

CONVENIO MULTILATERAL: EL NUEVO CRITERIO DE ATRIBUCIÓN DE INGRESOS DEL RÉGIMEN GENERAL A PARTIR DEL CASO MERCADO LIBRE

I - EL CASO "MERCADO LIBRE" Y EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS

El presente caso⁽¹⁾ trae una novedad, al definir 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.

Obviamente no debemos olvidar en ningún caso que para que exista asignación de ingresos debe existir el debido sustento territorial, es decir, gastos asignables a la jurisdicción de destino, y en este caso, como la retribución de Mercado Libre es una comisión sobre la operación, la asignación define el sustento, he aquí a su vez la importancia del caso.

Pues en este sentido, la pregunta es dilucidar si el registro de visitas a un sitio web, puede ser considerado como un parámetro para la asignación de ingresos, o si por el contrario debe considerarse que los ingresos provienen de la jurisdicción del domicilio de quien contrata el servicio de publicidad como sostiene la empresa.

Pero a su vez, este análisis va más allá, pues de seguirse este nuevo criterio, este sería un indicio para atribuir base a operaciones que están fuera del objeto y/o del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, tales como el caso de prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.).

Sobre este nuevo criterio intentaremos dilucidar algunos conceptos.

II - TRIBUTACIÓN LOCAL Y ECONOMÍA DIGITAL. LA PRETENSIÓN DE GRAVAR UNA BASE IMPONIBLE SIN HECHO IMPONIBLE⁽²⁾

Cada vez más provincias impulsan una alícuota para gravar los servicios de suscripción online como Netflix, Spotify, Airbnb, entre otros. Estos cargos se suman al 21% del impuesto al valor agregado (IVA) que el Gobierno Nacional empezó a cobrar a todos los usuarios del país a partir del año 2019, el cual retorna a las provincias vía coparticipación.

Estas provincias al pretender gravar con el citado tributo los servicios digitales prestados por plataformas del exterior, dejan de lado que las actividades de dichas plataformas carecen de sustento territorial dentro de sus jurisdicciones. Es decir, no existe presencia física y real de estos sujetos en el territorio de las mismas; por tanto no cumplen con el requisito de territorialidad exigido para su presupuesto de hecho, en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos.

A nuestro entender, ello impide que puedan gravarse estos servicios aun cuando sus habitantes consuman productos ofrecidos por estas. Ello es así, toda vez que tales actividades no tienen realización física dentro de su ámbito territorial, por lo que el cobro del impuesto en estas condiciones configura un claro exceso en el ejercicio de sus poderes fiscales.⁽³⁾

Adicionalmente, cualquier modificación legal que realicen las provincias con el fin de gravar el consumo de dichos servicios, subvirtiendo la matriz territorial propia del impuesto sobre los ingresos brutos, implica la creación solapada de un nuevo tributo de naturaleza idéntica al impuesto al valor agregado, contraviniendo de este modo el régimen de coparticipación federal de impuesto de la [ley 23548](#), que veda la aplicación de gravámenes análogos a los nacionales coparticipados.

Como lo señalara el excelentísimo Dr. Casas, en la causa "Oliveto Lago"⁽⁴⁾, respecto del régimen de retención del impuesto sobre los ingresos brutos instaurado por la [resolución \(AGIP\) 593/2014](#) de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), respecto de la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual que se transmiten por internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a internet, comprendiendo el alquiler de contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares, al momento de explicar lo que los actores hubiesen podido argumentar: "...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. 9, inc. b, numeral 1, de la ley 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; o bien desplegar razones que tuvieran apoyatura en el carácter de pago único y definitivo que a la retención en la fuente cuestionada le asigna el propio art. 6 de la resolución objetada, lo que permitiría sostener que quita al régimen la característica condición de consistir en un pago a cuenta del impuesto que, en definitiva, el contribuyente deba abonar, para transformarlo en un mecanismo de lisa y llana determinación e ingreso del gravamen -dispositivo que, a tenor de las propias expresiones contenidas en el escrito de demanda, se encuentra fuera de la pretensión formalmente instada...".

Por todo lo expuesto, entendemos que la pretensión de los gobiernos provinciales, importa un apartamiento del perfil del impuesto sobre los ingresos brutos tal como se encuentra definido en el art. 9, inc. b, numeral 1, de la ley 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.

En conclusión, estas provincias al pretender gravar con el citado tributo los servicios digitales prestados por plataformas del exterior, dejan de lado que las actividades de dichas plataformas carecen del requisito de territorialidad dentro de sus jurisdicciones. Es decir, no existe presencia física y real de estos sujetos en el territorio de las mismas. *Pretenden gravar base imponible sin hecho imponible.*

Hechas estas aclaraciones pasemos a analizar el comercio electrónico por empresas radicadas en el país y la aplicación del Convenio Multilateral.

III - EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS⁽⁵⁾

Con el dictado de la [resolución general \(CA\) 83/2002^{\(6\)}](#), 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 con la interpretación de la CACM, este tipo de operaciones deben ser asimiladas a las operaciones entre ausentes.⁽⁷⁾

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 18-8-77, **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**" -el destacado nos pertenece-.

Observamos una sutil diferencia en el principio de sustento territorial que caracteriza a este tipo de operaciones, pues, como dice Otero⁽⁸⁾, 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 adquirente.

Es decir, este agregado es criticable, como menciona Veneri⁽⁹⁾, en los siguientes aspectos:

a) en primer lugar crea la ficción⁽¹⁰⁾ de que por utilizar el medio de Internet o similar se cumple con el principio de sustento territorial en el domicilio del adquirente;

b) en segundo lugar discrimina con relación al principio de sustento territorial respecto del medio utilizado (carta, teléfono, fax versus Internet, correo electrónico).

Así, mediante esta resolución, la administración crea una presunción de gastos a los fines de otorgar sustento territorial en la jurisdicción del adquirente⁽¹¹⁾. No parece razonable deducir que existe actividad del vendedor en terreno del adquirente por el gasto que este efectúa para concretar su demanda.⁽¹²⁾

El fin del convenio para este tipo de operaciones siempre fue incorporar en su ámbito a las operaciones en las cuales no se requiere el traslado necesario del adquirente a la jurisdicción vendedora para concretar la operación⁽¹³⁾, no obstante de la lectura de dicha norma se desprende con claridad que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

La interpretación de la Comisión Arbitral, que surge de los casos concretos⁽¹⁴⁾, sobre la [resolución general 83/2002](#), ha sido, en general, que solo incluye nuevos conceptos a los enumerados en el art. 1 del convenio, exigiendo en el común de los casos que se compruebe el sustento territorial, y en general esta atribución ha sido conforme los gastos del vendedor.

No obstante, advertimos como lo hacen Durán, Carnota, y Rossi⁽¹⁵⁾ que "*Bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el Legislador*". Y agregan: "*Si bien se podría decir que no se está creando un tributo nuevo por parte de la administración y que por el contrario se está intentando simplificar el tratamiento, también es cierto que considerando esta ficción, se puede atribuir ingresos a jurisdicciones con tasas más altas donde realmente no se ha desarrollado actividad. Pudiendo generar esto último una mayor imposición para el contribuyente que la que sufriría si no existiera este concepto*".

En conclusión, creemos que los gastos que deben otorgar sustento territorial, inclusive a este tipo de operaciones, son los basados en las erogaciones del vendedor.

Por último, cabe aclarar que la complejidad de la operatoria del comercio electrónico no se halla resuelta para nada con este análisis, puesto que aquí solo lo estamos asimilando a un "medio de comunicación" comparable a los enumerados en el último párrafo del art. 1 del convenio, y la operatoria, claro está, trasciende estos límites. La reestructuración debe necesariamente ser abarcativa de las nuevas modalidades de negocios del comercio electrónico asegurando su aplicación mediante el respeto de los principios constitucionales.

IV - DEFINICIONES DE OPERACIONES ENTRE AUSENTES

El fin del convenio para este tipo de operaciones siempre fue incorporar en su ámbito a las operaciones en las cuales *no se requiere el traslado necesario del adquirente a la jurisdicción vendedora para concretar la operación*⁽¹⁶⁾, no obstante de la lectura de dicha norma se desprende con claridad que está dirigida a aquellos sujetos que cumplan las dos condiciones por ella enumeradas, es decir que hayan realizado algún gasto en la jurisdicción y la operación que origina el ingreso sea formalizada por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.

Esta característica de que no se requiera el traslado del adquirente es fundamental a la hora de definir si se trata de una operación entre ausentes o por el contrario entre presentes, nótese que en el caso planteado en la [R. \(CA\) 12/2010^{\(17\)}](#) se destacó que "*en las operaciones en cuestión en ningún caso hubo un desplazamiento a la Provincia por parte de la empresa que signifique un esfuerzo de venta*" y se aclara al momento de resolver que "*No parece razonable que por treinta años, según dichos de la empresa, haya concertado sus operaciones por vía telefónica o correo electrónico..., o porque tal operación recién quede firme una vez autorizada y confirmada por alguna de las dependencias que menciona.... Expresa que la operación no se resuelve con un llamado telefónico, una carta o un correo electrónico, y que por solo alguno de esos medios se acuerde una operación, se recabe información sobre las calidades del cliente, se apruebe la operación y a la vez se la autorice y haga conocer el cliente. Que no puede determinarse si la concreción ocurre con el simple llamado telefónico -que hay que aclarar que tal llamado es entre presentes ... Que el Organismo tiene dicho que si los productos son vendidos habitualmente y con regularidad a los mismos compradores que tienen sus plantas en otras jurisdicciones, distintas a la de la sede de la empresa, se supone que existe una negociación previa tras la cual se concreta el negocio ... Que cabe recordar que en los casos Ambest SA e ICI SA se resolvió en el sentido propuesto por las Provincias de Buenos Aires y San Luis, respectivamente, al considerar la Comisión que se estaba en presencia de contratos entre presentes, aunque eventualmente hubieran existido comunicaciones epistolares o telefónicas entre las partes, vinculadas al contrato*".

En igual sentido en el caso recaído en la [R. \(CA\) 23/2012^{\(18\)}](#), el contribuyente asignaba al lugar del domicilio del adquirente las operaciones que entendía eran entre ausentes, la Comisión Arbitral resolvió que el contribuyente al no poder probar que esas ventas se efectuaron efectivamente entre ausentes, corresponde aplicar el criterio de Fisco de asignarlas al *lugar de su entrega*, como si fuera entre presentes.

De igual forma, Provincia de Buenos Aires, ante el análisis de un caso concreto, mediante informe (DPR Buenos Aires) 61/2006, expresó: “*De los elementos existentes en las actuaciones no puede afirmarse que se esté ante el supuesto previsto en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral. De la sola circunstancia de que las cantidades demandadas se solicitan por correo electrónico en forma diaria, para que el contribuyente pueda programar periódicamente su producción, no se deriva necesariamente que estemos ante el supuesto excepcional de 'operaciones entre ausentes'. Esto así en virtud de que nos encontramos ante una relación comercial de larga data, donde es lógico suponer una concertación previa en cuyo marco se ha pactado que el suministro periódico de la producción sería remitido conforme los pedidos diarios realizados por el medio telemático en cuestión*”.

La Dirección de Técnica Tributaria de la Agencia de Recaudación (ARBA) había emitido el [informe \(DTT DPR Bs. As.\) 24/2008](#) de fecha 9/4/2008, en el cual respondió a la consulta realizada por la actividad de fabricación de motocicletas y productos de fuerza en la localidad de Florencio Varela, aclarando que se debía utilizar, para distribuir los ingresos obtenidos, el lugar de entrega de las mercaderías.

Es decir, habrá que atender a *la realidad económica de las operaciones*, no podremos asumir que estamos en una “operación entre ausentes” solo por el hecho de que se pida por mail, sino que *habrá que analizar todo el contexto de la operación*, si es entre clientes habituales, si los procesos administrativos no se acaban con el pedido electrónico, si se requiere o no el traslado del adquirente a la jurisdicción vendedora, etc., a los fines de definir si la operación encuadra en este supuesto y por tanto debe asignarse al domicilio del adquirente.

En otras palabras, este principio contiene una especial atracción al domicilio del cliente y apunta a atribuir el ingreso a ese lugar, en la medida en que el vendedor haya tenido la intención de extender su actividad, más allá de las localizaciones físicas que posea, mediante la realización de algún gasto en otras jurisdicciones, tales como publicidad, vendedores, corredores o representantes que actúan por él.⁽¹⁹⁾

V - CRITERIO “DESTINO FINAL”⁽²⁰⁾

De la corriente jurisprudencial de los últimos años de los órganos del Convenio Multilateral, surge que los ingresos deben ser atribuidos al *lugar del destino de las mercaderías*, que es de donde, en definitiva, provienen, observándose que el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza absoluta de ese lugar geográfico. De lo expuesto se desprende que, cualquiera sea la forma en que fueron realizadas las operaciones de venta, los ingresos deben *atribuirse a la jurisdicción donde tiene su domicilio el comprador*.

De existir varios *domicilios del adquirente*, el *lugar de entrega* de la mercadería será al que corresponda asignar los ingresos. Del remito surgirá este dato.

No obstante ello, en los casos en los que el *cliente retire la mercadería* desde la sucursal, podrá asignarse el ingreso al *lugar de entrega de los bienes* amparándose en el concepto de venta entre presentes, en el proyecto de reforma de Convenio Multilateral del año 1988 y en el principio de realidad económica prevista en el art. 27 del Convenio Multilateral, puesto que no puede tener certeza absoluta el vendedor de cuál será el lugar geográfico del país donde comercializará el bien el comprador, máxime si este último tiene alta en el CM en varias jurisdicciones del país, este criterio es el aceptado por Provincia de Buenos Aires, jurisdicción que continua sosteniendo el criterio “lugar de entrega” al momento de elaborar el coeficiente unificado. Ahora bien, si por ej., estamos ante un cliente, *contribuyente local* de Provincia de Buenos Aires que indistintamente a veces retira la mercadería del mostrador (supongamos Santa Fe) y otras pide se las remitan, en este caso, habrá que asignarlas siempre al lugar de destino final de los bienes, conforme la nueva corriente jurisprudencial y la prueba documental de la cual surgirá este dato, en conclusión, se mezcla el lugar de domicilio del adquirente con el de entrega final de los bienes.

A modo de resumen, podemos decir

a) prestación de servicios

Podemos concluir que con relación a la *prestación de servicios* no existe duda alguna ni en la realidad económica, ni conforme los criterios emanados de la doctrina y jurisprudencia que habrá que asignarlo al *lugar donde se presten los servicios*.

No obstante, sí pueden existir dudas de dónde es el lugar de prestación de dichos servicios para determinadas actividades, por poner algunos ejemplos, en el caso de la localización y rastreo de vehículos: “*los ingresos provienen de la jurisdicción donde los servicios son prestados, que debe asimilarse al del domicilio de los usuarios que se benefician con los servicios que brinda*”⁽²¹⁾. O en el caso de prestaciones médicas: “*El hecho de que los servicios que presta no siempre son efectivos sino que son potenciales, no puede convalidar que los ingresos se atribuyan al lugar de concertación del contrato*”; “*la jurisdicción utilizó para tal cometido el domicilio de los prestadores donde presumiblemente se prestan los servicios*”⁽²²⁾. En ambos casos por la dificultad de asignar el ingreso donde se presta el servicio, la asignación se produjo en el lugar de concertación de la operación, en estos casos no encuentro que existan criterios extremos singulares, sino situaciones que son un indicativo del lugar de prestación del servicio, ¿a quién otro si no es al usuario final de tal operación se llevará a cabo la prestación?, prestaciones que no podrían existir si este último usuario no los contratará, por tanto, no comparto el criterio de que se carece de un vínculo jurídico con el prestador, en todo caso nuevamente deberemos analizar si corresponde la asignación al caso conforme el sustento territorial que lo determine.

Con similares criterios, en el caso “Red Link SA” “*conforme con la operatoria descripta, el lugar en el que efectivamente se ha prestado el servicio es en la jurisdicción en la que se encuentra radicado el cajero automático desde el cual se solicita la información, y es por eso que a ella le corresponde la asignación de los ingresos que se derivan del desarrollo de dicha actividad*”.

b.1) Ventas minoristas

Respecto de las *ventas minoristas*, las cuales se efectúan en el mostrador de las sucursales y contando con que en el remito y/o factura correspondiente figure ese dato, corresponde asignarlo al *lugar de entrega* de la mercadería.

b.2) Ventas mayoristas

Teniendo en consideración la actual corriente jurisprudencial de los órganos del convenio, podríamos dividir estas operaciones en los siguientes sub-grupos:

b.2.1) Ventas a clientes habituales, con los que se tiene una relación comercial, permanente y fluida

Metodología de venta: por medio de pedidos que efectúan los clientes vía TE o mail y se efectúa la entrega utilizando el flete que indica el cliente a su cargo.- En algunos casos los clientes compran en mostrador de las sucursales o bien efectúan el pedido previamente por TE o mail y luego retiran la mercadería con sus propios vehículos desde la sucursal.

La atribución de los ingresos debe realizarse al "lugar de destino final de los bienes". Basa su postura en que el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza del lugar geográfico de donde provienen los ingresos derivados de las ventas, siempre que exista el debido sustento territorial al que nos referimos previamente.

b.2.2) Ventas a nuevos clientes

En este caso si la operación proviene de las fuerzas de venta de la empresa - vendedores- nos remitimos a iguales consideraciones que las del punto anterior.

Si, por el contrario, la operación se origina por parte del comprador, prevalecerá la asignación de ingresos al lugar de entrega del bien.

b.2.3) Ventas por internet

Si la operación se origina por medios electrónicos, ej. mail, y luego se remite la mercadería al domicilio del comprador, este último será el lugar de asignación de ingresos, de existir varios domicilios del adquirente, el domicilio de entrega será el que prevalecerá, el cual coincide con el criterio destino final de los bienes.

Desde mi punto de vista, este nuevo criterio jurisprudencial viene a resolver los inconvenientes existentes en la atribución de los ingresos y a limitar cualquier atribución arbitraria por parte del contribuyente y/o Fisco de que se trate, basado en lo previsto en el texto del Convenio Multilateral, cuando en su artículo 2 inciso b), establece que los ingresos serán atribuibles a la jurisdicción de donde provienen y en su art. 27, estipula que para la atribución de los gastos e ingresos se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Este nuevo concepto no implica un apartamiento de la distinción entre presentes y entre ausentes, toda vez que confluyen a un destino final que es el de la entrega de la mercadería que por lo general coincidirá con uno de los domicilios del adquirente, respaldándose todo ello con la documental que acompañe la operación.

Por ello, como se presentó en el resumen existirán diferencias en la asignación, conforme el criterio de realidad económica de cada operación, pero simplificando la generalidad de las situaciones.

Comparto el criterio de que las ventas en mostrador de esta forma quedan reducidas a los casos de ventas minoristas y al caso de clientes esporádicos.

No obstante lo expuesto, no debemos olvidar en ningún caso el pilar al que nos referimos previamente, el sustento territorial, por tanto, si no existen gastos asignables a la jurisdicción de destino final no será posible asignarlo a tal jurisdicción, aunque como vemos la nueva corriente se basa en los casos en que exista una relación comercial permanente y fluida, hecho que implicará, por el propio desarrollo de la actividad, la asignación de un gasto atribuible a dicha jurisdicción.

Por último, cabe mencionar que el límite a la asignación "lugar de destino final" será la documental que lo respalde, toda vez que es prácticamente imposible en la actualidad que la mercadería viaje sin su comprobante respaldatorio. Así, lo ha dicho la Comisión Arbitral "en la medida que surja de la documentación pertinente y existente en las actuaciones administrativas ese el lugar de destino final"⁽²³⁾, hecho que permitirá probar al contribuyente el criterio y limitar al Fisco en su pretensión, o viceversa.

VI - RESOLUCIÓN GENERAL (CA) 14/2017. INTERPRETACIÓN DE DOMICILIO DEL ADQUIRENTE

La Comisión Arbitral del CM dicta el 11 de octubre de 2017, la [resolución general 14/2017](#), e interpreta que la atribución de los ingresos en los casos de operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral y el art. 1 de la [resolución general \(C.A.\) 83/2002](#), según lo previsto en el inciso b) del art. 2 del citado Convenio (venta de bienes y prestación de servicios), se realizará siguiendo los siguientes criterios:

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. En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida 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 Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

Entendemos que la resolución general 14/2017, si bien no resolverá el universo de casos que pueden presentarse, sana criterios de interpretación contrapuestos entre los fiscos intervinientes. La definición de los nuevos criterios de asignación de ingresos del CM parece reflejar la realidad económica, y disminuye la posibilidad de dudas e incertidumbre.

Hecho este repaso pasemos a analizar el caso "Mercado Libre".

VII - CASO "MERCADO LIBRE"⁽²⁴⁾

La controversia radica en el disímil criterio que tienen las partes en la *asignación de ingresos provenientes de los servicios de publicidad* que presta la empresa a través de la web o internet.

Mercado Libre 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.

7.1. MÉTRICAS DE GOOGLE ANALYTICS

Previamente veamos cuáles son los conceptos básicos que se consideran conforme el soporte de Google al definir las métricas a las que alude el caso concreto.⁽²⁵⁾

Los informes de Google Analytics se componen de dimensiones y métricas.

Las dimensiones son atributos de los datos. Por ejemplo, la dimensión *Ciudad* indica la ciudad (como "Madrid" o "Nueva York") desde la que se origina una sesión. La dimensión *Página* indica la URL de una página vista.

Las métricas son dimensiones cuantitativas. La métrica *Sesiones* es el número total de sesiones. La métrica *Páginas / sesión* es el número medio de páginas vistas por sesión.

Analytics intenta responder a una serie de preguntas sobre el comportamiento de los usuarios, por lo que utiliza diferentes tipos de cálculo o *modelos de atribución* para llegar a los datos que aparecen en los informes. Puede considerar cada informe de Analytics como una respuesta a una determinada pregunta de análisis de usuarios. Con frecuencia, estas preguntas se dividen en categorías diferenciadas:

- Contenido: ¿cuántas veces se ha visto una determinada página?
- Objetivos: ¿qué URLs de página han contribuido al máximo porcentaje de conversiones de objetivos?
- Comercio electrónico: ¿con cuánto valor una determinada página ha contribuido a una transacción?
- Búsqueda interna: ¿qué términos de búsqueda internos han contribuido a una transacción?

Para cada una de estas categorías principales y los informes que contienen, Analytics utiliza un modelo de atribución distinto. Debido a que cada uno de estos modelos está diseñado para calcular un conjunto conocido de métricas, puede observar que algunas métricas, como Páginas vistas, pueden aparecer únicamente en determinados informes y no en otros. Esto se debe al modelo de atribución que se emplea para dicho informe.

Los informes de Analytics utilizan tres modelos de atribución:

A) Atribución por solicitud: Esta atribución ofrece valores globales para una sola métrica o para una asociación de métrica y dimensión.

Algunas de las dimensiones habituales que están disponibles en la solicitud son:

- URI de página: disponible con cada solicitud en tu sitio, indica la ruta de la página a la que se está accediendo;
- campaña: si un usuario llega a través de una campaña, esta permanece disponible persistentemente con cada solicitud posterior, hasta que cambia la propia campaña;
- *user-agent*: cada solicitud de un usuario contiene la información de navegador para dicho usuario, enviada mediante la solicitud HTTP/GET desde el navegador y almacenada en los archivos de registro directamente.

B) Atribución de valor de página: La finalidad de este tipo de atribución es responder a la pregunta: "*¿qué utilidad ha tenido mi página en relación con un valor de objetivo o ingreso?*". Este modelo de atribución se utiliza para determinar el *Valor de página* de una o de un conjunto de páginas.

C) Atribución de búsqueda en el sitio: Este modelo de atribución permite que los *informes de búsquedas en el sitio* muestren los porcentajes de conversiones de objetivos y los valores de objetivo por término de búsqueda. Es decir, permite comprender hasta qué punto los usuarios han sacado partido a la función de búsqueda de su sitio web, qué términos de búsqueda han utilizado y si los resultados de la búsqueda han aumentado las interacciones con el sitio web.

Sin profundizar demasiado en el tema, lo primero que observamos es que existen diferentes modelos de atribución, y que del caso concreto no surge cuál de todos los informes que puede emitir Google Analytics fue el seleccionado para considerar los usuarios que ingresan al sitio web.

7.2. MERCADO LIBRE

La empresa en su presentación señala que el criterio fiscal carece de sustento normativo, dado que no puede sostenerse que los servicios de publicidad sean efectivamente prestados en el domicilio de los sujetos que visualizan los anuncios. Por el contrario, dice que dichos servicios son prestados efectivamente en el domicilio de los anunciantes (no podría ser de otro modo, en tanto y conforme lo acreditará ante el Fisco provincial resulta imposible vincular las visualizaciones de anuncios que se listan en las métricas de Google Analytics a las jurisdicciones). 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. Sostiene que 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.

Sostiene que, 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. Enfatiza que de dicho esquema normativo se advierte que, el registro de visitas a un sitio web, no es considerado como un parámetro para la asignación de ingresos; consiguientemente la pretensión de la API de realizar un ajuste en función de registros de visitas a un sitio web es improcedente. Más aún, dice que con la entrada en vigencia de la resolución general (CA) 14/2017, podría incluso considerarse que los servicios de publicidad son efectivamente prestados en el lugar donde se encuentran los servidores del sitio web de

MercadoLibre SRL, fuera del país. Bajo esta interpretación tales ingresos quedarían fuera del objeto del impuesto sobre los ingresos brutos, como es el caso de otras prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.).

Por otra parte, señala que las métricas aportadas en la fiscalización 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. Se trata de 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. Aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, dice que las métricas de Google Analytics carecen de aptitud para vincular las visitas a una jurisdicción determinada, ya que dichas métricas no son precisas 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 (conexiones a Internet que son contratadas por instituciones públicas o privadas - domicilio del ente contratante) o bien cuestiones técnicas (sistemas anonimizadores como por ejemplo, VPN, proxies o incluso la red TOR).

7.3. PROVINCIA DE SANTA FE

La representación de la Provincia de Santa Fe señala que la prestación del servicio de publicidad de los "servicios" o "productos" como los que conforman la unidad de negocios MercadoLibre SRL, denominada "clasificados", diseñada para la publicación de los 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, se efectiviza ingresando a dicho sitio; allí se accede a la publicidad de los productos antes referidos; 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.

Señala que la pretensión de la accionante de considerar al domicilio de los vendedores que auspician o promocionan sus productos o servicios, como el lugar de efectiva prestación del servicio de publicidad, debe desestimarse, puesto que si bien la publicidad -en el caso bajo análisis- existe de manera potencial o virtual en el sitio, recién cuando se accede al referido sitio, 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, como quedó dicho, 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.

Indica que, confirmado el momento en que se produce la efectiva prestación del servicio de publicidad, es decir, cuando se accede al sitio para conocer o identificar los productos o bienes auspiciados o promocionados o publicitados, resta determinar a qué jurisdicción corresponde atribuir los ingresos inherentes a dicho servicio. En este punto, señala que, si bien puede coincidir en principio con la accionante, en cuanto a la eventual inexactitud de las aludidas direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto, conforme surge del informe pericial de parte, existen antecedentes en los Organismos del Convenio Multilateral que acogieron la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes; es decir, utilizar algún dato o indicador que responda lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción. Por lo tanto, afirma que resulta válida y legítima la información suministrada por la propia accionante -las métricas de Google Analytics- como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad; además deviene fundado y amparado en las disposiciones y antecedentes de los Organismos del Convenio Multilateral.

7.4. LA COMISIÓN ARBITRAL

En opinión de la Comisión Arbitral, 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.

Por lo expuesto, la prestación efectiva del servicio realizado por MercadoLibre SRL, 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.

Por lo demás, no escapa a esta Comisión Arbitral las dificultades que pudieren existir para efectuar con absoluta certeza la atribución antes dicha. Es por ello que se considera que la misma debe efectuarse conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos y, en este sentido, se entiende razonable la metodología empleada por la Provincia de Santa Fe. En efecto, 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.

VIII - CONSIDERACIONES FINALES

Este caso concreto abre un abanico de dudas más que de certezas, en primer lugar, se utiliza una métrica sin especificar cuál es el modelo de atribución utilizado.

Luego como bien señala la empresa y reafirma la Provincia y el mismo organismo "*no escapa a esta Comisión Arbitral las dificultades que pudieren existir para efectuar con absoluta certeza la atribución antes dicha*", toda vez que las métricas aportadas en la fiscalización 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.

Se trata de 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. En estos casos nos estamos olvidando del sustento, si las visitas provienen de usuarios que jamás concretan la operación no hay un gasto vinculado con dicho ingreso.

Además, como señala la empresa aun cuando hipotéticamente se considere que el servicio de publicidad es prestado efectivamente en la jurisdicción de quienes visualizan los anuncios, las métricas de Google Analytics carecen de aptitud para vincular las visitas a una jurisdicción determinada, ya que dichas métricas no son precisas 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 (conexiones a Internet que son contratadas por instituciones públicas o privadas - domicilio del ente contratante) o bien cuestiones técnicas (sistemas anonimadores como por ejemplo, VPN, proxies o incluso la red TOR).

En este contexto, la certidumbre que pretendía dar la resolución general (CA) 14/2017 al determinar que para la prestación de servicios estos se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas, abre un sinnúmero de posibilidades, ¿cuál es la causa por la cual no es un correcto indicativo el domicilio de quien contrata el servicio de publicidad como sostiene la empresa?

Además como mencionara previamente, este criterio pretende abrir un nuevo escenario de atribución de base a operaciones que están fuera del objeto y/o del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, tales como el caso de prestaciones de servicios realizadas desde el exterior (Netflix, Spotify, etc.), sobre las cuales, si bien aún no se ha avanzado judicialmente, toda vez que la única jurisdicción que hace poco lo ha puesto en práctica ha sido la Provincia de Córdoba -el resto de las jurisdicciones están con los inconvenientes técnicos de la puesta en marcha-, dicha gravabilidad es inconstitucional por no cumplir uno de los requisitos esenciales del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

Notas:

(1) [R. \(CA\) 12/2020](#)

(2) Para ampliar remitimos al trabajo: Almada, Lorena M.: "Tributación local y economía digital. La pretensión de gravar una base imponible sin hecho imponible" - LL - IMP - Práctica Profesional - 2020 - LXX - 113

(3) <https://www.iprofesional.com/impuestos/285859-empleador-consumidor-lavado-de-dinero-La-improcedencia-del-impuesto-Netflix-que-pretenden-cobrar-las-provincias>

(4) "[Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad](#)" - TSJ Bs. As. (Ciudad) - 26/11/2014 - Cita digital EOLJU173699A

(5) Para ampliar remitimos al trabajo, Almada, Lorena M.: "[El Convenio Multilateral y el ejercicio de la actividad a través de medios electrónicos](#)" - ERREPAR - DTE - T. XXXII - mayo 2011 - pág. 490 y ss. - Cita digital EOLDC078913A

(6) Texto unificado por la [RG \(CA\) 22/2020](#), arts. 24 y 25

(7) Otero, Alejandro: "[La cuestión del comercio electrónico en el Convenio Multilateral](#)" - ERREPAR - DTE - T. XXIV - junio 2003 - pág. 523 - Cita digital EOLDC082079A

(8) Otero, Alejandro: "[La cuestión del comercio electrónico en el Convenio Multilateral](#)" - ERREPAR - DTE - T. XXIV - junio 2003 - pág. 523 - Cita digital EOLDC082079A

(9) Veneri, Fernando: "[El comercio electrónico en el Convenio Multilateral. La resolución general \(CA\) 83/2002](#)" - ERREPAR - PAT - T. VIII - abril 2002 - Cita digital EOLDC080221A

(10) En las "ficciones", partiendo de un hecho cierto, se otorga "certeza jurídica" a otro hecho cuya existencia es improbable. Las ficciones no falsean ni ocultan la verdad real; crean una verdad jurídica distinta a la real, que solo existe en la ley. Para abundar sobre el tema remitimos a Almada, Lorena M. y Matich, Cecilia: "Presunciones ley 11.683. Parte I" - Periódico Económico Tributario - Nº 366 - LL - Buenos Aires - febrero 2007 - pág. 1

(11) Durán, Juan M., Carnota, Hernán F. y Rossi, Horacio: "Operaciones entre ausentes en el Convenio Multilateral" - LL - IMP2010-8 - pág. 39

(12) Otero, Alejandro: "[La cuestión del comercio electrónico en el Convenio Multilateral](#)" - ERREPAR - DTE - T. XXIV - junio 2003 - pág. 523 - Cita digital EOLDC082079A

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

(14) [R. \(CA\) 46/2009](#), del 20/10/2009; [R. \(CA\) 48/2009](#), del 17/11/2009; [R. \(CA\) 19/2010](#), del 20/4/2010, entre otras

(15) Durán, Juan M., Carnota, Hernán F. y Rossi, Horacio: "Operaciones entre ausentes en el Convenio Multilateral" - LL - IMP2010-8 - pág. 39

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

(17) "[Nidera SA c/Provincia de Buenos Aires](#)" del 20/4/2010

(18) "[Aurelia SACIF c/Provincia de Buenos Aires](#)" del 27/6/2012

(19) Piano, Adriana: "[Convenio Multilateral. Asignación de ingresos: Régimen General y regímenes especiales](#)" - ERREPAR - DTE - T. XXXV - agosto 2014 - Cita digital EOLDC088641A

(20) Para ampliar remitimos al trabajo: Almada, Lorena M.: "Los problemas de la asignación de ingresos en el Convenio Multilateral" - LL - IMP - Práctica Profesional - 2018 - XIX - 107

(21) [R. \(CA\) 13/2011](#)

(22) [R. \(CA\) 48/2015](#) y [R. \(CP\) 14/2016](#)

(23) [R. \(CA\) 51/2011](#)

(24) [R. \(CA\) 12/2020](#)

(25) <https://support.google.com/analytics/answer/1033861?hl=es>