

TÍTULO:	CONVENIO MULTILATERAL. CAMBIO DE PARADIGMA EN EL SUSTENTO TERRITORIAL DE LAS TRANSACCIONES VIRTUALES. PRESENCIA DIGITAL. RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 5/2021
AUTOR/ES:	Robledo, Natalia P.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Santa Fe (PSF)
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

NATALIA P. ROBLEDO⁽¹⁾

CONVENIO MULTILATERAL. CAMBIO DE PARADIGMA EN EL SUSTENTO TERRITORIAL DE LAS TRANSACCIONES VIRTUALES. PRESENCIA DIGITAL. RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 5/2021

I - PRELIMINARES

De acuerdo al Estudio Anual 2020 realizado por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (CACE), el *e-commerce* en nuestro país creció durante 2020 un 124% respecto al año anterior y registró una facturación de \$ 905.143 millones de pesos⁽²⁾. Sin lugar a dudas, la pandemia por COVID-19 propulsó el auge del comercio electrónico y de transacciones económicas concretadas por medio de la utilización de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC); escenario ante el cual adquirió protagonismo la fiscalidad de tales operaciones.

Frente a los retos que impone el comercio electrónico en áreas como la tributación fiscal, la OCDE ha implementado un programa de trabajo para implantar el Marco Tributario de la Conferencia de Ottawa; y en un resumen que data del año 2001 ha expresado, en torno a los aspectos impositivos vinculados al comercio electrónico, que los cambios asociados a dicho esquema de transacciones comerciales "requieren una reevaluación de la efectividad de las políticas gubernamentales de comercio y de las prácticas y procedimientos del comercio tradicional, que en su inmensa mayoría se crearon partiendo de un concepto distinto de comercio".⁽³⁾

En efecto, en el ámbito tributario provincial, lo expuesto adquiere contemporaneidad, ya que el texto vigente del Convenio Multilateral fue aprobado en el año 1977, y la [resolución general \(CA\) 83](#) -referida a las transacciones efectuadas por medios electrónicos por internet o sistema similar a ella- fue sancionada en el año 2002, fechas que nos remiten a un espacio temporal anterior a la disrupción de la economía digital. En dicho contexto, y ante la imperiosa necesidad de *aggiornar* la normativa existente, la Comisión Arbitral (CA) dictó la [resolución general interpretativa 5/2021](#) respecto a la comercialización de bienes y/o servicios a través de medios electrónicos, plataformas digitales y/o similares, aplicable para aquellos contribuyentes que desarrollen actividades enmarcadas en el régimen general del Convenio Multilateral; estableciendo dicha resolución en los considerandos, la conveniencia de establecer como elemento de conexión y/o de vinculación entre el presupuesto de gravabilidad y el ámbito espacial para su configuración en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, por parte del vendedor o prestador, la existencia de una presencia digital en la misma.

II - OPERACIONES ENTRE AUSENTES

Previo al análisis de la cuestión de fondo, cabe remitirnos a lo dispuesto por el último párrafo del [artículo 1](#) del Convenio Multilateral (CM), que regula lo que comúnmente se conoce como "operaciones entre ausentes":

"Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)".⁽⁴⁾

Tal como oportunamente lo expresara la propia CA⁽⁵⁾, de la lectura de dicha norma, se desprende que quedan comprendidos en la misma aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir:

- que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y,
- que la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

En ese orden de ideas, la finalidad perseguida es incorporar en el ámbito del Convenio Multilateral a las operaciones en las cuales no se requiere el traslado necesario del adquirente a la jurisdicción vendedora para concretar la operación.⁽⁶⁾

Hasta la fecha de publicación de la [RG \(CA\) 5/2021](#), los medios para formalizar la operación que origina el ingreso, aludidos por el último párrafo del [artículo 1](#) del CM, también incluían a los previstos por la -hoy derogada- [RG \(CA\) 83/2002](#), a saber: medios electrónicos por internet o sistema similar a ella. En efecto, el [artículo 24](#) del Anexo de la [RG \(CA\) 22/2020](#) -que actualizó el ordenamiento de resoluciones generales contenidas en la [RG \(CA\) 1/2019](#)- contempló:

"Art. 24 - Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del [artículo 1](#) del Convenio Multilateral del 18/8/77".(2).

A su vez, la [RG \(CA\) 5/2021](#), al tiempo que derogó la [RG \(CA\) 83/2002](#), adaptó las disposiciones contenidas estas a las actuales modalidades de comercialización de bienes y/o servicios, y, en tal sentido, asimiló a las ventas "entre ausentes" la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de **cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares** efectuados en el país.

Resta señalar que, con respecto a los ingresos provenientes, tales operaciones, para la atribución prevista en el inciso b) del [artículo 2](#) del CM, los mismos deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

III - ATRIBUCIÓN DE LOS INGRESOS BRUTOS. DOMICILIO DEL ADQUIRENTE

Respecto de los ingresos provenientes de transacciones efectuadas por medios electrónicos por internet o sistema similar a ella, la [RG \(CA\) 14/2017](#), estableció, en relación al "domicilio del adquirente", un esquema de atribución a partir del tipo de actividad desarrollada y las características de cada operación, que a continuación se detalla:

a) Venta de bienes: los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel.

Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;
2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;
3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;
4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

La norma prevé que, en todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida en que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen.

b) Prestación de servicios: salvo que tengan un tratamiento específico en el CM o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

IV - SERVICIOS DE PUBLICIDAD "ONLINE" Y ATRIBUCIÓN DE INGRESOS: EL CASO "MERCADO LIBRE"

La [RG \(CA\) 12/2020](#) sentó un importante precedente en materia de atribución de ingresos -en el marco del régimen general del [art. 2](#) del CM- respecto de los servicios de publicidad prestados vía web. En tal sentido, en el caso "Mercado Libre", la CA enarbó el sustento territorial se verificaba en las jurisdicciones en las cuales los lectores visualizaban los anuncios publicitarios, criterio disímil al sostenido por la empresa, la cual consideraba que los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios debían atribuirse al lugar de la efectiva prestación del servicio, es decir, el que correspondiese al domicilio de los anunciantes.

El contribuyente

"Mercado Libre SRL" promovió la acción prevista en el [artículo 24, inciso b\)](#), del Convenio Multilateral contra la [resolución 15-2/2018](#) dictada por la API Regional Santa Fe señalando que el criterio fiscal adoptado por el organismo recaudador provincial -el cual sostenía que los servicios de publicidad son efectivamente prestados en el domicilio de los sujetos que visualizan los anuncios- carecía de sustento normativo, sosteniendo que los servicios brindados por la empresa son prestados efectivamente en el domicilio de los anunciantes.

En tal sentido, argumentó lo siguiente:

- La única certeza que tiene MercadoLibre SRL es el domicilio de quien contrata el servicio de publicidad y, en función de ello, solo puede considerarse como lugar de efectiva prestación de ese servicio, los domicilios de sus adquirentes.
- Al no tener MercadoLibre SRL relación con los potenciales adquirentes de los clientes que contratan el servicio de publicidad, no puede válidamente sostenerse que su radicación determine el lugar de prestación de tal servicio.
- **La publicidad es contratada por los clientes a MercadoLibre SRL y el servicio es prestado a estos sujetos en su jurisdicción de radicación.** El hecho de que la publicidad pueda ser vista por sujetos en otras jurisdicciones influirá al momento que los contratantes asignen ingresos por eventuales ventas a estos sujetos.
- En el caso (avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles, y para la oferta y contratación de servicios personales), el ingreso en cabeza de MercadoLibre SRL corresponde a la prestación de un servicio de publicidad a un anunciante, tratándose de una contratación concertada a través de medios electrónicos, por lo que resulta de aplicación la [resolución general \(CA\) 83/2002](#) y la [resolución general 14/2017](#).

Enfatizó que del esquema normativo aplicable se advierte que el registro de visitas a un sitio web no es considerado como un parámetro para la asignación de ingresos y, consiguientemente, la pretensión de la API de realizar un ajuste en función de registros de visitas a un sitio web es improcedente.

En la fiscalización, la empresa aportó métricas de Google Analytics, que son estadísticas que indican los ratios de comercio electrónico, es decir, usuarios que se registran, que navegan el sitio en una o varias ocasiones, que incluso pueden no ver los avisos clasificados y banners, y que muestran si estos usuarios concretan la compra o no. No obstante, señaló que dichas métricas aportadas se refieren al sitio www.mercadolibre.com.ar en su conjunto, las que incluyen varias de las actividades desarrolladas por la firma, no solo la de publicidad; y adujo que, aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, **las referidas métricas carecen de aptitud para vincular las visitas a una jurisdicción determinada, ya que dichos indicadores no son precisos para determinar la ubicación cierta de los usuarios** debido a que la inexactitud de las direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto puede deberse a cuestiones administrativas o bien cuestiones técnicas.

La Administración

A su turno, la Provincia de Santa Fe señaló que la prestación del servicio de publicidad de los "servicios" o "productos" como los que conforman la unidad de negocios MercadoLibre SRL, denominada "clasificados", se efectiviza ingresando a dicho sitio; allí se accede a la publicidad de los productos ofrecidos por los anunciantes; en otras palabras, **cuando el usuario (comprador o futuro comprador o potencial comprador) ingresa a la referida página web de MercadoLibre SRL visualiza la publicidad, por lo que se produce la efectiva prestación del servicio aludido, independientemente del lugar de radicación del bien que se publicita o promociona.**

En el mismo orden de ideas, la Provincia esgrimió que cuando se accede al sitio web de la empresa a los fines de conocer o identificar los productos o bienes (auspiciados, promocionados o publicitados) que conforman la unidad de negocios denominada "clasificados", se genera la prestación efectiva del servicio de publicidad, **independientemente si se concluye o no el negocio entre el usuario auspiciante (vendedor) y el usuario comprador o potencial comprador.**

Va de suyo que la API reconoció que podría coincidir con la accionante en cuanto a la eventual inexactitud de las direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto, no obstante, refirió a la existencia de antecedentes en los Organismos del CM que acogieron la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes; validando y legitimando las métricas de Google Analytics como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad.

Resolución de la Cámara Arbitral

La Cámara Arbitral interpretó que la controversia radicaba en el disímil criterio en la asignación de ingresos provenientes de los servicios de publicidad que presta la accionante a través de la web o internet. MercadoLibre SRL, por un lado, sostiene que **dichos servicios son prestados en el domicilio de los anunciantes** y, por ende, los ingresos provienen de la jurisdicción del domicilio de quien contrata el servicio de publicidad; mientras que, por otro lado, la Provincia de Santa Fe considera que **la prestación efectiva del servicio se produce en la jurisdicción donde el usuario accede o ingresa al sitio web de la empresa**, a los fines de conocer o identificar los productos o bienes publicitados, independientemente del lugar de radicación de los mismos.

Además, expresó que los ingresos que obtiene la firma están relacionados con los servicios de publicidad que se insertan en su web, la cual tiene alcance nacional y/o internacional, con el objeto de que el servicio que les presta a sus clientes tenga o surta efectos en todo el ámbito en que pudieran estar los posibles adquirentes de los productos publicitados. Es decir, **aquellos sujetos que contratan los servicios que, en este caso, presta MercadoLibre SRL lo hacen con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero "domicilio de los anunciantes" y recién cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, a la web de MercadoLibre SRL para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.**

En tal sentido, la CA expresó que la prestación efectiva del servicio realizado por la empresa, en este caso se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad, y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones. A la vez, dicho organismo reconoció las dificultades que pudieren existir para efectuar con absoluta certeza la atribución antes dicha, considerando que la misma debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos, y en ese sentido expresó que el dato o indicador que responde lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción, es la información suministrada por la propia accionante -métricas de Google Analytics- para ser consideradas como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado.

Finalmente, la CA no hizo lugar a la acción interpuesta por MercadoLibre SRL.

V - NUEVO PARADIGMA DE SUSTENTO TERRITORIAL

En el afán de ampliar y/o contextualizar las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la digitalización de la economía, la [RG \(CA\) 5/2021](#)⁽⁸⁾ derogó la [RG \(CA\) 83/2002](#) -que refería a las transacciones efectuadas por medios electrónicos- estableciendo un cambio en el criterio a adoptar en lo atinente al sustento territorial⁽⁹⁾ de las operaciones de comercio electrónico, adoptando criterios amalgamados a la diversidad de los medios utilizados en la actualidad para comercializar bienes y/o servicios; veamos, pues, las modificaciones suscitadas en la materia.

Si analizamos comparativamente la [resolución general \(CA\) 5/2021](#) con su antecesora podemos observar lo siguiente:

Art. 1, RG (CA) 5/2021	Art. 1, RG (CA) 83/2002 -derogada-
Interpretar, con alcance general , que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país , se halla encuadrada en las disposiciones del último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral.	Interpretar que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral del 18/8/1977.

En función a lo expuesto, el artículo 1 de la [RG \(CA\) 83/2002](#) establecía, con carácter interpretativo, que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por internet o sistema similar a ella se hallaban encuadradas en el último párrafo del [artículo 1](#) del Convenio Multilateral del 18/8/1977. Al respecto, y con relación a dicho encuadre, la redacción del artículo 1 de la [RG \(CA\) 5/2021](#) alude a la comercialización de bienes y/o servicios -en lugar de meramente "transacciones"- y amplía el espectro abarcativo a la modalidad desarrollada y/o explotada "a través de **cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación**

tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país". He aquí donde la digitalización empieza a cobrar protagonismo en la norma, ya que se suprime la expresión "internet o similar a ella" y se la reemplaza por conceptos que aluden a herramientas tecnológicas y/o digitales.

Art. 2, <u>RG (CA) 5/2021</u>	Art. 2, <u>RG (CA) 83/2002 -derogada-</u>
El sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b), <i>in fine</i> , del <u>artículo 2</u> del Convenio Multilateral, se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma.	Considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) <i>in fine</i> del <u>artículo 2</u> 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.

Avanzando en el análisis normativo podemos evidenciar que el texto del artículo 2 de la RG (CA) 83/2002 refería al sustento normativo implícitamente, mientras que la redacción del artículo 2 de la RG (CA) 5/2021 lo hace en sentido explícito. Con respecto a lo dispuesto por la normativa citada en primer lugar, se hacía referencia a un supuesto presuntivo, señalando la norma que "se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por internet o sistema similar a ella"; en tal sentido, por ejemplo, respecto de los oferentes que cuentan con página o sitio web de internet a partir de la cual comercializan productos mediante el "carrito de compras" con alcance nacional, se entendía que tal circunstancia, por sí sola, no implicaba el desarrollo de la actividad en jurisdicciones distintas a la de origen del contribuyente, en cambio, cuando los adquirentes o compradores accedían a formular el pedido o concretar la operación a través del citado "carrito" se configuraba la presunción a la que aludía el artículo 2 de la RG (CA) 83/2002, ello así, porque para concretar las operaciones los mencionados sujetos necesariamente habrían formulado su pedido -y concertado la transacción- "a través de medios electrónicos por internet o sistema similar a ella"; debiéndose atribuir los ingresos al domicilio del adquirente, de conformidad con lo dispuesto por la RG (CA) 14/2017.

Por su parte, la nueva normativa refiere que "el sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b), *in fine*, del artículo 2 del Convenio Multilateral, **se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma**". De esta manera, mientras la norma derogada hacía referencia a un espacio temporal en el cual se configuraba el sustento territorial, la nueva disposición vincula el presupuesto de gravabilidad y el espacio temporal mediante un elemento de conexión signado por la existencia de una **presencia digital** en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, por parte del vendedor o prestador.

Finalmente, en lo que atañe a la definición del domicilio del adquirente, la nueva disposición establece, en su artículo 4, que en las operaciones de comercialización de bienes y/o servicios efectuadas a través de los medios y/o plataformas previstas en la RG (CA) 5/2021 resultarán de aplicación las previsiones establecidas por la RG (CA) 14/2017.

VI - ¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE PRESENCIA DIGITAL?

De acuerdo a lo estipulado por el artículo 3 de la RG (CA) 5/2021, existen parámetros y/o condiciones que indican la existencia de presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente -en los términos dispuestos por el artículo 2 de la referida resolución general y sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda en virtud de las disposiciones de la RG (CA) 14/2017-. En ese orden de ideas, la normativa regula que tal presencia digital existe cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

- El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1 de la RG (CA) 5/2021, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.
- El vendedor y/o prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o "proveedores de servicios" para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o *marketing* de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.
- El vendedor y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.
- El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.

VII - DESARROLLO PRÁCTICO

Procederemos a continuación al desarrollo de ejercicios prácticos para inherentes a la temática de la presente colaboración.

Caso 1

"Fragancias SA" es una sociedad dedicada a la venta al por menor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería, con sede en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe, lugar donde posee un local de venta al público y un depósito de mercaderías.

Además de la comercialización en el local físico, la sociedad materializa sus ventas a través una "tienda en línea", a la que se accede a través de su página web, y donde los usuarios pueden recopilar pedidos a través del plugin "carrito de compras". Las transacciones concertadas mediante la página web -a la que se puede acceder desde cualquiera de las jurisdicciones del país- pueden ser abonadas por medio de "Mercado Pago" o con el uso de tarjetas de crédito, previéndose que los despachos se realizan

mediante Correo Argentino con cargo al comprador para compras inferiores a \$ 5.000.-. La sociedad vende a través de la página web en todas las jurisdicciones del país y asume los costos del envío para ventas cuyo monto total iguale o supere los \$ 5.000.-.

Solución propuesta

Consideramos que conforme la [RG \(CA\) 5/2021](#) se verifica el sustento territorial por tener el sujeto "presencia digital" en todas las jurisdicciones.

Las operaciones de venta por medio de página web de la empresa con el plugin "carrito de compras" nos remite al parámetro estipulado en el artículo 3, inciso a), de la citada resolución:

"El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1 de la [RG \(CA\) 5/2021](#), en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario".

En el caso denota, además, la particularidad de que los gastos de transporte respecto de ventas cuyo monto total iguale o supere los \$ 5.000.- son a cargo del vendedor, y, por tal motivo, para la asignación de los mismos deberá estarse a lo dispuesto por el último párrafo del [art. 4](#) del CM (atribución por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible). Amén de la presencia digital, nótese que tales gastos dan el sustento territorial correspondiente.

Por su parte, para la atribución de ingresos, consideramos que el contribuyente debería atribuir cada venta utilizando el criterio de la [RG \(CA\) 14/2017](#).

Caso 2

Un contribuyente que se dedica a la comercialización de juguetes tiene su sede en la ciudad de Santa Fe, Provincia de Santa Fe, lugar donde tiene un local de venta al público y un depósito para almacenar la mercadería.

Sus ventas se materializan en el mostrador del local de Santa Fe, y desde abril/2020 también ofrece sus productos en la página web de "Mercado Libre", que le permite vender en todas las jurisdicciones del país. En este último caso, la mercadería vendida es despachada por Correo Argentino, con cargo al comprador, agregándose el costo del envío a la compra, pudiéndose abonar el total mediante "Mercado Pago", o bien mediante efectivo en puntos de pago (Pago Fácil/Rapipago), agregándose el costo del envío a la compra.

Solución propuesta

De acuerdo a lo dispuesto por la [RG \(CA\) 5/2021](#), en el caso se verificaría el sustento territorial por tener el contribuyente "presencia digital" en todas las jurisdicciones, configurándose el supuesto previsto en el artículo 3, inciso b), de la citada resolución. En el caso, "Mercado Libre" actuaría como proveedor de servicios del contribuyente, a los cuales alude dicha normativa:

*"El vendedor y/o prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o **proveedores de servicios**" para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: **publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro**".*

Por lo demás, consideramos que el contribuyente debería atribuir cada venta utilizando el criterio de la [RG \(CA\) 14/2017](#).

Caso 3

"Quién vino SRL" es una sociedad dedicada a la comercialización de vinos con sede en la ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba, y posee en la citada ciudad un local de venta al público. También cuenta con una página web donde los usuarios pueden recopilar pedidos a través de la herramienta "carrito de compras", pudiendo tales transacciones abonarse mediante tarjetas de crédito. La sociedad ofrece el servicio de suscripción al "Club del vino Q.V." que permite a los suscriptores de todo el país recibir "Newsletter" vía correo electrónico con novedades, ofertas, promociones y cupones de descuento para compras en la "tienda virtual" mencionada. La referida suscripción tiene un costo de \$ 500.- mensuales e implica el débito automático de dicho importe desde una tarjeta de crédito del suscriptor.

Solución propuesta

Entendemos que conforme la [RG \(CA\) 5/2021](#) se verifica el sustento territorial por tener el sujeto "presencia digital" en todas las jurisdicciones.

Las operaciones de venta por medio de página web de la sociedad a través del "carrito de compras" configuran el parámetro estipulado en el artículo 3, inciso a), de la citada resolución:

"El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1 de la [RG \(CA\) 5/2021](#), en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario".

Por otra parte, con respecto a los ingresos obtenidos por el "club del vino" se verificaría el parámetro contemplado en el [artículo 3](#), inciso c), de la [RG \(CA\) 5/2021](#):

"El vendedor y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro".

Para la atribución de ingresos, consideramos que el contribuyente debería atribuir cada venta utilizando el criterio de la [RG \(CA\) 14/2017](#).

Caso 4

"ABC Fintech SRL" es una sociedad dedicada a servicios de consultores en tecnología de la información, tiene su sede en la ciudad de Paraná, Provincia de Entre Ríos y se encuentra en el segmento de las Fintech de servicios de asesoramiento financiero. Cuenta con una plataforma de contenido digital que se aloja en la web y los clientes acceden a ella mediante distintos dispositivos que, necesariamente, deben estar conectados a internet. La citada tecnología permite brindar los servicios en todas las jurisdicciones del país.

Solución propuesta

Entendemos que se verificaría el sustento territorial, configurándose el parámetro de "presencia digital" previsto en el [artículo 3](#), inciso d), de la RG (CA) 5/2021:

"d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente".

La Fintech exige a sus clientes un punto de conexión web en la jurisdicción del adquirente de los servicios, para que puedan utilizar la plataforma.

Con respecto a la atribución de gastos, recordemos que el [artículo 4](#) del CM 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..., aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra...".

En lo concerniente a la atribución de ingresos, consideramos que el contribuyente debería atribuir cada venta utilizando el criterio de la [RG \(CA\) 14/2017](#).

VIII - CONCLUSIONES

Según lo expresado por la OCDE, la economía digital "es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)"⁽¹⁰⁾, y tal como los expresaran los considerandos de la [RG \(CA\) 5/2021](#), atento a las actuales modalidades de comercialización de bienes y/o servicios provenientes de una economía cada vez más digitalizada y los distintos medios y/o plataformas o aplicaciones tecnológicas y/o dispositivos digitales y/o móviles o similares, utilizados para el cumplimiento de tales fines, era necesario e imprescindible efectuar una adaptación de la [RG \(CA\) 83/2002](#), tendiente a la ampliación y/o contextualización de las distintas operaciones y/o actividades que se plantean a partir de la referida digitalización. En tal sentido, hace dos décadas eran impensados los actuales modelos de negocio que pueden ser llevados a cabo mediante los avances tecnológicos y digitales y, si bien consideramos que en materia tributaria la [RG \(CA\) 5/2021](#) recepta las directrices de Proyecto OCDE/G20, la aplicación práctica de la misma puede llegar a generar en muchos casos controversias inusitadas.

Nota:

(1) Contadora pública nacional (UNL). Investigadora del CECYT (FACPCE), área Responsabilidad Social y Balance Social. Autora y expositora de trabajos presentados en congresos nacionales de profesionales en ciencias económicas. Asesora de empresas

(2) Disponible en: <https://cace.org.ar/noticias-el-comercio-electronico-crecio-un-124-y-supero-los-novecientos-mil-millones-de-pesos-en-ventas>

(3) Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>. Resumen "Tributación fiscal y comercio electrónico". Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa

(4) [Art. 1](#), último párrafo, CM

(5) [R. \(CA\) 30/2010](#)

(6) [R. \(CA\) 30/2010](#)

(7) [Art. 24](#), Anexo RG (CA) 22/2020

(8) Vale destacar que las disposiciones de la [RG \(CA\) 5/2021](#) serán de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2022

(9) Ver Di Paolo, Horacio: "[La resolución general \(CA\) 5/2021 y el comercio electrónico frente al Convenio Multilateral](#)" - ERREPAR - PSF-5/2021- Cita digital EOLDC103788A

(10) Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>