciliten la comunicación directa e instantánea entre las partes e inclusive la transferencia directa de bienes o servicios por propiciar una situación analógica al desplazamiento corpóreo del vendedor, prestador o intermediario y

b. Los prestatarios o compradores abonen lo adquirido a través de tarjetas de crédito, débito, transferencia bancaria, instituciones de pago no bancarias o cualquier sistema de pago vía web. Dichas instituciones serán responsables de retener el impuesto en calidad de pago único y definitivo."

Modificación de las **excepciones** a la regla general de habitualidad del objeto:

Art. 215.: "...el fijado por las partes y el determinado conforme a lo establecido por el último párrafo del inciso 10 del artículo 224.

9. La negociación a través de medios electrónicos efectuada entre residentes de la Provincia y sujetos de otras jurisdicciones o del exterior (sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 228 de esta norma) cuando sean estos últimos vendedores, prestadores o intermediarios".

El fundamento de esta adición al Art. 214 y 215 del CTP es que cuando comprador/prestatario y vendedor/prestador hacen contacto y acuerdan una operación, mantienen una comunicación de carácter

instantáneo que asemeja a la presencia corpórea de las partes. Una explicación más técnica es que en este tipo de contactos, la información se transfiere como impulsos eléctricos a través de cables o por aire entre antenas instaladas en suelo argentino y provincial. Por lo tanto, si la infraestructura provincial propicia un acercamiento semejante al físico (e inclusive la transferencia de los bienes o servicios comerciados), puede considerarse que se cumple el requisito de territorialidad y que efectivamente está realizándose actividad dentro de la jurisdicción.

Modificación del **sujeto**:

Art. 218: “Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, las sucesiones indivisas, las sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas.

Serán excepcionalmente considerados contribuyentes a los fines de este impuesto los sujetos residentes en extraña jurisdicción o en el exterior que realicen las actividades del sexto párrafo del artículo 214 e inciso 9 del artículo 215, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 228 de esta norma.

Se designará agente de retención al banco, tarjeta de crédito o débito u otra agencia no bancaria o página web que facilite el pago al sujeto de otra jurisdicción provincial o del exterior cuando este no esté inscripto en la Provincia como contribuyente del impuesto, tomándose los importes retenidos como pago único y definitivo del mismo y calculándose estos como indique la ley que se determinará la base imponible”.

A su vez, sería necesaria una modificación al artículo 224 del mencionado código, referido a la determinación de la **base imponible**, para el cual sugerimos:

Art. 224: "...formalización del contrato de locación.

11. En los casos de operaciones originadas en la negociación a través de medios electrónicos referidos en los artículos 214 último párrafo y artículo 215 apartado 9., la base imponible se determinará de la siguiente forma:

a. Cuando el objeto sea la adquisición virtual en carácter permanente de bienes intangibles de entretenimiento multimedia, literarios, técnicos, etc., la base imponible será el total abonado por dicho bien.

b. Cuando el objeto sea la prestación de servicios intangibles la base imponible será el importe abonado por dichos servicios".

Vale aclarar que las **exenciones** tanto objetivas como subjetivas del artículo 228 aplican de igual manera en estos casos particulares, por lo que no sería necesaria una reformulación de dicho artículo. Igualmente la salvedad fue aclarada en las reformas propuestas a los artículos 214, 215 y 218.

También consideramos oportuno dejar expresamente aclarado que consideramos que no correspondería utilizar la figura del responsable sustituto (que lo pague el prestatario) para tratar de solucionar este problema. Pues entendemos que esto operaría como una suerte de aduana jurisdiccional de cada provincia contrariando expresas definiciones de la Constitución Nacional.

Por último, nos pareció interesante traer a colación el asunto de los impuestos nacionales. Y esto porque, si bien no son objeto de estudio del trabajo, no son un tema menor en lo que a tributación respecta.

En tal sentido, se espera que OCDE avance sobre ciertas precisiones necesarias.

La clave está en definir qué es “presencia digital significativa” en un país, concepto que reemplazaría al de establecimiento permanente que hoy figura en todos los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

Lo que es seguro es que una página web no puede serlo porque la sola accesibilidad desde cualquier lugar del mundo llevaría a una posición de absoluta y universal presencia. El server tampoco, por la ya mencionada posibilidad de reubicarlo en países de baja o nula tributación y eludir la condición de territorialidad.

Por lo pronto, y hasta que la OCDE se expida al respecto, no resulta conveniente idear formas de imponer tributos que puedan resultar en un exceso jurisdiccional.

CONCLUSIÓN

El avance constante y exponencial de la tecnología ha generado cambios tan radicales en la economía que las Naciones se han visto obligadas a formar grupos dedicados solo al estudio y discusión de medidas que evitaran el efecto erosivo de sus fuentes recaudatorias.

Dichos estudios han dado por resultado nuevas definiciones de operatorias, actividades y bienes, enumeración de problemáticas a resolver y recomendaciones sobre como actuar ante el cambio.

Estas operatorias, actividades y bienes han puesto en evidencia en nuestro país la obsolescencia del cuerpo normativo en general, y de las normas impositivas en particular, normas que han ido evolucionando en consonancia con las condiciones económicas desde los años coloniales pero que perdieron el paso con la masificación de las computadoras y el internet. Claro ejemplo de ello es el extendido Impuesto a los Ingresos Brutos.

En un intento por gravar actividades en auge, AGIP en Buenos Aires y la Provincia de Santa Fe dictaron normas específicas para retener vía agente de pago una porción de los ingresos dirigidos a prestadores extranjeros de servicios de entretenimiento vía streaming.

La primera medida se encontró de lleno con críticas, una acción de inconstitucionalidad (aunque posteriormente desestimada por fallo unánime del Tribunal Superior de Justicia de CABA de 26/11/2014) y hasta una posterior resolución (26/AGIP/15) que dictaminara su suspensión en virtud

de la imposibilidad práctica inmediata que suponía su aplicación. Cabe destacar que en el citado fallo el Tribunal expresó que las indicadas actividades no tendrían porque quedar al margen de la legislación y que no se advierte que la resolución establezca una carga tributaria que contravenga preceptos y recaudos constitucionales.

La segunda es sumamente reciente y está pendiente saber qué resultados trae aparejados. A nuestro criterio goza de una mejor posición en cuanto a legalidad respecta pero su definición de objeto se centra en solo una actividad (por ejemplo, quedaría fuera de la misma los servicios que presta UBER, por los cuales cobra comisiones a sus prestadores) y está tan pobremente armada que probablemente no tarde en ser discutida, si no sigue el mismo destino que su antecesora.

Por nuestra parte, basándonos en las críticas y observaciones expuestas, intentamos proponer una reforma a nuestro propio código que valide la aplicación del impuesto y encuadre como contribuyente al prestador. Sin embargo, somos conscientes de que no resolvemos la cuestión práctica. Y eso porque, como ya explicáramos anteriormente, la economía digital permite cambiar las condiciones con tal velocidad y contundencia que no hay norma que soporte la obsolescencia.

Por último, y no obstante las críticas, reiteramos nuestra postura de que las actividades objeto de estudio deben necesariamente estar gravadas, tanto por velar por la igualdad en las condiciones de competencia entre empresas del ramo como por la integridad de las fuentes recaudatorias del Estado.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

DANIA, Roberto, BENEGAS LYNCH, Alberto, Sistemas Tributarios – Un Análisis en Torno al Caso Argentino, en “Revista Libertas 33”, (Buenos Aires, 2000)

DEL CARRIL, Juan Carlos, DE MARCO, Myriam, USANDIVARAS, Silvia, Tesis y Tesinas en Ciencias Económicas, 1º Edición, Facultad de Ciencias Económicas de la UNT, (San Miguel de Tucumán, 2006)

JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, (Buenos Aires, 1958)

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior, (Buenos Aires, Septiembre 1999)

NOVELLI, Mariano, El Perfeccionamiento de los Contratos Celebrados por Medios Electrónicos en el Derecho Argentino y Comparado, Cognitio Juris, João Pessoa, Ano III, Número 8, (s.d., Diciembre 2013)

TEORIA Y TECNICA IMPOSITIVA II, Clases teóricas, Facultad de Ciencias Económicas, UNT (Tucumán, 2015)

UCKMAR, Víctor y otros, Impuestos sobre el Comercio Internacional, Editorial Depalma, (Buenos Aires, 2003)

b) Especial:

ALMADA, Lorena, El Convenio Multilateral y el Ejercicio de la Actividad a Través de Medios Electrónicos, en “Doctrina Tributaria Errepar”, (s.d., 2011)

FERNANDEZ, Fernanda Mabel, Informe N°15 Área Tributaria: Comercio Electrónico. Implicancias Impositivas y Aduaneras, en Informes CECYT-FACPCE, (Buenos Aires, 2010)

FORCADA, Carlos, El Perfil Constitucional Del Sustento Territorial en un Entorno de Economía Digital, en “Doctrina Tributaria Errepar”, (s.d., 2015)

JOBE, Gabriel, El E-Commerce y Su Tratamiento Fiscal, Consultor Tributario Errepar, (s.d., Octubre 2012)

LOFEUDO, Ismael, Aspectos Tributarios del E-Commerce en Relación al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos y el “impuesto a Netflix”, Grupo de Estudio de la Complejidad en la Sociedad de la Información, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de La Plata, (La Plata, 2015)

NIEVA, Hugo, Al Alcance de un Click: Nuevas Bases Para Gravar el E-Commerce, en "Doctrina Tributaria Errepar", (s.d., 2007)

PARADA LARROSA, Federico, El Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos Frente A Los Servicios Intangibles Prestados Por Residentes del Exterior Vía Internet, en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, (Buenos Aires, 2015)

TEIJEIRO, Guillermo, Estudios sobre la aplicación espacial de la Ley Tributaria, la jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden Provincial y Municipal, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2002)

c) Otras publicaciones:

Constitución Nacional, N° 24.430, (15/12/1994)

Ley de Firmas Digitales, N° 25.506, (14/11/2001)

Código Tributario Provincial de Tucumán

Código Fiscal de Santa Fe

Convenio Multilateral

Resoluciones generales de la CACM

Resolución 26/AGIP/15

Resolución 593/AGIP/14

- Internet, página web, www.agip.gob.ar (20/01/2015)
- Internet, página web, www.csjn.gov.ar (13/03/2017)
- Internet, página web, www.diariojudicial.gob (19/12/2014)
- Internet, página web, www.elcronista.com (22/12/2014)
- Internet, página web, www.lacapital.com.ar (23/12/2016)

- Internet, página web, www.mercadopago.com.ar (13/03/2017)
- Internet, página web, www.santafe.gob.ar (13/03/2017)
- Internet, página web, www.servicios.infoleg.gob.ar (13/03/2017)

AGRADECIMIENTOS

La finalización de este trabajo culmina una carrera llena de idas y venidas, cargada de momentos de alegría y otros varios de frustración, mucho esfuerzo, postergaciones y entrega. Sin embargo, no todo es merito exclusivamente personal. Y es que nadie llega a las metas por si solo. El apoyo recibido de quienes nos rodean es el fundamento para seguir adelante y no bajar nunca los brazos. Estos párrafos son para esas personas, siempre presentes y siempre tan importantes.

En primer lugar, a mis padres, Cristián y Norma, por el amor y apoyo desde siempre. Por brindarme todo para poder estudiar, sin dejarnos a mis hermanas y a mi pasar jamás por ningún tipo de necesidad. Por su inagotable paciencia ante mis múltiples distracciones y dilaciones. Por aceptar cada decisión tomada, aunque no estuvieran de acuerdo. Por recibir con gran alegría la noticia de cada objetivo conseguido. Y por siempre recordarme que con esfuerzo, las cosas eventualmente llegan. Y que sin esfuerzo, no.

A mis hermanas, Florencia, Pilar y Guadalupe, cuyas contrastantes personalidades generan un ambiente siempre vivo, de alegría contagiosa, que hace del hogar un buen lugar para estudiar y vivir.

A Carolina Manzano, mi novia y amiga incondicional, que aún siendo menor que yo siempre fue un ejemplo sobre como hacer las cosas bien. Por haber mantenido mis ánimos por lo alto cada vez que tenía que

rendir. Por nunca dejar de creer en lo que podía lograr. Por seguir de cerca mi carrera casi como si fuera la suya. Por compartir con alegría cada pequeño paso hacia mis objetivos.

A Raquel Castillo, mi amiga y colega, compañera desde el principio. Por jamás haberme negado su mano. Porque hoy todavía años después de haberse graduado sigue contestando mis consultas. Porque su espíritu alegre y pujante la vuelven una amistad invaluable.

A todos mis parientes, amigos y compañeros. Sería una lista interminable la que tendría que detallar si mencionara a cada persona que alguna vez me ha transmitido su alegría por mis avances o me ha brindado ayuda o apoyo de alguna forma.

Por último, a mi director, el profesor Raúl Navarro, por abrirme las puertas de su hogar para llevar adelante este trabajo, por brindarme material y sugerencias sumamente útiles y por ayudarme a perfeccionar mi investigación con gran profesionalidad.

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
PRÓLOGO.....	2

CAPITULO I

COMERCIO ELECTRÓNICO DE PRODUCTOS Y SERVICIOS VÍA INTERNET Y SUS IMPLICANCIAS

1.- Comercio electrónico: concepto.....	8
1.1.- Clasificación.....	11
1.2.- Principios rectores del comercio electrónico.....	13
1.3.- Transacciones electrónicas.....	14
2.- Contrato electrónico.....	15
3.- Propiedad intangible: concepto.....	16
3.1.- Clasificación.....	17
3.2.- Derechos de autor.....	17
3.3.- Derechos de propiedad industrial.....	18
4.- Prestación de servicios a través de medios electrónicos.....	20
5.- Nuevas realidades y problemas emergentes.....	21

CAPITULO II
MARCO TRIBUTARIO

1.- Principio de territorialidad.....	24
2.- Estado federal.....	26
3.- Potestades tributarias de las Provincias.....	26
4.- Ley de coparticipación federal.....	29
5.- Impuestos directos e indirectos. Impuestos al consumo.....	32
5.1.- Presunciones y criterios de vinculación en el orden internacional tributario.....	32
6.- Impuesto a los ingresos brutos.....	35
6.1.- Antecedentes.....	35
6.2.- Características del impuesto.....	37
6.3.- Elementos del impuesto.....	37
6.3.1.- Objeto.....	37
6.3.2.- Sujeto.....	38
6.3.3.- Aspecto espacial y sustento territorial.....	38
6.3.4.- Jurisprudencia en sustento territorial.....	41
7.- Convenio Multilateral.....	44
7.1.- Convenio Multilateral y Sustento Territorial.....	45
7.2.- Ejercicio de actividad a través de medios electrónicos.....	47

CAPITULO III
SITUACION ACTUAL, ASPECTOS A SOLUCIONAR
Y SOLUCIONES SUGERIDAS

1.- E-Commerce y tributación.....	49
2.- Argumentos a favor y en contra de gravar el comercio electrónico.....	50
2.1.- Nuestra posición.....	52
3.- Conclusiones arribadas por la OCDE sobre la tributación al comercio electrónico.....	53
4.- Soluciones sugeridas para gravar el E-Commerce.....	54
4.1.- Bit tax.....	55
4.2.- Click tax.....	56
5.- Impuesto Netflix.....	58
5.1.- Criticas a la resolución.....	60
5.1.1.- Falta de cumplimiento del requisito de territorialidad.....	60
5.1.2.- Inaplicabilidad de las presunciones establecidas por el Convenio Multilateral y los criterios interpretativos de sus órganos de aplicación.....	61
5.1.3.- Inconvenientes que surgen al analizar el método propuesto por CABA.....	63
5.1.4.- Resolución 26/AGIP/2015.....	65
5.2.- Reforma tributaria de Santa Fe.....	67
5.3.- Nuestra propuesta.....	69
CONCLUSIÓN.....	74
ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO.....	76
AGRADECIMIENTOS.....	80
ÍNDICE.....	82