

TÍTULO:	PRESENCIA DIGITAL COMO SUSTENTO TERRITORIAL EN EL CONVENIO MULTILATERAL
AUTOR/ES:	Chicolino, Ricardo M.; Arosteguy, Jorge H.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)
TOMO/BOLETÍN:	XIV
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

**RICARDO M. CHICOLINO
JORGE H. AROSTEGUY**

PRESENCIA DIGITAL COMO SUSTENTO TERRITORIAL EN EL CONVENIO MULTILATERAL

REFLEXIONES ACERCA DE SU NECESARIA REVISIÓN

I - PALABRAS PRELIMINARES

Nos toca ser parte de esta época en la cual la aceleración de los cambios es cada vez más vertiginosa. Y decimos que nos toca ser parte de esta época, lo cual nos coloca en un rol que va mucho más allá de la ubicación como meros espectadores sino que, por el contrario, desde el espacio que nos toque ocupar somos actores de los mismos.

Y los referidos cambios abarcan los más diversos ámbitos de la cotidianeidad, incluyendo las comunicaciones, la transmisión de información, los negocios y los modos de desarrollar actividades económicas, todos estos aspectos que impactan de lleno en las cuestiones de naturaleza tributaria. Sin dudas el advenimiento de internet ha sido uno de los elementos más relevantes (sino el más, en sentido absoluto) en cuanto a la generación e impulso de los mentados cambios y en ese sentido oportunamente lo entendió la Comisión Arbitral (CA), que hace ya dos décadas emitió la resolución general 83/2002, la cual hemos analizado y criticado desde los albores de su vigencia, atento a que, excediendo el carácter interpretativo que debería tener en los términos del inciso a) del artículo 24 del texto del Convenio Multilateral, introdujo una ficción en cuanto a la realización de gastos por parte del vendedor, locador o prestador, en la jurisdicción del comprador, locatario o prestatario.

Por ello, en oportunidad de emitir la Comisión Arbitral la [resolución general 5/2021](#), que derogó la [resolución general 83/2002](#), reemplazando las pautas aplicables a este tipo de operaciones, nos enfocamos en su análisis con renovadas expectativas, las

cuales colisionaron contra la controvertida figura de la "presencia digital" como fuente de sustento territorial para las operaciones realizadas por internet.

En esta ocasión, nos encargaremos de realizar el análisis de la RG (CA) 5/2021, con espíritu crítico, enfocando en los aspectos que merecen ser revisados, citando también el valioso aporte realizado por la nota presentada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) ante la Comisión Arbitral en agosto del corriente año.

II - LOS PILARES DE LA RG (CA) 5/2021

1. Un concepto apropiado: su encuadre como operaciones entre ausentes

La RG (CA) 2021 comienza aportando una interpretación a todas luces apropiadas, cuando mediante su artículo 1 sostiene 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"*. Esto no es más que una reafirmación de lo ya dicho casi dos décadas antes por la ahora derogada RG (CA) 83/2002, considerando a las operaciones realizadas mediante internet como operaciones entre ausentes, comprendidas en el "etcétera" con que finaliza el citado artículo.

2. La cuestión novedosa y controvertida: el sustento territorial configurado mediante la presencia digital

Este es el asunto novedoso que trae la RG (CA) 5/2021, al establecer 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 este modo, el artículo 2 de mentada resolución establece al concepto de **"Presencia Digital"** como fuente de Sustento Territorial, desplazando a los gastos de tal función en los casos alcanzados por la norma.

3. Lo que es y lo que debería (o podría) ser

Respecto al hecho de tomar a la presencia digital como el elemento constitutivo del sustento territorial en el marco del Régimen General del Convenio Multilateral, estimamos oportuno dejar planteados tres cuestiones que deberán ser consideradas adecuadamente, para arribar a conclusiones que puedan nutrir el análisis:

- La vigencia del sustento territorial derivado del gasto

Una primera cuestión que es necesario recordar es que el texto vigente del Convenio Multilateral establece en el último párrafo que el sustento territorial está dado por los gastos, cuando reza *"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..."*. Es claro que resulta inadecuado el vigente texto del Convenio Multilateral para aplicar a los ingresos obtenidos por los contribuyentes en los tiempos que corren, lo cual muestra como aconsejable encarar un nuevo texto adecuado a los mismos, pero, de momento, del texto vigente no pueden extraerse elaboraciones intelectuales o derivaciones conceptuales por medio de las cuales pueda sostenerse que la presencia digital es una interpretación del mismo.

- La pertinencia de la presencia digital como fuente de sustento territorial en operaciones entre ausentes vía internet

Una segunda cuestión tiene que ver con el análisis respecto a la pertinencia de tomar la presencia digital como fuente de sustento territorial en los casos de operaciones entre ausentes realizadas por internet, respecto a la cual nuestra respuesta es afirmativa, atento a que aparece como indubitable que en ocasiones el contribuyente (vendedor, locador o prestador) ha desarrollado actividades en la jurisdicción de su cliente, de la cual derivó el perfeccionamiento del hecho imponible al concretarse la transacción.

- La definición de presencia digital

Y, para concluir, una tercera cuestión a abordar: la definición de presencia digital, atento a que para brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, debe surgir con cierta precisión de la normativa aplicable. Al respecto, debe evitarse una definición de sustento territorial omnipresente, que se dé por supuesto por el solo hecho de haberse realizado la operación a través de internet, lo cual implicaría, ipso facto, la derogación del sustento territorial como elemento necesario para validar la pertinencia de la tributación en el impuesto sobre los ingresos brutos en las distintas jurisdicciones.

III - LOS APORTES DE LA NOTA PRESENTADA POR LA FACPCE

La FACPCE presentó a la Comisión Arbitral [una nota fechada el 4/8/2022](#), movida por determinadas cuestiones surgidas de la RG (CA) 5/2021, proponiendo dos modificaciones:

1. Incorporación del concepto de presencia digital significativa

La FACPCE manifiesta su convencimiento respecto a la necesidad de que los principios tributarios, concebidos en otras épocas, en las que imperaban las prestaciones analógicas, cuenten con *"...cierta plasticidad si es que la recaudación y el sostenimiento de los Estados han de perdurar..."*. Aun ahora que imperan las prestaciones digitalizadas, no pueden *"...pensarse como totalmente opuesta a la realidad tangible, puesto que eso lleva a un absurdo..."*, para destacar que *"...los servicios digitales obtienen ingresos de los usuarios; usuarios corpóreos, con dispositivos tangibles, que se encuentran en algún territorio. De lo que se trata es de redefinir esa territorialidad: de la territorialidad analógica a la territorialidad digital. Si la economía se actualiza, la tributación también"*.

La nota de la FACPCE refiere la recomendación efectuada por la OCDE y la Comisión Europea respecto al concepto de presencia digital significativa.

Transitando esas experiencias, la nota destaca propuestas elaboradas en el viejo continente: la participación del usuario (*user participation*); los intangibles de comercialización (*marketing intangibles*), y la presencia económica significativa (*significant economic presence*), agregando que estos principios se receptan solo parcialmente en la actual redacción de la RG (CA) 5/2021.

El Ministerio de Hacienda de España, a través de un informe referido a comercio electrónico, diferenció los conceptos de "permanencia física continuada" y "operar económicamente en forma continuada", siendo este el concepto clave a tener en cuenta agregando que *"hasta ahora prácticamente la única manera de hacerlo era a través de la presencia física continuada pero, sin embargo, con la aparición de Internet y el desarrollo del comercio por Internet, surge un nuevo medio para estar presente de manera estable, regular y continuada en la economía de un Estado, el comercio electrónico"*.

Basado en estas ideas, la FACPCE propone redefinir el concepto a tener en cuenta a efectos del sustento territorial, pasando de presencia digital a presencia digital significativa, lo cual estaría en línea con las posturas que por Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral han sostenido en los últimos años, orientadas a que los ingresos deben atribuirse al lugar del destino final de los bienes, pues *"...el vendedor, al tener una relación comercial permanente y fluida con el comprador, tiene la certeza absoluta de ese lugar geográfico..."*.

Acto seguido, enfoca la FACPCE hacia un punto esencial al cual hemos referido en párrafos precedentes, al destacar que *"...no debemos olvidar en ningún caso el pilar del Convenio Multilateral, cual es el sustento territorial..."*, agregando que en caso de no existir gastos soportados por la jurisdicción de destino final no es posible asignar ingresos a la misma. No obstante lo cual, y esta es una virtud de la postura de presencia digital significativa, *"...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 todos los argumentos reseñados en este apartado, la FACPCE concluye que debe avanzarse del principio de "presencia digital" vigente actualmente, de acuerdo a la RG (CA) 5/2021, hacia el concepto de "presencia digital significativa".

Y todo esto en el marco del principio de Realidad Económica, del que está imbuido todo nuestro sistema tributario y que es explícitamente citado por el artículo 27, lo cual conduce a que *"...no podremos asumir que estamos en una 'operación entre ausentes' solo por el hecho de que la nota de pedido o la orden de compra se gestione por internet..."*, pues será el contexto general de la operación el que nos permitirá realizar el correcto encuadre de la misma, situaciones tales como *"...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..."*, para poder concluir al respecto.

Párrafos más adelante, la FACPCE alerta respecto a la necesidad de evitar una situación que, lejos de ser hipotética, se verifica con mucha asiduidad: *"...llegar al absurdo de tener que dar de alta a una jurisdicción por una simple venta que se efectúe a un único cliente esporádico por única vez, aunque no existan gastos, solo por el simple hecho de comercializarlo a través de internet o de cualquier tecnología similar..."*.

2. Cambio o eliminación del inciso d) del artículo 3 de la RG (CA) 5/2021

La nota de la FACPCE aborda a continuación el análisis de las situaciones que, de acuerdo a la RG (CA) 5/2021, hacen presumir la existencia de "presencia digital" en la jurisdicción del adquirente. Son 4 situaciones, enumeradas en los incisos a), b), c) y d) del artículo 3, las cuales actúan en forma independiente, vale decir, verificada una cualquiera de ellas, se entiende existe presencia digital en la jurisdicción del cliente.

Y ahí es donde la FACPCE focaliza en el artículo 3, inciso d), que textualmente establece que existe presencia digital cuando *"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"*. Al respecto, la nota refiere que *"...no es claro en su definición y alcance..."*, debido a que *"...pasa a estar incluido todo el universo de sujetos que comercialicen por este medio, puesto que no hay manera de llevar a cabo el comercio electrónico si no es por medio de un punto de conexión y/o transmisión..."*. Efectivamente, la existencia de punto de conexión o transmisión es condición sine qua non para la existencia de comunicación vía internet, con lo cual es, de hecho, la consideración de existencia de presencia digital

sin más verificación que la mera comunicación vía internet, lo cual a todas luces colisiona con el principio básico del ejercicio de actividad en la jurisdicción para ser validada la existencia de sustento territorial.

IV - COMENTARIOS FINALES. REFLEXIONES

La evolución tecnológica acaecida en los 45 años de vigencia del actual texto del Convenio Multilateral implica, sin dudas, un gran escollo para poder aplicar satisfactoriamente sus cláusulas, concebidas en un contexto analógico, siendo que hoy ocupan un lugar muy destacado en la realidad cotidiana en general y económica en particular. Pero lo antedicho no puede amparar el apartamiento de lo que establece su texto, pues se encuentra estrictamente vigente. En la cuestión que en esta ocasión nos ocupa, nos parece muy oportuno citar textualmente lo dicho por la FACPCE en el último párrafo de su nota: *"Sin duda que el CM requiere una revisión profunda, pero hasta tanto ello no suceda, los gastos que deben otorgar sustento territorial, inclusive a este tipo de operaciones, deben ser los basados en las erogaciones del vendedor y en este sentido, el comercio desarrollado por internet, solo si se hace presente de manera estable, regular y continuada en una jurisdicción, otorgará esa condición de territorialidad"*.