

Título: La gravabilidad de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y una necesaria "acción de clase" en materia tributaria

Autor: Maltz, Ezequiel

Publicado en: LA LEY 03/06/2020, 03/06/2020, 9

Cita Online: AR/DOC/1598/2020

Sumario: I. Introducción.— II. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Su característica central y aspectos conflictivos.— III. La nueva modificación del hecho imponible.— IV. La acción de clase en materia tributaria.— V. Conclusiones.

(*)

I. Introducción

La situación generada por la incorporación y gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las prestaciones de servicios digitales desde el exterior en las distintas jurisdicciones locales se enmarca dentro de una corriente mundial que tiene el desafío de establecer un sistema tributario aplicable a la economía digital.

A ello se suma, en un Estado federal como el nuestro, que las provincias establezcan tributos a esta modalidad económica respetando la Constitución Nacional y normativa intrafederal como la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Es sumamente relevante también que a la hora de establecer el mecanismo de recaudación e ingreso del tributo no se trastoquen sus elementos básicos, ya que puede llevar a excesos que deslegitimén al impuesto.

En virtud de la cuestión bajo conflicto es fundamental darle lugar a una herramienta que en materia tributaria ha adquirido relevancia en los últimos años: nos referimos a las acciones de clase, toda vez que en determinados supuestos pueden ser la solución adecuada.

II. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Su característica central y aspectos conflictivos

II.1. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su carácter de local

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el impuesto local que mayor recaudación presenta para los fiscos en la actualidad.

Tiene como antecedente al Impuesto sobre el Comercio y la Industria; y, más cercano en el tiempo, al de las Actividades Lucrativas.

Básicamente grava actividad habitual, desarrollada a título oneroso dentro de la provincia respectiva. Así lo han dispuesto las propias provincias.

El elemento fundamental requerido es el sustento territorial, es decir, que el ejercicio de actividad se despliegue, al menos en parte, dentro del territorio provincial. Dicho elemento también está previsto en el Convenio Multilateral para evitar la doble o múltiple imposición, pergeñado para las actividades desplegadas en más de una jurisdicción, evidenciando los gastos vinculados a la actividad su desarrollo (1).

La doctrina en general y el propio creador del Impuesto a las Actividades Lucrativas, Dino Jarach (2), indican ello; principalmente así fue establecido en los Códigos Fiscales provinciales desde su aparición y mantenido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos vigente del año 1988 excluye a Ingresos Brutos de la prohibición de analogía con tributos nacionales, pero da las pautas de cómo debe establecerse en su art. 9º. Recordemos que las provincias se comprometieron a no aplicar tributos análogos a los coparticipables.

Así el mencionado artículo nos dice:

"En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos".

De esta manera el impuesto requiere ejercicio habitual de actividad a título oneroso dentro del territorio provincial, tomando como base los ingresos brutos del contribuyente, afectando la comercialización de bienes y servicios por parte de personas jurídicas y humanas. Claro está que los fiscos al adherir a la ley-convenio deben respetar sus pautas.

II.2. Sobre el hecho imponible y la base imponible del impuesto

Respecto a esta distinción se ha hecho hincapié tanto en doctrina como en jurisprudencia y ha sido materia

de profundo debate. Fonrouge sostiene que, a los fines de no generar una superposición inconstitucional con el impuesto a las ventas, se expuso como hecho imponible el ejercicio de actividad y los ingresos como la medida del impuesto. En forma crítica nos dice que en realidad el impuesto incide sobre los ingresos provenientes de actividad [\(3\)](#).

Jarach ya exponía esta distinción al hablar del Impuesto sobre las Actividades Lucrativas, es decir, una cosa es el hecho imponible del impuesto y otra distinta la base de medición.

En líneas generales se establece que lo que se grava es la actividad llevada adelante y la base imponible son los ingresos brutos.

Esta cuestión nos lleva a otra discusión polémica, que consiste en saber cuánta base imponible puede tomar un fisco una vez que se desarrolle esa actividad.

Puede verse cómo Althabe y Bulit Goñi [\(4\)](#) discrepan sobre esto; y así también se ha debatido en la justicia y en el seno de la Corte Suprema.

Debemos ver cuál es la razonable relación que debe existir entre la base imponible o de medición y el hecho imponible.

II.3. El sustento territorial y la base imponible

Como expone Jarach [\(5\)](#), tratando el Impuesto a las Actividades Lucrativas y luego al Impuesto sobre los Ingresos Brutos [\(6\)](#), ambos poseen características análogas al impuesto inmobiliario por su naturaleza, real; y al punto de vinculación con el sujeto activo, que es el principio de territorialidad.

Ya advirtiendo los posibles conflictos, este autor nos decía:

"Sin embargo, este carácter territorial ha motivado muchas discusiones y dificultades interpretativas. Lo esencial de la materia es que exista un sustento territorial, o sea, un ejercicio de actividad lucrativa en la Provincia. Pero, ¿hasta qué punto?; y qué significa el ejercicio de actividad lucrativa en la Provincia?".

Expone que el problema resulta discriminar en qué medida los ingresos obtenidos por estas actividades son atribuibles a una jurisdicción y que existe una extralimitación por parte del poder fiscal estadual cuando pretende, por una actividad ejercida solo parcialmente en su territorio, aplicar un gravamen tomando como base de medición la totalidad de los ingresos obtenidos en todo el proceso económico, que solo en parte se desarrolla en su jurisdicción [\(7\)](#).

Bulit Goñi también remarca que es territorial, porque grava exclusivamente las actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone, siendo uno de los elementos esenciales del hecho imponible.

Se opone así a la característica personal o subjetiva de algunos tributos, en los que se atribuye al fisco de la radicación o domicilio del sujeto la potestad para gravar incluso las rentas, los ingresos, actividades ejercidas fuera de su territorio [\(8\)](#).

Como adelantáramos, siempre se ha sostenido y remarcado el debido sustento territorial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Se puede relacionar con el propio límite de las facultades tributarias locales en un Estado federal. Este principio de territorialidad, como límite al poder de imperio de cada una de las jurisdicciones, surge implícito de la Constitución Nacional.

Guillermo Teijeiro explica que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales tiene que vincularse con su territorio, mediante puntos o criterios de vinculación afines a la naturaleza del tributo de que se trate y la formulación legal del hecho imponible.

En este contexto los fiscales locales no pueden gravar actividades que se desarrollan en otras jurisdicciones y por una cuestión lógica menos aún en otro país, pues conlleva una extralimitación de su potestad tributaria. Por ello no existiría un vínculo jurisdiccional o territorial entre el hecho imponible que deviene en el ejercicio de la actividad y la provincia [\(9\)](#).

En concreto se establece que la actividad, al menos en parte, debe desarrollarse indefectiblemente en el ámbito provincial. El vínculo que existe entre el sujeto activo de la relación tributaria y el contribuyente es el desarrollo territorial de la actividad.

Cabe pensar si podría ser factible tomar en cuenta otro vínculo con base en la naturaleza del impuesto; y si eso es constitucionalmente válido, en función al desarrollo ya hecho.

II.4. Extralimitación local e internacional en la aplicación del impuesto

Partiendo de la base que el sustento territorial es necesario para poder exigir el impuesto de marras, nos enfrentamos a un nuevo conflicto, del cual algo hemos adelantado.

¿Cuál es la base de medición que puede tomar la provincia a la hora de cobrar Ingresos Brutos?

Concretamente si puede tomar base imponible que represente actividad en otra provincia o incluso otro país. Esta discusión ha dado origen, entre otros motivos, a la sanción del mismísimo Convenio Multilateral y ha dividido a la doctrina también calificada como fuera indicado.

Concretamente si verificado el sustento territorial en una provincia, pueden tomarse todos los ingresos brutos del contribuyente. Así el fisco local podría tomar ingresos generados en otra provincia.

A este problema debe sumarse uno mayor, si pueden los fiscales gravar a sujetos extranjeros o tomar puntos de conexión que afecten actividad ejercida no ya en otra provincia sino en otro país.

— La doctrina de la Corte Suprema sobre el tema:

La doctrina de la Corte ha ido tratando a lo largo de la historia de sus precedentes estos aspectos de la tributación local. Recordemos que el primer antecedente de este impuesto es el que gravaba al Comercio y la Industria, para luego pasar a ser el Impuesto sobre las Actividades Lucrativas e instalarse finalmente como Ingresos Brutos.

En el trabajo de Parada Larrosa [\(10\)](#) se efectúa un análisis de la evolución de los fallos de la Corte sobre este tema.

Vinculado al Impuesto al Comercio y la Industria contamos con el precedente "Sociedad Anónima Mataldi" [\(11\)](#). En este trascendental antecedente, relevante en varios aspectos, la Corte expuso su postura sobre la cuestión. El impuesto establecido por una provincia sobre productos que son objeto de venta o negocio fuera de su jurisdicción, es violatorio de la Constitución, arts. 9º, 10, 11, 67, inc. 12 y 108 (ley provincial de 6 de septiembre de 1916, llamada de "Impuesto al comercio e industria").

Recordemos, como dijimos, que si la base imponible son los ingresos totales, se podrían incluir ingresos por ventas en otra jurisdicción.

Por su parte en la causa "West Indian Oil Company" [\(12\)](#) se afirma que las provincias tienen facultad para gravar con impuestos todo artículo de producción territorial y todo otro no exceptuado que, procedente del exterior o de otras provincias, se haya incorporado a su propia riqueza general y sea materia de transacciones dentro de su jurisdicción, no habiendo delegado los Estados autónomos dicha facultad en el Gobierno Federal.

Sin embargo, no pueden crear gravámenes, de especie alguna, que directa o indirectamente signifiquen un impuesto al tránsito de las mercaderías, por el solo hecho de cruzar su territorio. El sistema de la Constitución ha sido, en materia de circulación territorial y de comercio interprovincial, el de hacer un solo territorio para un solo pueblo.

Este criterio se revierte en el caso "Michelin SA c. Provincia de Buenos Aires", citado por Bulit Goñi [\(13\)](#); también, respecto al Impuesto sobre el Comercio y la Industria. El Alto Tribunal recepta el planteo de las jurisdicciones locales y distingue entre el hecho imponible del gravamen, ejercicio de comercio e industria, y su base imponible, el volumen de ventas.

Aquí la Corte legitima la pretensión provincial sobre actividades desarrolladas efectivamente en sus territorios, y medidas con base en las ventas, más allá del lugar donde se efectúen, agregando para nuestra opinión un punto fundamental. Por un lado, el impuesto provincial debe recaer verdadera y solamente sobre la riqueza creada por la actividad industrial y guardar con ella equitativa y efectiva proporción; y, asimismo, el precio de venta de los productos debe ser un índice razonable para medir la riqueza producida.

El máximo tribunal incorporó el elemento de razonabilidad, nada más complejo y tal vez impreciso, debiéndose analizar en cada caso concreto.

Por ejemplo, podría considerarse de dudosa constitucionalidad el hecho de tomar todos los ingresos del contribuyente por parte de un fisco, si solo ejerce el 10% de la actividad en esa jurisdicción, o tiene una pequeña oficina o depósito que le dan sustento territorial; o genere muy poca riqueza en esa jurisdicción determinada.

De todas maneras, muchas de las cuestiones se han resuelto internamente mediante la sanción del Convenio Multilateral que justamente pretende determinar el ejercicio y magnitud de actividad en cada jurisdicción mediante el acuerdo de los fiscales, a la par de evitar una múltiple imposición no deseada.

Si bien la Corte legitima que se puedan tomar ingresos por ventas foráneas, no deja en claro que un fisco pueda tomar sin más la totalidad de los ingresos en todos los supuestos.

Es lógico que al estirarse la base imponible de un tributo, aunque el supuesto de incidencia describa una

conducta, se estaría gravando mucho más que ello.

Supongamos un Impuesto de Sellos o Inmobiliario que toma como base imponible las ganancias del contribuyente: es claro que ya no gravará el tráfico comercial o el valor inmobiliario. Por ello se supone que para medir la capacidad contributiva que se quiera gravar, debe existir cierta vinculación entre el hecho imponible y su base.

Ya instalado el Impuesto a las Actividades Lucrativas, la Corte Suprema en pronunciamientos antagónicos volvió a expedirse sobre el tema. En la causa "Quebrachales Fusionados" ([14](#)) rechaza que se puedan tomar como base las ventas hechas al exterior; es decir, los bienes con destino de exportación.

Es importante tener en cuenta que la Corte toma como uno de sus argumentos la interferencia en el comercio exterior, arts. 67 incs. 1º y 2º y 108 de la CN antes de la reforma de 1994.

Sin embargo, en autos "Indunor" ([15](#)) se aparta de la doctrina "Quebrachales Fusionados" y, retomando la doctrina anterior, permite que se tomen las ventas hechas al exterior, ya que es solo la base imponible sobre la actividad generada en la provincia.

En "Indunor" se expresa que el límite al poder tributario local se da cuando interfiere en las transacciones internacionales o interprovinciales, no siendo el caso. Agrega nuevamente que la base imponible debe ser un parámetro razonable para medir la actividad.

Ya tratando el Impuesto sobre los Ingresos Brutos tenemos varios precedentes sobre el tema.

Uno de ellos es el fallo "Pluna" ([16](#)) del Máximo Tribunal. En el caso se trataba de una empresa aerocomercial dedicada al transporte internacional constituida en el exterior, que ejercía actividad en nuestro país.

Respecto a este tema específicamente la Ley de Coparticipación ([17](#)) establece un compromiso a que en materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja —a condición de reciprocidad— que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En el caso se debatía el carácter de tratado o convenio de los instrumentos celebrados por nuestro país, involucrados en aquel precedente. En el Dictamen de la Procuración, al que adhiere la Corte, se recordó que, como lo afirmó el máximo tribunal, siendo órgano supremo de uno de los poderes del Gobierno Federal le corresponde —en la medida de su jurisdicción— aplicar los tratados internacionales a que el país está vinculado, ya que lo contrario podría implicar responsabilidad de la Nación frente a la comunidad internacional. A la luz de esta doctrina, la posición pretendida por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires importaría hacer incurrir al Estado nacional en un supuesto de ese tipo.

Es posible advertir que se habla de empresas constituidas en el extranjero que ejercen actividad en el país, pero nada dice respecto a las constituidas en Argentina que se dediquen al transporte internacional.

Poder gravar este último supuesto fue legitimado por el Tribunal Fiscal de Apelación ([18](#)), en la causa "Aerolíneas Argentinas", aunque la empresa cuenta actualmente con una medida cautelar ante la Corte ([19](#)).

La Comisión Plenaria también ha legitimado el cobro en un caso concreto ([20](#)). Obviamente los ingresos del contribuyente provienen de la venta de boletos y se aplica el art. 9º del Convenio Multilateral, sin importar que se trate de transporte internacional.

Referido al transporte inter provincial contamos con el fundamental precedente de la Corte Suprema en autos "Transporte Vidal c. provincia de Mendoza" ([21](#)). En este fallo se permite gravar actividad interjurisdiccional, aunque se trate de transporte de cosas o de personas.

Una vez que deviene factible gravarlo, tenemos ya expuesto el problema de cuál es la base imponible que se puede tomar y que sea ello válido constitucionalmente.

Otro fallo relevante es el caso "Total Austral c. Provincia de Tierra del Fuego" ([22](#)). Allí se sostuvo que era improcedente la pretensión fiscal de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tierra del Fuego de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a los yacimientos de hidrocarburos situados en el mar territorial, fuera de la franja de tres millas marinas contadas desde las líneas de base establecidas según la ley 23.968, ya que durante la existencia del territorio nacional el dec. 2191/1957 estableció sus límites sin reconocimiento de jurisdicción sobre el mar adyacente y luego de la provincialización adquirió jurisdicción compartida sobre el mar territorial adyacente a sus costas hasta una distancia de tres millas marinas, conforme lo establece la ley 18.502

Es decir que en este caso no existía punto de conexión territorial con la provincia para poder gravar la actividad con Ingresos Brutos; y la Corte hace lugar al planteo de la empresa.

Posteriormente llega el precedente "Helicópteros Marinos" (23). En el caso la empresa prestaba servicios de transporte entre la costa de la Isla Grande de Tierra del Fuego y el yacimiento de hidrocarburos ubicado sobre el lote "Hidra" (plataformas Hidra Centro e Hidra Norte), localizado a unos 12,8 km de aquella costa. A diferencia del caso anterior, existía (más allá de su medida y relevancia) un punto de conexión con el territorio provincial, ya que los vuelos tenían origen en Tierra del Fuego.

El Procurador General expone que las facultades de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados, pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones, remitiéndose a precedentes anteriores, y al fallo "Total Austral" ya citado.

Se concluye que la postura de la demandada es inaceptable, pues —bajo el argumento de la existencia de un "punto de conexión" en su territorio— intenta gravar una porción de actividad realizada fuera de sus límites físicos, excediendo indebidamente el ámbito de sus potestades e invadiendo otra jurisdicción.

La mayoría de la Corte toma el Dictamen del Procurador y se remite al precedente "Total Austral" haciendo lugar a la demanda.

Sin embargo, esta causa cuenta con una relevante disidencia de los Dres. Petracchi y Argibay.

El Dr. Petracchi expone que, más allá de las cuestiones decididas en "Total Austral SA", lo que corresponde determinar en este expediente es si el hecho de que el servicio se preste parcialmente fuera de los límites provinciales, impide reconocer al Estado local jurisdicción tributaria sobre la actividad, rechazando la postura de la empresa al existir un sustento territorial otorgado por el lugar de origen del viaje.

La Dra. Argibay nos dice que el Procurador Fiscal subrogante sostiene que la Provincia de Tierra del Fuego no tiene poder fiscal sobre la actividad desplegada por la firma demandante, puesto que "una porción" de esta última es realizada por fuera de sus límites físicos, excediendo indebidamente el ámbito de sus potestades e invadiendo otra jurisdicción.

Continúa diciendo que, sin embargo, ninguna norma de la Constitución o del derecho federal se ha invocado en el dictamen —tampoco lo hace la demanda— en orden a justificar la exigencia de que la totalidad de la actividad lucrativa tenga lugar dentro de las fronteras de la Provincia para reconocer a esta última la atribución de recaudar el correspondiente impuesto sobre los ingresos brutos. Agrega que, por lo demás, tampoco tiene asidero la exigencia —que pareciera desprenderse de la opinión vertida por el señor Procurador Fiscal subrogante— de que la Provincia se halla constitucionalmente obligada a ajustar el monto del impuesto a la "porción" de la actividad que tuvo lugar dentro del territorio provincial. El método para la determinación de la cuantía del impuesto, por sí solo, no da lugar a objeciones de carácter constitucional, aun cuando tome en cuenta ingresos provenientes de otras jurisdicciones.

Finalmente contamos con el Fallo "Telecom c. Provincia de Corrientes" (24). Adelantamos que el Dictamen de la Procuración resulta favorable a la empresa. El conflicto entre las partes tuvo su origen en la decisión adoptada por el fisco provincial de liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, vinculado con la prestación del servicio telefónico que presta la firma actora, tomando como base las sumas totales facturadas por dicho concepto a los clientes radicados dentro de su territorio.

Entre los montos cobrados aparecían ingresos por llamadas internacionales que efectuaban dichos clientes de la provincia.

La parte actora argumentó que la actividad de la empresa extranjera que presta este servicio de llamadas internacionales no forma parte de la que realiza Telecom en el territorio sobre el que tiene jurisdicción la Provincia de Corrientes y, por ende, no debería estar alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La Procuradora toma el precedente "Helicópteros Marinos" y considera hacer lugar a la demanda interpuesta, dejando fuera de gravabilidad los ingresos por llamadas internacionales.

La Corte se aparta del Dictamen y rechaza la demanda. Para ello sostiene que, frente a planteos relacionados con la ausencia de sustento territorial de los impuestos creados por las autoridades argentinas, ha sido criterio que dicha circunstancia no se traduce en la invalidez constitucional del tributo, si resulta de la causa que la actividad financiera o comercial gravada afecta de algún modo al país. Aquí se remite al precedente de CS, Fallos: 181:184 que trataba sobre el Impuesto nacional a los Réditos, que se distingue del Impuesto sobre los Ingresos brutos, ya que como vimos este último es local y territorial.

Agrega que según cuál sea la actividad que intente abarcar el impuesto, el ámbito en el que aquella se despliega, el punto de conexión que presente con la provincia que se considera acreedora, y las limitaciones que, en su caso, genere la pretensa atribución fiscal, será la confirmación o confrontación con los principios y reglas constitucionales que rigen la materia.

Es importante dejar en claro que la Corte no abandona la doctrina "Helicópteros Marinos", sino que considera que no resulta aplicable al presente.

Para ello expone que en "Helicópteros Marinos" el tribunal tuvo en cuenta que se trataba de operaciones realizadas fuera del territorio de la provincia por la misma empresa que cuestionaba el impuesto, y valoró que la pretensión fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego invadía otra jurisdicción, la del Estado Nacional, a cuya jurisdicción correspondía el mar territorial.

Agrega que, en cambio, el caso de autos plantea un problema diferente, puesto que no se halla involucrada otra jurisdicción que pueda considerarse invadida o menoscabada por el fisco de Corrientes. Por lo tanto: "extender el criterio antedicho a reclamos como el presente importaría tanto como sentar una regla tan amplia por la que quedarían excluidos del impuesto provincial todos aquellos costos de producción que el contribuyente pueda vincular con compras de insumos en el exterior, alterándose así los principios recordados en el consid. 5º de este pronunciamiento".

Podemos ver que en líneas generales y más allá de la importante discusión en torno a la base imponible válida a tomar, siempre se ha requerido el ejercicio de actividad, que por otra parte es el vínculo establecido desde siempre por los ordenamientos.

Existe una vinculación como se dijera entre la base imponible y el hecho imponible, ya que, claro está, a medida que el ejercicio fuera de la jurisdicción sea mayor, menos riqueza se genera en el fisco que toma base foránea.

Cuando esto ocurre entre varios fiscos locales, la cuestión se resuelve mediante el Convenio Multilateral. Allí se mide el despliegue de actividad mediante ingresos y gastos o bien se distribuye la base de manera directa por los regímenes especiales con criterios fijos. La actividad se despliega entre varias provincias donde existe sustento territorial, pero todos los ingresos son asignables a algún fisco, más allá del tratamiento que luego este aplique.

Por ello vemos que los problemas aparecen actualmente cuando se trata de actividad o base desarrollada fuera de cualquier provincia.

Entendemos que la Corte deja abierta una puerta de casuística sobre un tema de gran relevancia que hace a las potestades tributarias locales.

II.5. El mínimo sustento territorial que requiere el impuesto

Hemos visto la importancia del sustento territorial; y la distinción entre hecho imponible y base efectuada en este impuesto.

Resulta fundamental conocer cuál es el mínimo de sustento territorial que se requiere para darle potestad a un Fisco determinado a exigir el tributo.

Es útil analizar las discusiones en el marco del Convenio Multilateral que han generado polémica; y aún al día de la fecha promueven debate.

El requisito mínimo se ha concretado en general mediante operaciones entre ausentes, concertadas por medios telefónicos o electrónicos. Uno de los fallos más importantes es "Red Star c. Pcia. de Entre Ríos" ([25](#)), donde la Corte declaró que al tratarse de contratos por correspondencia no existía actividad alcanzada en la jurisdicción del adquirente de los bienes.

Sin embargo, a posteriori, ya con la sanción de la versión actual del Convenio Multilateral de 1977, se estableció en su art. 1º:

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

Es decir, efectuándose un gasto en la jurisdicción del adquirente vinculado a la actividad, se establece que estamos ante una actividad interjurisdiccional donde resulta aplicable el Convenio Multilateral.

Justamente en comercio electrónico interprovincial se estableció que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar se hallan encuadradas en el último párrafo del art. 1º del

Convenio. Se agrega como cuestionable presunción que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inc. b) in fine del art. 2º del Convenio Multilateral, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio de su adquirente o locatario, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella [\(26\)](#), sorteando la problemática de marras.

Se ha expuesto que los gastos deben tener una mínima envergadura y relevancia para dar sustento territorial, criticando ciertos criterios de los organismos del Convenio Multilateral, basados en presunciones legales [\(27\)](#).

El maestro Jarach comenta que aun antes de la existencia de convenios, en reiterada jurisprudencia de la Cámara Fiscal de la Provincia de Buenos Aires se excluyó la posibilidad de gravar las actividades lucrativas que consistiesen únicamente en la venta por correspondencia, sin que hubiese por lo menos un agente, que podría ser un simple "demonstracionista", pero que desarrollara en la provincia una actividad capaz de producir ingresos, aun cuando estos después no fueran atribuibles a su actividad. Citó como ejemplo, el caso 'Electrolux', resuelto por la Cámara Fiscal de la Provincia [\(28\)](#). Hace mención también a la actividad de los escribanos y los conflictos para definir el delgado hilo de vinculación que puede dar sustento territorial.

III. La nueva modificación del hecho imponible

III.1. La incorporación de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes

Los fiscos locales en sus Códigos Fiscales han incorporado la gravabilidad de actividad ejercida por sujetos no residentes en el país que presten servicios digitales.

Claro está que, si se trata de sujetos radicados en el país que lleven adelante allí mismo prestación de servicios digitales, no hay duda de su gravabilidad. Tampoco existiría conflicto (al menos desde el punto de vista teórico) de gravar un sujeto no residente que preste servicios efectivamente en el país, siempre y cuando se configure el sustento territorial requerido por el tributo.

Sin embargo, debemos ver la previsión normativa para conocer cuáles supuestos son gravados concretamente.

En este sentido citaremos como ejemplo la normativa vigente en Provincia de Buenos Aires y CABA, si bien otros fiscos también han contemplado este nuevo supuesto con distintas fórmulas.

El Código Fiscal bonaerense en su art. 184 bis (incorporado por ley 15.079, BO 11/12/2018) establece:

"Tratándose de servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país, se entenderá que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando el prestador contare con una presencia digital significativa, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior —o el proporcional del período en curso, según lo que establezca la Autoridad de Aplicación—, con alguno de los siguientes parámetros:

- a) se obtenga un monto de ingresos brutos superior al importe que anualmente establezca cada Ley Impositiva, por la prestación de servicios digitales a sujetos domiciliados en la Provincia; y/o
- b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva; y/o
- c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva".

Por su parte en la CABA se dispuso en su Código Fiscal modificado por ley 6279 (BO 23/12/2019):

"Art. 177 bis.— En el supuesto del ejercicio de la actividad de prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país, se entiende que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando la prestación del servicio produce efectos económicos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o recae sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esta jurisdicción con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin, o cuando el prestador contare con una presencia digital, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior, con alguno de los siguientes parámetros...

a) Efectuar transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

b) Ser titular o registrar un nombre de dominio de Internet de nivel superior Argentina (.ar) de conformidad con las normas y reglamentaciones que dicte la Dirección Nacional del Registro de Dominios de Internet dependiente de la Secretaría Legal y Técnica de la Nación, o la que en un futuro la reemplace, y/o poseer una plataforma digital orientada, total o parcialmente, al desarrollo de su actividad con sujetos ubicados o domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

c) Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar entre ellos.

d) Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de una interfaz digital multifacética que les facilite la entrega de bienes y/o las prestaciones de servicios subyacentes entre los sujetos que utilicen tales servicios.

e) Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética, y que la misma se nutra de los datos recopilados acerca de los usuarios y/o las actividades desarrolladas y/o realizadas por estos últimos en esa interfaz digital multifacética.

f) La puesta a disposición de una plataforma digital, cualquiera su medio, cuya actividad se despliegue mediante el acceso a la misma a través de direcciones de protocolo de internet o de cualquier otro método de geolocalización ubicados dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires".

Por un lado, se puede ver como se incorpora el concepto de "presencia digital significativa"; y asimismo la producción de efectos económicos en la jurisdicción o localización de bienes como algunos de los parámetros de vinculación.

El problema principal que ya ha sido advertido se refiere a si nos encontramos ante la existencia de sustento territorial, tal como lo requiere el impuesto; y por otro lado, si se afecta la Ley de Coparticipación al poder considerarse un nuevo impuesto [\(29\)](#).

Debemos recordar que mediante la última reforma del IVA (ley 27.430) se dispuso gravar estos mismos servicios prestados por sujetos no residentes cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Al haberse establecido una extensión del punto de vinculación, y trastocarse un elemento central del impuesto se podría considerar que ya no estamos ante el clásico Impuesto sobre los Ingresos Brutos provocando la analogía con la Ley de IVA. Recordemos que la Ley de Coparticipación prohíbe a los fiscos locales establecer tributos análogos a los coparticipables como el caso del IVA, y la Corte le ha dado un concepto sumamente amplio a lo que se entiende por analogía [\(30\)](#).

De aquí podemos inferir, como vimos, que, más allá del alcance que los fiscos locales pueden desplegar en torno a la base imponible del impuesto, se mantiene la exigencia de que la actividad se desarrolle concretamente en una jurisdicción al menos parcialmente.

Pues bien, de muchos de los casos contemplados en las reformas locales en este aspecto se advierte que no es posible afirmar que exista una concreta actividad de la empresa residente en el extranjero dentro de las provincias. Por ello mismo han incorporado conceptos como presencia digital significativa o estableciendo puntos de conexión no ya territoriales, sino con base en los efectos de la actividad gravada.

A nivel nacional no se plantean los problemas locales, ya que el IVA no se encuentra limitado por la Ley de Coparticipación o el principio territorial.

III.2. La designación de sustitutos tributarios

Al incorporarse la gravabilidad de los servicios digitales prestados por sujetos del exterior con las críticas expuestas, tenemos que analizar cómo funciona la liquidación e ingreso del tributo en estos supuestos.

Está claro que el contribuyente es el que ejerce la actividad onerosa habitual de prestación de servicios con residencia en el exterior, verificador del hecho imponible del impuesto. Sin embargo, en la normativa se define un diagrama de ingreso y recaudación donde intervienen varios sujetos.

Por un lado, se define a los prestatarios o usuarios del servicio como responsables sustitutos; y en caso que intervengan entidades del país que faciliten o administren los pagos, actuarán como agentes de liquidación.

La normativa procedural bonaerense dispone:

"Art. 184 quinques: El gravamen que resulte de la aplicación de los arts. 184 bis y 184 ter estará a cargo del prestatario, como responsable sustituto del sujeto prestador no residente en el país. Cuando las prestaciones de servicios aludidas en los artículos citados sean pagadas por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, estas actuarán como agentes de liquidación e ingreso del impuesto, conforme lo establezca la reglamentación".

Asimismo, a nivel de la CABA por medio del art. 240 bis del Cód. Fiscal, se dispone que el gravamen que resulte de la aplicación del art. 177 bis, estará a cargo del prestatario, como responsable sustituto del sujeto prestador no residente en el país; y también se incorpora a los que faciliten los pagos como agentes de

liquidación. Esta mecánica se replica en las demás jurisdicciones locales.

Ahora bien, en derecho tributario se define al responsable sustituto como aquel que asume la situación jurídica del contribuyente quedando este último liberado. Por su parte puede existir una sustitución con retención; y una sin retención [\(31\)](#). En el primer supuesto el sustituto es obligado a practicar una retención sin que se vea afectado económicamente.

Está claro que siempre debe existir una acción de reembolso para el sustituto, ya que de otra manera el impuesto cae definitivamente en este, que pasaría a ser el afectado definitivo por el tributo.

En líneas generales la designación de un sustituto, para ser válida, debe ser razonable y respetar los principios constitucionales de la tributación. Está claro que si el sustituto sin retención no tiene acción de reembolso, es en realidad el que se hace cargo del tributo, si bien no verifica el hecho imponible demostrativo de capacidad contributiva. El diseño del instituto falla, ya que el contribuyente se ve indemne y el sustituto se hace cargo del tributo.

A través de la mecánica dispuesta por los Códigos Fiscales y las reglamentaciones [\(32\)](#), a la hora de cobrar el tributo el agente de liquidación lo incorpora sobre el valor del servicio, lo abona el usuario en su carácter de responsable sustituto y luego este agente lo ingresa al fisco.

Si se presta atención, no se afecta de manera alguna al contribuyente residente en el exterior. Distinto hubiera sido el supuesto en que se establezca que el facilitador del pago retenga el monto del impuesto sobre la suma a pagar al contribuyente no residente y lo ingrese al fisco.

La Corte Suprema en fecha 07/08/2012, autos "Servicios de Aguas de Misiones SA (TF 19.309-I) c. DGI", deja en claro la situación de cada sujeto dentro de la relación jurídica tributaria y su vínculo con el hecho imponible, debiendo primar la realidad sobre cualquier denominación.

Mediante el sistema diagramado el sujeto sustituto abona el tributo sin retención, es decir, de su bolsillo, quedándose en su caso una posible acción de reembolso contra el contribuyente. Evidentemente el diseño tiene en miras no afectar al verdadero contribuyente y que el sustituto no tenga opción a la hora de abonar el impuesto. Es lógico pensar que si el Estado, a su vez, diagrama una estructura que facilita el cobro del impuesto por las dificultades que conlleva cobrarle directamente al sujeto no residente, la acción de reembolso de un particular contra este es prácticamente una ilusión.

El máximo tribunal ha tenido oportunidad de expresar que las figuras de los responsables tributarios deben utilizarse de una forma razonable, con base en la manifestación de riqueza gravada y la vinculación que exista con el contribuyente [\(33\)](#).

III.3. El impuesto sobre los Ingresos Brutos, su carácter de indirecto y la modificación en materia de servicios digitales

Como se ha sostenido, en líneas generales el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto indirecto, ya que toma en cuenta una capacidad mediata de capacidad contributiva como son los ingresos brutos; y, por otra parte, es en principio trasladable [\(34\)](#).

La crítica a esta última clasificación consiste en que introduce cuestiones que se vinculan con situaciones de mercado en un contexto determinado, sin que pueda servir de base clasificatoria de los impuestos.

Ahora bien, una cosa es que el impuesto aquí tratado se considere indirecto, partiendo de la base que deviene trasladable y se prevea que el contribuyente lo aplique a los precios que pagan los adquirentes; y otra muy distinta es que salteando un posible efecto económico de manera directa se designe a un sujeto sustituto sin retención, con una acción de reembolso impracticable, tratando de equiparar las situaciones.

La Corte [\(35\)](#), adhiriendo al dictamen de la Procuración, tuvo oportunidad de afirmar que resulta indubitable que Ingresos Brutos es un impuesto que grava las rentas o beneficios obtenidos por un contribuyente, resultado al que también se llega por exclusión, ya que no puede colegirse, bajo punto de vista alguno, que sea un gravamen sobre actos de consumo o sobre la tenencia o posesión de un patrimonio.

Recordemos que la traslación y repercusión en Ingresos Brutos es meramente económica y facultativa; no está prevista jurídicamente, como en el IVA [\(36\)](#).

De esta manera nos encontramos no con un tributo que grava el desarrollo de actividad, sino directamente la adquisición de bienes y servicios.

Claramente el sistema está perfeccionado para que el contribuyente no se vea afectado, tal vez por la dudosa legitimidad y sustento territorial que existe; y para que el adquirente de los servicios se vea afectado vía agente de liquidación de manera directa y sin posibilidad de discutir o ser resarcido.

IV. La acción de clase en materia tributaria

IV.1. El ámbito de aplicación de los procesos colectivos

Es indudable que a raíz del conocido precedente "Halabi" [\(37\)](#) la Corte se encargó de delinear el marco de aplicación de los procesos colectivos.

En materia tributaria, si bien se trata de cuestiones patrimoniales, nos podemos encontrar ante casos de derechos individuales homogéneos.

Aunque a priori se tenga que ser más exigente en estos supuestos en cuanto a los requisitos de la acción de clase, no se puede descartar su relevancia en materia tributaria. Sí resultará necesaria una uniformidad de situaciones de los sujetos afectados, que en determinado caso puede no darse. Por ejemplo, en materia de confiscatoriedad, por no poder aplicarse ajuste por inflación; donde resulta dudosa la legitimación de una asociación ante la diversidad de situaciones y prueba de cada contribuyente [\(38\)](#).

En el caso de servicios digitales existe esa uniformidad requerida, ya que el simple abono del tributo en los términos vistos deviene ilegítimo. Claro está que en definitiva siempre podrá afectar en distinta medida a cada sujeto, pero ello no es óbice para el proceso colectivo.

Definitivamente puede ser una gran herramienta para proteger el derecho de los pequeños contribuyentes o consumidores.

Como ha dicho la Corte, se requiere como uno de los puntos centrales que el ejercicio del derecho individual no se encuentre justificado. Y este es un aspecto clave del presente, ya que el monto que abona cada uno de los sustitutos no justifica una acción individual. Por su parte no es factible transitar un reclamo en sede administrativa, ya que la administración tributaria no podría declarar la inconstitucionalidad de la normativa aplicada siendo una vía inútil.

La gran ventaja de los procesos colectivos es el efecto de la cosa juzgada que se esparce para todos los afectados, en la mayoría de los casos sectores que de otra manera verían afectados sus derechos.

Ello en un contexto que, como lo señala Chomsky [\(39\)](#), los sistemas impositivos han sido rediseñados para tratar de mantener los impuestos sobre los salarios y el consumo, que todo el mundo tiene que pagar, pero no sobre las ganancias.

Tal vez explique que la concentración de la riqueza se acentuó a tal punto en 2018 en el mundo, que 26 multimillonarios poseen más dinero que las 3800 millones de personas más pobres del planeta, según un informe de la ONG Oxfam International [\(40\)](#).

La particularidad del presente, como vimos, es que el perjuicio del pequeño contribuyente no se da ya por la traslación económica que pudiera llevar adelante una empresa, sino que el propio legislador ya se hace cargo de la incidencia o afectación y directamente a través de la normativa lo convierte en sujeto afectado definitivamente.

IV.2. El legitimado activo

En este punto es indefectible tener en cuenta la reforma de la Constitución Nacional de 1994.

A partir del art. 43 se estableció:

"Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva. Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización".

Como puede apreciarse, en la última parte de dicho artículo no se hace mención a la materia tributaria, pero sí refiere a los derechos del consumidor.

Se ha sostenido que las asociaciones de consumidores pueden iniciar procesos colectivos que involucren conjuntamente cuestiones de derecho financiero y de defensa del consumidor, que tengan incidencia en la relación de consumo, en perjuicio de los usuarios o consumidores de bienes y servicios [\(41\)](#).

La Corte Suprema reconoció legitimación activa a una asociación de usuarios donde se impugnaba la constitucionalidad de normas provinciales, en tanto los usuarios industriales del ámbito bonaerense debían

abonar el tributo sobre el importe facturado, cuando eran abastecidos por un prestador sujeto a la jurisdicción nacional, pero estaban eximidos de dicho pago si el prestador estuviese sometido a la jurisdicción provincial [\(42\)](#)

También cabe darle relevancia al Defensor del Pueblo en este tema, ya que aparece como otro legitimado del art. 43 CN, si bien se ha debatido su alcance en cuanto a la legitimación y las materias en juego.

A nivel local se han ido abriendo camino las acciones colectivas en materia tributaria otorgando legitimación a asociaciones e incluso al Defensor del Pueblo.

Tal el caso "Llan de Rosos, Ramiro J. y otros c. Fiscalía de Estado de la Pcia. de. Buenos Aires s/ pretensión restablecimiento o reconoc. de derechos s/ incidente de apelación" emitido por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás [\(43\)](#).

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires también otorgó legitimación a una asociación en materia tributaria señalando las ventajas que ello presenta en autos "Asociación de Diseñadores Gráficos Nicoleños (A.DI.GRA.N.) c. Municipalidad de San Nicolás. Inconstitucionalidad arts. 65 y 70 ord. fiscal y tarif. 4340/1997" de fecha 13/07/2016.

En CABA el Superior Tribunal Superior de Justicia ha permitido resolver las acciones declarativas de inconstitucionalidad en que se cuestionaban normas tributarias promovidas por entidades que defienden intereses difusos, cuya legitimación aceptó tácitamente [\(44\)](#) y, más concretamente, en autos "GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Asociación Argentina de Agencias de Publicidad c. GCBA s/ impugnación de actos administrativos" del 25/03/2007 [\(45\)](#).

De esta manera puede verse que se encuentra totalmente justificada una acción de clase en materia tributaria, más en un caso como el presente que no requiere analizar situaciones particulares para llegar a la conclusión de que el tributo es ilegítimo y no se justifica una acción individual de cada sujeto afectado. Asimismo, al verse afectados los prestatarios de los servicios por la norma legal tributaria como sustitutos, ni siquiera hay que argumentar perjuicio patrimonial por una traslación económica.

IV.3. Sujetos demandados y competencia

Una cuestión fundamental es conocer contra qué sujetos se debe interponer la acción y en qué fuero.

El primer aspecto a tener presente es que si nos encontramos ante un proceso colectivo que se vincule únicamente con temas de defensa del consumidor sin que intervenga el Estado de manera alguna, será competente la justicia en lo comercial.

Caso contrario, entrará a jugar el Estado en cualquiera de sus niveles, siendo parte demandada en el proceso colectivo, habilitando el fuero contencioso administrativo.

Nada quita que se pueda demandar a una empresa juntamente con el Estado.

Por ejemplo, contamos con el caso "Unión de Usuarios y Consumidores c. Telefónica Comunicaciones Personales SA ley 24.240 y otro s/ amparo proceso sumarísimo (art. 321 inc. 2º Cód. Proc. Civ. y Com.)" [\(46\)](#).

La demanda se inició por la actora contra Telefónica Comunicaciones Personales SA, con el objeto de que se ordene a dicha prestataria el cese de la imposición a los usuarios del servicio del pago de la "Tasa de control, fiscalización y verificación" y del "Aporte al fondo fiduciario del servicio universal" y, asimismo, el reintegro de las sumas percibidas por tales conceptos, más intereses.

Si bien la acción también fue dirigida contra el Estado nacional, a fin de que se lo obligara a cumplir con su deber de contralor de la actividad empresarial de la prestadora del servicio de telefonía móvil, posteriormente la asociación desistió de tal pretensión, ya que había desaparecido la situación que la motivaba al dictar la res. 279/2001 de la Secretaría de Comunicaciones de la Nación por la que se intimó a todas las prestadoras de telefonía móvil a cesar en la práctica de individualizar los importes correspondientes a la "tasa" y el "aporte" en la facturación a sus clientes.

La Corte se remite a otorgar legitimación activa al precedente "PADEC c. Swiss Medical SA s/ nulidad de cláusulas contractuales", del 21/08/2013 [\(47\)](#).

Es importante remarcar que los contribuyentes de la tasa eran las compañías prestadoras, que trasladaron su carga a los usuarios, habiéndose demandado al Estado también por su incumplimiento en el deber de contralor. Pero el perjuicio principal fue generado por las empresas al facturar su carga tributaria.

Como aspecto fundamental que amerita el proceso colectivo se sostiene, por parte de la Corte, que las sumas en cuestión individualmente consideradas permiten suponer que el costo que insumiría a cada usuario accionar en forma particular resultaría muy superior a los beneficios que derivarían de un eventual pronunciamiento

favorable, tal como ocurre en el supuesto que analizamos mediante el presente.

Por otra parte, existen casos donde la participación del Estado genera, de manera directa, el perjuicio mediante la sanción de tributos ilegítimos. Tales los antecedentes citados a lo largo del presente donde la demanda se dirigió contra el fisco de manera directa.

También cuando ya se han ingresado al fisco sumas ilegítimas y deben devolverse. La Cámara Federal de Rosario, sala B, "Usuarios y Consumidores Unidos, Noelia Bristos c. AFIP-DGI s/ acción meramente declarativa - reintegro" del 30 de mayo de 2017, hizo lugar, por ejemplo, a una acción de repetición colectiva contra el organismo fiscal, al haber los usuarios abonado el IVA de manera improcedente.

En el caso abordado en este trabajo no es posible hablar de un perjuicio generado por el contribuyente residente del exterior, ya que, como vimos, no interviene de ninguna manera. Por su parte los agentes de liquidación del tributo son designados por ley y se encuentran obligados a cobrar el tributo.

Dicho esto, el demandado central deberá ser el fisco provincial. Claro está que si se exige a los agentes de liquidación se abstengan de practicar la liquidación del tributo vía judicial, el Estado deberá ser parte necesaria también.

Con respecto a la competencia federal o provincial, si se invoca que la modificación ilegal de Ingresos Brutos, establece un tributo análogo a los coparticipables, afectando la ley 23.548, por no respetar el sustento territorial; o bien por establecer un sujeto pasivo distinto, como es el responsable sustituto de manera irrazonable, la causa deberá tramitar indefectiblemente en la justicia local. Ello, ya que a partir del fallo "Papel Misionero" [\(48\)](#) la Corte ha sostenido que la afectación de la Ley de Coparticipación Federal no es un caso de competencia federal.

La única vía de federalizar la cuestión es argumentar un exceso territorial o interferencia con un Estado extranjero, que afecte de forma inmediata cláusulas constitucionales. En dicho caso podría llegar a abrirse la competencia originaria de la Corte asignándole un manifiesto contenido federal.

A modo ilustrativo pueden citarse los casos "Gasnor SA c. Provincia de Salta s/ acción declarativa" [\(49\)](#) del 15/09/2015, "YPF SA c. Provincia de Chubut s/ acción declarativa" [\(50\)](#) del 15/09/2015, "Telefónica Móviles Argentina SA c. Provincia de Tucumán s/ acción declarativa de certeza" [\(51\)](#) con fecha 04/06/2019 y "Aerolíneas Argentinas SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa" del 21 de abril de 2015. En estos antecedentes el hecho que se encontraba involucrada la Ley de Coparticipación o el Convenio Multilateral no fue óbice para abrir la competencia existiendo otras cuestiones federales suficientes.

V. Conclusiones

Hemos visto que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo local con determinadas características que lo definen como tal. Entre ellas el aspecto territorial como punto fundamental, que hace a la potestad tributaria del fisco local y a la propia naturaleza de lo que se grava, que es el ejercicio de una actividad a título oneroso.

Si bien la Corte ha ido variando su criterio respecto a la base imponible que puede tomarse, siempre ha mantenido como requisito el sustento territorial.

Al incorporarse la gravabilidad de los servicios digitales por sujetos residentes en el exterior, se ha puesto en jaque el tradicional concepto de territorialidad por el de presencia digital significativa o efectos de la actividad.

Ello ha sido posible de críticas por afectarse la Ley de Coparticipación y establecerse un impuesto análogo al IVA, sumado a los posibles excesos del poder tributario local a nivel territorial.

Paralelamente, y otro aspecto definitorio sobre la ilegalidad del impuesto en este sentido, es la estructura que se ha diseñado para su recaudación.

El contribuyente sujeto residente del exterior no se ve afectado, ya que la norma pone en cabeza de los usuarios la obligación de pago como responsables sustitutos y a las empresas que faciliten los pagos como agentes de percepción. Desde un punto de vista jurídico el contribuyente se ve inalterado por el tributo.

Al establecer un caso de sustitución sin retención, obliga a pensar en una acción de reembolso, ya que de otra manera en vez de sustituto el usuario sería afectado definitivo y en los hechos, el contribuyente. Sin embargo, por las características del caso, al tratarse de sujetos no residentes y los montos en juego, dicha acción deviene de imposible cumplimiento y el instituto del sustituto tributario como irrazonable.

Una cuestión es que mediante un efecto económico Ingresos Brutos pueda llegar a trasladarse a los prestatarios; y otra muy distinta es ya dar por sentado ello y gravar directamente a estos últimos, no encontrándonos ante un caso de traslación económica, sino en uno donde se grava la adquisición de bienes,

excediendo el hecho imponible del impuesto.

Si bien las acciones de clase a priori protegen bienes de tutela colectiva no patrimoniales, no se las puede descartar en materia tributaria. Al tratarse de derechos patrimoniales homogéneos y no siendo una vía apta la acción individual de cada sujeto involucrado, requiriendo constantes reclamos o exclusiones a ser percibidos, el camino más idóneo es una acción colectiva, que tiene efectos globales.

Vemos cómo el impuesto se desdibuja, ya que afecta a los adquirentes de servicios no ya siquiera por una cuestión de mercado y efectos económicos, sino por vía legislativa perjudicando a consumidores y contribuyentes.

Ello no hace más que distribuir la carga tributaria entre los que menos capacidad contributiva tienen, lejos de afectar a las empresas prestadoras de servicios residentes en el extranjero.

(*) Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Fiscalidad Internacional (Universidad de Santiago de Compostela, España). Coordinador de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y relator de la comisión de Tribunales Fiscales de dicha Asociación.

(1) Así lo establece el art. 1º de dicho acuerdo.

(2) JARACH, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Liceo CIMA, Buenos Aires, 1958, t. II, cap. XVII, ps. 353-386.

(3) Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004, 9ª ed., t. II, p. 931.

(4) Puede verse la obra de dichos autores. ALTHABE, Mario E. - SANELLI, Alejandra P., "El Convenio Multilateral, Análisis Teórico y Aplicación Práctica", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2007, 2ª ed. BULIT GOÑI, Enrique, "Convenio Multilateral", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.

(5) JARACH, Dino, ob. cit.

(6) JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, 3ª ed., reimpr., p. 814.

(7) JARACH, Dino, "Curso Superior...", ob. cit., p. 363.

(8) Cfr. BULIT GOÑI, Enrique, "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, 2ª ed., p. 49.

(9) Citado por ALMADA, Lorena, "Tributación local y economía digital. La pretensión de gravar una base imponible sin hecho imponible", IMP - Práctica Profesional 2020-LXX, 113.

(10) PARADA LARROSA, Federico, "El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios intangibles, prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial (Segunda parte)", PET 2015 (diciembre - 577), p. 3.

(11) CS, Fallos: 149:260.

(12) CS, Fallos: 151:92.

(13) BULIT GOÑI, Enrique, "Convenio Multilateral", ob. cit., p. 17.

(14) CS, Fallos: 280-176.

(15) CS, Fallos: 286-301.

(16) CS, 27/11/2014, "Pluna Líneas Aéreas Uruguayas SA c. EN - D G Rentas y otro s/ proceso de conocimiento".

(17) Art. 9º.

(18) TFA, sala III, 15/12/2008, <http://www.tfaba.gov.ar/>.

(19) CS, 21/04/2015, "Aerolíneas Argentinas SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa".

(20) Res. 2/2017 (CP).

(21) CS, Fallos: 306:516.

(22) CS, Fallos: 326:3368.

(23) CS, 08/06/2010, "Helicópteros Marinos SA c. Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", AR/JUR/36581/2010.

(24) CS, 26/12/2017, "Telecom SA Argentina c. Corrientes, Provincia de s/ acción declarativa", AR/JUR/102882/2017.

(25) CS, Fallos: 280:203.

(26) Res. gral. Comisión Arbitral 83/2002.

(27) PARADA LARROSA, Federico, "El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios intangibles, prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial (Tercera parte)", PET 2016 (enero-578), p. 4.

(28) JARACH, Dino, "Curso Superior...", ob. cit.

(29) ALMADA, Lorena, ob. cit. CORONELLO, Silvina É., "Los servicios digitales y los impuestos a los consumos", IMP - Práctica Profesional 2018-XXXVI, PARADA LARROSA, Federico, ob. cit.

(30) CS, 19/06/2012, "Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro s/ Acción declarativa", PET 2012 (julio-495), AR/JUR/27410/2012.

(31) VALLE BILLINGHURST, Andrés, "Los sujetos tributarios. Contribuyentes, sustitutos y agentes de retención", en GARCÍA NOVOA - HOYO JIMÉNEZ (coord.), El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI , Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

(32) Res. ARBA 38/2019 y AGIP 312/2019 a modo de ejemplo.

(33) CS, 13/03/2012, "Luján Williams Automotores SA - Conc. Prev. c. Volkswagen Argentina SA y Volkswagen SA de Ahorro para fines determinados y Volkswagen Cía. Financiera SA s/ medida autosatisfactiva - avocamiento directo - incidente de cobro detasas judiciales", LA LEY, 2012-B, 482.

(34) BULIT GOÑI, Enrique, "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", ob. cit., p. 47.

(35) CS, en la causa "Pluna" ya citada.

(36) QUERALT, Juan Martín - LOZANO SERRANO, Carmelo - TEJERIZO LÓPEZ, José M. - CASADO OLLERO, Gabriel, "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Ed. Tecnos, Madrid, 2014, 25^a ed., p. 733. Puede verse en este sentido la doctrina española y las consecuencias jurídicas que de ello puede derivar, por ejemplo, en las relaciones entre los sujetos intervenientes y el derecho de devolución en GARCÍA NOVOA, César, "La devolución de ingresos tributarios indebidos", Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 97-98.

(37) CS, 24/02/2009, "Halabi, Ernesto c. Estado Nacional", AR/JUR/182/2009.

(38) FURCHI, Martín L. - WAISSMAN, Juan, "Intereses individuales homogéneos vs. prueba suficiente de la confiscatoriedad. La dificultad de presentar un caso tributario como acción de clase", PET 2016 (agosto-591), p. 5.

(39) CHOMSKY, Noam, "Réquiem por el sueño americano. Los diez principios de la concentración de la riqueza y el poder", Ed. Sexto Piso, Madrid, 2017, trad. Magdalena Palmer. Puede verse el Principio 4 -Desplazar la Carga Fiscal-.

(40) Ver <https://www.ambito.com/negocios/pobreza/concentracion-riqueza-al-maximo-26-personas-tiene-mas-que-3800-millones-pobres-n5011607,21/01/2019>.

(41) ESPECHE, Sebastián, "Procesos colectivos en el derecho financiero, a partir de 'Halabi' (Primera parte)", PET 2011(octubre-477), p. 1.

(42) CS, 22/04/1997, "Asociación de Grandes Usuarios de Energía de la República Argentina - AGUEERA c. Provincia de Buenos Aires y otro", CS, Fallos: 320-690, citado por ESPECHE, Sebastián, ob. cit.

(43) Para un mayor análisis del tema puede verse SASTRE, Mercedes, "Las acciones de clase y su impacto en el ámbito tributario a la luz de un reciente pronunciamiento", LA LEY, 2017-E, 223.

(44) SPISSO, Rodolfo, "Solapada maquinación en la creación de tributos a extramuros de la Constitución", LA LEY, 2010-D, 171.

(45) Puede verse el comentario de BIANCHI, María Eugenia, "Impuesto sobre los ingresos brutos. Agente publicitario. Actividad de intermediación. Alícuota aplicable. Control difuso de constitucionalidad. Legitimación de las asociaciones en materia tributaria", Práctica Profesional 2007-44, p. 110.

(46) CS, 06/03/2014, LA LEY, 2014-C, ps. 121 y 559.

(47) CS, LA LEY, 2013-E, 290.

(48) CS, 05/05/2009, "Papel Misionero SAIFC c. Provincia de Misiones s/ acción declarativa", CS, Fallos:

332:1007.

(49) CS, Fallos: 338:845.

(50) CS, Fallos: 338:868.

(51) CS, Fallos: 342:971.