

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

Los servicios digitales prestados desde el exterior:
tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado y en el
Impuesto sobre los Ingresos Brutos

AUTORA: MARÍA CELESTE GARCÍA BELLOME

TUTORA: SARA TELIAS

Código JEL: E62

DICIEMBRE 2018

Índice

1	
1. Introducción.....	4
1.1. Palabras claves.....	5

2	
2. Tópicos relevantes que presenta la cuestión.....	6
2.1. Naturaleza del problema de la tributación de los servicios trasfronterizos.....	6
2.1.1. Intangibilidad.....	7
2.1.2. No trazabilidad.....	8
2.1.3. Ausencia de conexión relevante con el territorio observable en forma directa.....	8
2.1.4. Necesidad de recurrir a presunciones/ficciones para configurar el hecho imponible “digital”.....	11
2.2. Armonización impositiva internacional.....	15
2.2.1. Conceptualización y ámbito de aplicación.....	15
2.2.2. Armonización fiscal en la materia de imposición indirecta en la Unión Europea. Recomendaciones de la OCDE.....	18

3	
3. Impuesto al Valor Agregado.....	22
3.1. Características de la provisión de los servicios cross border. Comparación con los bienes tangibles.....	22
3.2. Importación de “Servicios Digitales”: ampliación del ámbito subjetivo.....	25
3.2.1. Según la legislación argentina.....	25
3.2.2. Unión Europea/ OCDE.....	30
3.3. Concepto de “utilización económica”: aplicación de presunciones.....	32
3.4. La Administración Tributaria y la función de recaudación del IVA.....	34
3.4.1. Según la legislación argentina.....	35
3.4.2. Unión Europea / OCDE.....	37

4	
4. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	39
4.1. Potestades tributarias provinciales.....	40
4.1.1. Marco constitucional.....	40
4.1.2. Ley de Coparticipación Federal.....	44
4.2. Convenio Multilateral: ¿mera distribución de bases o creación de nuevos hechos imposables?.....	47
4.2.1. Interpretación vs creación de nuevos hechos imposables.....	47
4.2.2. Distribución de base imponible.....	51
4.3. La perspectiva de la Administración Tributaria: vis a vis las garantías constitucionales.....	52
4.3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	54
4.3.2. Provincia de Buenos Aires.....	56
4.3.3. Provincia de Córdoba.....	57
4.4. Antecedentes judiciales internacionales sobre la prestación de servicios cross border.....	60

5

5. Conclusiones. 62

6

6. Referencias bibliográficas..... 64

6.1. Jurisprudencia 64

6.2. Doctrina. 64

7

7. Otras fuentes de información..... 67

1. Introducción.

Tanto la globalización como la expansión del comercio electrónico han modificado vertiginosamente las reglas de juego de los negocios internacionales e indefectiblemente sus efectos colaterales trascienden al ámbito tributario.

Ante este nuevo escenario de incesante desarrollo local e internacional, en particular, de la industria digital, las normas impositivas se deben aggiornar para contemplar las nuevas modalidades comerciales que han adoptado las relaciones económicas de manera de captar adecuadamente la capacidad contributiva.

El alcance de este trabajo se circunscribe al análisis de lo atinente al tratamiento impositivo en los impuestos al consumo sobre los servicios digitales prestados por un no residente desde el exterior sin presencia física en el territorio nacional a los consumidores o usuarios finales (en adelante CF) situados en Argentina.

Si bien las primeras experiencias concretas tuvieron su génesis en los países con un grado de desarrollo superior, las discusiones se renovaron recientemente en Argentina a raíz de la emisión de distintas normas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante ISIB).

Por lo tanto, a lo largo del presente trabajo se realizará un racconto de las reformas impositivas introducidas en ambos impuestos desde fines del 2017 hasta la actualidad.

Cabe señalar que el tratamiento en el Impuesto a las Ganancias sobre tales servicios tiene un alcance y efectos de tal magnitud, que ameritan un trabajo de investigación por separado.

Es menester revisar críticamente no sólo el aspecto espacial de la obligación tributaria sino también lo demás aspectos esenciales -sujeto y objeto- que preceden al análisis del aspecto espacial.

Los tópicos más relevantes del tema que nos ocupa y que repercuten directamente sobre los sistemas tributarios locales son los siguientes:

- Definición del lugar de prestación y consumo desde una perspectiva local e internacional;
- Armonización impositiva internacional referida a los impuestos indirectos;
- Recaudación del IVA e IIBB vinculados a los servicios prestados a través de plataformas radicadas en el exterior sin presencia en el país;
- Implementación de diversos regímenes de recaudación en el ISIB en detrimento de los principios de la tributación local.

Por su parte, para las Administraciones Tributarias (en adelante AT) todos estos cambios presentan un gran desafío tanto para la función de recaudación como la de fiscalización.

Una derivación lógica de lo todo expuesto conduce a replantearse si la Ley del IVA y los distintos Códigos Fiscales Provinciales que regulan el alcance del ISIB, así como también las normas reglamentarias de ambos tributos, están a la altura de las circunstancias impuestas por la nueva realidad virtual.

Precisamente dicho interrogante es lo que pretende dilucidar durante el desarrollo del presente análisis.

De todas maneras, aunque existen ciertos problemas que no fueron resueltos por ausencia de definiciones/vacíos legales y/o falta de adecuación de ciertas normas complementarias, sólo por mencionar algunos de ellos, de cara al futuro puede notarse que hay un largo camino por recorrer, más allá de que, al regularse la gravabilidad de los servicios digitales en el IVA, el paso más importante se ha dado en materia de impuestos indirectos.

1.1. Palabras claves.

Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB), Servicios digitales, transacciones B2C, consumidor final/usuario final, proveedores del exterior, principio de territorialidad, sustento territorial, utilización económica.

2. Tópicos relevantes que presenta la cuestión.

2.1. Naturaleza del problema de la tributación de los servicios transfronterizos.

A los fines de definir el objeto de estudio, resulta oportuno enunciar la clasificación tradicional de comercio electrónico:

- a) Indirecto: consiste en adquirir a través de portales de compra y venta, bienes tangibles que luego necesitan ser enviados físicamente, usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicio de Courier). Este tipo de transacciones se encuentra fuera del objeto de este trabajo.

- b) Directo: es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen “on line” (programas informáticos, servicios de información); permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.¹

Dentro del comercio electrónico directo podemos encontrar transferencia de datos streaming que básicamente está relacionado con la industria del entretenimiento (películas, televisión, series, música, etc.) y cloud computing que consiste en el almacenamiento y procesamiento de datos en la “nube”.

El comercio electrónico directo, es el que presenta mayores desafíos y en su modalidad Business to Consumer² (B2C) es sobre el que haremos foco a lo largo del presente trabajo. Genéricamente, nos referiremos al mismo como “servicios digitales”.

Así, la economía digital plantea serios retos a las AT debido a la desaparición de las fronteras a nivel global en la comercialización de los servicios que se producen online.

¹ Pertusi, Ileana C. (Mayo 2007). *Aspectos Tributarios del Comercio Electrónico*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXVIII.

² Comercio al por menor realizado entre una empresa y el usuario final del producto/servicio.

Esto repercute directamente en la aplicación de los sistemas tributarios locales, dado que resulta dificultoso determinar cuál es el Estado que tiene potestad tributaria sobre los servicios digitales y agrava los conflictos de doble o ausencia de imposición, especialmente en el ámbito de los impuestos indirectos.

Por tal motivo no sólo debe tenerse en consideración las disposiciones locales, sino que el Derecho Tributario Internacional ineludiblemente cumple un rol central debido a que los servicios digitales están plurilocalizados.

Se denominan plurilocalizados porque tales servicios son prestados desde un determinado país, mientras que los servidores están ubicados en algún lugar del mundo y dónde el prestatario puede acceder al mismo a través de internet a la página web o a su visualización online desde otro país.

Seguidamente se mencionarán las características intrínsecas que exhiben los servicios digitales y que obstaculizan, en mayor o menor medida, tanto la configuración del hecho imponible, la recaudación impositiva y su posterior fiscalización.

2.1.1. Intangibilidad.

Los servicios intangibles se caracterizan como aquellos que presentan inconvenientes para identificar el lugar donde son prestados físicamente (Volman 2014)³.

Asimismo, cuando dichos servicios son importados no existen controles aduaneros sobre los mismos y al no "pasar por aduana" se pierde una muy buena oportunidad de que tributen en el lugar de consumo/utilización económica y la posibilidad de verificación y fiscalización por parte del fisco.

³ Volman, Mario (Setiembre/Octubre de 2014). Tratamiento del IVA en operaciones transfronterizas: diferenciación de intangibles y servicios internacionales. En Armando Lorenzo (Presidencia), 16° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sin embargo, la factibilidad de identificar el lugar de prestación del servicio y de consumo es un aspecto esencial a fin de determinar la gravabilidad de una operación en los impuestos indirectos.⁴

2.1.2. No trazabilidad.

A diferencia del comercio convencional, la trazabilidad está limitada en los servicios digitales debido a la imposibilidad de realizar el seguimiento completo de la operatoria y de los agentes económicos intervinientes en ella, es decir, si la prestación procede del exterior y si el prestatario es un CF⁵ que utiliza y/o consume la misma en Argentina.

En el ámbito internacional los negocios B2C son los más riesgosos a nivel tributario, sobre todo en lo que a servicios digitales se refiere, porque son adquiridos a través de la web sin posibilidad de control.

Sin embargo, la AT precisan conocer esa información para poder ejercer su soberanía fiscal, de corresponder.

En este contexto, si tales servicios son abonados con tarjeta de crédito, débito o cualquier otro medio legal, el medio de pago es quizás el único rastro que permite la identificación del agente pagador y del concepto abonado, de acuerdo con la actividad del receptor del pago. Por el contrario, de abonarse por otros medios, por ejemplo, con débito en una cuenta del exterior no declarada, difícilmente pueda individualizarse el circuito comercial.

Dicha huella se utilizará como justificación para la gravabilidad de la operación según el lugar de pago y, además, está en línea con la tributación en el “lugar de consumo” como se observará en el apartado 3.4.

⁴ Impuestos indirectos: los sujetos que recaudan el impuesto no son los que soportan la carga del mismo.

⁵ El término CF se utilizará de modo abarcativo para identificar a todos aquellos sujetos que no sean responsables inscriptos por otros hechos imposables.

2.1.3. Ausencia de conexión relevante con el territorio observable en forma directa

Los distintos países ejercen su poder jurisdiccional a partir de determinados criterios de vinculación para atribuir la materia imponible, siendo uno de los criterios más tradicionales el de “territorialidad” que es el aplicable, especialmente, en los impuestos al consumo.⁶

Dicho criterio territorial es el único viable en el caso de tributos objetivos y reales, por ejemplo, el ISIB, donde la ley no precisa el sujeto pasivo, sino que éste se define por la mera realización del elemento objetivo del hecho imponible.

Sin embargo, la irrupción de los servicios digitales *cross border*⁷, pone en tela de juicio tal criterio ya que el mismo fue concebido en un contexto donde la comercialización de bienes y servicios “tradicionales” eran los bienes transables de la economía.

En atención a las características intrínsecas ut supra, el inconveniente que se presenta en tales servicios es identificar el punto de conexión con el territorio máxime teniendo en cuenta que existen diversos ordenamientos jurídicos dentro del ámbito internacional.

Con relación a ello, en los párrafos siguientes se hará referencia al trabajo de Xavier (2005)⁸ que plantea la problemática que existe para trazar los contornos del elemento de conexión relevante con el territorio y, a partir de ello, fundamenta el poder de tributar de cada Estado dentro Derecho Tributario Internacional.

La sucesiva desmaterialización de la economía determinó que los distintos ordenamientos jurídicos pasaran a adoptar como elementos relevantes de la conexión ya no sólo aspectos objetivos (real/territorial) sino aspectos subjetivos (personal) del tributo.

⁶ Impuestos al consumo: desde el punto de vista económico dichos impuestos recaen sobre el consumidor final.

⁷ En castellano: transfronterizos.

⁸ Xavier, Alberto (2005). *Derecho Tributario Internacional Conceptos Fundamentales*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.

De ello se desprende que el principio de territorialidad en sentido material establece criterios de conexión real o personal para la aplicación de la legislación federal a los sujetos del exterior.

El citado autor señala que es importante diferenciar la territorialidad en sentido material (jurisdiction to prescribe o jurisdiction to tax) referida al **ámbito de incidencia** de aquella, de la territorialidad en sentido formal (jurisdiction to enforce) referida al **ámbito de eficacia** o ejecución coercitiva de la norma tributaria.

Respecto al **ámbito de incidencia**, sostiene que los Estados nacionales, al legislar como entes soberanos no reconocen otros límites que aquellos de orden fáctico, o los que pueden surgir del Derecho Internacional Público, de los límites internos de orden constitucional o de convenios asumidos. Así veremos en forma sucinta cada uno de los límites mencionados.

- En cuanto Derecho Internacional Público, entre otras limitaciones, afirma que sólo se reconocen a los Estados la legitimidad para ejercer el poder de imposición hasta los límites donde se extiende la soberanía. Tal soberanía se ejerce sobre los propios nacionales, sin importar donde se encuentren (soberanía personal) o dentro del territorio del Estado (soberanía territorial) sobre: 1) las personas que en él habitan, sean nacionales o extranjeros; 2) los bienes, hechos o consecuencias que en él se producen.

De lo expuesto se desprende que si un Estado, por ejemplo, Argentina gravara a un extranjero (inexistencia de soberanía personal), como sería el proveedor del exterior de los servicios digitales, debería existir necesariamente una conexión relevante con el territorio argentino.

- Con relación a los límites internos de orden constitucional, es de resaltar que el concepto de territorialidad propuesto por el autor está dirigido sólo a Estados soberanos y no resulta aplicable a los gobiernos locales debido a la limitación de sus potestades tributarias originarias. Así, en lo que refiere al ISIB, como se mencionará en el apartado 4, se mantiene el apego al concepto ortodoxo de “territorialidad”, es decir, no se aplican aspectos subjetivos (personales) por estar vedado constitucionalmente.

- Por último, convenios asumidos sobre la imposición de impuestos indirectos suscriptos por nuestro país no existen a la fecha, pero sí propuestas de armonización fiscal registrados en la experiencia comparada, según se detallará en el apartado 2.2.2.

En materia de impuestos al consumo como es el caso del IVA, según se verá en el apartado 3, la legislación local establece que las operaciones B2C se direccionan a considerar el lugar de consumo como punto de conexión con el territorio para gravar la prestación de servicios internacionales en Argentina.

De la misma manera, el **ámbito de eficacia**, alude a la posibilidad que tiene un Estado de fiscalizar a los contribuyentes y está supeditada a la existencia del punto de conexión establecido por la legislación interna antes mencionado, por ejemplo, el lugar de consumo.

Atento a ello, en lo que respecta a la fiscalidad del IVA en nuestro país, el organismo de recaudación nacional (en adelante AFIP) al designar agentes de percepción como sujetos obligados a ingresar el IVA sobre los servicios digitales para las transacciones B2C, ha visto simplificada considerablemente la fiscalización sobre tales transacciones.

La cuestión referida a la recaudación del IVA se tratará más en detalle en el apartado 3.4.

2.1.4. Necesidad de recurrir a presunciones/ficciones para configurar el hecho imponible “digital”.

Previo a considerar las peculiaridades que manifiesta la configuración del hecho imponible “digital”, se considera oportuno traer a colación algunas definiciones provenientes del Derecho Tributario.

a) Las presunciones y ficciones según el Derecho Tributario.

Conceptualmente, se entiende al hecho imponible como el conjunto de hechos o situaciones descriptas por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria,

de lo que se deriva que, configurado en la realidad ese presupuesto fáctico, y acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace a su respecto la relación tributaria con sus consecuencias jurídicas vinculantes (Bulit Goñi 1997).⁹

El presupuesto de hecho es la descripción legal de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho que, en el caso del IVA es la utilización económica y/o consumo mientras que en el ISIB es el ejercicio de una actividad, según se verá en los apartados 3 y 4, respectivamente.

Sin embargo, en ciertas operaciones se observan dificultades en la obtención de pruebas directas para definir el presupuesto de hecho, como es en la prestación de servicios digitales transfronterizos.

Por tal motivo, la técnica legislativa ha desarrollado distintas herramientas que, mediante el establecimiento de presunciones/ficciones legales, se determinan distintos presupuestos de hecho para la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables, ante la ausencia de referencia empírica y de definición legal que den la certeza necesaria para determinar el aspecto espacial, que es la cuestión fundamental del presente análisis.

Sin pretender adentrarnos en el análisis legal de las presunciones y ficciones, el objetivo de su conceptualización es para recordar el marco teórico de dichas herramientas ya que constituyen el eje central dónde se desenvuelven los servicios internacionales.

Una presunción es el acto de tener por probado un determinado hecho desconocido a partir de la verificación de otro hecho conocido que, normalmente, depende de aquel.

⁹ Bulit Goñi, Enrique (1997). *Impuestos sobre los Ingreso Brutos*, 2da edición actualizada y ampliada. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Editorial Depalma.

Mientras que ciertas presunciones permiten su anulación por la prueba de otros hechos que se le contraponen (presunciones *juris tantum*) otras no permiten prueba alguna en contrario (presunciones *juris et de jure*) (Navarrine y Asorey 1985).¹⁰

Por otra parte, según los mismos autores, la ficción constituye una valoración jurídica dispuesta por la ley en virtud de la cual se atribuye a determinado hecho efectos o consecuencias que no necesariamente se le corresponden. Es decir, a partir de un determinado hecho se crea una nueva verdad jurídica distinta de la real.

Precisamente, de la imposibilidad de demostrar en contrario es que consideran que las presunciones *juris et de jure* en realidad configuran una modalidad de las ficciones jurídicas (Navarrine y Asorey 1985).

Como corolario de lo expuesto, una presunción sirve para invertir o facilitar la carga de la prueba al contribuyente, mientras que la ficción jurídica tiene por finalidad servir como base para una regulación concreta.

b) La doctrina de la Corte respecto a la admisibilidad de las presunciones/ficciones en el ámbito tributario.

Cabe señalar que la Corte también ha reconocido, como principio general, que no resulta objetable que el legislador, al establecer un tributo, pueda utilizar técnicas que resulten presuntivas¹¹ para determinar su fijación y efectos.

Dicho precedente, si bien corresponde al Impuesto a la Ganancias, resulta de interés citarlo porque la doctrina sentada, respecto al empleo de las presunciones, es extrapolable al negocio de los servicios digitales.

En el fallo se sostiene que en ciertos supuestos, las ganancias obtenidas por un sujeto del exterior dan lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en

¹⁰ Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén O (1985). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma.

¹¹ Fallos: 324:920. Asoc./Socios Argentinos/la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I. A124. XXXIV REX CSJN, 03/04/2001.

lo relativo a la fuente de su obtención, la determinación y fiscalización de su cuantía, como así también en lo concerniente al aseguramiento de su recaudación.

Para acotar y solucionar los dos primeros problemas se ha validado la aplicación de los mecanismos presuntivos ya que de lo contrario sería imposible determinar la cuantía de la obligación tributaria del sujeto del exterior. Por otra parte, para resolver el tema de la recaudación el legislador ha recurrido a la figura del agente de recaudación quién es, en definitiva, el que mantiene relación con el fisco.

Por tales razones se concluye que las presunciones, bajo tales supuestos, son constitucionalmente admisibles.

c) Las presunciones y ficciones. Un adelanto sobre su utilización en el entorno digital.

En línea con lo expuesto, tanto las presunciones como las ficciones son relevantes, para determinar los presupuestos de hecho en el IVA e ISIB.

En el IVA las presunciones *juris et de iure* se utilizan a los fines de determinar el “lugar del consumo y utilización” del servicio por parte del CF.

En el caso del régimen de retención de ISIB de CABA (hoy suspendido) se crea una ficción a partir de fijar implícitamente como criterio de vinculación con el territorio al domicilio de la tarjeta del usuario. Se dice ficción toda vez que el domicilio denunciado ante las entidades recaudadoras no implica que el acceso al servicio se haya realizado en esa jurisdicción.

Por su parte, el ordenamiento tributario de la Provincia de Córdoba establece una presunción al considerar que, de registrarse el consumo o utilización de tales servicios en territorio cordobés, existe desarrollo de actividad por parte del sujeto del exterior en el mismo.

Los mentados, son sólo algunos de los ejemplos que se encuentran plasmados tanto en la normativa nacional como local y se desarrollarán y juzgarán en detalle en los apartados pertinentes de este trabajo.

De todas maneras, las presunciones/ficciones no resultarían aplicables dentro del marco actual del ISIB debido a que, la utilización de las mismas, tienden a sustituir o complementar la territorialidad en sentido estricto como momento de vinculación que rige en dicho tributo. Se profundizará en esta cuestión en el apartado 4.

Planteada la problemática de los servicios digitales, seguidamente se explorará sobre los aspectos relacionados con la atribución del hecho imponible digital a nivel internacional.

2.2. Armonización impositiva internacional.

2.2.1. Conceptualización y ámbito de aplicación.

a) Conceptualización.

Se entiende por armonización fiscal a la supresión o por lo menos a la reducción de las distorsiones internacionales de origen fiscal a la competencia de productos y a la circulación de factores (Macón 2002).¹²

El citado autor agrega que existe distorsión de la competencia entre productos cuando la incidencia fiscal en el precio de dos bienes similares, originarios de países distintos, es diferente, y a los adquirentes no les resulta indistinto comprar uno u otro exclusivamente desde el punto de vista de la incidencia fiscal.

El Doctor Vicchi (2004)¹³, en lo que concierne a la armonización fiscal, entiende que, normalmente, se pone énfasis en la imposición indirecta, posiblemente por la marcada influencia en la conformación de los precios relativos y el acceso al mercado en

¹² Macón Jorge (2002). *Economía del Sector Público*. Buenos Aires. Editorial Mc Graw Hill.

¹³ Vicchi, Juan Carlos (2004). *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*. Buenos Aires. La Ley.

condiciones competitivas de los bienes producidos dentro de una zona de integración económica.

También considera que debe destacarse que la armonización fiscal no implica un paralelismo absoluto en las legislaciones tributarias de los países, sino en la eliminación, en los sistemas fiscales, de aquellas disposiciones legales que impliquen una interferencia en el logro de condiciones competitivas. Por eso, en la actualidad se ha reemplazo el concepto por el de convergencia fiscal.

b) Ámbito de aplicación.

Dadas características intrínsecas que evidencian los servicios digitales ocasionan que se desfiguren los límites dónde cada Estado puede ejercer su poder tributario.

En el ámbito virtual, la atribución de los hechos imposables implica, como ya se expuso, la adopción de presunciones de compleja definición, y mucho más dificultosa armonización, cuyo más claro ejemplo llevado a la práctica ha sido la modificación de la Sexta Directiva de la Unión Europea (en adelante UE) como se verá ut infra.

Se aprecia la inexistencia de convenios internacionales (exceptuando la antes citada Sexta Directiva, en el seno de la UE) en materia de impuestos indirectos, que delimiten potestades fiscales o diseñen mecanismos de armonización que favorezcan o preserven la neutralidad y la eficiencia en el funcionamiento de los mercados.

En general, los “Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional” (en adelante CDIs) no resultan aplicables a tales impuestos indirectos dado que, por su carácter eminentemente territorial, no darían lugar a una doble o múltiple imposición. Sin embargo, se podrían presentar situaciones en que, por la aplicación de diferentes criterios de atribución de la materia imponible, se originen dichos efectos adversos.

Por ello, a nivel internacional, en materia de imposición indirecta los distintos países han adoptado los siguientes criterios de atribución para la gravabilidad de las transacciones transfronterizas, a saber: criterio de “país de destino” y criterio de “país de origen”.

Con relación a tales principios Kaplan (2004) manifiesta: “*La imposición en el lugar de consumo promueve certeza y evita distorsionar en la competencia en los casos de doble imposición o no imposición, cuando dos jurisdicciones emplean criterios no compatibles de tributación espacial*”.¹⁴

Mediante el criterio de “país destino” las facultades de imposición se preservan para el país importador y, asimismo, debe otorgarles igual tratamiento fiscal que el correspondiente a similares bienes producidos dentro de sus fronteras. Por otro lado, resulta necesario que el país exportador reintegre los gravámenes que han incidido en el precio de los productos exportados, de forma tal que no los coloque en desventaja con el “país de destino”, dicho mecanismo es conocido como ajuste de frontera.

En resumen, las razones que conducen a la elección de dicho criterio se basan en:

- (i) la neutralidad sobre el comercio internacional a fin de no exportar impuestos;
- (ii) la necesidad de equiparar la carga tributaria entre los proveedores locales y del exterior.

Por otro lado, el criterio “país de origen” implica que los países exportadores preservan sus facultades tributarias. En contrapartida, resulta necesario conocer la carga impositiva dado que el país importador se ve obligado a reconocer un crédito de impuesto para mantener las condiciones competitivas.

Empero, a diferencia de lo que sucede en materia de imposición a la renta, la problemática no es sólo de encuadre, sino también de inexistencia de una base normativa común o de principios sobre la aplicación objetiva, subjetiva, temporal, pero -en particular- espacial de los hechos imposables de los impuestos al consumo según lo recién señalado.

¹⁴ Kaplan, Hugo (2004). *El Tratado de Tributación*. Tomo II. Buenos Aires. Ed. Asociación de Estudios Fiscales en oportunidad de su 50 aniversario.

Frente a tal situación, una posible solución sería la armonización fiscal internacional, pero resultaría aplicable sólo al IVA, al tratarse del impuesto recaudado por el gobierno nacional.

Definido ya el alcance del concepto de armonización fiscal, se hará una breve mención al proceso que se ha puesto en marcha en la UE y que ha receptado las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante la OCDE) que se analizan a continuación.

2.2.2. Armonización fiscal en la materia de imposición indirecta en la Unión Europea. Recomendaciones de la OCDE.

a) Un poco de historia.

Se puede considerar como el origen de la armonización fiscal el año 1967, cuando los seis estados miembros de la Comunidad Económica Europea¹⁵ (en adelante CEE) acordaron reemplazar sus respectivos impuestos sobre las ventas por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), cuya normativa además se armonizó en 1977, con la presentación de una propuesta de “Sexta Directiva” a fin de establecer un sistema uniforme para el IVA que se aplicara en general a los bienes y servicios que se compren y vendan para su utilización y consumo dentro de la CEE.

La armonización del IVA surgió como consecuencia de la necesidad de eliminar las distorsiones en el precio de los bienes y/o servicios dentro del comercio intercomunitario.

¹⁵ La Comunidad Económica Europea (CEE) fue una unión económica creada por el Tratado de Roma de 1957. Cuando en 1993 se forma la Unión Europea, la CEE se incorpora a ella y se pasa a llamar Comunidad Europea (CE). En 2009, las instituciones de la CE fueron absorbidas por el entramado institucional de la Unión Europea (UE), dejando la comunidad de existir y pasándose a llamar de esa forma hasta la fecha.

Transcurridas un par de décadas desde su emisión, comenzó a notarse que tal directiva mostraba deficiencias cuando se la quería aplicar a los servicios digitales¹⁶. La primera conclusión fue que tales prestaciones debían estar gravadas.

Ahora bien, la regla general para la gravabilidad de los servicios prevista en tal Directiva era el “lugar de prestación”¹⁷ que, aplicada a los servicios digitales, derivaba en graves problemas teóricos y prácticos.

Dicha regla asignaba el poder de imposición al país donde el proveedor ha establecido sus negocios. La regla general, fundada en el principio de país de origen estaba basada en la creencia que, debido a limitaciones técnicas, proveer servicios a consumidores normalmente tenía lugar dentro de un país, por lo tanto, el proveedor, el consumidor y el consumo estaban todos localizados dentro de la misma jurisdicción. La gravabilidad de prestaciones que eventualmente cruzaran la frontera antes de llegar al consumidor se gravarían por reglas especiales. La responsabilidad de calcular y pagar el impuesto recaía “siempre” en el proveedor.

La sobre-aplicación de la regla general conllevaba dos indeseables consecuencias. La primera de ellas aparecía dentro de la Comunidad. En palabras, gravar en origen conllevaba una incorrecta distribución de los ingresos por IVA entre los Estados miembros bajo un patrón de consumo dado. Además, potencialmente podía distorsionar los parámetros de consumo y la competencia intra-comunidad por ofrecer la oportunidad a consumidores de hacer sus compras al Estado miembro con la menor alícuota de IVA.

La otra consecuencia indeseable ocurría en el campo global. Por un lado, en casos de prestaciones internacionales **inbound**, el lugar de prestación se presumía fuera de la Comunidad. Por lo tanto, las prestaciones de servicios a empresas o consumidores europeos quedaban no gravadas de acuerdo a la Sexta Directiva. Si el país del prestador no tenía un régimen de IVA, como Estados Unidos, el servicio quedaba no gravado.

¹⁶ Hargitai, Cecilia (2001). *Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community*. Jean Monnet Center at NYU School of Law. Para un análisis exhaustivo del tema remitimos al trabajo recuperado de <https://leadingcases.wordpress.com/2015/10/22/fundamentals-of-value-added-tax/> (Acceso 07/12/2018).

¹⁷ Del inglés “Place-of-supply”.

Por otra parte, en prestaciones internacionales **outbound** la prestación de los mismos servicios podía estar gravado en ambos casos. En consecuencia, bajo la regla general podía suceder que las empresas europeas carguen IVA a sus ventas a clientes europeos y de terceros países mientras proveedores de un tercer país prestaran servicios sin impuesto tanto dentro de la Comunidad como internacionalmente. Esta situación era desventajosa para las empresas europeas tanto en Europa como en el campo internacional. Además, esto potencialmente distorsionaba los parámetros transaccionales por dos razones. Primero, inducía a las empresas europeas a prestar servicios a través de sitios web situados en terceros países para conservar su competitividad. Segundo, debido a la diferencia de precio, el consumo se desplazaba a favor de los proveedores libres de IVA internacionalmente.

b) Actualidad.

En la actualidad, el texto refundido de la Sexta Directiva está comprendido dentro de la Directiva 2006/112/CE (en adelante la Directiva de IVA) mediante la cual se establece el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro del cual se aproximan las alícuotas (aún no se han logrado equiparar) y se suprimen los controles fiscales en las fronteras interiores en cualquier operación efectuada entre Estados miembros de la UE.

A tenor de la norma comentada, y viendo todas las consecuencias negativas reseñadas, la UE a partir del 1º de julio de 2003 decidió gravar los servicios electrónicos prestados a CF por proveedores del exterior no comunitarios.

A partir del 1º de enero de 2015 la UE pasó a gravar las prestaciones de servicios electrónicos/servicios digitales íntegramente según el criterio de “país de destino” sugerido por la OCDE, es decir, tanto para los proveedores comunitarios como no comunitarios, a fin de garantizar la correcta tributación y no crear distorsiones de la competencia. De esta manera se evita "exportar impuestos" teniendo en cuenta la incidencia que tiene el IVA en la comercialización de los productos.¹⁸

¹⁸ Para profundizar el análisis de la Directiva del IVA se sugiere remitirse al documento recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. (Acceso 07/12/2018).

- **Recomendaciones de la OCDE.** en el marco de la OCDE¹⁹, también se han discutido los problemas asociados con la tributación de comercio electrónico y se han realizado distintas recomendaciones para mitigar tanto la nula como múltiple imposición.

Con fecha 16 de marzo de 2018, la OCDE publicó el “Tax Challenges Arising from digitalization- Interim Report”²⁰, que refleja el progreso desde la publicación del Informe Final BEPS “Action 1 Final Report” denominado “Addressing the tax challenges of digital economy”²¹ publicado en octubre de 2015, donde busca identificar los puntos de divergencia y establecer las bases para los próximos pasos, a fin de articular una solución armonizada para la tributación dentro la economía digitalizada y, en especial, respecto a los impuestos indirectos que es lo aquí resulta aplicable.

Acorde con ello, ya en dicha Action 1, la OCDE consideró que el país en el que se consume el servicio es el lugar adecuado para gravar con impuestos indirectos a las multinacionales que operan en el mercado de servicios digitales, es decir, basado en el criterio de “país destino” en materia del IVA.

De todas maneras, a la fecha lejos se está de una unificación de criterios de vinculación a nivel global propugnada por la OCDE según se verá más adelante, como así también de una posible administración supranacional que supervise los sistemas tributarios.

Definida la naturaleza de los servicios digitales y, en particular, el criterio de atribución aplicable a nivel internacional, se hará referencia a las implicancias que se registran en nuestro país, más específicamente en los impuestos al consumo.

Como se observa no son pocos los conflictos que se avizoran en el IVA a fin de atribuir potestades tributarias en la comercialización de servicios digitales.

¹⁹ Consumption Tax Trends, OECD Publishing, Paris. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en> (Acceso 07/12/2018).

²⁰ Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1 (Acceso 07/12/2018).

²¹ Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (Acceso 07/12/2018).

3. Impuesto al Valor Agregado.

En términos genéricos, el IVA es un impuesto al consumo que grava el valor agregado de todas las etapas de producción y distribución de bienes y servicios hasta la entrega del bien o prestación del servicio al CF de bienes y servicios dentro del territorio nacional.

No obstante, generalmente el CF-sujeto de facto- no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria sino el vendedor/prestador de servicios -sujeto de iure-.

Los responsables inscriptos en el IVA tienen derecho a computar todo el crédito de IVA facturado en etapas anteriores siempre que esté relacionado con la actividad gravada. Por el contrario, para el CF, el IVA incluido dentro del precio constituye un costo adicional.

Presentada la mecánica de cómo funciona la cadena de valor agregado en el IVA, se advierte que era necesaria la reciente reforma tributaria para garantizar tanto los ingresos a las arcas fiscales como el “correcto” funcionamiento del mercado ante las externalidades que se generaban por la ausencia de regulación, en lo que a servicios B2C prestados desde el exterior se refiere.

3.1. Características de la provisión de los servicios cross border. Comparación con los bienes tangibles.

Las prestaciones de servicios internacionales, como ya se mencionó ut supra, se caracterizan porque el servicio se presta en una jurisdicción y su utilización y/o explotación sucede en otra.

Bajo este contexto, se debe determinar el criterio de vinculación que debe aplicarse en el IVA, problemática expuesta en el apartado 2.

Atento a ello, siguiendo las recomendaciones de la OCDE ya referidas, la Argentina adoptó el criterio de “país destino”, por lo tanto, la potestad tributaria es ejercida en la medida que los servicios sean consumidos en su territorio.

Entonces, a los fines de la correcta aplicación de dicho criterio, resulta trascendente definir con precisión tanto el lugar donde los servicios son prestados como donde son consumidos.

Cuando se trata de la “importación de bienes” el hecho imponible se configura en el momento de la importación definitiva, siendo en este caso la Aduana el sujeto de iure y, en la etapa siguiente de comercialización de los bienes en el mercado local, el revendedor será el responsable de ingresar el IVA al fisco, completando, de ésta manera, la cadena del valor agregado.

Ahora bien, cuando se trata de la “importación de servicios”, los mismos no atraviesan fronteras aduaneras²², por lo que se torna necesario “...definir la jurisdicción en que los servicios son prestados, entendiéndose que ese será el lugar donde son consumidos” Kaplan (2013)²³. Por el contrario, tratándose de servicios intangibles, generalmente se torna incierto y dificultoso determinar también el lugar donde son prestados. De ahí que, se sostiene, y aunque tampoco es una tarea sencilla, debe identificarse directamente el lugar donde son consumidos más que el lugar dónde son prestados (Kaplan 2013).

Esta última aseveración se verifica claramente en el caso de los servicios digitales y, como se verá en profundidad en el apartado 3.3., tratándose de operaciones B2C, el lugar de consumo es dónde el prestatario CF tiene su residencia habitual.

Alan Tait (1988)²⁴ ya en la década del 80 comentaba que la práctica de la UE era gravar en el IVA a tasa cero ciertos servicios que eran definidos como servicios con “inversión del sujeto pasivo”²⁵. Así ejemplificaba diciendo que un cliente en, digamos, Gran Bretaña, quien recibe un servicio de Francia debe cargar a sí mismo el IVA como si él hubiese prestado los servicios.

²² A pesar de su reciente incorporación al Código Aduanero a través de la Ley 27.467 (B.O. 04/12/2018).

²³ Kaplan, Hugo (2013). *La territorialidad en los impuestos indirectos y en el IVA en particular*. Buenos Aires. La Ley.

²⁴ Tait, Alan A (1988). *Value Added Tax. International Practice and Problems*. Washington, D.C. International Monetary Fund.

²⁵ En inglés original “reverse charge services”.

Afirmaba entonces que los servicios con “inversión del sujeto pasivo” son de hecho servicios que son considerados prestados donde son recibidos.

Así también lo explica Baulf (2011)²⁶ quien en referencia a la inversión del sujeto pasivo comparte el mismo concepto que Tait, agregando que la mecánica tiene un doble efecto, 1) evitar que los negocios en un país incurran en IVA de un país extranjero y 2) pone las transacciones internacionales en un mismo nivel de juego, es decir evita que simplemente se compren los bienes o servicios en el país que tenga la menor tasa de IVA. Por otra parte, aclara que, si el servicio se aplica a un negocio gravado, el efecto será nulo (símil importación de servicios B2B²⁷ en Argentina), pero si se aplican a un servicio exento o parcialmente exento o consumidor final, el IVA será costo.

Retomando el caso de Argentina, la “inversión del sujeto pasivo” funciona de manera apropiada en operaciones B2B para tributar el IVA en el lugar de destino, pero exhibe cierta falencia, originada básicamente en la puesta en práctica, cuando el prestatario es un CF, debido a la baja probabilidad que dicho sujeto realice una autoliquidación/pago directo del IVA a la AFIP. Además, la AFIP no tiene el control sobre tales transacciones y difícilmente puedan recaudar el IVA relacionado con los servicios digitales.

En tal escenario, sumado a que por una cuestión jurídica no se puede recaudar el impuesto directamente del sujeto del exterior, resulta necesario incluir en la cadena un mecanismo de percepción del IVA a cargo de los sujetos intervinientes en el pago de las respectivas operaciones, que es una de las alternativas que sugiere la OCDE.

En el apartado 3.4.1. se especificará cómo funciona el régimen de recaudación de manera de asegurar la recaudación sobre este tipo de operaciones, aunque en los casos que no intervenga un intermediario, se estipula un mecanismo residual donde el CF será el obligado al ingreso.

²⁶ Baulf, Alex (Agosto 2011). *The basics of Value Added Tax*. Printing Industry Tax Conference, Chicago. Grant Thornton. Recuperado de <https://leadingcases.wordpress.com/2015/10/22/fundamentals-of-value-added-tax/> (Acceso 07/12/2018).

²⁷ Business to Business: negocios entre empresas.

Definido el esquema en la que están embebidas las prestaciones de servicios digitales del exterior, a continuación, se desarrollará más en profundidad cómo fue receptado por la normativa local e internacional.

3.2. Importación de “Servicios Digitales”: ampliación del ámbito subjetivo.

En este apartado nos referiremos al concepto de importación de servicios desde una perspectiva local e internacional y, en particular, lo estipulado por la UE y las recomendaciones de la OCDE.

Como ya se expuso, existe consenso generalizado en que éstos servicios deberían estar gravados en la jurisdicción de destino, es decir, aquella jurisdicción en la que el servicio se consume cuando el prestatario es un CF.

Empero, dados los inconvenientes que se registran para determinar con precisión el lugar del consumo, distintas legislaciones han recurrido a fijar parámetros o presunciones para determinar cuándo un servicio es utilizado o consumido en una jurisdicción, como fue el caso de la Argentina en su última reforma tributaria.

3.2.1. Según la legislación argentina.

La Ley 20.631 (B.O. 31/12/1973) del IVA rige en nuestro país desde el 1º enero de 1975 pero la norma original tuvo diversas modificaciones a lo largo de todos estos años, siendo una de más significativas la Ley 23.871 (B.O. 31/10/1990) que, a partir de diciembre de 1990, estableció la llamada “generalización del IVA a los servicios”.

Sin embargo, con el progreso tecnológico ante la expansión de los servicios internacionales, las normas tradicionales de la territorialidad en el IVA quedaron obsoletas, ya que podía suceder que la misma operación quedara sujeta a una doble imposición debido a que podía gravarse tanto en el país donde el servicio se presta como luego en el país donde el servicio se consumiera o, al contrario, podía quedar al margen de la imposición.

En virtud de ello, la Ley 25.063 (B.O. 30/12/1999) introdujo la gravabilidad de la “importación de servicios” bajo determinadas condiciones. Al respecto, el artículo 1 inciso d) de la Ley 23.349 (en adelante LIVA) incluye en el objeto del impuesto a: *“Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.”*

Como se observa la importación de servicios estaba regulada solamente para las transacciones B2B. Por lo tanto, existía un vacío legal frente a una misma operación que derivaba en tratamiento era disímil de acuerdo a la situación fiscal del prestatario argentino.

Con la sanción de la ley 27.430 (B.O. 27/12/17) se registró un gran avance no sólo por la incorporación del hecho imponible “importación de servicios digitales” aplicable a las operaciones con responsables no inscriptos (CF, monotributistas, exentos, no alcanzados y/o sujetos no categorizados), sino también al reformular ciertos conceptos vinculados con el alcance del concepto de territorialidad en respuesta a la deslocalización que caracteriza a este tipo de servicios.

Así, quedaron comprendidas las importaciones de servicios cuando el prestatario es un CF, por medio de la incorporación del inciso e) en el artículo 1 de la LIVA que se transcribe a continuación:

e) “Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior.”²⁸

²⁸ Desde ya que, según el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, los servicios gravados en IVA (incluyendo ahora a los servicios digitales) deben reunir dos características: ser prestados sin relación de dependencia y a título oneroso.

La misma norma define el alcance de los servicios digitales y atento a ello estipula “... *Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima...*”

Dicha definición coincide con la comprendida en los informes de la OCDE y en la Reglamentación de la Directiva del IVA de la UE que referiremos ut infra.

Seguidamente a la definición de servicios digitales, se enumeran 14 supuestos que se considera que califican en esa definición. Se incluyen prestaciones diversas como el suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web; el suministro de productos digitalizados (como el acceso y/o descarga de libros); la enseñanza a distancia; el acceso y/o la descarga de imágenes, texto, información, video, música, juegos -incluyendo los juegos de azar-; los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en internet.

Es decir que, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, se amplía el “ámbito subjetivo” del impuesto en línea con el principio de “país destino” de manera que quedan gravados los consumos que se realizan en el país, ya sean producidos dentro o fuera del territorio de la nación e independientemente de la condición del prestatario frente al IVA.

Sin embargo, como se analizará en el punto que sigue, sin descartar el aporte de la reforma tributaria, existen imprecisiones sobre el alcance de algunos conceptos, en especial, en cuanto al objeto, que afectan los fines que debe perseguir el sistema tributario respecto a los principios de la imposición.

- Principios de la imposición

Como es sabido, los sistemas tributarios se diseñan para lograr ciertos fines que se consideran deseables tales como los principios de equidad, neutralidad, generalidad,

eficiencia, entre otros. De todas maneras, Neumark (1974)²⁹ advirtió que son un conjunto imposible de lograr en forma armónica, habida cuenta de que muchos de ellos son incompatibles o contradictorios. A continuación, desarrollaremos en forma sucinta los mismos:

- En cuanto a la **equidad**, se entiende que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población y el autor Neumark (1974) afirma: “*..que se debe tratar igual a quienes están en igual situación*”. Este precepto está contemplado expresamente en el artículo 4° de la Constitución Nacional.

Como se desprende de la norma, el objeto sólo quedó limitado a los “servicios digitales”, existiendo una amplia gama de servicios que siguen fuera del objeto, tales como venta de datos de perfiles, los servicios financieros, o estudios de laboratorio de muestra, sólo por mencionar algunos, que pueden ser enviados por cualquier sujeto no inscripto en el IVA directamente al prestador en el exterior para luego recibir los resultados vía e mail o correo postal.³⁰ Esto se diferencia de las importaciones de servicios del inciso d) que incluye una definición amplia del término “servicios”, ya que abarca todas las prestaciones del artículo 3 inciso e) de la LIVA.

De ésta manera se hubiera logrado gravar todos los consumos de residentes argentinos prestados por sujetos del exterior, mejorando la “equidad” del impuesto.

- En lo que atañe a la **neutralidad**, el autor Neumark (1974) lo define de este modo: “*El principio...requiere que la política fiscal, en lo relativo a la transferencia coactiva por ella originada de los recursos económicos, o de los substratos de la capacidad adquisitiva que representan a éstos, se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo competitivo del mercado a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por*

²⁹ Neumark, Fritz (1974). *Los principios de la imposición*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

³⁰ Iglesias Araujo, Fabiana (Febrero 2018). *Reforma Tributaria del inciso e) del artículo 1 en la Ley de IVA*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar.

razones de rango superior se las considere necesarias, o para suprimir o adecuar determinadas imperfecciones de la competencia”.

Con la reforma tributaria se evita, con la gravabilidad de la importación de los servicios digitales, la distorsión de la competencia entre proveedores locales y extranjeros gravando a ambos y con la misma alícuota.

En ese sentido existe actualmente consenso generalizado en el mundo que la presión fiscal debería ser mejor distribuida y que, para ello, compañías digitales como Netflix, Spotify, Airbnb y Amazon (que en muchos casos no tienen oficinas, empleados ni representantes en el país) deberían pagar impuestos como lo hace el resto de las empresas locales.

- En lo que respecta a la **generalidad**, el mismo autor Neumark (1974) expresa que: *“El principio se define diciendo que el impuesto debe alcanzar a todos los sujetos. Se podría medir su cumplimiento observando si todos los sujetos posibles están incluidos en el hecho imponible”.*

Este último principio tiene, en parte, relación directa con el de equidad. Sin embargo, como comentario adicional se puede agregar que con la modificación de la LIVA no quedaron alcanzados la “totalidad” de los consumos de servicios digitales por parte de los CF en la medida que no se abone por un medio formalizado de pago y/o desde una cuenta no declarada del exterior.

- En relación a la **eficiencia**, conocido también con el nombre de “economicidad”, Neumark (1974) define *“..la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición”.*

En este caso, la AFIP al establecer un régimen de percepción como principal mecanismo de recaudación, logra evidentemente un menor costo en términos de administración y

fiscalización del tributo como consecuencia de centralizar el control en sujetos (intermediarios) que llevan registros de todas sus operaciones.

En conclusión, luego de su reforma, el actual cuerpo normativo del IVA argentino se encuentra mucho más acorde con los principios generales de la imposición sobre los consumos y la protección de la competitividad de los prestadores nacionales.

3.2.2. Unión Europea/OCDE.

- **Directivas:** como ya anticipamos en el acápite referido a armonización, la UE fue la primera jurisdicción del mundo que a partir del 1° de julio de 2003 decidió gravar los servicios electrónicos prestados a CF por proveedores del exterior no comunitarios.

Los servicios electrónicos contemplados en el artículo 56 apartado 1 letra K que se detallan en el ANEXO II de la Directiva del IVA³¹ son:

- 1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
- 2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
- 5) Suministro de enseñanza a distancia.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento de Ejecución³² de la Directiva del IVA menciona que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica (léase servicios digitales) abarcarán a los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén automatizados, requieran una intervención humana mínima

³¹ Directiva 2006/12/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al Sistema Común del Impuesto al Valor Añadido.

³² Reglamento de Ejecución (UE) N° 282/2011 del Consejo de 15 de Marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/12/CE, publicado en el Diario Oficial de la UE el 23 de Marzo de 2011.

y no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información y se incluye una lista positiva y negativa de servicios que encuadran en esa definición. Esta definición es similar a la incorporada en la legislación argentina.

Los denominados servicios prestados vía electrónica tributan en el Estado (miembro de la UE) del establecimiento del prestatario, tanto si el prestatario es un empresario profesional como si se trata de un CF, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en el ámbito de la Comunidad Europea o fuera de ella.

- **Recomendaciones de la OCDE:** La imposición indirecta sobre la economía digital es un desafío que se ha planteado tanto en el ámbito de la OCDE como en la UE.³³

La referencia a diversos reportes/informes producidos en el ámbito de la OCDE reviste sumo interés por el impacto que registran en el mundo globalizado y, en particular, en nuestro país donde se han receptado en la normativa interna muchas de las recomendaciones sugeridas sobre la imposición indirecta (IVA) como país adherente a aquella organización.

En octubre de 1998, en la Conferencia de Ottawa³⁴ la OCDE adoptó los principios sobre la tributación del comercio electrónico. En base a estos principios, la OCDE elaboró las “Internacional IVA/GTS Guidelines” (2017)³⁵ que establece estándares internacionales para el tratamiento en el IVA de los servicios intangibles internacionales, con el objetivo de evitar supuestos de doble imposición o no tributación.

Dentro del capítulo 3: “Determinación del lugar de imposición para suministros transfronterizos de servicios e intangibles”, en lo que se refiere a los negocios B2C, en el punto c) se establece como regla general que el IVA se debe tributar en el lugar de consumo.

³³ Annacondia, Fabiola (Octubre 2017). *La economía digital y la imposición indirecta*. En Humberto J. Bertazza (Presidencia), 16° Congreso Tributario llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas., Mar del Plata.

³⁴ Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. The 2003 Report, OECD.

³⁵ Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en> (Acceso 07/12/2018).

La Directriz 3.6 comprendida en tal Guidelines, establece que para todo tipo de transacciones B2C, la jurisdicción donde tenga residencia habitual el cliente (léase domicilio) será la que tenga derecho a gravar los servicios intangibles.

De hecho, dicha Directriz fue receptada por más de cincuenta jurisdicciones, entre ellas la Argentina, que estableció un mecanismo de percepción específico sobre los servicios digitales como se verá en el apartado pertinente.

3.3. Concepto de “utilización económica”: aplicación de presunciones.

Dos conceptos conforman la “importación de servicios” digitales, 1) prestación por un sujeto residente o domiciliado en el exterior y 2) utilización o explotación efectiva en el país en tanto el prestatario no sea un responsable inscripto.

Respecto del primer concepto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° de la LIVA: *“Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior”*.

En cuanto a la utilización o explotación efectiva, el concepto coincide con el de las importaciones de servicios tradicionales comprendidas en el inciso d), punto sobre el cual ha habido fuertes controversias en el pasado. Referiremos a las mismas en los párrafos siguientes para luego arribar a la norma actual que ha zanjado la cuestión vía presunciones.

Ante la ausencia de una definición legal del concepto de utilización económica, se esbozaron diversas definiciones sobre la misma.

Los distintos criterios que se han expuesto para determinar el lugar en el cual los servicios son “utilizados”, ante la ausencia de una disposición normativa, fueron; a) lugar donde reside el prestatario, b) fin o goce perseguido, y apropiación a la naturaleza de la

prestación, c) relación entre costos e ingresos, d) aplicación del servicio por un sujeto no residente a la obtención de la renta de fuente argentina (Gotlib y Vaquero).³⁶

Por su parte, la Circular (DGI) 1288/1993 (B.O. 17/06/1993) aclaró que las locaciones y prestaciones de servicios, para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades gravadas a tasa 0, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva debe ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario, sino, por el contrario, del lugar en el que el servicio es aplicado. Si bien la Circular realiza el enfoque sobre las exportaciones de servicios, las conclusiones son perfectamente aplicables a las importaciones de servicios, pero en sentido inverso.

Sin embargo, la reforma tributaria al incorporar la definición de lugar de efectiva utilización/explotación afortunadamente puso punto final a muchos debates que se suscitaron entre el fisco y los distintos contribuyentes durante largos años ya que, hasta entonces, supletoriamente se aplicaba la definición comprendida en la Circular antes indicada, entre otros antecedentes administrativos, pero con la limitante que los citados analizaban un situación de hecho que no resultaba generalizable al resto de los contribuyentes, es decir que no tenían efectos erga omnes.

La definición incorporada en la LIVA coincide además con el criterio adoptado mayoritariamente tanto por la doctrina como la jurisprudencia judicial.

Según lo establecido por el artículo 1 de la LIVA, inciso e), segundo párrafo: “*Se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.*”

Para el caso de la importación de servicios digitales cuando el prestatario es CF se establece lo siguiente: “*...Respecto del inciso e), se presumirá, sin admitir prueba en*

³⁶ Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando (2009). *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*. Buenos Aires. La Ley.

contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

- 1. La dirección IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim, conforme se especifica en el párrafo anterior; o*
- 2. La dirección de facturación del cliente; o,*
- 3. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.”*

Las presunciones incorporadas resultan razonables y, en principio, como regla general, no parecen presentar problemas prácticos en su aplicación. Sin embargo, en algunos casos el resultado sería arbitrario, por ejemplo, cuando el CF argentino acceda a la red desde otro país. Esto luce aceptable ya que sería muy difícil que queden comprendidos todos los casos.

3.4. La Administración Tributaria y la función de recaudación del IVA.

El gran problema que se le presenta a las AT, como ya se aclaró en los apartados anteriores, es cómo recaudar el IVA a las plataformas radicadas en el exterior que brindan servicios en el país pero que, en su mayoría, no tienen sociedades radicadas en el Argentina mediante las cuales se emita la facturación.

En este contexto, ante un hecho imponible digitalizado, lograr la efectiva la recaudación de los consumos de tales servicios prestados desde el exterior “en forma directa”, es uno de los mayores dilemas que se plantea a los organismos recaudadores, más aún, cuando se pretende alcanzar a sujetos que ni siquiera tienen la obligación de presentar declaraciones juradas. Sin embargo, como se verá luego, la UE ha optado por obligar a los proveedores del exterior a tributar el impuesto por medio de un sistema simplificado.

A tales efectos, se deben implementar mecanismos razonables para asegurar la recaudación del IVA y su posterior fiscalización.

Cabe señalar que las buenas prácticas para el éxito de la implementación de cualquier mecanismo de recaudación son: la consulta con la comunidad de negocios en la etapa de diseño, estrategia de comunicación para publicitar la implementación, explicar las claves para el correcto cumplimiento voluntario y la disponibilidad de una guía clara “Paso a Paso” para los contribuyentes (Marconi, 2018).³⁷

Frente a las diversas alternativas, que luego se detallarán, se entiende que la opción deseable es obligar al proveedor no residente a registrarse en el país dónde presta el servicio para que ingrese directamente el IVA a través de un sistema simplificado para facilitar el cumplimiento tributario. Desde ya, que no siempre esto es posible, y por ello, países como la Argentina han optado por implementar un régimen de percepción.

3.4.1. Según la legislación argentina.

Argentina implementó un régimen de percepción a través de los intermediarios del pago y sólo, en carácter residual, el CF ingresará el IVA en forma directa a las arcas fiscales.

Los motivos de tal elección podrían ser:

- Aseguramiento de la recaudación: en el mensaje del proyecto de reforma tributaria, el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante PE) propuso establecer un mecanismo de recaudación que evite la evasión mediante la percepción del impuesto en el caso que actúen intermediarios.
- Limitaciones de orden administrativo/sistémico: llevaron a la AFIP a trasladar la carga operativa a los intermediarios del pago.
- Régimen de inscripción simplificada del sujeto del exterior: producto del resultado negativo que registraron las intimaciones a tales sujetos obligándolos a su inscripción en

³⁷ Marconi, Guillermo (Junio 2018). *El informe provisional de la OCDE para la Acción 1 de “BEPSs” 2018: Tax Challenges arising from digitalization*. Doctrina Tributaria. Editorial Erepar.

el vanguardista intento efectuado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en 2014, que referiremos más adelante.

Atento a lo dispuesto por el artículo sin número agregado a continuación del artículo 27 de la LIVA: “El impuesto resultante de la importación de servicios digitales será ingresado por el prestatario. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, este asumirá el carácter de agente de percepción...”

Como vimos, la OCDE denomina a este mecanismo de recaudación como “inversión del sujeto pasivo” y es una de las 3 alternativas para recaudar el impuesto que sugiere, aunque como veremos más adelante, es más apropiada para los negocios B2B.

Por ello, el Decreto Reglamentario (PE) 813/2018³⁸ (B.O.11/09/2018) estableció en su artículo 1° que el impuesto resultante de los servicios digitales gravados de acuerdo con el inc. e) del artículo 3 de la LIVA se hallará a cargo del prestatario, ya sea en forma directa o a través del mecanismo de percepción previsto en el mismo decreto. Aclara que el requisito de inscripción del prestatario prevista en el artículo 36 de LIVA se encontrará cumplido con el ingreso del impuesto por parte de quien corresponda.

Así, la norma indica que de mediar un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, éste actuará como agente de percepción y liquidación. Ahora bien, con los avances de las transacciones financieras, es muy común que intervengan varios sujetos en el pago del prestatario al prestador del servicio digital. En este caso el mismo decreto estableció que: “De existir más de un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquél que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital.”

En resumen, de estas normas reseñadas se desprende que el impuesto está a cargo del prestatario, es decir, del usuario del servicio. No obstante, el impuesto deberá ser ingresado al fisco por el CF sólo en carácter residual, es decir, cuando no haya un

³⁸ El Decreto 813/2018 deroga a su par 354/2018 que reglamentó la aplicación de los servicios digitales e incorporó el texto a su normativa, entre otras cuestiones.

intermediario o éste omite actuar en carácter de agente de percepción. Por su parte, el prestador, en ningún caso, está obligado a inscribirse y tributar el impuesto.

Por lo tanto, las entidades que facilitan o administren los pagos al exterior, en su carácter de intermediarias, son las que deberán actuar aplicando el mecanismo de percepción cuando las prestaciones de servicios digitales sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior que integren la nómina anexa³⁹ a la Resolución General (AFIP) 4240 (B.O. 14/05/2018), en tanto los prestatarios no sean responsables inscriptos.

La forma, los plazos y las condiciones para el ingreso del impuesto han sido establecidos en la misma resolución citada. Finalmente, la norma dispone que para coadyuvar la identificación de los prestadores de servicios digitales del exterior se establecerá un régimen de información a cargo de los intermediarios de pago al exterior. No obstante, a la fecha de la elaboración del presente, el mismo no ha sido reglamentado.

Puede avizorarse que, en la práctica, éstas normas sólo tendrán efectos cuando los prestatarios de los servicios digitales abonen a través de un intermediario argentino, por ejemplo, con tarjetas de crédito/débito emitidas en la Argentina. Si el usuario pagara estos servicios con una tarjeta que debita de una cuenta radicada en el exterior, directamente desde una cuenta del exterior (se encuentre declarada o la identificación de la misma sea producto del intercambio de información tributaria), la tarea de fiscalización no será nada fácil para el fisco argentino.

3.4.2. Unión Europea / OCDE.

- **Directivas:** La Directiva del IVA⁴⁰ establece el servicio de “ventanilla única”⁴¹ que materializa la aplicación de un enfoque basado en el principio de “país de destino” para gravar los servicios digitales de las transacciones B2C cross border al establecer un

³⁹ Netflix, Spotify, Playstation Network, Itunes.com, Sega, Dropbox, One Drive, Icloud, Twiter, Tinder, LinkedIn, Skipe, Amazon Video, OpenEnglish, Microsoft, Google Play, NYT, entre muchos otros.

⁴⁰ Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> (Acceso 07/12/2018).

⁴¹ En inglés Mini One Stop Shop" (MOSS).

sistema simplificado de tributación para proveedores no residentes previsto en el artículo 357 a 369 de la norma antes mencionada.

Este nuevo esquema implica la registración de los prestadores de servicios del exterior a través de un sistema "on line" y simplificado para el control del pago del impuesto en los países de la UE receptores de los servicios. A través de éste régimen especial, la UE le permite al proveedor no residente registrarse en un "sólo" Estado miembro, que será el país de identificación, y desde allí cumplir todas las obligaciones fiscales correspondientes a los Estados donde preste su servicio. Al respecto, dicho país de identificación remitirá el importe del IVA correspondiente al Estado miembro donde se haya efectuado el consumo de dichos servicios electrónicos.

Tal registración simplificada no importaría la constitución de un establecimiento permanente ni tendría más que unos cuantos requisitos básicos para que el proveedor declare y pague el IVA correspondiente.

- Recomendaciones de la OCDE: Dentro del informe "Addressing the tax challenges of digital economy" ya mencionado, se incluye el análisis de diversas temáticas, entre ellas, cómo garantizar la recaudación efectiva del IVA/GST con respecto a la entrega digital transfronteriza.

Asimismo, por medio del reporte "Mechanisms for the effective collection of the VAT / GST where the supplier is located in the jurisdiction of taxation"⁴², la OCDE recomienda distintas alternativas para recaudar el IVA, dentro de las cuales podemos destacar:

- 1) obligar al prestador del servicio digital a inscribirse en la jurisdicción e ingresar el impuesto;
- 2) establecer que el prestatario del servicio digital ingrese el impuesto;
- 3) determinar que el intermediario en el pago del servicio sea quien practique una percepción y lo ingrese, entre otros.

⁴² Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf> (Acceso 07/12/2018).

La OCDE⁴³ ha señalado que la aplicación de la alternativa 2 puede resultar más difícil de implementar debido a que es probable que la obligación de practicar por parte del CF una autoliquidación del impuesto tenga un bajo nivel de cumplimiento.

Frente a ello, la alternativa que planteó la OCDE en transacciones B2C es que el proveedor se registre en la jurisdicción de consumo del servicio e ingrese el impuesto como lo ha implementado la UE según vimos anteriormente. Esta conclusión fue adoptada en la Guía de Impuestos sobre el Consumo de la OCDE, que ofrece orientaciones para la implementación de las directrices sobre comercio electrónico.

Como resultado de ello, la OCDE elaboró en el informe provisional una lista de países que implementaron las guías internacionales de IVA, en particular sobre la modalidad B2C, de la cual puede concluirse que la mayoría de los países que participan de la OCDE han establecido un mecanismo de registración simplificada para proveedores del exterior, con excepción de ciertos países latinoamericanos (México, Colombia, Argentina y Uruguay) y China, que establecieron mecanismos de percepción.

4. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En el presente apartado se reseñará el hecho imponible del ISIB vigente a la fecha⁴⁴ y a partir de ello, se determinará su posible configuración en la prestación de servicios digitales efectuadas por sujetos del exterior, cuando tienen “efectos” dentro de las provincias, por verificarse en las mismas la utilización de los respectivos servicios.

Se dice posible configuración porque eventualmente se deberá redimensionar el principio de territorialidad adaptándolo a las nuevas formas de operatoria comercial para poder configurar el hecho imponible “digital”.

⁴³ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report ya mencionado. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (Acceso 07/12/2018).

⁴⁴ Un análisis exhaustivo de los antecedentes que gravitaron la evolución del ISIB excede el alcance del trabajo. A tales efectos, el lector interesado puede remitirse al trabajo de Giuliani Fonrouge-Navarrine (1982). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Buenos Aires. Depalma.

Este es el principal interrogante que se pretenderá responder a continuación.

4.1. Potestades Tributarias Provinciales.

A fin de determinar la gravabilidad en el ISIB de los ingresos provenientes de los servicios digitales prestados por sujetos del exterior es necesario abordar previamente la cuestión constitucional y la competencia tributaria que enmarcan el poder tributario de las distintas Provincias en relación con la territorialidad y la atribución de los ingresos.

4.1.1 Marco constitucional.

El ISIB es establecido en función de la potestad tributaria que han conservado las provincias por el artículo 121 de la Constitución Nacional (en adelante CN) y que está regulada por el artículo 75, inciso 2) de la CN que establece respecto de los impuestos indirectos, el establecimiento de los mismos, en forma concurrente con la Nación.

Atento a lo expuesto, las Provincias tienen la facultad para crear unilateralmente tributos cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su *competencia espacial*.

Según Dino Jarach⁴⁵ (1982) “*el aspecto espacial nos indica el lugar donde se realiza el hecho que se pretende gravar con el impuesto. Está referido al lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que es el objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible.*”

Sin embargo, más allá de las disposiciones de orden constitucional mencionadas lo que fue delineando los límites territoriales de la potestad tributaria provincial fue la doctrina emanada de distintas discusiones jurisprudenciales.

⁴⁵ Jarach, Dino (1982). *El hecho Imponible*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot S. A. E. I. L.

En particular, en el caso de “Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa”⁴⁶ de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) 08/06/2010 se declaró inconstitucional el impuesto que pretendía aplicar Tierra del Fuego sobre el mar territorial argentino más allá de las tres millas marinas contadas desde las líneas de base por exceder los límites provinciales. Este caso involucró a una empresa de helicópteros que prestaba servicios de transporte entre la costa de la Isla Grande de Tierra del Fuego y un yacimiento de hidrocarburos ubicado a 7 millas náuticas de la costa sobre el mar territorial. Lo interesante es que transcurría en el territorio provincial (entre el despegue y hasta las 3 millas náuticas) y el resto en territorio sujeto a jurisdicción nacional (entre las 3 y 7 millas náuticas).

La CSJN sostuvo que no era aceptable el impuesto si, bajo el argumento de la existencia de un punto de conexión en el territorio provincial (desde el cual partían los helicópteros), se intenta gravar una porción de actividad desarrollada en plataformas marinas situadas en el mar territorial a extramuros de sus límites físicos, excediendo indebidamente el ámbito de sus potestades e invadiendo otra jurisdicción.

Tal como expresa Keiniger (2017)⁴⁷ *“si extrapolamos el razonamiento del precedente en cuestión a la economía digital, tenemos que las plataformas de servicios y contenidos son operadas exclusivamente fuera del territorio nacional. Los usuarios locales que contratan dichos servicios (ya sea a través de un sitio web, o por medio de una “app”), lo hacen con la compañía extranjera, abonando por dicho servicio directamente a la entidad foránea generalmente mediante el uso de tarjetas de crédito. Por otro lado, es el propio usuario quien se provee los medios para acceder a la plataforma digital al contratar un servicio de Internet y adquirir un teléfono celular o una computadora. Aplicado al precedente analizado, las plataformas digitales no cuentan siquiera con los puntos mínimos de conexión, como eran en el caso la plataforma de despegue y abordaje, ya que esos servicios son provistos por terceras empresas contratadas por el usuario.”*

⁴⁶ Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa” CSJN 08/06/2010. Expte. H 340.XXXIX.

⁴⁷ Keiniger Walter C., Aguilera Eduardo A. y Osman Moreno Juan P (Diciembre 2017). *“Ingresos Brutos. Tributación de las plataformas “Online” a la luz del principio de territorialidad”*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXVIII.

En definitiva, cuando una Provincia grava actividades fuera de sus límites territoriales, indefectiblemente incurre en un exceso de jurisdicción que termina por afectar la jurisdicción de otra provincia y/o aquellas facultades que ha delegado en la Nación, como es la reglar el comercio interprovincial y/o con las naciones extranjeras atento a lo dispuesto en el artículo 75 inciso 13 de la CN.

De hecho, tal criterio jurisprudencial es el que coincide con la definición de hecho imponible contenida en los diversos Códigos Fiscales Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) y es el que ha regido desde los orígenes en cuanto a la territorialidad del impuesto.

Como se desprende del precedente mencionado, lo decisivo para aplicar el ISIB en cada provincia *es el ejercicio total o parcial de la actividad habitual y con fin de lucro dentro de su territorio*, dejando de lado que los ingresos provengan de los clientes cualquiera fuera su ubicación.

Tal como señala Bulit Goñi (1997)⁴⁸ el sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que se configure la actividad – o sea para que el fisco respectivo pueda pretender el tributo-, debe haber ejercicio efectivo, física, tangible en el territorio de que se trate.

Se puede afirmar entonces que el sustento territorial es el “criterio de vinculación” que legitima el ejercicio del poder de imposición por parte de los gobiernos locales.

Bajo ésta interpretación, la prestación de servicios digitales en las condiciones fijadas, no verificaría el hecho imponible en el ISIB en la medida que el sujeto del exterior no desarrolle su prestación dentro del ámbito provincial ya que se requiere una presencia física del prestador.

Ante el eventual establecimiento de una sucursal y/o subsidiaria del prestador (Netflix, por ejemplo), se otorgaría cierto sustento territorial a los fiscos provinciales, pero para

⁴⁸ Bulit Goñi, Enrique (1997). *Impuestos sobre los Ingreso Brutos, 2da edición actualizada y ampliada*. Buenos Aires. Depalma.

gravar exclusivamente las actividades de dichos vehículos desarrolladas dentro del límite territorial local. Sin embargo, no implica que, en el contexto de la prestación de servicios a través de plataformas digitales, los ingresos provenientes de dicha actividad queden alcanzados por el ISIB porque su contenido y administración están fácticamente ubicadas fuera del territorio provincial.

Un ejemplo de desarrollo de actividad en la jurisdicción es el caso de los Informes Técnicos 19/2012 y 2/2014, dónde si bien la situación de hecho es linealmente opuesta porque se trata de operaciones de compra y venta de mercaderías en el exterior, utilizando para ello la red comunicacional que brinda internet, resulta útil para comprender cómo opera en la práctica dicho concepto.

En ambos pronunciamientos de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante ARBA), el Organismo Fiscal interpretó que *“la operatoria comercial llevada a cabo por el consultante desde sus oficinas con asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, consistente en la compra de bienes en el exterior para su venta también en el extranjero, constituye ejercicio de una actividad gravada por el ISIB, al verificarse el sustento territorial legalmente requerido”*.

Pese a ello, los conceptos vertidos no serían la última palabra ya que se fueron desarrollando posiciones alternativas para propiciar su gravabilidad ISIB con facetas que trascienden la esencia territorial y que hacen necesario recordar ciertas restricciones que establece la Ley de Coparticipación Federal.

Una de tales posiciones es la Perlati y Michelini (2018) que, en sentido discordante, interpretan que el servicio no existiría como tal si el prestador no evidencia una suerte de “traslación” a la jurisdicción del prestatario, donde se concreta su utilización, caso contrario, no habría prestación de servicio alguno. Adicionalmente, manifiestan: *“La actividad del locador o prestador no podría ser ejercida sin que la realización del evento tenga lugar, y esto ocurre en la jurisdicción involucrada a través de la conexión tenida en cuenta por el legislador: “utilización económica”*.”

La novedosa figura de la “presencia digital significativa”, también se encuadra en la última tendencia mencionada⁴⁹.

4.1.2. Ley de Coparticipación Federal

Por su parte, la Ley 23.548 (B.O. 26/01/1988) de Coparticipación Federal (en adelante LCF), de jerarquía superior a la legislación provincial, menciona las pautas técnicas a las que deberá ajustarse el ISIB. Esto tiene su fundamento, tal como lo ha ratificado la propia CSJN, en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las Provincias⁵⁰.

Asimismo, establece un régimen “transitorio” para la distribución de los recursos tributarios entre las Provincias y la Nación. En su artículo 9 inciso b) estipula que la adhesión de cada provincia implica que no podrá aplicar por sí o por los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, *gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley, por ejemplo, el IVA*.

La CSJN con fecha 19/06/2012 definió el concepto de analogía en la causa Pan American Energy⁵¹, donde “..se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que

⁴⁹ Gustavo Scravaglieri y Alex Saul, *La "presencia digital significativa" como concepto para la configuración de un establecimiento permanente*, Iprofesional, 20/06/2017. Recuperado de <https://www.iprofesional.com/notas/251477-impuestos-ernst--young-digital-La-presencia-digital-significativa-como-concepto-para-la-configuracion-de-un-establecimiento-permanente>

⁵⁰ 327:1051. Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad. S. 1077. XXXVI. CSJN, 15/04/2004.

⁵¹ Fallos: 335:996. Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y Otro (Estado Nacional) Y Otros s/Acción Declarativa P. 2738. XXXVIII. ORI 19/06/2012.

exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición".

La mención de tal disposición deviene necesaria atento a que, con la incorporación de la prestación de servicios digitales como hecho imponible del IVA mediante la reforma introducida por la ley 27.430, las “nuevas definiciones” del hecho imponible en el ISIB contenidas en los diversos ordenamientos provinciales podrían ser análogas a las contenidas en la LIVA.

El criterio de “país destino” de aplicación a nivel internacional para el IVA, no resultaría trasladable al ámbito de ISIB, a priori, dado que el objeto del mismo es el ejercicio de una actividad en la jurisdicción y no el consumo de servicios prestados en el exterior y/o su utilización en el país.

Además, cabe mencionar que la usual incorporación del ISIB dentro de la clasificación genérica de “impuesto al consumo” es simplemente bajo una perspectiva de las finanzas públicas y no invalida la conclusión de que, en su definición tradicional, el hecho imponible del ISIB no es análogo al del IVA. Por lo tanto, dicha clasificación económica/teórica no altera en nada la naturaleza del hecho imponible del ISIB como un impuesto que grava el desarrollo de la actividad y no el consumo.

Por lo tanto, la pretensión de alcanzar con el ISIB servicios que no son prestados en la jurisdicción provincial desnaturaliza el hecho imponible del impuesto al incorporar elementos ajenos al mismo y que son propios de otros impuestos, tales como el lugar de consumo o utilización del mismo.

En este sentido, el criterio sostenido por cierta doctrina como Kacnelson (2016)⁵² luce apropiado. Ésta considera que el mero consumo y/o utilización del servicio en la jurisdicción local no configuran una actividad con sustento territorial. Asimismo, en este caso, se encontraría en pugna con la LCF.

⁵² Kacnelson Anabella (Agosto 2016). *Tributación de los servicios internacionales en los impuestos sobre los consumos*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXVII.

Bajo esta lógica, el expositor Reyes (2015)⁵³, reitera que no estamos en presencia de un impuesto a los consumos sino de uno que grava el ejercicio de la actividad dentro de la jurisdicción. Esto no significa que se esté bregando por la no fiscalidad de esta actividad por parte de las jurisdicciones, sino que no es admisible que se lo haga por medio del ISIB, en tanto no se flexibilice el estrecho margen que tienen las mismas para establecer impuestos.

Luego de todo lo expresado, puede afirmarse que, dada las limitaciones de orden constitucional e infra constitucional referenciadas, en el marco de una nueva LCF se podría habilitar que las Provincias puedan fijar un nuevo impuesto a los “consumos específicos” de servicios por internet efectuados desde el exterior, que quedaría exceptuado del recaudo de la no analogía con impuestos federales coparticipables, como es el IVA. Este nuevo impuesto otorgaría neutralidad al poner en un pie de igualdad a los operadores nacionales y del exterior en la imposición local.

Sin embargo, otra doctrina considera que se encuentra gravado el consumo y/o utilización en el ISIB. Al respecto, se remite al apartado 4.3 donde se analiza el régimen de percepción de ISIB de la Provincia de Córdoba y se especifican los fundamentos que sustentan tal posición.

Asimismo, en dicho apartado se enumeran otros regímenes de recaudación de ISIB que se aplican sobre los servicios digitales y que se encuentren en completa contradicción con lo recientemente expuesto.

Pese a que la doctrina mayoría sostiene que el test (principio) de la territorialidad no se cumple en éstas operaciones, los distintos ordenamientos provinciales han ampliado el alcance del mismo.

⁵³ Reyes, Carlos F. (Julio 2015). *Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la Tributación Local*. En Enrique G. Bulit Goñi y Horacio Ziccardi (Presidencia). Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal llevado a cabo en la AAEF. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

A resultas de ello, surge oportuno incluir una breve mención de las normas del Convenio Multilateral (en adelante CM) para completar el cuadro normativo del ISIB dadas las implicancias que tienen en la operación bajo estudio, no sólo por la atribución de los ingresos, sino con ciertas interpretaciones efectuadas por los organismos encargados de velar por su cumplimiento.

4.2. Convenio Multilateral: ¿mera distribución de bases o creación de nuevos hechos imposables?

4.2.1. Interpretación versus creación de nuevos hechos imposables.

El CM es un acuerdo suscripto entre las Provincias y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante jurisdicciones) para distribuir la base imponible del ISIB con el propósito de evitar la múltiple imposición que puede llegar a producirse si los fiscos locales gravaran la misma base de imposición y, a su vez, ordenar el ejercicio de facultades tributarias concurrentes.

Como se desprende, el ámbito de aplicación, son las jurisdicciones que han adherido al mismo, es decir, que sus normas son de aplicación local.

En efecto, como lo expresa claramente Teijeiro (2002)⁵⁴, el CM sólo procura a través de ciertos parámetros (ingresos y gastos), que se adecuan al principio de territorialidad, tratar de solucionar la cuestión de la distribución de la base imponible en los supuestos de ejercicio de una misma actividad en dos o más jurisdicciones. De ésta manera el CM escinde la configuración del hecho imponible mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas. El coeficiente unificado opera como si fuera una ficción.

⁵⁴ Teijeiro, Guillermo O. (2002). *Estudio sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal*. Buenos Aires. La Ley.

La Comisión Arbitral (en adelante CA) conjuntamente con la Comisión Plenaria son los organismos de aplicación del CM. La CA es la encargada de la solución de los problemas que pudieran originarse en su aplicación, previniendo y dirimiendo los conflictos que se presentasen en relación a la interpretación de sus normas.

Atento a ello, seguidamente se mencionarán las interpretaciones que ha realizado la CA de algunos conceptos que son interesantes para el presente análisis por las implicancias que tienen sobre alcance de los servicios digitales prestados desde el exterior. Ello debido, principalmente, a que son utilizadas por los distintos fiscos locales para “extender” su poder tributario sobre tales prestaciones.

a) Definición de comercio electrónico.

A través de la Resolución General 83/3002 (B.O. 26/03/2002) la CA interpretó el alcance del comercio electrónico en el ámbito del CM.

El CM establece, en el último párrafo del artículo 1, que se encuentran comprendidas en las disposiciones del convenio aquellas actividades que efectúe el contribuyente utilizando cualquier medio para formalizarlas y describe a la correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono y finaliza con un “etcétera” que implica otros medios similares o análogos.

Al respecto la resolución mencionada interpretó que las transacciones efectuadas por medios electrónicos, internet o sistema similar se hallan encuadradas en citado último párrafo del CM, es decir, la CA encuadró las operaciones realizadas por medios electrónicos (extensible a los servicios digitales) como operaciones entre ausentes.

En ese sentido plantea que a los efectos de la atribución de ingresos prevista se entenderá que el vendedor (prestador de los servicios) ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente en el momento en el que éstos formulen su pedido a través de los medios de internet. Es el actual artículo 20 de la Resolución General (CA) 1/2018 (B.O. 15/02/2018) que comprende el reordenamiento de las normas del CM.

Por su parte, el artículo 21 de la citada norma estipula diversas interpretaciones sobre el alcance del concepto del domicilio del adquirente para el caso de las operaciones bajo análisis: *“Salvo que tengan un tratamiento específico en el CM o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.”*

b) Indicios de desarrollo de actividad en la jurisdicción (local).

Un indicador de ésta naturaleza podrían ser los esfuerzos de comercialización como, por ejemplo, la publicidad que realicen los proveedores del exterior en los distintos medios locales. Otro indicador podrían ser los gastos bancarios incurridos, o como lo interpreta CABA, si el medio de pago se encuentra emitido en la ciudad.

Además, Parada Larrosa (2015)⁵⁵ agrega un elemento adicional al análisis al afirmar que, de no existir hecho imponible, mal podría el CM crearlo en forma autónoma por medio de una presunción (el gasto). Se debe reparar en la aptitud que tiene el gasto incurrido, principalmente desde el punto de vista cualitativo, para tener por desarrollada la actividad con presencia física, material y tangible en el territorio.

En resumidas cuentas, la postura sostenida tanto por la CA como los fiscos locales, según se verá más adelante, es que el sustento territorial está dado por la utilización del usuario y, en función de ello, se asigna el ingreso a la jurisdicción del domicilio del prestatario y/o a aquella en la que hayan registrados determinados gastos.

Tales “interpretaciones” en realidad constituyen ficciones legales que pretenden dar sustento territorialidad a la prestación de servicios por internet en general, cuando el domicilio del prestador está ubicado en una jurisdicción distinta a la del cliente.

⁵⁵ Parada Larrosa, Federico (Julio 2015). *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial*. En Enrique G. Bulit Goñi y Horacio Ziccardi (Presidencia). Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal llevado a cabo en AAEF. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Los fiscos locales por la aplicación impropia de las normas del CA, están creando hechos imponible a través de éstas ficciones.

En el 13° “Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina” se concluyó que debería reformularse la presunción de existencia de sustento territorial derivado de la presunta realización de gastos en la jurisdicción, por el hecho de operar por medios electrónicos, contenida en la resolución de la CA ya comentada, presunción que resulta cuestionable y que requiere fijar pautas más objetivas a efectos de atribuir el ingreso, con la consecuente y armónica delimitación de la procedencia de las percepciones del tributo.⁵⁶

Del mismo modo, pretender extrapolar un parámetro del CM al Gobierno Federal, los Estados extranjeros y sus residentes, es improcedente debido a que el acuerdo vincula jurídicamente a las Provincias que adhirieron al mismo.

En materia tributaria no se puede obviar que dichas interpretaciones de la CA no resultan aplicables a la operación bajo estudio por vulnerar el principio de legalidad. Si bien se trataba de un impuesto distinto al aquí mencionado, así lo explica el Dr. Zaffaroni en su voto en disidencia en la causa Puentes del Litoral⁵⁷ *“En este sentido, corresponde resaltar que el proceso de integración es perfectamente posible y válido en el derecho tributario, pero está limitado por la prohibición de crear impuestos o exenciones por vías diferentes a la sanción del poder legislativo, de lo que se deriva que el método de la integración, sólo puede versar sobre aspectos secundarios de la relación jurídica tributaria principal, por lo que no es aplicable para colmar lagunas que se produjesen respecto a la estructura del tributo (hecho imponible, sujetos y elementos cuantitativos de fijación del quantum).”*

⁵⁶ Mazzini, Roberto O. (Agosto de 2011). *Fiscalidad de las modernas formas de negocios. Comercio electrónico y otras*. Comisión 2. En César M. Cavalli, (Presidencia), 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁵⁷ Fallos: 337:948. Puentes Del Litoral SA Puentes Del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI s/. P. 486. XLVIII. REX, CSJN, 20/08/2014.

Por todo lo expuesto, se coincide con la postura de Forcada, Carlos A (2015)⁵⁸ que considera que no corresponde la aplicación del ISIB sobre las prestaciones que realizan los proveedores desde el exterior.

Sin perjuicio de lo expuesto y atento a que diversos fiscos locales a la fecha incorporaron expresamente la gravabilidad de los servicios digitales en sus ordenamientos provinciales, a la naturaleza de los mismos y al hecho de tener alcance en todo el territorio nacional e impacto a nivel provincial, la cuestión debería ser contemplada por las normas del CM.

Por tal razón, se hará referencia a la distribución de base sobre los servicios prestados en el exterior en el apartado siguiente.

4.2.2. Distribución de base imponible.

Una vez considerado el "sustento territorial", necesario para que los fiscos puedan ejercer su potestad tributaria sobre los ingresos que genere el sujeto del exterior, correspondería asignar los mismos entre las distintas jurisdicciones.

Como mencionara Fariña (2015)⁵⁹ *..otra cuestión que tampoco se encuentra contemplada es la posibilidad de que la actividad del sujeto del exterior sea desarrollada en más de una jurisdicción provincial, o que la utilización o explotación efectiva del servicio se concrete en varias provincias. Esta materia también debería ser reglamentada a los efectos de evitar una asignación excesiva de la base sujeta a retención...y que podría ser generadora de eventuales conflictos en caso de que otras jurisdicciones instauraran un régimen similar.*

En concordancia con ello, resultaría atinado que la CA estableciera un criterio uniforme para la asignación de los ingresos provenientes de los servicios digitales prestados desde

⁵⁸ Forcada Carlos A. (Junio 2015). *El perfil constitucional del sustento territorial de un entorno de economía digital*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXVI.

⁵⁹ Fariña Gustavo A. (Diciembre 2015). *Provincia de Córdoba. Ingresos Brutos. Nuevo régimen de retención para beneficiarios del exterior*. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT); Práctica Integral Córdoba. Editorial Errepar. (PIC) XXII; IX.

el exterior, entre las distintas provincias que establezcan la gravabilidad sobre tales operaciones, a fin de evitar superposiciones en la base imponible.

Por el contrario, Calzetta (2014)⁶⁰ considera que las normas de atribución se deberían incorporar en cada Código Fiscal toda vez que el CM no lo reemplaza debido a que su aplicación se limita a las operaciones interjurisdiccionales.

En cuanto a los criterios de atribución, en línea con la norma nacional, parecería que lo más razonable sería asignar los ingresos por estos servicios digitales, a cada jurisdicción provincial donde se verifique, en primer término, la dirección de IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país / provincia de tarjeta SIM. Sin embargo, esto sería de casi imposible identificación por parte de quien tiene a su cargo el pago del tributo (agente de recaudación y/o de sustituto).

Otra opción podría ser asignar a la jurisdicción donde se encuentre la dirección de facturación del cliente; o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

El domicilio del usuario registrado en las entidades emisoras responsables del pago, si bien podría no ser exacto, sería un criterio objetivo en la distribución de los ingresos entre los distintos fiscos locales a los efectos de evitar la doble imposición.

4.3. La perspectiva de la Administración Tributaria: vis a vis las garantías constitucionales.

En el presente apartado se hará referencia a cómo las AT provinciales están pretendiendo alcanzar con el ISIB a los servicios digitales transfronterizos. Así, se explorarán las novedosas normativas en las jurisdicciones locales más relevantes del país.

⁶⁰ Calzetta Daniel A. (Noviembre 2014). *Nuevo Régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en CABA*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXV.

Ante la dificultad de identificar el punto de acceso a la red en cada jurisdicción los fiscos locales a través de la técnica legislativa han desarrollado distintas herramientas, entre ellas, los regímenes de recaudación en la fuente y/o la incorporación de la figura de responsable sustituto, ya que ambas resultan ineludibles porque posibilitan la recaudación y fiscalización de los distintos gobiernos locales de la misma manera que se justificó su utilización en el IVA.

Desde ya, que el establecimiento de los regímenes de recaudación del ISIB debería operar en la medida que los ingresos retenidos al sujeto del exterior califiquen como un ingreso proveniente del territorio provincial. Así, no debería admitirse ninguna implementación sin atender a elementales principios que rigen la materia tributaria, lo que implica un irrestricto respeto por los derechos y garantías individuales que asegura nuestra CN. Siempre resulta oportuno recordar que aquellos representan limitaciones constitucionales del poder tributario y son vallas a la arbitrariedad del Estado, como es el principio de legalidad, capacidad contributiva, entre las más destacadas.

Las pretensiones recaudatorias locales deberían encausarse dentro del marco normativo vigente respetando los principios de tributación recién mencionados en reemplazo del principio de recaudación.

Pese a que como ya se ha desarrollado *in extenso*, la aplicación del ISIB sobre los servicios digitales transfronterizos en cierta medida vulnera aquellos principios, se mencionará cierta normativa y/o los regímenes de recaudación más relevantes en materia de ISIB que pretenden alcanzar los servicios digitales, en especial, en el entorno de los negocios B2C.

Dada la reciente regulación de tales servicios, es probable que en el futuro inmediato se generalice la aplicación del mismo en otras jurisdicciones, como ya ha sucedido en otros regímenes de recaudación del ISIB.

A la fecha del presente trabajo las Provincias de La Pampa, Salta, Mendoza, Tierra del fuego (similar a la política seguida por la Provincia de Buenos Aires), sólo por mencionar algunas, establecieron en sus ordenamientos disposiciones tendientes a gravar la actividad

de sujetos del exterior, aunque todavía no se encuentran reglamentados. Asimismo, respecto a tales ordenamientos, se observa falta de homogeneidad tanto en las herramientas empleadas (régimenes de retención/percepción y de sustitución) como en los órganos políticos encargados de su diseño (legislaturas, gobernadores, organismos fiscales).

Teniendo presente tal tendencia deberán preverse las eventuales consecuencias económicas y administrativas que se derivarían de tal generalización para que la intervención de la CA sea en el momento oportuno.

Por otro lado, respecto a los efectos económicos no puede dejar de señalarse que estos régimenes seguramente implicarán un nuevo incremento de costos para los CF, ya que difícilmente los prestadores del exterior estén dispuestos a soportar el mismo. De hecho, es de público conocimiento que los proveedores del exterior han trasladado en su mayor medida la carga impositiva a los usuarios del servicio.

4.3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante CABA).

La jurisdicción que dio el puntapié inicial fue CABA a través de la Resolución (AGIP) 593/2014 (B.O. 27/08/2014), en su momento fue llamado el “impuesto Netflix”, y fue un intento de gravar con el ISIB a este tipo de transacciones⁶¹ a través de la percepción en la fuente del impuesto, es decir, que las administradoras de tarjetas retendrían el impuesto cuando el CF abone el servicio.

Al respecto, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA⁶² tuvo en noviembre de 2014 la oportunidad de pronunciarse sobre las disposiciones de la resolución ante un planteo de inconstitucionalidad en el que declaró, en un fallo unánime, la inadmisibilidad de la acción allí intentada.

⁶¹ En el Artículo 1° se detalla que el régimen de retención del ISIB será aplicable a la contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (“películas y series”) que se transmiten por internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares.

⁶² Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" Expte. N° 11327/14.

El Tribunal Superior rechazó la acción, sobre la base de considerar que el planteo estaba gravemente viciado en sus fundamentos, y que esa circunstancia obstaba siquiera adentrarse en el fondo del asunto. En cuanto al sustento territorial concierne, es relevante el voto del doctor Casás, quien, luego de rechazar la acción por tales vicios, sostuvo: "*Por lo demás, para brindar sustento a su pretensión, los actores bien pudieron argumentar —lo que, desde ya, no hicieron— en el sentido de que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del impuesto sobre los ingresos brutos tal como se encuentra definido en el art. 9º, inc. b, numeral 1, de la ley 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...*"

No obstante, el rechazo de la acción queda claro que, en una eventual resolución de fondo del Alto Tribunal local, el planteo referido al sustento territorial jugará un papel determinante al evaluar la legitimidad del régimen.

Sin embargo, a pesar de este pronunciamiento del Tribunal favorable, en principio, a los intereses del fisco local, las graves dificultades prácticas que trajo consigo la aplicación del régimen llevaron a que su vigencia se encuentre suspendida a la fecha por la Resolución 26/2015 (B.O. 20/01/2015). Tales dificultades prácticas se encuentran relacionadas a la imposibilidad de discriminar por parte de los agentes de retención, con los sistemas actuales de pago, cuáles servicios adquiridos con tarjetas de crédito locales a sujetos del exterior se consumen localmente, y cuáles no, de manera de retener correctamente.

Entre las principales críticas, en el trabajo ya mencionado de Calzetta (2014)⁶³, el autor considera que, si bien existen argumentos para sostener la gravabilidad de los servicios digitales B2C prestados desde el exterior, el Código Fiscal de CABA debería incorporar

⁶³ Calzetta Daniel A. (Noviembre 2014). *Nuevo Régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en CABA*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXV.

normas referidas al carácter de pago único y definitivo y normas específicas sobre la atribución de ingresos de este tipo de actividades, en resguardo del principio de legalidad.

Por su parte, Annacondia (2017) interpreta que dicho impuesto fue previsto por una resolución en lugar de una ley, porque AGIP considera que el hecho imponible ya está comprendido en el ámbito del ISIB y por eso no se modificó el Código Fiscal.

Por su parte, se reitera la coincidencia con las conclusiones del trabajo de Forcada Carlos A. (2015)⁶⁴ que se focaliza en el concepto de sustento de territorialidad como cuestión básica para definir la gravabilidad de este tipo de servicios en el ISIB y en base a ello considera que no se cumple con el recaudo constitucional para que los fiscos provinciales ejerzan su poder tributario sobre los mismos.

4.3.2. Provincia de Buenos Aires (en adelante PBA).

Por su parte, la PBA incorporó la figura de Responsable Sustituto en su Código Fiscal, Ley 10.397 (T.O. 2011) a través de la Ley 14.653 (B.O.13/11/2014) en artículo 21 bis) como únicos responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que no revistan la calidad de residentes en el territorio nacional, en la misma forma y oportunidad que rija para éstos, sin perjuicio del derecho de reintegro que les asiste en relación a dichos contribuyentes.

A su vez se indicó que a los fines de determinar la residencia se aplicarán las previsiones del impuesto a las Ganancias.

De lo expuesto se desprenden algunas consideraciones:

- Incorpora a los sujetos no residentes como contribuyentes del ISIB;
- Las actividades comprendidas no se limitan a la prestación de servicios digitales.

⁶⁴ Forcada Carlos A. (Junio 2015). *El perfil constitucional del sustento territorial de un entorno de economía digital*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar.

Si bien a la fecha del presente no se han dictado normas tendientes a la implementación práctica del régimen, la inclusión de tales disposiciones en el Código Fiscal confirma la inminente gravabilidad de tales operaciones tanto en transacciones B2B como B2C. Tal es así, que en el “Proyecto de la Ley Impositiva 2019” dado a conocer recientemente, se incorporaría como hecho imponible del ISIB a los servicios digitales prestados por sujetos del exterior.

La particularidad que presenta respecto a los otros regímenes expuestos es la introducción del concepto de “presencia digital significativa”, (independientemente de la presencia física) que ha sido extraído del ámbito internacional y más específicamente de los impuestos directos. Al respecto, el proyecto establece que se entenderá verificada cuando se cumpla con alguno de los siguientes parámetros:

a) que 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 (para el año 2019 dicho importe se establece en \$ 500.000 anuales), y/o

b) que se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia superior a la que anualmente establezca cada ley impositiva (para el año 2019 dicha cantidad se establece en 1.000 usuarios), y/o

c) que 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 (para el año 2019 dicha cantidad se establece en 10.000 transacciones).

Tales parámetros son similares a los adoptados en el antecedente jurisprudencial internacional al que se hará referencia en el apartado 4.4.

A tal fin, los mismos deben computarse en el período fiscal inmediato anterior -o el proporcional del período en curso, según lo que establezca la Autoridad de Aplicación.

4.3.3. Provincia de Córdoba.

A diferencia de CABA, por medio de la Ley 10.508 (B.O. 26/12/2017) se amplió el hecho imponible en el Código Tributario Provincial - Ley 6006 (T.O. 2015 y modificatorias)- y se incorporó la retención/percepción en carácter de pago único y definitivo para tales operaciones, dejando en manos de la reglamentación los aspectos referidos a la implementación y designación de los agentes de recaudación.

Conforme a ello, mediante el Decreto 775/18 (B.O.05/06/18) y el Decreto 2141/2017 (B.O. 29/12/2017) se introdujeron modificaciones en el Decreto 1205/2015 (B.O. 11/11/2015) de la Provincia de Córdoba y de ésta manera quedó implementado el Régimen de Percepción de IIBB a los servicios digitales adquiridos en el exterior, a partir de junio de 2018. En resumidas cuentas, este Régimen incluye toda operación de compra o devolución realizada en comercios del exterior, detallados en el Padrón de comercios publicado por AFIP (Córdoba recibió los anexos de la norma nacional).

Al respecto el segundo párrafo del art 177 del Código Tributario Provincial establece: *“En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines. ...”*

En otras palabras, la vinculación entre el presupuesto de hecho de gravabilidad (actividad ejercida con habitualidad y onerosa) y el ámbito espacial para su configuración (dentro de la Provincia de Córdoba) ha sido definida por el legislador en función de la utilización económica por parte de quien lo consume o que recaiga sobre sujetos, personas, etc. radicadas en la Provincia. Al respecto los presupuestos de hecho que se establecen en el artículo 112 bis del Decreto 1205/2015 son los siguientes:

1. *“De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: cuando la característica identificada por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM, corresponda a la Provincia de Córdoba.*

2. *De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: cuando la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda a la Provincia de Córdoba.*

Asimismo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe utilización o consumo en la Provincia de Córdoba cuando en ella se encuentre:

1. *La dirección de facturación del cliente o,*

2. *La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.”*

En opinión de Perlati y Michelini (2018)⁶⁵ el hecho de considerar el lugar dónde el prestatario ha consumido, utilizado o tenido acceso al servicio es una medida de ponderación para determinar la existencia o disponibilidad efectiva del servicio en la jurisdicción sin que hecho implique a su criterio desvirtuar el presupuesto de gravabilidad. En efecto, no se está previendo gravar el consumo o utilización de tales servicios sino definir a partir de dicho elemento cierto y tangible, la existencia de un desarrollo de actividad alcanzada por el ISIB aún bajo la existencia de una supuesta falta de ubicación del prestador.

Aquí se observa nuevamente como, a partir del empleo de las presunciones, se configuraría el hecho imponible en el territorio cordobés.

Los citados autores Perlati y Michelini (2018) sostienen que ante las actuales modalidades de comercialización debería ceder la postura más rígida del apego territorial sostenida por

⁶⁵ Perlati, Sebastián F.; Michelini, Pablo A. (Octubre 2018). *Ingresos Brutos la comercialización de servicios realizados por sujetos domicilios por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. Tomo/Boletín: XXXIX.

la doctrina mayoritaria ya que tratándose de plataformas utilizadas ni siquiera se puede determinar con exactitud cuál es la localización del servicio.

Sumado a ello, tal posición rígida no surgiría de las disposiciones constitucionales ni de la Ley de Coparticipación antes mencionadas en lo que respecta al ISIB ya que, si bien el presupuesto de conectividad del artículo 177 del Código Fiscal resultaría más apegado al IVA no deja de ser este un indicio cierto que evidencia la intención del prestador de ejercer la actividad económica (hecho imponible) en la jurisdicción.

Para concluir, esta postura renovadora en concreto quiere dejar en claro que la circunstancia de no poseer un establecimiento no podría constituir un condicionante para sustentar la no gravabilidad por cuanto la realidad económica de los hechos se advierte la decisión por parte del prestatario del exterior de desarrollar una actividad en la jurisdicción que se materializa por la utilización económica por parte del prestatario.

4.4. Antecedentes judiciales internacionales sobre la prestación de servicios cross border.

Debido a la reciente tributación de los servicios digitales en Argentina, más allá de los ya mencionados casos, no existe a la actualidad profusa jurisprudencia sobre los mismos.

Pese a ello, resulta oportuno mencionar un antecedente judicial reciente de otro país no sólo por el valioso aporte como fuente del derecho internacional sino por la marcada influencia que tendrán dentro de nuestras fronteras al tratarse de la tributación sobre servicios internacionales con inevitables implicancias en las arcas fiscales locales, que como se vio *ut supra* ya fue recepcionado por la PBA.

Así en un reciente fallo⁶⁶, en el marco de la causa *Dakota del Sur vs. Wayfair Inc.*, por una mayoría de 5 jueces a favor y 4 en contra, el máximo tribunal estadounidense dejó de

⁶⁶ Juan Manuel Vázquez, “Duro golpe a los gigantes de las ventas online en Estados Unidos: ¿por qué un fallo de la Corte de ese país podría impactar en la Argentina”, *Iprofesional*, 26/06/2018. Recuperado de <https://www.iprofesional.com/notas/270526-afip-blanqueo-renta-financiera-reforma-tributaria-reforma-laboral-Duro-golpe-a-los-gigantes-de-las-ventas-online-en-Estados-Unidos-Por-que-un-fallo-de-la-Corte-de-ese-pais-podria-impactar-a-la-Argentina>

lado un criterio jurisprudencial vigente hacía más de 50 años y avaló que el estado de Dakota del Sur exija el cobro y remisión de su Impuesto a las Ventas (Sales Tax) a las compañías Wayfair Inc., Overstock.com (venta en línea de muebles y artículos para el hogar) y Newegg. Inc (venta online de artículos electrónicos) aun cuando éstas no cuentan con un establecimiento, empleados, representantes, y/o ninguna presencia física en esa jurisdicción.

Producto de una interpretación de la cláusula constitucional del comercio de la propia Corte de ese país en las causas "National Bellas Hess" (1967) y "Quill Corp" (1992), los estados americanos se veían impedidos de exigir a una empresa ubicada fuera de su territorio la recolección y remisión del impuesto a las ventas por las ventas realizadas a clientes ubicados dentro de él, si la empresa no cumplía con la "regla de la presencia física" (es decir, cuente con algún local, oficina, empleados o representantes en el territorio de ese estado).

Además de la pérdida de recaudación, la doctrina de la Corte creaba diferencias poco razonables con las empresas locales que realizaban idéntica actividad comercial.

Por estas razones, en el año 2016 el estado de Dakota del Sur aprobó una Ley que exige a vendedores ubicados fuera de su territorio, cobrar y remitir el impuesto a las ventas como si éstos tuviesen una presencia física en el Estado, en la medida que superen un determinado importe de ingresos o cantidad de operaciones.

Es importante resaltar que el fallo de la Corte se dicta en un momento en que la UE, la OCDE, la ONU, y muchos países del mundo se encuentran discutiendo cuál es la forma más equitativa y eficiente de cobrar impuestos a compañías digitales.

En cuanto a la Argentina, es dable avizorar que la doctrina del fallo citado no producirá efectos directos e inmediatos en el ordenamiento jurídico argentino debido a que el impuesto local más parecido al impuesto a las ventas americano es el ISIB pero, a diferencia del primero, no es un impuesto al consumo que grave las "ventas" sino que grava el "ejercicio de una actividad".

Además, las limitaciones del principio constitucional de territorialidad ya explicadas, generan que los criterios del fallo no puedan ser extrapolados directamente al sistema jurídico argentino bajo su configuración actual.

5. Conclusiones.

No cabe duda que nuestro país no podía quedar al margen de éste inevitable fenómeno que es la “era digital” y dónde el efecto más directo es el ahucamiento de la base imponible.

Por tal razón fue necesario el rediseño de la matriz impositiva de los impuestos al consumo, para ajustar la misma a las características intrínsecas de las nuevas modalidades de negocio. En tal contexto, reposicionar el principio de territorialidad como criterio de atribución es clave, siempre dentro de los límites establecidos por el marco normativo vigente.

Para ello fue necesario revisar los conceptos fundamentales referidos a la imposición indirecta sobre este tipo de operaciones para determinar cuál es el criterio más apropiado tanto el IVA como en el ISIB.

En lo que atañe al IVA si bien no caben dudas que corresponde tributar el mismo porque nuestro país ha adoptado el criterio de “país destino” y, cuando se trata de servicios digitales, el criterio de vinculación es el lugar del consumo, el tema más relevante a definir fue cómo recaudar el impuesto sobre los servicios digitales cuando el prestatario es un CF.

Por otra parte, algunas de las modificaciones incluidas fueron de carácter parcial dando lugar a situaciones inequitativas como, a modo de ejemplo, que el tratamiento impositivo, en la práctica, depende del medio de pago que se utilice o la no incorporación de otros servicios intangibles, entre los más destacables.

Por su parte, el ISIB no sería aplicable por limitaciones de orden constitucional debido a que el criterio de vinculación es el sustento territorial que, como se explicitó, está ausente en este tipo de operaciones.

No obstante, la pretensión de gravar los servicios digitales por parte de los gobiernos locales, sesgada por el foco en la recaudación, está generando la proliferación de normativa local en tal sentido.

Hubiera sido auspicioso que este tipo de modificaciones en la normativa impositiva, tanto a nivel nacional como provincial, se realicen en el marco de un análisis integral, toda vez que se modifican pilares fundamentales de las estructuras técnicas de los impuestos. En este sentido, una actualización de la LCF resulta imperativa.

En virtud de ello, será necesario que se dicten disposiciones claras en el ámbito local, con la debida armonización en la imposición tanto en los distintos niveles de gobierno como a nivel internacional con el fin de lograr una gestión eficiente de la política tributaria, siempre acorde a los principios constitucionales.

Asimismo, en cuanto a la reglamentación de tales disposiciones debe prevalecer la certidumbre necesaria para la estructuración de las operaciones dentro de un marco de seguridad jurídica.

De todas maneras, más allá de lo criticable que puedan ser las modificaciones llevadas a cabo, lo destacable es que se ha visualizado una cuestión que ha sido ignorada por muchos años, pero sobre la que era inevitable tomar cartas en el asunto por los efectos adversos que, de lo contrario, se generarían tanto del punto de vista económico como impositivo.

6. Referencias bibliográficas

6.1. Jurisprudencia

- Asoc./Socios Argentinos/la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I. A124. XXXIV REX CSJN, 03/04/2001: Fallos 324:920.
- Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa” Corte Suprema de Justicia de la Nación 08/06/2010. Expte. H 340.XXXIX.
- Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y Otro (Estado Nacional) Y Otros s/Acción Declarativa P. 2738. XXXVIII. ORI CSJN, 19/06/2012: Fallos 335:996.
- Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad. S. 1077. XXXVI. CSJN, 15/04/2004. Fallos 327:1051.
- Puentes Del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI s/. P. 486. XLVIII. REX, CSJN, 20/08/2014: Fallos: 337:948.
- Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" Expte. N° 11327/14.
- South Dakota v. Wayfair, Inc, Et Al. Decided June 21, 2018. Supreme Court of the Unites States.

6.2. Doctrina.

- Annacondia, Fabiola (Octubre 2017). La economía digital y la imposición indirecta. En Humberto J. Bertazza (Presidencia), 16° Congreso Tributario llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas., Mar del Plata.
- Baulf, Alex (Agosto 2011). *The basics of Value Added Tax*. Printing Industry Tax Conference, Chicago. Grant Thornton. Recuperado de <https://leadingcases.wordpress.com/2015/10/22/fundamentals-of-value-added-tax/> (Acceso 07/12/2018).
- Bulit Goñi, Enrique (1997). *Impuestos sobre los Ingreso Brutos, 2da edición actualizada y ampliada*. Buenos Aires. Depalma.
- Calzetta Daniel A. (Noviembre 2014). *Nuevo Régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en CABA*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXV.

- Fariña Gustavo A. (Diciembre 2015). *Provincia de Córdoba. Ingresos Brutos. Nuevo régimen de retención para beneficiarios del exterior*. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT); Práctica Integral Córdoba. Editorial Errepar (PIC) XXII; IX.
- Forcada Carlos A. (Junio 2015). *El perfil constitucional del sustento territorial de un entorno de economía digital*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXVI.
- Giuliani Fonrouge-Navarrine (1982). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Buenos Aires. Depalma.
- Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando (2009). *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*. Buenos Aires. La Ley.
- Hargitai, Cecilia (2001). *Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community*. Jean Monnet Center at NYU School of Law. Recuperado de <https://leadingcases.wordpress.com/2015/10/22/fundamentals-of-value-added-tax/> (Acceso 07/12/2018).
- Iglesias Araujo, Fabiana (Febrero 2018). *Reforma Tributaria del inciso e) del artículo 1 en la Ley de IVA*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar.
- Jarach, Dino (1982). *El hecho Imponible*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot S. A. E. I. L.
- Kacnelson Anabella (Agosto 2016). *Tributación de los servicios internacionales en los impuestos sobre los consumos*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXVII.
- Kaplan, Hugo (2004). *El Tratado de Tributación*. Tomo II. Buenos Aires. Ed. Asociación de Estudios Fiscales en oportunidad de su 50 aniversario.
- Kaplan, Hugo (2013). *La territorialidad en los impuestos indirectos y en el IVA en particular*. Buenos Aires. La Ley.
- Keiniger Walter C., Aguilera Eduardo A. y Osman Moreno Juan P (Diciembre 2017). *“Ingresos Brutos. Tributación de las plataformas “Online” a la luz del principio de territorialidad”*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXXVIII.
- Macón Jorge (2002). *Economía del Sector Público*. Buenos Aires. Editorial Mc Graw Hill.
- Marconi, Guillermo (Junio 2018). El informe provisional de la OCDE para la Acción 1 de “BEPS” 2018: Tax Challenges arising from digitalization”. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar.

- Mazzini, Roberto O. (Agosto de 2011). *Fiscalidad de las modernas formas de negocios. Comercio electrónico y otras*. En César M. Cavalli, (Presidencia), 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Comisión 2.
- Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén O (1985). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- Neumark, Fritz (1974). *Los principios de la imposición*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.
- Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén O (1985). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma.
- Parada Larrosa, Federico (Julio 2015). *El Impuesto sobre los Ingreso Brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial*. En Enrique G. Bulit Goñi y Horacio Ziccardi (Presidencia). Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal llevado a cabo en AAEF. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Perlati, Sebastián F.; Michelini, Pablo A. (Octubre 2018). *Ingresos Brutos la comercialización de servicios realizados por sujetos domicilios por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior*. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. Tomo/Boletín: XXXIX.
- Pertusi, Ileana C. (Mayo 2007). Aspectos Tributarios del Comercio Electrónico. Doctrina Tributaria. Editorial Errepar. XXVIII.
- Reyes, Carlos F. (Julio 2015). *Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la Tributación Local*. En Enrique G. Bulit Goñi y Horacio Ziccardi (Presidencia). Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal llevado a cabo en la AAEF. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Tait Alan A (1988). *Value Addes Tax. International Practice and Problems*. Washington, D.C. International Monetary Fund.
- Teijeiro, Guiillermo O. (2002). *Estudio sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal*. Buenos Aires. La Ley.
- Vicchi, Juan Carlos (2004). *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*. Buenos Aires. La Ley.

- Volman, Mario (Setiembre/Octubre de 2014): Tratamiento del IVA en operaciones transfronterizas: diferenciación de intangibles y servicios internacionales. En Armando Lorenzo (Presidencia), 16° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina llevado a cabo en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Xavier, Alberto (2005). *Derecho Tributario Internacional Conceptos Fundamentales*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.

7. Otras fuentes de información:

- Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community: <https://leadingcases.wordpress.com/2015/10/22/fundamentals-of-value-added-tax/>
- Directiva 2006/112/CE: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- Consumption Tax Trends, OECD Publishing, Paris: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>
- Tax Challenges Arising from digitalization- Interim Report: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1
- Addressing the tax challenges of digital economy: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- The basics of Value Added Tax. Printing Industry Tax Conference <https://leadingcases.wordpress.com/2015/10/22/fundamentals-of-value-added-tax/>
- Internacional IVA/GTS Guidelines: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en
- Mechanisms for the effective collection of the VAT / GST where the supplier is located in the jurisdiction of taxation <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>
- Gustavo Scravaglieri y Alex Saul, “La ‘presencia digital significativa’ como concepto para la configuración de un establecimiento permanente”, Iprofesional, 20/06/2017. Recuperado de <https://www.iprofesional.com/notas/251477->

[impuestos-ernst--young-digital-La-presencia-digital-significativa-como-concepto-para-la-configuracion-de-un-establecimiento-permanente](#)

- Juan Manuel Vázquez, “*Duro golpe a los gigantes de las ventas online en Estados Unidos: ¿por qué un fallo de la Corte de ese país podría impactar en la Argentina*”, Iprofesional, 26/06/2018. Recuperado de <https://www.iprofesional.com/notas/270526-afip-blanqueo-renta-financiera-reforma-tributaria-reforma-laboral-Duro-golpe-a-los-gigantes-de-las-ventas-online-en-Estados-Unidos-Por-que-un-fallo-de-la-Corte-de-ese-pais-podria-impactar-a-la-Argentina>