



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



CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

**PROYECTO
TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

**Tributación indirecta de las prestaciones de servicios
digitales en el modelo B2C en transacciones en el ámbito
interno e internacional**

AUTOR: MIRIAM ELIDA VELAZCO

TALLER A CARGO DE: TELIAS, SARA DIANA

FECHA: 12-2021

INTRODUCCIÓN	4
EL MODELO B2C (BUSINESS TO CONSUMER – NEGOCIO A CONSUMIDOR) EN SERVICIOS DIGITALES	4
1.- SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES DEL PAÍS A OTROS RESIDENTES DEL MISMO	6
1.1.- IVA	6
1.1.1.- Objeto	6
1.1.2.- Sujeto	7
1.1.3.- Hecho imponible	7
1.2.- IIBB	8
1.2.1.- Hecho imponible	8
1.2.2.- Aspectos conflictivos. Resoluciones interpretativas de la Comisión Arbitral	8
a) Evolución del comercio y de la interpretación del Convenio Multilateral	8
b) Estado actual de las interpretaciones del Convenio Multilateral	9
1.3.- ASPECTOS CONFLICTIVOS, SOLUCIONES ALTERNATIVAS Y CONCLUSIONES	12
1.3.1.- En relación al IVA	12
1.3.2.- En relación al Convenio Multilateral	12
1.3.2.1.- El caso Mercado Libre	13
2.- SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES DEL PAÍS A RESIDENTES DEL EXTERIOR (EXPORTACIÓN DE SERVICIOS)	14
2.1.- IVA	14
2.1.1.- Objeto	14
2.1.2.- Hecho imponible	16
2.1.3.- El problema del recupero del Crédito Fiscal en la exportación de servicios digitales	18
2.2.- IIBB	21
2.2.1.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires	21
2.2.1.1.- Objeto	21
2.2.1.2.- Hecho imponible	22
2.2.2.- Provincia de Buenos Aires	22
2.2.2.1.- Hecho imponible	22
2.2.2.2.- Diferencias en la interpretación	23
2.3.- Aspectos conflictivos, soluciones alternativas y conclusiones	25
2.3.1.- En relación al IVA	25
2.3.2.- En relación a Ingresos Brutos CABA	26
2.3.3.- En relación a Ingresos Brutos provincia de Buenos Aires	26
3.- SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES DEL EXTERIOR A RESIDENTES DEL PAÍS (IMPORTACIÓN DE SERVICIOS)	26
3.1.- IVA	26
3.1.1.- Objeto	26
3.1.2.- Sujeto	30
3.1.3.- Hecho imponible	30
3.2.- IIBB	34
3.2.1.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires	35

3.2.1.1.- Hecho imponible	35
3.2.1.2.- Sujeto	37
3.2.2.- Provincia de Buenos Aires	39
3.2.2.1.- Hecho imponible	39
3.2.2.2.- Sujeto	42
3.3.- ASPECTOS CONFLICTIVOS, SOLUCIONES ALTERNATIVAS Y CONCLUSIONES	44
3.3.1.- En relación al IVA	44
3.3.2.- En relación a Ingresos Brutos - CABA y provincia de Buenos Aires.	44
4.- CONCLUSIONES FINALES	45
4.1.- En el IVA	45
4.2.- En ingresos brutos	45
BIBLIOGRAFÍA	47
Jurisprudencia	47
Dictámenes	47
Doctrina	47

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto sistematizar el tratamiento impositivo en impuestos indirectos - IVA e ingresos brutos-, en la República Argentina de las prestaciones de servicios a través de medios electrónicos que encuadran en el modelo B2C (Business to Consumer)¹, tanto la prestación efectuada por residentes en el país a residentes del país y del exterior, como la efectuada por residentes del exterior a residentes del país.

El modelo referido incluye casos tales como los sitios de hosting para páginas de internet, los repositorios, las empresas de envío o las soluciones de cloud computing, los ebooks, los cursos que se brindan por internet, los sitios donde se comercializan productos de carácter digital cuyo envío se perfecciona a través de Internet (fotos, videos, música, programas, películas, aplicaciones para dispositivos móviles, etc.) los que, en la mayoría de los casos, involucran a dos o más jurisdicciones tributarias.

La naturaleza del problema que atraviesa la aplicación del IVA y del impuesto sobre los ingresos brutos radica en el establecimiento del punto de conexión territorial, atento a tratarse de intangibles.

Cabe destacar que en el tema a nivel jurisdiccional de las prestaciones de servicios a través de medios electrónicos entre residentes del país, sólo se analizarán las normas del Convenio Multilateral, mientras que, cuando se hable de exportación e importación de servicios, este Convenio Multilateral deja de tener incidencia atento a que no están involucradas dos jurisdicciones locales que es el presupuesto básico para su aplicación sino una jurisdicción local y una extranjera.

EL MODELO B2C (BUSINESS TO CONSUMER – NEGOCIO A CONSUMIDOR) EN SERVICIOS DIGITALES

Existen muchos tipos de servicios que se prestan a través de medios digitales. En este caso, el trabajo se centrará específicamente en el modelo B2C que significa Business to Consumer (en español, negocio a consumidor) de acuerdo con su clasificación funcional.

Recurriremos aquí a la explicación clara que hace Vadell, G. (2019-01)² sobre el Comercio Electrónico B2C de manera general para luego desarrollar sólo lo relacionado a Servicios.

Él sostiene que:

¹ Existen otros modelos de comercio electrónico tales como: B2B (business to business - negocio a negocio); B2E (business to employee - negocio a empleado); C2C (consumer to consumer - consumidor a consumidor) y G2C (government to consumer - gobierno a consumidor).

² Vadell, G.. (2019). La economía digital en el Sistema Tributario Argentino. 02-09-2021, de UBA Económicas Sitio web: <http://www.economicas.uba.ar> › uploads › 2019/01

El tipo de comercio electrónico también conocido como business to consumer (negocio a consumidor), es el más conocido por ser el utilizado por el público en general para sus compras de bienes y servicios en línea. Es aquel que se lleva a cabo entre el negocio y una persona interesada en comprar un producto o adquirir un servicio.

Esta categoría abarca a los que participan en carácter de intermediarios online, e incluye a todas las plataformas de comercio electrónico, es decir compañías que facilitan las compras entre los clientes y las tiendas virtuales, a cambio de un pago.

Las empresas facilitan a los usuarios que interactúan en áreas similares de interés, y que además incluyen un sistema de pago.

La popularidad creciente entre los usuarios está dada por el aprovechamiento de las siguientes ventajas:

- *El cliente puede acceder a la tienda virtual desde cualquier lugar a través de un dispositivo electrónico, lo que le facilita una compra cómoda y rápida.*
- *Se mantienen actualizadas las ofertas y los precios de manera constante para la comodidad del cliente.*
- *La forma de pago y entrega, generalmente es acordada a gusto del consumidor.*
- *Muchas veces se incluyen comentarios de usuarios y calificaciones de los prestadores por distintos sistemas, situación que brinda mayor seguridad en la correcta elección de los bienes o servicios ofrecidos.*
- *El soporte al cliente se puede proporcionar de manera directa por diferentes medios, como chat en vivo, redes sociales, correo electrónico u otro medio de comunicación de internet.*

Este trabajo, en particular, no versará sobre el comercio electrónico de bienes sino que se centrará en el análisis del comercio de servicios y productos digitales. El primer tipo se refiere, por ejemplo, a las soluciones de cloud computing o los sitios de hosting para páginas web; mientras que el segundo tipo (productos digitales) está focalizado en el comercio de productos que son de carácter digital, es decir, susceptibles de ser digitalizados. Ejemplo de este tipo son las fotos, los ebooks, las películas, los cursos online, las aplicaciones para celulares, etc.

1.- SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES DEL PAÍS A OTROS RESIDENTES DEL MISMO

1.1.- IVA

1.1.1.- Objeto

Al analizar el art. 1º de la ley de IVA (texto ordenado en 1997 y sgtes.), vemos que éste indica exactamente el objeto del Impuesto. En lo referido a la prestación de servicios digitales, no establece ninguna diferencia con otras prestaciones de servicios, siendo su gravabilidad determinada por el inc. b) cuando dice que se establece un impuesto en todo el territorio de la Nación que se aplica sobre: *“b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.”*

Luego, en el art. 3º el legislador prosigue con una lista que, si bien no es taxativa, sino enunciativa, incluye una amplia variedad de servicios alcanzados por el impuesto.

Teniendo esto en consideración, a pesar de que los servicios prestados a través de medios electrónicos no estaban específicamente mencionados en esa lista del art. 3º hasta la reforma del 2017, en la medida en que fueran realizados sin relación de dependencia y a título oneroso, como lo marca el punto 21 del inc. e) y con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina, están alcanzados por el impuesto.

De cualquier manera, la reforma originada en la sanción de la ley 27430 (B.O, 29/12/2017) vino a despejar cualquier duda sobre su gravabilidad mediante la incorporación del acápite m) a este punto 21 del inc. e) del art. 3º.

Aquí, a través de catorce items, amplía esa lista enunciativa de servicios gravados, pero esto no obsta el hecho de que siempre estuvieron alcanzados por el impuesto, si se daban las condiciones anteriormente descriptas.

La única salvedad que incluye la reforma de la ley 27430 queda reflejada como exención dentro del listado del art. 7º incluyendo como punto 29 dentro del inc.h) el acceso y/o la descarga de libros digitales. Esto sí significa un cambio sustancial para los prestadores de este tipo de servicios, ya que, hasta la sanción de la ley 27430 esa prestación se encontraba alcanzada por el impuesto en función de las normas generales de la ley pero, a partir de su entrada en vigencia, pasan a ser prestaciones exentas.

Se entiende que el legislador quiso equiparar la descarga de ebooks (prestación de servicio digital) con la venta de libros (bienes) que ya estaba exenta antes de la reforma en el art. 7 inc. a). Pero, al no haber redactado en el cuerpo de la norma un mecanismo especial

para la recuperación de los créditos fiscales comprendidos en las compras de bienes y servicios destinados a esos ebooks que ahora están exentos, y que permita, por ejemplo, aplicar esos créditos a los débitos generados por otras operaciones gravadas, o solicitar su devolución o acreditación contra otros impuestos, se supone que deberá aplicarse el mecanismo general que se encuentra en los arts. 12, 13 y 17 de la ley de IVA y en los arts. 53 a 55 del Decreto Reglamentario, que indican que esos créditos fiscales no pueden computarse sino que se consideran formando parte del costo, salvo aquellos que se hubieran computado con anterioridad, los cuales no serán reintegrados al momento de establecerse la nueva exención.

1.1.2.- Sujeto

En cuanto al sujeto del impuesto, el art. 4º es sumamente escueto en su redacción pero absolutamente amplio en su contenido, estableciendo que será sujeto pasivo del impuesto todo aquél que preste un servicio gravado (inc. e) del art. 4º de la ley 23349 t.o. 1997 y sgtes.).

Lo que sí hace el legislador es incluir una enumeración taxativa de las exenciones en el art. 7 y la mayoría son exenciones en función del objeto y no del sujeto. Vale recordar aquí que no se aplican analogías en el tema de las exenciones. Es decir que lo que no está específicamente exento y descrito en el texto de la norma, está gravado.

1.1.3.- Hecho imponible

Hasta la sanción de la ley de reforma tributaria en 2017, el nacimiento del hecho imponible “prestación de servicios a través de medios electrónicos” descrito en el art. 5 de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sgtes.) se producía en el momento en que se terminara la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior,

La reforma viene a hacer una distinción entre los servicios prestados a través de medios electrónicos realizados por residentes del país y utilizados en el mismo, de aquellos que sean realizados por residentes del exterior pero cuya utilización económica se efectúe en el país.

Los primeros, aquellos prestados y utilizados en el país, siguen siendo regidos, en cuanto al nacimiento del hecho imponible, por el principio general vigente y no sufren modificación alguna, Eso significa que se consideran perfeccionados en el momento en que se termina su ejecución o prestación o en el momento de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior

El tema de los servicios prestados a través de medios electrónicos realizados por residentes del exterior y utilizados económicamente en el país, se abordará más adelante.

1.2.- IIBB

1.2.1.- Hecho imponible

Para referirnos al hecho imponible debemos mencionar que el mismo está definido en cada una de las legislaciones locales. En general, todas las jurisdicciones gravan “*el ejercicio habitual de actividades con propósito de lucro dentro del ámbito de la jurisdicción que lo impone*”³. Es decir que el gravamen se sustenta en el principio de territorialidad.

Cuando la actividad involucra a dos o más jurisdicciones hay que aplicar el Convenio Multilateral (CM) que es un acuerdo al cual han arribado las veinticuatro jurisdicciones locales de la República Argentina a los efectos de distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando las actividades que generan esos ingresos sean realizadas por un mismo contribuyente (ya sea en una, varias o todas sus etapas) en dos o más jurisdicciones pero conformen un proceso económico único.

Es decir, que el Convenio no define ni objeto ni sujeto ya que estos atributos están determinados en las respectivas legislaciones jurisdiccionales relativas al impuesto sobre los Ingresos Brutos. El Convenio se limita a establecer las normas que armonizan la distribución de la base imponible entre las partes intervinientes.

No obstante, existe un sinnúmero de resoluciones de la Comisión Arbitral, las que se desarrollan más abajo en el punto 1.3.2 (Aspectos conflictivos en relación al Convenio Multilateral)

1.2.2.- Aspectos conflictivos. Resoluciones interpretativas de la Comisión Arbitral

a) Evolución del comercio y de la interpretación del Convenio Multilateral

La redacción del Convenio data de 1977. La situación económica y las relaciones comerciales de ese momento, poco tienen que ver con las actuales. Sin embargo, el texto del Convenio no ha sufrido modificaciones. Recién en el año 2002, la Comisión Arbitral, que es el órgano de aplicación de este Convenio, dictó la Resolución General 83/2002 para regular las operaciones efectuadas a partir de medios electrónicos.

Con la evolución de la tecnología y el avance de este comercio electrónico, fue necesario mejorar los conceptos que traía esa Res. Gral. 83/2002 y así lo hizo la Comisión Arbitral sancionando la Res. Gral. (CA) 14/2017 y la Resolución General (CA) 5/2021 (B.O. 22/03/2021). Esta última deroga y reemplaza la Res. Gral. (CA) 83/2002.

³ Bulit Goñi, Enrique. (1992). Convenio Multilateral. Buenos Aires: Depalma. pág. 31

Antes de la sanción de estas Resoluciones de la Comisión Arbitral (CA), lo más conflictivo surgía de determinar el sustento territorial en el caso de las operaciones llamadas “entre ausentes” que eran aquellas realizadas a través de correspondencia, telégrafo, teléfono, etc. y que se encuentran específicamente mencionadas en el párrafo final del art. 1° del CM. Este conflicto se dirime en ese mismo artículo, mediante el establecimiento de una presunción que no admite prueba en contrario y que sostiene que, si existe gasto, se presume que hay actividad en esa jurisdicción y, por ende, sustento territorial.

Luego, en el inc. b) del art. 2 se determina que, para aplicar el régimen general de distribución de ingresos, éstos se atribuirán (en las operaciones entre ausentes), a la jurisdicción que corresponda al domicilio del adquirente.

A su vez, la Res. 14/2017 define en su articulado los criterios a considerar tanto en lo que se refiere a la venta de bienes como a la prestación de servicios, para la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente en los casos de operaciones a las que hace referencia el último párrafo del artículo 1° del CM y el art 1° de la Res. Gral. (CA) N° 83/2002, según lo previsto en el inc. b) del art. 2° del mencionado CM.

Cabe mencionar que la Res.Gral. (CA) 5/2021 sólo deroga la Res. Gral. (CA) 83/2002, manteniendo plena vigencia, hasta el día de hoy, la Res. Gral. (CA) 14/2017.

El criterio que establece esta Res. Gral. (CA) 14/2017 para el caso de los servicios prestados por medios electrónicos, se halla en el inc. b) y sostiene que, salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas.

b) Estado actual de las interpretaciones del Convenio Multilateral

Respecto del sustento territorial, a partir de la sanción de la mencionada Res. Gral. (CA) 5/2021, se ha incorporado un criterio distinto o, al menos, más abarcativo y actualizado, en el caso de la comercialización de bienes y/o servicios a través de medios electrónicos.

Tratando de adecuar la norma a la evolución del comercio, pero sin modificar el texto base, resultó una Resolución que, entendemos, se excede en su alcance y lo que debería ser una interpretación del texto del CM, deviene en algunos aspectos, en la creación de materia imponible nueva. A continuación, analizaremos el articulado de la Res. Gral. (CA) 5/2021.

Artículo 1. Comercialización ya sea de bienes y/o de servicios que se desarrolle y/o explote a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país

La norma interpreta que dicho supuesto se halla encuadrado en las disposiciones del último párrafo del art. 1° del CM.

Esto implica que está incluyendo toda la operatoria del comercio digital dentro del concepto de “operaciones entre ausentes” que mencionáramos anteriormente.

Esto significa que hay que aplicarles la presunción que establece que si se genera gasto, se perfecciona el sustento territorial a partir de la existencia de actividad en la jurisdicción.

Sobre este tema, el texto del segundo artículo va un poco más allá y, en mi opinión, poniéndose en línea con algunas de las directivas de la OCDE sobre el comercio digital⁴, incorpora el concepto de “presencia digital” a los efectos de determinar la **existencia real del gasto** (la negrita es propia) en contraposición a la **presunción** de gasto que, hasta ese momento, regía en función de las disposiciones de la Res. Gral (CA) 83/2002.

Ese concepto de presunción de gasto de la Res. Gral. (CA) 83/2002 fue criticado por la doctrina y generó muchas discusiones y controversias que, finalmente, concluían en disputas en la Comisión Plenaria. Así podemos ver “Romikin S.A. c/prov. de Santa Fe”⁵, “Maycar S.A. c/provincia de Tierra del Fuego”⁶.

Artículo 2. Configuración del domicilio del vendedor de bienes o prestador de servicios

El art. 2 establece que el sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos previstas en el inciso b), in fine, del artículo 2° del Convenio Multilateral, se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, **siempre que exista presencia digital** en la misma (la negrita es propia), lo que se desarrolla en el artículo 3..

Artículo 3. Definición de “presencia digital del vendedor, prestador o locador”

Esta Resolución le dedica cuatro incisos dentro del art. 3° a la enunciación de las situaciones en las cuales se verifica la existencia de esa presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, en los términos del artículo segundo. Y aclara que toda esta definición se da sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo a lo establecido en el artículo 4°.

Así, habrá presencia digital si se verifica alguno de los siguientes parámetros:

a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios mencionados en el artículo 1° de la presente resolución, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.

b) El vendedor y/o prestador –por sí o a través de terceros– utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los

⁴<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

⁵ R. (CA) 35/2011, confirmada por R. (CP) 14/2013

⁶ R. (CA) 42/2019; confirmada por R. (CP) 31/2020

bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

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

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

Artículo 4. Definición de domicilio del adquirente

En cuanto a la definición de “domicilio del adquirente”, el art.4º indica que se remitirá a lo establecido en la Res. Gral. (CA) 14/2017.

Algunos ejemplos prácticos

Intentaremos ahora ver cómo se aplica toda esta normativa en algunos casos prácticos.

Supongamos una empresa (SA o SRL) que se dedica al rubro de las finanzas en internet cuya única sede se halla radicada en la provincia de Buenos Aires. Desarrolla su actividad a través de una plataforma en la web. Sus clientes sólo requieren estar conectados a internet para poder acceder al contenido que la empresa propone, por lo tanto, tiene la capacidad potencial de prestar sus servicios en cualquier jurisdicción del país.

Está bastante claro que la distribución de sus ingresos estará determinada por el criterio establecido en la Res. Gral. (CA) 5/2021 ya que se verificaría el sustento territorial a partir de la conexión a internet y por tanto, sería el domicilio del adquirente el determinante de la jurisdicción a la cual apropiarse el ingreso. Seguramente, al estar considerando una empresa (SA o SRL) dispondrá de los datos de sus clientes organizados en una base de datos, que le permitirá, al momento de confeccionar el CM05, atribuir debidamente los ingresos en función de los parámetros mencionados. Pero pueden presentarse situaciones como en el caso de Mercado Libre que plantearemos luego, en los cuales la determinación del domicilio del adquirente implica desplegar la imaginación y la creatividad para tratar de encontrar algún indicador medianamente lógico y equitativo del mismo, ya que todo se desarrolla desde y a través de medios electrónicos donde la trazabilidad de los servicios es, al menos, compleja.

Pensemos ahora en un docente o profesional monotributista que utiliza un canal de youtube para dar cursos o charlas y cobra mediante depósito o transferencia bancaria, o, un

profesional en psicología, también monotributista, que atiende a sus pacientes a través de medios electrónicos (zoom, whatsapp, facetime, google meet, etc.)

Al tratar de aplicar la normativa vigente, nos encontraríamos con que ambos deberían, de tener al menos una persona que se suscriba en una extraña jurisdicción, inscribirse en ella y podría darse entonces la situación de tener que inscribirse en las veinticuatro jurisdicciones del país y someterse, por ende, a todos los regímenes de retención y percepción existentes en las mismas. Y lo más probable, al menos en el caso de los cursos, es que esa persona sea cliente de una o dos veces y nada más y no cliente habitual.

A partir de estos ejemplos, dejaremos planteados algunos temas e interrogantes que el legislador o los órganos de aplicación deberían analizar a los efectos de dar soluciones claras y practicables en la vida real.

1.3.- ASPECTOS CONFLICTIVOS, SOLUCIONES ALTERNATIVAS Y CONCLUSIONES

1.3.1.- En relación al IVA

En cuanto al IVA, al analizar las prestaciones de servicios a través de medios electrónicos entre residentes del país, no encontramos temas que conlleven duda o conflicto y que deban ser analizados y/o modificados de manera específica y particular. Resulta claro su tratamiento frente al impuesto como lo hemos expuesto al presentar el tema.

1.3.2.- En relación al Convenio Multilateral

Las normas interpretativas de la Comisión Arbitral que se encuentran vigentes a la fecha, resultan, como ya hemos dicho, excesivas en su contenido, creando definiciones que la letra del Convenio no contiene y excediendo de esa manera, las facultades propias de la Comisión Arbitral (inc.a) del art. 24 del CM).

Podría decirse que este intento de la Comisión Arbitral, de interpretar lo no legislado, tratando de forzar conceptos de 1977 sin caer en la ilegalidad, generó un entramado de términos, supuestos y conceptos teóricos que, a la hora de aplicarlos en los casos concretos de la vida económica diaria de los contribuyentes, se tornan complejas. Máxime considerando que no se analiza lo difícil que puede resultar determinar el “domicilio del adquirente” o “la jurisdicción de prestación efectiva del servicio” en el caso que consideramos.

Volviendo al ejemplo de los monotributistas, que no cuentan con grandes recursos ni bases de datos, los prestatarios bien podrían utilizar económicamente los servicios que se les prestan, en jurisdicciones ajenas a su propio domicilio (una clase o curso puede atenderse en cualquier momento y lugar, lo mismo que la consulta psicológica), puede efectuar sus pagos a través de bancos digitales que no cuentan con sucursales que permitan determinar un

domicilio, a los efectos de la facturación y al ser consumidores finales, si el monto de la factura no supera los \$ 13.000.- (al 03-10-2021), no es necesario que declaren sus datos.

Si analizamos algo más grande desde el punto de vista económico como lo es Mercado Libre y nos remitimos a la causa que le iniciara a la Provincia de Santa Fe⁷, y que concluyera con el dictado por parte del CA de la Res 12/2020, veremos que allí también surge el inconveniente de la determinación del domicilio del adquirente y el lugar de la prestación efectiva del servicio.

1.3.2.1.- El caso Mercado Libre

La controversia surge a partir de los servicios de publicidad brindados por Mercado Libre S.R.L.(ML)

El Fisco de Santa Fe sostiene que la actividad objeto de controversia es el servicio de publicidad (de servicios o productos) que Mercado Libre SRL maneja en su unidad de negocios referida como “clasificados”, que incluye la publicación de los avisos destinados a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades e inmuebles y para la oferta y contratación de servicios personales. Esa prestación “...se efectiviza ingresando a dicho sitio; allí se accede a la publicidad de los productos antes referidos; en otras palabras, cuando el usuario (comprador o futuro comprador o potencial comprador) ingresa a la referida página web de MercadoLibre SRL visualiza la publicidad, por lo que se produce la efectiva prestación del servicio aludido, independientemente del lugar de radicación del bien que se publicita o promociona...”.

Esto en contraposición a la postura de ML que explica que los servicios de publicidad son efectivamente prestados en el domicilio de los anunciantes, que, por otro lado, es un dato de fácil acceso y corroboración a los efectos prácticos.

También plantea ML que la opción de utilizar las métricas de Google Analytics para determinar la vinculación de las visitas a las distintas jurisdicciones, no es confiable ya que las mismas “...no son precisas para determinar la ubicación cierta de los usuarios debido a que la inexactitud de las direcciones IP como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto puede deberse a cuestiones administrativas (conexiones a Internet que son contratadas por instituciones públicas o privadas-domicilio del ente contratante) o bien cuestiones técnicas (sistemas anonimizadores como por ejemplo, VPN, proxies o incluso la red TOR)...”.

El Fisco de Santa Fé, si bien admite que estas mediciones de Google Analytics no son exactas, basa la defensa de su utilización en la existencia de antecedentes en los Organismos del Convenio Multilateral que aceptaron “...la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes; es decir, utilizar algún dato o indicador que responda lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción...”.

⁷ Expte. C.M. N° 1557-2018 Mercado Libre SRL y otro c/provincia de Santa Fe

Con ambas posturas para analizar, la Comisión Arbitral culmina la controversia declarando en resolución que los clientes de MercadoLibre SRL publicitan en el sitio del contribuyente con el objetivo “...de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero ‘domicilio de los anunciantes’...”. Por ende, “...la prestación efectiva del servicio realizado por MercadoLibre SRL en este caso se produce en la jurisdicción en donde está radicado el usuario que accede a la publicidad, y es allí donde se deben atribuir los ingresos derivados de esas operaciones”. Por eso, y considerando las herramientas existentes para medir y sus limitaciones, continúa su exposición diciendo que deberá efectuarse “...conforme a un parámetro que responda lo más equitativamente posible a la realidad de los hechos...”, Así, “...el dato o indicador que responde lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en cada jurisdicción, es la información suministrada por la propia accionante -métricas de Google Analytics- para ser consideradas como parámetros lógicos y razonables para la atribución interjurisdiccional de los ingresos por el servicio de publicidad prestado...”.

Esta resolución automáticamente genera esta conjetura: ¿qué pasaría si existieran dos métodos similares para efectuar este análisis? ¿Si además de Google Analytics existiera un Bing Analytics (provisto por Microsoft)? ¿quién o cómo se determinaría cuál es el que “responde lo más equitativamente posible”?

A partir de este caso, podemos visualizar la discrecionalidad que se está comenzando a verificar en el análisis de este tipo de actividades. No hay métodos claros ni parámetros ciertos para determinar el modo de apropiar los ingresos a las distintas jurisdicciones en el caso de las prestaciones de servicios a través de medios electrónicos entre residentes del país.

La normativa vigente sólo genera incertidumbre e inseguridad jurídica.

Es urgente la redacción de un nuevo Convenio Multilateral que contemple los procesos económicos del siglo XXI.

2.- SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES DEL PAÍS A RESIDENTES DEL EXTERIOR (EXPORTACIÓN DE SERVICIOS)

2.1.- IVA

2.1.1.- Objeto

En el campo del comercio internacional, la República Argentina aplica el criterio de tributación en el país de destino. La jurisdicción con potestad para imponer el gravamen es aquella en la cual el producto o servicio es consumido o utilizado. Por fidelidad a este principio, las exportaciones no se gravan y se permite a la empresa exportadora, ejercer el derecho de devolución o restitución de los importes abonados por dicho impuesto en el mercado interno como ajuste fronterizo para mantener la competitividad a nivel internacional.

Ahora bien, trasladando estos conceptos teóricos al texto de la norma, vemos que el art. 1º de la ley de IVA (texto ordenado en 1997 y sgtes.) en su inc. b), segundo párrafo, deja fuera del alcance de la ley a los servicios que se efectúen en el país pero cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Específicamente dice: *“En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43”*.

Al no considerarse como realizadas en el país, y teniendo en cuenta que el gravamen se aplica a *“Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación”* según lo sostiene el primer párrafo de ese inc. b) del art. 1º, quedan automáticamente fuera del alcance de la norma bajo análisis.

Esto es lo que comúnmente se denomina Exportación de Servicios aunque la misma no se halle descripta o conceptualizada en ningún lado. En realidad, y desde el punto de vista teórico, es una exclusión de objeto.

A su vez, el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 77 del Decreto Reglamentario de la ley, establece que estas prestaciones de servicios gozarán del tratamiento previsto por el art. 43 de la ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sgtes.) a los efectos de acceder al recupero del IVA generado por sus compras en el mercado interno.

Siguiendo con el análisis, resulta trascendental entonces la determinación de cuándo una prestación de servicios es utilizada o explotada efectivamente en el exterior.

El principal pronunciamiento de la Administración se produjo con el dictado de la Circular 1288/1993 (B.O. 17-06-1993). En ella se aclara que *“...las locaciones y prestaciones de servicios, a que alude el párrafo incorporado al artículo 13 del Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado - Ley según texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones - por el Decreto N° 2.633 de fecha 29 de diciembre de 1992, para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario del lugar en donde el servicio es aplicado.*

De tal forma las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.”

La primera observación para efectuar es que este tipo de “exportaciones” no resulta exento sino que no está dentro del ámbito de aplicación de la ley como se expresó anteriormente.

La segunda es la no dependencia de la ubicación territorial del prestatario, es decir, se transforma en relevante sólo el lugar donde el servicio es aplicado.

La última, y la más compleja, es la incorporación de ese segundo párrafo que, lejos de aclarar y generar certezas, deja todo librado al análisis que se haga de la operatoria específica en cuestión y que recae en la persona encargada de esa tarea por parte de los organismos de control. De tal manera que el contribuyente podía planear y ejecutar un negocio considerando la prestación de servicios que ofrecía como una exportación pero, al momento de la intervención de los órganos de fiscalización y control, éstos podían determinar que no lo era y dar por tierra con los números del negocio mismo al no poder recuperar el IVA de las etapas anteriores.

En este contexto, se sanciona la ley 27430 (B.O, 29/12/2017) que acerca algunas precisiones sobre el tema.

2.1.2.- Hecho imponible

La ley 27430 incluye a los servicios digitales de manera específica como un nuevo ítem m) de la lista ejemplificativa que figura en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997 y sus modificaciones.

A su vez, en el segundo párrafo del inc. b) del art. 1° sostiene que, en las “exportaciones” de estos servicios, “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.”

En este texto se verifica el primer acercamiento al concepto de utilización o explotación efectiva con una visión más objetiva del tema de lo que la Circular 1288/1993 ofrecía como parámetro.

Aún así, sería mejor si se reglamentara más específicamente y en un modo claro el criterio a aplicar para definir cuándo se verifica la utilización inmediata o cuándo se entiende perfeccionado el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario.

Según Gotlieb y Carbone⁸ *“el concepto de “utilización efectiva en el exterior”, sobre la base de prestaciones calificadas en el artículo 1, inciso b), encierra los siguientes elementos:*

- a) Capacidad de obligar al sujeto del exterior a que posea el agente local.*
- b) Lugar de explotación de los derechos subyacentes en las contrataciones.*

⁸ Gotlib, G. y Carbone, S.. (02-2020). La exportación de servicios en el Impuesto al Valor Agregado: una nueva oportunidad para mayor consistencia. Doctrina Tributaria Errepar, XLI. Cita digital: EOLDC100428A

c) Lugar de toma de decisiones soportadas en el objeto del contrato de servicios ejecutado por un sujeto ubicado en la República Argentina.

d) Auxiliaridad del servicio local respecto del negocio ejecutado en el exterior.

e) Proceso productivo de quien requiere el servicio.

f) Cadena de valor de la empresa internacional que requiere el servicio.

Estos elementos construyen, en su mayoría, el concepto de “utilización efectiva” para un servicio categorizado en el segundo párrafo del artículo 1, inciso b), de la ley del impuesto al valor agregado. El intérprete debe conocer el alcance con el que la jurisprudencia administrativa y judicial ha diseñado este concepto. Para ganar en seguridad jurídica, convendría que el concepto “explotación efectiva” sea definido reglamentariamente sobre la base de la construcción jurisprudencial y la evolución legislativa.”

En lo que respecta a los servicios digitales contemplados en el inc. d) del art. 1º, es decir, aquellos prestados por residentes o domiciliados 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, la ley hace un análisis más profundo y pormenorizado del concepto de utilización o explotación efectiva.

Así, establece una serie de presunciones que admiten prueba en contrario, que detallamos a continuación:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.

2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico

Lo mismo se da para el caso de las prestaciones digitales del inc. e) del art. 1º que son idénticas a las anteriores salvo que el prestatario no debe resultar comprendido en las disposiciones previstas en el inciso d). Estas presunciones no admiten prueba en contrario y sostienen 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.

Sería prudente analizar la posibilidad de la aplicación supletoria de estas presunciones al momento de determinar dónde se configuró la utilización o explotación efectiva de la prestación de servicios digitales en el supuesto de las exportaciones de servicios.

2.1.3.- El problema del recupero del Crédito Fiscal en la exportación de servicios digitales

¿Por qué se plantea como problema el recupero del Crédito Fiscal de IVA cuando sólo debería ser un trámite más a realizar y nada más?

Esto se debe al hecho de que el encuadre del hecho imponible como una exportación de servicios está actualmente librada al arbitrio y criterio de quien deba analizarlo ya sea en instancia administrativa o judicial, ya que no existe un criterio único y claro de aplicación generalizada.

Analizando la evolución de los conceptos normativos, podemos ver que el primer intento de llevar luz sobre cuándo un servicio se considera utilizado o explotado efectivamente en el exterior, lo encontramos en la circular 1288/1993.

La Circular 1288/1993

Esta circular aclara que “... *las locaciones y prestaciones de servicios, a que alude el párrafo incorporado al artículo 13 del Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado - Ley según texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones - por el Decreto N° 2.633 de fecha 29 de diciembre de 1992, para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario del lugar en donde el servicio es aplicado.*”

De tal forma las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.”

Del texto del segundo párrafo de esta circular se infiere que para la determinación de su condición de exportación o no hay que analizar si las empresas radicadas en el exterior tienen operaciones en el territorio nacional a partir de algún representante local. Si tienen operaciones, no serán consideradas exportaciones, caso contrario (si no las tienen) podrán considerarse exportaciones y estarán habilitadas para aplicar el mecanismo del art. 43 de la ley de IVA para el recupero del impuesto abonado en sus compras en el país.

A pesar de las previsiones de esta circular, este criterio fue revisado por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en los precedentes Tecnope SA⁹, Uniquim SA¹⁰ y Codipa SA¹¹ con sentencias contrarias a la posición fiscal, pero que la AFIP aceptó.

Ahondaremos, a modo de ejemplo, en el caso Tecnope SA ya que se constituyó en el leading case sobre la materia en cuestión.

El caso Tecnope SA

Tecnope era una sociedad argentina de capital extranjero que realizaba servicios por gestiones de información y apoyo. Estas gestiones las facturaba a empresas del exterior, y éstas, en virtud de la información obtenida, efectuaban la exportación de productos directamente a un importador del país. Cobraba una comisión a los prestatarios extranjeros por los servicios que desarrollaba.

La empresa no asumía ninguna responsabilidad por la concreción de las operaciones de compraventa, en las que no intervenía, puesto que las mismas se concertaban directamente entre el exportador del exterior y el importador del país. Tampoco asumía responsabilidad por la calidad de los productos, fallas o faltas de entrega de los mismos ni por cualquier otro problema entre el importador y el exportador.

Basándose en los conceptos contenidos en la circular 1288/1993 y ante el pedido de repetición del IVA que Tecnope SA había abonado por las comisiones facturadas, la entonces DGI denegó la solicitud, por entender que las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior, permitían inferir que éstas desarrollaban actividades dentro de Argentina y, por lo tanto, los servicios de intermediación resultaban explotados o utilizados efectivamente dentro del país, y entonces gravados en el IVA.

El Fisco entendía que las firmas extranjeras exportaban a nuestro país y que la actividad en cuestión se perfeccionaba y desarrollaba en el país, en virtud de la representación desarrollada por la compañía local.

Al elevarse el caso ante el TFN, éste desechó la tesis del Fisco en el entendimiento que no podía inferirse de la sola existencia de una gestión de venta, intermediación o representación, sin el agregado de otras circunstancias que lo justifiquen, la existencia de una actividad en el país de la empresa extranjera. Asimismo el Tribunal consideró un importante aspecto económico que es que se habría de generar una doble imposición en el IVA al gravarse: a) la

⁹ TECNOPEL SA s/apelación - IVA - TFN - Sala A - 06/12/1999

¹⁰ UNIQUM SA - TFN - Sala A - 15/03/2002

¹¹ CODIPA SA - TFN - Sala C - 08/08/2002

comisión percibida por el intermediario; y b) el valor de la mercadería extranjera, ya que la comisión forma parte del precio de importación por el cual se vuelve a tributar el gravamen.

En el fallo se destacó que la sociedad no ejercía una representación sino que limitaba su accionar a gestionar ventas como representante “de los productos”, sin asumir ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta.

De esta manera, consideró que la utilización económica de los servicios prestados por Tecnopel SA se efectuaba en el exterior, con lo cual correspondía otorgarles el carácter de exportaciones de servicios.

En cambio, si se hubiera tratado de un representante que realizara en el país operaciones por cuenta y orden de empresas del exterior y en tal carácter concretara las operaciones de venta, correspondería considerar que las empresas extranjeras estarían desarrollando, por intermedio de aquél, una actividad en el país, quedando gravada la operación.

La consulta previa

Frente a este estado de cosas, muchos contribuyentes han optado por presentarse en consulta para verificar si la posición del fisco los amparaba o no en cuanto a considerar la operatoria desarrollada como exportación de servicios.

Así, observamos cantidad de dictámenes surgidos como consecuencia de esas consultas. Ejemplo de esto son los Dictámenes 34/2003; 28/2003; 30/2003; 45/2000; 21/2007; 65/2001.

A modo de ejemplo desarrollaremos el dictamen 45/2000.

Se presenta un contribuyente a consultar sobre el tratamiento atribuible en el IVA a un servicio médico ejecutado en el país a un paciente residente en el exterior, quien viaja a la Argentina sólo para someterse a una intervención quirúrgica.

Se solicita saber si dicha prestación encuadra como exportación de servicios y resulta exenta del impuesto a los efectos de viabilizar el mecanismo de recupero descrito por el artículo 43 de la ley del tributo.

La asesoría, luego de reseñar la normativa aplicable al caso, sostiene que para determinar si puede considerarse exportación de servicios, es necesario analizar si aplica el principio de “país de destino”, por el cual la Nación receptora tiene la potestad de incidir a los bienes que ingresan a su territorio porque será en ese espacio geográfico donde se producirá la utilización o explotación. En ese sentido, para que una operación sea calificada de exportación de servicios sería necesario que el prestatario se valga de la misma para desarrollar una actividad económica en su país de origen.

Por tanto, se concluye que tanto desde el punto de vista legal como económico, las prestaciones efectuadas a residentes extranjeros que se encuentran temporalmente en la Argentina, revistiendo la calidad de consumidores finales, no configuran exportaciones de servicios, por lo que correspondería que sean incididas por el impuesto al valor agregado.

Debemos rescatar, de este dictamen, un nuevo concepto o una nueva definición a tener en cuenta: el prestatario del servicio actúa en calidad de **consumidor final** (la negrita es propia), de modo que la prestación ejecutada en nuestro territorio no formará parte de ninguna actividad posterior, salvo las inherentes a la vida privada del sujeto residente en el exterior.

Esto nos lleva a concluir que las prestaciones que se ejecuten en el país y que no formen parte de un proceso económico posterior en el extranjero, no son susceptibles de quedar encuadradas en el concepto de exportación de servicios.

2.2.- IIBB

2.2.1.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires

2.2.1.1.- Objeto

El Código Fiscal de la ciudad autónoma de Buenos Aires (CABA) establece, en su art. 175 que, *“por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen...”*.

Esto implica que, en principio, la prestación de servicios a través de medios electrónicos, está gravada en el ámbito de CABA ya que se incluye dentro del objeto servicios de forma amplia sin especificaciones ni salvedades.

Esto es así cuando prestador y prestatario se hallan dentro del éjido de la ciudad.

Pero en el caso bajo análisis, el prestador se halla radicado en CABA pero el prestatario es de extraña jurisdicción fuera del ámbito nacional (si fuera dentro del país, cabría la obligación de aplicar las normas del CM).

En este caso, vale lo establecido en el art. 184 inc. 22) que determina que están exentos los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior.

2.2.1.2.- Hecho imponible

Frente a las dudas que planteaba la redacción del inc. 22) del art. 184 del Código Fiscal, fue la misma AGIP quien, a través de la R. (AGIP Bs. As. cdad.) 288/2010 establece que esa exención se aplicará a los ingresos obtenidos por las prestaciones o servicios efectuados en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Cuando se produce la reforma tributaria nacional, plasmada en el texto de la ley 27430 (B.O. 29-12-2017), la legislatura porteña se hace eco de la misma e introduce algunos conceptos que toma de esta ley pero la mayoría se dan para el caso de prestaciones de servicios digitales prestados por residentes del exterior a residentes del país y no para el caso de la exportación de estos servicios.

De esta manera, al no ampliarse o re definirse los conceptos vigentes, no queda claro cuándo se considera que un servicio es utilizado o explotado efectivamente, dato que resulta básico a los efectos de determinar si puede considerarse o no una exportación.

Consultada la AGIP por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA en el marco de los espacios consultivos que suelen desarrollar¹², respondió que se analizaba contemplar el concepto “utilización o explotación” en el exterior para el año siguiente, conforme la reforma de la ley 27430. Lamentablemente, al día de hoy, no se ha definido con mayor detalle, el significado a aplicar a estos conceptos.

Una opción para su interpretación, podría ser la definición de los mismos que se aplica cuando se define si una prestación de servicios digitales efectuada por residentes del exterior debe ser considerada como utilizada o explotada por residentes del país, que se encuentra en el art. 180 del Código Fiscal CABA y que fue introducido por la ley (CABA) 6279 (B.O. CABA 23-12-2019).

2.2.2.- Provincia de Buenos Aires

2.2.2.1.- Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos se encuentra contemplado en el Capítulo I, Título II, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10397 t.o. en 2011 y sus modificatorias). Este Capítulo inicia con el art. 182 que establece que: *El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de*

¹² AGIP - CPCECABA Reunión del 18/4/2018

cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

Luego, el art. 183 define el concepto de habitualidad y ejercicio habitual y el 184 incluye dentro del hecho imponible algunas actividades realizadas de forma esporádica.

Al llegar al art. 186 vemos que específicamente se detallan algunas actividades que se consideran directamente no gravadas. Entre ellas encontramos, en el inciso d) a las exportaciones a terceros países. Ahora bien, este inc. contiene, a su vez, dos acápites. El primero se refiere a las exportaciones a terceros países de mercaderías y aclara que no se incluyen las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza. El segundo acápite, en su redacción actual, que corresponde a la reforma introducida por la ley 15079 (B.O, 11/12/2018), se refiere a las exportaciones a terceros países de “...servicios, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Se entenderá cumplido dicho requisito cuando la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario se lleve a cabo en el exterior; aún cuando este último lo destine para su consumo.”

Hasta la sanción de esta ley el segundo acápite hacía mención a los “servicios no financieros, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.” (texto según ley 14333 (B.O. 30/12/2011).

Como se puede observar, las modificaciones que se van dando en este inciso tratan de ir acompañando el desarrollo del comercio de servicios a nivel mundial.

2.2.2.2.- Diferencias en la interpretación

Entre la sanción de la ley 14333 (B.O. 30/12/2011) y la sanción de la ley actualmente vigente (15079 - B.O, 11/12/2018) se generaron numerosos casos que requirieron la intervención del Organismo de Fiscalización para su resolución.

Informe 3/2019

Ejemplos de esta situación son el Informe 3/2019 de la Dir. Téc. Trib. DPR. Bs. As. (ARBA) de fecha 20/02/2019 en el cual una firma que se dedica a la prestación de servicios relacionados a la salud humana: lectura, interpretación, diagnóstico e informe escrito digitalmente por estudios de tomografías computadas y resonancias magnéticas, realizados a pacientes del exterior por instituciones médicas en su país de origen y que son enviadas... a la Argentina en forma digital, solicita que se le responda si la actividad descripta puede

considerarse como exportación de servicios no financieros en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En el tratamiento del tema que efectúa la Dirección, destaca lo resuelto por el mismo Organismo en otras oportunidades en cuanto al alcance que debe otorgarse a la expresión “exportación de servicios” y rescata el caso en que afirmó que “... *quien presta un servicio en sede local cuya explotación, efecto o aplicación se desarrolla en otro país, está llevando a cabo una actividad calificable de “exportación.”*”

Sigue el dictamen diciendo que también se interpretó que existía “exportación de servicios no financieros” *en el caso de una actividad que consistía en “...estructurar, escribir y corregir guiones audiovisuales de manera independiente...” a favor de empresas ubicadas en el exterior. Dicha tarea se concretaba aen el domicilio fiscal del contribuyente y, posteriormente, se enviaba el producto obtenido a las contratantes, a través de internet (cf. Informe Técnico N° 18/15).*

Por lo tanto, sostiene que en el caso bajo análisis, donde el servicio se presta en el país y su aplicación o destino se concreta en el exterior, cabe concluir que efectivamente se trata de una exportación de servicios no financieros.

Es interesante que, mientras se analizaba y daba respuesta a lo planteado por el contribuyente, se sanciona la ley 15.079 y se modifica la redacción de este segundo acápite del inc. d) del art. 186. El Organismo menciona esta situación en el Dictamen y asegura que esta modificación no hace sino reafirmar la conclusión a la que había arribado anteriormente.

Dictamen 8/2020

En sentido inverso, el Dictámen 8/2020 de la Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As. / ARBA del 01/10/2020, le denegó la posibilidad de considerar como “exportación de servicios no financieros”.

La actividad desarrollada por esta empresa consistía en *servicios generales de marketing prestados a una compañía estadounidense que brinda el servicio de “nube” a usuarios o clientes, con quienes contrata exclusivamente. De tal modo, a éstos últimos se les permite “... acceder a poder de procesamiento, y capacidad de almacenamiento sin una inversión significativa de capital. Específicamente, los usuarios pueden acceder a ancho de banda y capacidad de almacenamiento mediante Internet sin tener que realizar gastos en servidores...”*.

La empresa que consulta aclara que los servicios de marketing que prestará se utilizarán para promover las ventas que la empresa prestataria realice desde los Estados Unidos. Por tanto, sostiene que constituye exportación de servicios ya que el servicio es efectivamente utilizado económicamente por la prestataria en el exterior.

Pero el dictámen, luego de analizar algunos precedentes administrativos, sostiene que *la “exportación de servicios” se perfecciona cuando el servicio ejecutado en territorio nacional es, de alguna manera, aplicado, incorporado, utilizado, de modo efectivo o concreto*

en una actividad económica (lo cual importa su uso en la producción de un bien o servicio) que se lleva a cabo en el exterior por parte de un prestatario el cual, a su vez, no tiene presencia en el país.

Consecuentemente, ello no acaece si en razón de la realización del servicio en el país, se verifica su uso, consumo o agotamiento, o es disponible, en dicho ámbito, o ante la mera circunstancia de que el mismo reporte un futuro beneficio económico al sujeto del exterior.

Luego concluye: Con relación al supuesto traído a consideración, no se advierte que los servicios (generales de marketing y promoción) prestados por la empresa consultante, resulten objeto de exportación. En efecto, los mismos son realizados de modo total en el país, ámbito espacial en el cual se agotan o quedan disponibles. En tal sentido no puede aseverarse que resulten ser actos preparatorios de una actividad posterior de la empresa foránea, en tanto no se integran a una actividad desarrollada en el exterior ni son realizados para la toma de decisiones por parte de la misma. Se trata de un servicio escindible de la actividad ulterior desarrollada en el exterior por la entidad prestataria.

De conformidad a la interpretación efectuada, esta dependencia entiende que los servicios de que se trata no resultan comprendidos en la desgravación establecida en la norma del artículo 186 inciso d) apartado 2 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.).

2.3.- Aspectos conflictivos, soluciones alternativas y conclusiones

2.3.1.- En relación al IVA

Puestos a analizar las operaciones relativas a la prestación de servicios a través de medios electrónicos entre un residente del país y un residente del exterior (exportación de servicios digitales) se puede sostener que, en cuanto al Impuesto al Valor Agregado, se requiere una definición más clara y concreta de cuándo se entiende perfeccionado el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario. Considerando que la reforma del 2017 dió mayores precisiones de las que existían hasta ese momento en cuanto al comercio electrónico, todavía faltan definir conceptos como el planteado para evitar dudas y para no dejar librado al arbitrio de la persona de los organismos de control encargada de la tarea de analizar la operatoria específica en cuestión, la definición del alcance de ese concepto. Máxime cuando de esa interpretación depende la posibilidad o no de recuperar el impuesto abonado en las compras en el mercado interno, cuestión que puede determinar si una operación es superavitaria o deficitaria.

Por otro lado, se sugiere la aplicación supletoria de las presunciones correspondientes a los servicios prestados por residentes o domiciliados 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, al igual que las presunciones que se aplican al caso de las prestaciones digitales del inc. e) del art. 1° que son idénticas a las anteriores salvo que el prestatario no debe resultar comprendido en las

disposiciones previstas en el inciso d). Todo ello podría aportar mayor claridad al momento de analizar el concepto de primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario.

2.3.2.- En relación a Ingresos Brutos CABA

En lo relativo al impuesto sobre los Ingresos Brutos, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con la reforma introducida a partir de la sanción de la ley (CABA) 6279 (B.O. CABA 23/12/2019) no ha ampliado ni redefinido los conceptos vigentes en cuanto a la exportación de servicios digitales y, por ende, no queda claro cuándo se considera que un servicio es utilizado o explotado efectivamente en el exterior, dato que resulta básico a los efectos de determinar si una prestación puede considerarse o no una exportación.

Al igual que en el IVA, una opción viable sería aplicar en sentido inverso las definiciones que se utilizan cuando se analiza si una prestación de servicios digitales efectuada por residentes del exterior debe ser considerada como utilizada o explotada por residentes del país, que se encuentra en el art. 180 del Código Fiscal CABA.

2.3.3.- En relación a Ingresos Brutos provincia de Buenos Aires

Finalmente, en lo relativo al impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Buenos Aires, si bien la reforma introducida por la ley 15079 (B.O, 11/12/2018) ha ampliado algunos conceptos, resta delimitar el significado de cuándo se entiende verificado el primer acto de disposición de un servicio o su utilización inmediata.

3.- SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES DEL EXTERIOR A RESIDENTES DEL PAÍS (IMPORTACIÓN DE SERVICIOS)

3.1.- IVA

Hasta hace sólo unos años, este tipo de servicios ni siquiera estaba contemplado en la ley del impuesto. El desarrollo de la economía cada vez más globalizada y la aparición de internet y el comercio electrónico, generó la posibilidad de que consumidores de un país accedan a bienes y servicios de otro país sin moverse de sus domicilios y como una operatoria habitual.

Así, las distintas legislaciones se fueron adecuando a estos nuevos escenarios y, surgen, como vimos anteriormente, leyes de reforma fiscal que van adecuando la tributación a los nuevos hechos económicos que surgen.

3.1.1.- Objeto

La ley 27430 (B.O. 29/12/2017) introduce un nuevo objeto del Impuesto al Valor Agregado al incorporar un nuevo inciso al Artículo 1° para incluir a la importación de servicios mediante plataformas digitales, realizada por sujetos no incluidos en el inc. d) del art. 1 de la ley de IVA y dar pie a un nuevo tratamiento tributario a estos hechos económicos.

El inc. e) que se incorpora establece que el impuesto se aplicará sobre *“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.”*

A partir de esta incorporación, quedarán dentro del ámbito de aplicación de la ley, las operaciones B2C. El sujeto del impuesto, tal como surge de la norma y remarca el decreto reglamentario, es el prestatario de los servicios digitales cuya condición frente al IVA sea de consumidor final, monotributista, sujeto exento, sujeto no alcanzado o sujeto no categorizado.

El texto anterior a esta reforma y que surgía de la ley 25063 (B.O. 07/12/1998) había dado ya un primer paso incorporando como objeto del impuesto a las operaciones B2B. Esta ley incorporó el inc. d) del art. 1 de la ley de IVA mediante el cual se el impuesto pasa a aplicarse también sobre *“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.”*

Cabe mencionar la diferencia en la redacción del inc. d) y el inc. e) de estas reformas. Mientras que el d) habla de *“prestaciones comprendidas en el inc. e) del art. 3°”* el inc e) es mucho más específico sólo involucra a *“los servicios digitales del inc. m) del apartado 21 del inc. e) del art. 3°”*.

Es decir, en las operaciones B2B, todo el universo de prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, si el prestatario es un responsable inscripto, queda alcanzado por el impuesto.

En las operaciones B2C, sólo quedan alcanzadas las prestaciones de servicios digitales.

El problema de la residencia o domicilio en el exterior del prestador de los servicios digitales:

El decreto 813/2018 incorpora un segundo artículo a continuación del art. 14 del decreto reglamentario de la ley de IVA en el que establece que, para determinar el lugar de domicilio o residencia del prestador, resultará de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del primer artículo agregado a continuación de ese mismo art. 14 del DR.

Ese párrafo define que el prestador de servicios digitales no será considerado domiciliado o residente del exterior si está comprendido dentro de los sujetos del art. 4 de la ley de IVA y se cumple cualquiera de las siguientes características:

a) que reviste la condición de residente de acuerdo con las normas del impuesto a las ganancias, o

b) que cuente con un lugar fijo en el país.

De esta forma, la reglamentación mezcla los conceptos de domicilio, residencia, normas del impuesto a las ganancias y lugar fijo.

Si el prestador de servicios digitales es residente o está domiciliado en el exterior, debe analizar el concepto “lugar fijo en el país”

Dicho lugar fijo no es un establecimiento permanente para la ley del impuesto a las ganancias, ya que si lo fuera encuadraría como residente para dicha norma.

Entonces, ¿cuál es la definición de “lugar fijo en el país”? Ni la ley del IVA ni la reglamentación lo definen.

El inc. m) del apartado 21 del inc. e) del art. 3° de la ley de IVA:

El texto del inc. e) del art. 1 de la ley de IVA nos remite al inc. m) del apartado 21 del inc. e) del art. 3° de la ley del gravamen.

Este nuevo inciso que se agrega a la norma incluye dentro de las restantes locaciones y prestaciones que se encuentran alcanzadas por el impuesto, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina a los servicios digitales. Y luego los define y realiza una enumeración no taxativa de los mismos.

Dice este inc. m) del apartado 21: *“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, comprendiendo, entre otros, los siguientes:*

- 1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.*
- 2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.*
- 3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.*
- 4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.*

5. *Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.*
 6. *Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.*
 7. *El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.*
 8. *La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.*
 9. *Los servicios de clubes en línea o webs de citas.*
 10. *El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.*
 11. *La provisión de servicios de Internet.*
 12. *La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.*
 13. *La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.*
 14. *La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.*
- Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos.”*

Las características principales y distintivas que debe poseer un servicio digital para quedar encuadrado dentro del inc. m) del apartado 21 del inc. e) del art. 3 de la ley de IVA como tal, son que esté básicamente automatizado y que requiera una mínima intervención humana.

3.1.2.- Sujeto

El art. 4 de la ley de IVA incorpora con la ley 27430, un nuevo sujeto de impuesto como inc. i).

A partir de esta reforma son sujetos pasivos del impuesto quienes *“sean prestatarios en los casos previstos en el inciso e) del artículo 1°”*.

A su vez, el Dec. 813/18 modificó el decreto reglamentario de la ley de IVA (DR) incorporando un art. sin número a continuación del art. 74 del DR el cual establece que *“los sujetos que realicen exportaciones, actividades, operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento que ellas, también podrán acceder al tratamiento previsto en el artículo 43 de la ley, en las condiciones allí exigidas, con respecto al impuesto ingresado en virtud de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 1° y en el artículo incorporado a continuación del artículo 4°, ambos del texto legal.”*

Esto significa que un monotributista, por ejemplo, que preste un servicio que sea considerado “exportación de servicios” y que haya tenido que ingresar el IVA por alguna prestación de servicios digitales contratada para desarrollar su actividad en el país, podrá solicitar la devolución de ese impuesto pero no la devolución del impuesto contenido en el resto de las compras efectuadas para el desarrollo de su actividad ya que, al ser monotributista, sus proveedores inscriptos en IVA le emiten factura B sin discriminación de impuesto.

Por otro lado, al no modificarse la Res. Gral. 2000/06 (B.O. 30/01/2006) que establece el procedimiento a seguir por los exportadores para el recupero del impuesto que les haya sido facturado, no queda claro cómo deberían hacer los prestatarios exportadores que revistan el carácter de sujeto pasivo por las prestaciones del inc. e) del art. 1 de la ley de IVA, para solicitar tal devolución.

3.1.3.- Hecho imponible

Es bueno recordar, en esta instancia, que para que los servicios digitales estén gravados por el IVA, la ley exige que se den dos características simultáneamente: que se ejecuten sin relación de dependencia y a título oneroso (art. 3°, inc. e), punto 21 de la ley de IVA). Esto significa que si los servicios digitales son prestados a título gratuito, los mismos no estarán gravados por el IVA. Esto implica que una gran cantidad de servicios digitales quedan fuera del alcance de la ley como, por ejemplo, los accesos a las cuentas bancarias a través de una APP o los perfiles personales de las redes sociales como Facebook, Twitter, Instagram y demás.

Volviendo al inc. e) del art. 3°, la norma establece que *“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. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), 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.”

La ley incorpora la definición de utilización o explotación efectiva determinando que ésta se dará en la jurisdicción en la que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario, aún cuando, de corresponder, éste lo utilice para su consumo.

Esta es una definición general que, sin embargo, mereció que el legislador la complementara con presunciones que incluyó en el articulado y aquí analizamos.

Presunciones que admiten prueba en contrario:

Para los servicios digitales comprendidos en el inc. d) (operaciones business to business), se presume, salvo prueba en contrario, que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.

2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección *IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.*

Detallamos algún ejemplo de cada caso:

Una empresa argentina categorizada como responsable inscripto en IVA, sujeto por otros hechos imposables y que desarrolla solamente actividades gravadas, envía a uno de sus ejecutivos al exterior a visitar a un cliente importante. Durante el viaje se dan las siguientes situaciones:

1. Para reunirse con el cliente el ejecutivo adquiere, mediante suscripción que abona con la tarjeta de crédito corporativa de la empresa, una aplicación para teléfonos móviles, que le permite la traducción simultánea del español al italiano para poder efectuar una exposición oral de los productos.

En este caso, la presunción de la ley de IVA determina que la utilización o explotación efectiva se produjo en Argentina, porque el código del país de la tarjeta SIM del teléfono utilizado es el de Argentina. Sin embargo, esta misma presunción, al admitir la prueba en contrario, le permite a la empresa argentina la opción de demostrar que ese servicio digital contratado fue utilizado en el exterior y así no tributar el impuesto

2. Este mismo ejecutivo, para elaborar la presentación oral que iba a exponer, utilizó su computadora. Como la computadora es corporativa, para resguardar la seguridad de los datos que contiene, está obligado a trabajar siempre conectado a la red privada virtual (VPN) de su empresa. Mientras estaba conectado, adquirió unos informes comerciales sobre los

consumidores italianos en una página web de ese país, que también abonó con la tarjeta corporativa de la empresa.

Para la ley de IVA, como estaba conectado a la VPN de la empresa local, el país de la dirección IP asignado es Argentina. Por lo tanto, se presume que la utilización o explotación efectiva es en Argentina. Pero, otra vez, como se admite prueba en contrario, la empresa argentina tiene la posibilidad de demostrar que el servicio digital adquirido fue utilizado en el exterior y no tributar el impuesto.

Presunciones que NO admiten prueba en contrario:

Para los servicios digitales comprendidos en el inc. e) (operaciones business to consumer), se presume, sin admitir prueba en contrario, que la utilización o explotación efectiva es 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.

Detallemos aquí también algún ejemplo para estos casos:

Un monotributista argentino se va al exterior de vacaciones y realiza las siguientes actividades durante las mismas

1. El hotel en el que se aloja le obsequia una tarjeta pre paga que le da acceso a un servicio de series y películas desde su celular al cual debe suscribirse y abonar con esa tarjeta.
2. Se suscribe a un servicio pago de almacenamiento de fotos desde su computadora conectada a Internet en el hotel, pero a través de una VPN contratada en la Argentina. Como la VPN es argentina, la dirección IP de la computadora también es argentina. El pago se realiza con la misma tarjeta pre paga que el hotel le obsequió.
3. Se suscribe a un servicio pago para ver un evento musical en el televisor del hotel. Al contratarlo, le informa al proveedor la dirección postal en Argentina. El pago se realiza en efectivo al retirarse del hotel.
4. Contrata un software que se descarga en su computadora. La misma está conectada a Internet provista por el hotel con dirección IP asignada del país en el que se encuentra. Se informa la dirección postal del hotel y se paga mediante una transferencia bancaria de una cuenta abierta en un banco argentino .
5. Contrata el indicado en el punto 4 informando la dirección postal del hotel y se paga con una tarjeta de crédito emitida por un banco argentino en el que tiene cuenta bancaria.

En todos estos casos, podemos afirmar que los servicios digitales ni se utilizaron ni se explotaron efectivamente en Argentina, pero como las presunciones no admiten prueba en contrario, están gravados por el IVA.

Nacimiento del hecho imponible y liquidación del impuesto :

El art. 5 de la ley de IVA establece el momento del nacimiento del hecho imponible. Para el caso de las prestaciones de servicios digitales del inc. e) del art. 3º, la ley 27430 agrega un inciso a este art. 5. Este nuevo inc. i) indica que el hecho imponible se perfecciona *“en el momento en que se finaliza la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, el que fuere anterior, debiendo ingresarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 27 de esta ley.”*

El art. agregado a continuación del art. 27 de la ley sostiene que *“el impuesto resultante de la aplicación de las disposiciones previstas en el inciso e) del artículo 1º, será ingresado por el prestatario. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción.*

El impuesto deberá liquidarse y abonarse en la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

Como dijéramos anteriormente, el sujeto pasivo del impuesto es el prestatario, o sea, el consumidor final, o monotributista, o sujeto exento, o sujeto no alcanzado o no categorizado. Él es el obligado al pago del impuesto.

Pero, en caso de existir un intermediario en el pago, deberá ser éste quien ingrese el impuesto.

Un ejemplo de esta operatoria está dada por las tarjetas de crédito. Si el prestatario efectúa el pago del servicio digital con una tarjeta de crédito emitida en el país, es la empresa emisora y administradora de la tarjeta de crédito quien asumirá el rol de agente de percepción y liquidará el impuesto correspondiente en el resumen del prestatario, lo cobrará y luego se lo depositará al Fisco.

En función de lo complejo que se torna identificar a las operaciones digitales de las tradicionales, la aplicación operativa del gravamen está sujeta a la inclusión de algunas empresas extranjeras en un listado publicado por la AFIP, lo que claramente plantea inconvenientes por la falta de equidad, igualdad y neutralidad, sumando a la dificultad de mantener la integridad de un listado de esta naturaleza.

La forma, los plazos y las condiciones para el ingreso del impuesto están establecidos en la Resolución General (AFIP) 4240 (B.O. 14/05/2018) sobre la cual no abundaremos por no ser el objeto del trabajo.

Pero si vale aclarar que esta Resolución General se dictó con anterioridad al Decreto 813/2018 (B.O. 10/09/2018) que modifica el Decreto 354/2018 (B.O. 23/04/2018) Reglamentario de la ley del IVA. Con lo cual no contempla las modificaciones que introduce

el Decreto 813/2018. Habría que analizar si no es necesaria su modificación para que sí lo haga.

3.2.- IIBB

Existen dos criterios diferentes para la tributación de los servicios digitales en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Uno es la **presencia digital significativa**: se entiende que existirá una “presencia digital significativa” cuando, en el período fiscal anterior o el proporcional del período en curso, según lo establezca la autoridad de aplicación, el sujeto residente del exterior:

I. Obtenga un monto de ingresos brutos superior al importe que anualmente establezca la Ley Impositiva; y/o

II. Se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia superior a la que anualmente establezca la Ley Impositiva; y/o

III. Se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca la Ley Impositiva.

Ejemplo de la aplicación de este criterio, son las provincias de Buenos Aires y de Córdoba.

El segundo criterio es el del **domicilio del adquirente** de los servicios digitales: El impuesto sobre los Ingresos Brutos se tributará según el lugar de su efectiva utilización. Se entenderá que existe actividad gravada en la provincia cuando:

I. Se verifique que la prestación del servicio se utiliza económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaee 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.

II. Cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial.

Para este caso, los ejemplos de aplicación los encontramos en las provincias de Neuquén, Tucumán, San Juan, La Pampa, Santa Fe, San Luis y Jujuy.

La ciudad autónoma de Buenos Aires toma ambos criterios y los lleva a su legislación de manera combinada.

Por cuestiones prácticas, a continuación analizaremos los casos de la ciudad autónoma de Buenos Aires y de la provincia de Buenos Aires

3.2.1.- Ciudad Autónoma de Buenos Aires

3.2.1.1.- Hecho imponible

La ley (Bs. As. cdad.) 6279 - BO (Bs. As. cdad.): 23/12/2019 incorpora a su Código Fiscal, los art. 180 y 181 a través de los cuales crea un nuevo hecho imponible relacionado con la prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país (art. 180) y define a estos servicios digitales (art. 181),

Art. 180

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

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

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

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

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

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

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

Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuando por la comercialización de servicios de suscripción

online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online, etc.) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos no residentes en el país y se verifique que tales actividades tengan efectos sobre sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego.

A los fines de determinar la calidad de no residente en el país de los sujetos aludidos en el primer párrafo del presente artículo, serán de aplicación las disposiciones pertinentes de la Ley Nacional N° 20.628 y sus normas modificatorias y complementarias o la que en el futuro la reemplace.”

El primer párrafo de este artículo muestra la elección efectuada por el legislador porteño para combinar los dos criterios disponibles para encarar la tributación de los servicios digitales.

El criterio de **domicilio del adquirente** se refleja en la frase: “*cuando la prestación del servicio produce efectos económicos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o recaer sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esta jurisdicción...*”

Mientras que la utilización del criterio de **presencia digital significativa**, lo encontramos en el texto: “*... o cuando el prestador contare con una presencia digital, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior, con alguno de los siguientes parámetros...*”

En cuanto al último párrafo de este artículo, se recurre a las disposiciones de la Ley Nacional N° 20.628 y sus modificatorias y complementarias (Ley del Impuesto a las Ganancias) para la definición de no residente en el país.

Por su parte, el siguiente artículo 181 sostiene que: “*Se entiende por servicios digitales aquellos desarrollados 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 prestan servicios equivalentes que, por su naturaleza, están básicamente automatizados, requieren una intervención humana mínima y precisan el uso de dispositivos para su descarga, visualización o utilización.*”

Esta definición es ampliamente abarcativa y general y replica los lineamientos contenidos en la ley de IVA. Es decir, servicios que estén automatizados, requieran mínima intervención humana y precisen de un dispositivo para su uso.

El art. 184 del Código Fiscal de CABA, al igual que lo hizo el inc. h) del punto 29) del art. 7° de la ley de IVA (que exime del impuesto al acceso y/o la descarga de libros digitales), exime en su punto 3 a los ingresos provenientes de la edición de libros, diarios, periódicos, revistas, videogramas y fonogramas, en todo proceso de creación cualquiera sea su soporte (papel, magnético u óptico, electrónico e internet, u otro que se cree en el futuro).

Asimismo, le otorga igual tratamiento de exención a la distribución, venta y alquiler de libros, diarios, periódicos y revistas.

3.2.1.2.- Sujeto

En cuanto al sujeto, la CABA, a través de la ley (Bs. As. cdad.) 6279 - BO (Bs. As. cdad.): 23/12/2019, no crea un nuevo sujeto de impuesto sino que instaura la figura del responsable sustituto.

En el nuevo art. 245 del Código Fiscal sostiene: *“El gravamen que resulte de la aplicación del artículo 180, estará a cargo del prestatario, como responsable sustituto del sujeto prestador no residente en el país.*

Cuando las prestaciones de servicios aludidas en el artículo citado sean pagadas por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, estas actuarán como agentes de liquidación e ingreso del impuesto, conforme lo establezca la reglamentación.

En todos los casos, los importes recaudados tienen el carácter de pago único y definitivo del tributo.

La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos implementará los mecanismos operativos necesarios para facilitar la liquidación e ingreso del tributo.”

De esta manera, el prestatario del servicio digital estará a cargo del pago del tributo que le correspondería ingresar al prestador como sujeto obligado, asumiendo así la condición de responsable sustituto. Pero al mismo tiempo, la norma aclara que, de existir entidades del país a través de las cuales los prestatarios efectivicen el pago de estos servicios a los prestadores del exterior, serán estas entidades (las que administren o faciliten los pagos al exterior), las que deberán actuar como agentes de liquidación e ingreso del impuesto.

Res. AGIP (Bs. As. Ciudad) 312/2019

A los efectos de implementar los mecanismos operativos de este régimen, la AGIP (Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de CABA) sancionó la RESOLUCIÓN (AGIP Bs. As. cdad.) 312/2019 - BO (Bs. As. cdad.): 10/12/2019 que iba a entrar en vigencia originalmente el 01/03/2020 pero luego se fue postergando por diferentes resoluciones hasta el 01/01/2021 (según Res. AGIP (Bs. As. cdad.) 216/2020 - BO (Bs. As. cdad.): 21/7/2020).

Esta resolución 312/2019 toma como antecedente y replica en algún sentido el procedimiento de la RG AFIP 4240/2018 para el ingreso del impuesto al valor agregado por las mismas operaciones.

En su art. 3º establece que los agentes de liquidación e ingreso deberán practicar la pertinente liquidación y cobro del impuesto cuando en forma concurrente:

1. Los destinatarios del pago se encuentren incluidos en el Listado de Prestadores que esta Administración Gubernamental elaborará y actualizará mensualmente, y
2. Los prestatarios de los servicios digitales se encuentren domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme los términos del artículo 20, y resulten alcanzados

por el régimen de percepción establecido en la resolución general 4240/2018 de la Administración Federal de Ingresos Públicos o aquella que en el futuro la modifique o sustituya.

Y el art. referente al domicilio (que no es el 20 como dice la norma sino el 19 - falta allí una fe de erratas...), determina, en su primer párrafo, que se considerará que los prestatarios domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires son los titulares de tarjetas de compra o crédito que hubieran adherido al servicio de tarjeta en esta jurisdicción (lugar de emisión de la tarjeta según ubicación de la sucursal bancaria) cuando se trate de sistemas abiertos de tarjetas; o tengan su domicilio real -en el caso de personas humanas- o legal -en el caso de personas jurídicas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, cualquiera sea el lugar de la adhesión, cuando se trate de sistemas cerrados de tarjetas.

En función de esto, el pago del impuesto puede generarse por ejemplo, para una sociedad cuyo domicilio legal está en CABA pero el centro de operaciones está en provincia de Buenos Aires, y contrata un servicio de software que paga con la tarjeta corporativa.

El servicio se utiliza económicamente en la provincia de Buenos Aires pero el administrador del pago del servicio (la tarjeta de crédito) le percibirá y depositará en las arcas de la jurisdicción CABA.

Al igual que lo mencionamos en referencia al listado de prestadores del exterior que contiene la Res. Gral. AFIP 4240/2018, el hecho de que CABA genere otro listado que puede o no ser igual al confeccionado por AFIP, torna la implementación un poco caprichosa e inequitativa. Además agrega un nuevo ingrediente que es el chequeo de similitudes y diferencias entre ambos listados que deberá efectuar mensualmente el agente de percepción para poder percibir correctamente y no suscitar errores. Esto se hubiese subsanado remitiendo directamente al listado confeccionado por AFIP.

En el segundo párrafo del art. 19, se menciona que cuando se trate de tarjetas de débito, se considerará que un usuario se halla domiciliado en esta jurisdicción cuando la cuenta bancaria asociada esté radicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según la ubicación de la sucursal bancaria de que se trate.

Esto también genera distorsiones ya que puede suceder que una persona física que contrata un servicio de streaming de música o películas para disfrutar en su domicilio, lo abone con débito en su cuenta bancaria de tipo sueldo, que abre la empresa donde trabaja en inmediaciones de su domicilio laboral a los efectos de depositar su salario mensual. Entonces, la cuenta está radicada en una sucursal de CABA por decisión de la empresa donde la persona trabaja pero esta persona vive en provincia de Buenos Aires y los servicios contratados son utilizados en esa jurisdicción. Sin embargo, quien estaría recaudando ese impuesto, es una jurisdicción distinta.

Amén de esta descripción, habría que analizar si las disposiciones contenidas en la legislación de la jurisdicción del domicilio real de esta persona, no establecen criterios que impliquen la duplicidad en la obligación de pago del mismo tributo.

Continuando con el caso en que el prestatario abone el servicio digital contratado con tarjeta de débito, prepaga, u otro medio similar, el art. 9 de esta resolución indica que cuando en la fecha indicada no existan fondos suficientes para cubrir el monto total del pago por la prestación del servicio digital de que se trate con más el importe total de la liquidación del tributo, que corresponda de acuerdo a lo previsto en el artículo 6, no deberá practicarse el cobro de la recaudación.

En estos casos, los responsables sustitutos mencionados en el artículo 240 bis Código Fiscal vigente deberán declarar e ingresar en forma directa el monto del impuesto sobre los ingresos brutos que corresponda a los prestadores de servicios digitales no residentes en el país.

A los efectos de regular el efectivo ingreso de los montos percibidos por las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, se dictó la Resolución Conjunta AFIP / AGIP 4649/19 - B.O. (Nacional) 10/12/19 y B.O. (CABA) 12/12/19 mediante la cual ambos organismos convienen en utilizar el sistema aplicativo SICORE (Sistema de Control de Retenciones) provisto por AFIP para el ingreso e información de las percepciones practicadas por aplicación de la Res. A.G.I.P. 312/19, así como también lo referido a las formas, plazos y demás condiciones allí previstas.

Se entiende que las distintas jurisdicciones adecuen sus legislaciones a los efectos de gravar los nuevos hechos económicos que el desarrollo de la economía y la tecnología generan, pero los mecanismos que se implementan son tan complejos que tienen un alto costo en control y actualización permanente que no resultan eficaces a mediano y largo plazo.

3.2.2.- Provincia de Buenos Aires

3.2.2.1.- Hecho imponible

En la provincia de Buenos Aires, el tenor de la reforma al Código Fiscal que se produce a través de la sanción de la ley provincial 15079 - BO (Bs. As.): 11/12/2018, es similar al acaecido en CABA.

Se diferencia de éste en el criterio utilizado para la tributación de los servicios digitales en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La provincia sólo aplica el criterio de “**presencia digital significativa**”.

El art. 182 del Código Fiscal establece de manera amplia que “*el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias,*

espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos...”

El art. 183 define el concepto de habitualidad y el 184 incluye dentro del ámbito de aplicación del impuesto, algunas actividades específicas que se realicen de manera habitual o esporádica.

La reforma del 2018 incorpora los art. 184 bis, ter, quarter y quinquies para regular la prestación de servicios digitales por sujetos no residentes en el país.

Art. 184 bis

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

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

Se considerarán 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, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

- 1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.*
- 2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.*
- 3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.*
- 4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.*

5. *Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.*
6. *Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.*
7. *El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos -incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota-, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital -aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento-, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos -incluso a través de prestaciones satelitales-, weblogs y estadísticas de sitios web.*
8. *La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.*
9. *Los servicios de clubes en línea o webs de citas.*
10. *El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.*
11. *La provisión de servicios de Internet.*
12. *La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.*
13. *La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.*
14. *La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.*

A los fines de determinar la calidad de residente en el país de los sujetos aludidos en el primer párrafo del presente artículo serán de aplicación las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado 1997 y sus modificatorias.”

En el primer párrafo de este art., la jurisdicción declara que el criterio a aplicar será el de presencia digital significativa. Luego aclara cuándo se verifica la existencia de esa presencia digital significativa y establece pautas para su determinación.

El segundo párrafo se encarga de establecer cuáles se consideran servicios digitales y toma como parámetros, al igual que la ley de IVA y el Código Fiscal de CABA, las tres características básicas de los mismos: que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga (es decir, que requieren de la existencia de alguno...). A renglón seguido despliega una

lista de ejemplos que, como el mismo artículo menciona, comprende, “entre otros”, esos casos. Es una lista meramente enunciativa y no taxativa.

Para culminar, el último párrafo remite a las normas de la ley del impuesto a las Ganancias para la determinación de la calidad de residente o no residente en el país del prestador de los servicios digitales.

Art. 184 ter, quarter y quinquies

El art. 184 ter, se refiere a los juegos de azar on line, el 184 quarter habilita a la Agencia de Recaudación a establecer regímenes de información o celebrar convenios de intercambio de información, y el 184 quinquies establece que *“El gravamen que resulte de la aplicación de los artículos 184 bis y 184 ter, estará a cargo del prestatario, como responsable sustituto del sujeto prestador no residente en el país.*

Cuando las prestaciones de servicios aludidas en los artículos citados sean pagadas por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, estas actuarán como agentes de liquidación e ingreso del impuesto, conforme lo establezca la reglamentación.

Este artículo da origen a la sanción de la Res. Normativa (ARBA Bs. As.) 38/2019 que desarrollaremos luego.

Exenciones

En jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, debemos marcar una diferencia en cuanto a las exenciones en comparación con la reforma de la ley de IVA o las normas de ingresos brutos de CABA.

El art. 102 de la ley provincial. 14553 - B. O. (Bs. As.): 23/12/2013 sustituye el primer párrafo del inciso d) del artículo 207 del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (Texto Ordenado 2011) y modificatorias - por el siguiente: *d) Los ingresos provenientes de la edición e impresión de libros, diarios, periódicos y revistas, incluso en soporte electrónico, informático o digital, en todo su proceso de creación, ya sea que la actividad la realice el propio editor o terceros por cuenta de éste; igual tratamiento tendrán la distribución y venta de las publicaciones citadas."*

Esta modificación tiene vigencia a partir del 24/12/2013 y se mantiene igual hasta el día de hoy, de manera tal que se eximió la edición e impresión de libros, diarios, periódicos y revistas en soporte electrónico, informático o digital antes de pensar y sancionar la reforma que grava la prestación de servicios digitales efectuada por no residentes del país.

3.2.2.2.- Sujeto

El sujeto del impuesto es aquel que desarrolle de manera habitual la prestación de servicios digitales a título oneroso en la provincia de Buenos Aires. Como ese prestador está en el exterior en el caso bajo análisis, la legislación recurre a la figura del responsable sustituto a los efectos de lograr la determinación y pago del impuesto.

A su vez, aclara, que cuando estas prestaciones se paguen por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, éstas deberán actuar como agentes de liquidación e ingreso del impuesto.

Un esquema equivalente al planteado en la legislación de la CABA.

Res. Normativa (ARBA Bs. As.) 38/2019

En los considerandos de esta Resolución se aclara que la misma no aplica para la prestación de servicios digitales de juegos de azar online mencionados en el artículo 184 ter del Código Fiscal, para la cual se dictará otra normativa específica.

El contenido de esta resolución es literalmente igual a lo normado en la Res. AGIP (Bs. As. Ciudad) 312/2019. El texto de los diferentes artículos es exactamente igual con comas y puntos (salvo los primeros dos referidos a la elección del criterio para tributar), por lo que nos remitimos a lo ya desarrollado en ese caso para evitar ser redundantes.

Al analizar comparativamente los textos de ambas resoluciones y considerando que la resolución de ARBA se sancionó antes que la resolución de AGIP, me inclino a pensar que el error suscitado al considerar el número del artículo relativo al domicilio que planteamos (dice art. 20 cuando en realidad es el 19 en la Res. Gral. AGIP 312/2019) puede deberse al hecho de que, en la resolución de ARBA efectivamente es el art. 20 el que describe la situación del domicilio del prestatario. Quizás, al transcribir el articulado de jurisdicción a jurisdicción, se les pasó ese detalle...

La fecha de entrada en vigencia de la Res. Normativa (ARBA) 38/2019, luego de haber sido prorrogada en varias ocasiones, es el 01/06/2020 según la RN (ARBA Bs. As.) 13/2020 - BO (Bs. As.): 30/3/2020.

Al igual que en el caso de la CABA, la provincia de Buenos Aires, a través de ARBA dictó una resolución conjunta con AFIP para regular el efectivo ingreso de los montos percibidos por las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior. Esta es la Resolución Conjunta AFIP / ARBA 4632 - 37/2019 (B.O. (Nacional) 21/11/19 y B.O. (Bs. As.) 21/11/19 y, a través de ella, se conviene en utilizar el aplicativo SICORE provisto por AFIP para el ingreso e información de las percepciones practicadas por aplicación de la RN ARBA 38/19, así como también lo referido a las formas, plazos y demás condiciones allí previstas.

Además, la Res. Normativa (ARBA) 9/2021 - B.O. (Bs. As.): 17/03/2021 establece el mecanismo que deberán observar los responsables sustitutos de contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos no residentes en el territorio nacional a fin de liquidar e ingresar el impuesto e intereses que correspondan a dichos sujetos, por el desarrollo de actividades gravadas cuando no intervenga un agente de liquidación e ingreso. Es decir, que sólo aplica este régimen al supuesto planteado en el art. 15 de la RN (ARBA) 38/2019.

3.3.- ASPECTOS CONFLICTIVOS, SOLUCIONES ALTERNATIVAS Y CONCLUSIONES

3.3.1.- En relación al IVA

Antes de la reforma del 2017, la ley de IVA gravaba ya las las operaciones B2B, es decir, todo el universo de prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, si el prestatario es un responsable inscripto.

A partir de la sanción de la ley 27430, se gravan las operaciones B2C, pero en este caso, sólo quedan alcanzadas las prestaciones de servicios digitales, no el universo de servicios que puedan prestar los no residentes. Además, se crea un nuevo sujeto de impuesto que es el prestatario del servicio digital proporcionado por un sujeto del exterior. Este prestatario que ahora se crea puede ser consumidor final, monotributista, sujeto exento, sujeto no alcanzado o sujeto no categorizado.

Vemos que se presentan aquí varias asimetrías en el tratamiento de las operaciones gravadas que disminuyen la neutralidad y la equidad que debiera tener el impuesto.

Lo mismo sucede con relación a la incorporación de presunciones que no admiten prueba en contrario a los efectos de determinar el lugar donde se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario.

También hay que recordar que no se ha establecido aún el mecanismo que debe utilizar un prestatario exportador que pretenda recuperar vía devolución el monto del impuesto ingresado.

Otra deuda de la legislación es la definición de “lugar fijo”, concepto contenido en el primer párrafo del primer artículo agregado a continuación del art. 14 del DR. y que se aplica para definir si un prestador de servicios digitales debe o no considerarse residente en el exterior.

Por último, el hecho de que la aplicación operativa del gravamen está sujeta a la inclusión de algunas empresas extranjeras en un listado publicado por la AFIP, deja claramente expuesta la falta de equidad, igualdad y neutralidad, sumado a la dificultad de mantener la integridad de un listado de este tipo.

3.3.2.- En relación a Ingresos Brutos - CABA y provincia de Buenos Aires.

En este caso, siendo que ambas legislaciones son muy parecidas, los problemas que se plantean también, motivo por el cual se detallarán de manera conjunta.

La existencia de listados en ambos casos que determinen qué prestadores del exterior están alcanzados por el impuesto, lo torna, al menos discrecional. Mantener además esos listados actualizados es una tarea de difícil ejecución.

La determinación del domicilio del prestatario que debe actuar como responsable sustituto, y cuyo análisis deben efectuar los agentes del país que faciliten o administren los pagos al exterior a los efectos de percibir e ingresar el impuesto, es susceptible de múltiples errores. Estos errores no se plantean en términos de cómo se aplica la norma, sino que, aunque la norma se aplique con corrección absoluta, el gravamen se ingresará en jurisdicciones que, en principio, no tienen potestad tributaria sobre ese hecho.

Paralelamente a este tema, se plantea la simetría que deberían tener las distintas legislaciones jurisdiccionales definiendo el concepto de domicilio, a los efectos de evitar la doble imposición sobre el mismo hecho.

4.- CONCLUSIONES FINALES

Del desarrollo precedente podemos resumir las siguientes conclusiones:

4.1.- En el IVA

En el caso de “exportación” de servicios digitales se requiere definir el momento en que se perfecciona el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario. La falta de esta definición deja librado al criterio personal de quien deba analizar cada caso específico, dentro de los organismos de control, el alcance de este concepto.

Una opción alternativa para ello podría ser también la aplicación supletoria de las presunciones correspondientes a las prestaciones de servicios digitales por parte de residentes o domiciliados en el exterior que se encuentran en el inc. e) del art. 1º de la ley de IVA.

No debemos olvidar que al definir el momento en que se perfecciona el primer acto de disposición del servicio digital por parte del prestatario, se define también si una operación puede ser considerada “exportación de servicios” o no y por ende acceder a la posibilidad que brinda el art. 43 de recuperar el impuesto abonado por las compras en el mercado local.

En el caso de importación de servicios digitales podemos concluir que la reforma que incorpora la ley 27430 para alcanzar con el impuesto a las operaciones B2C resulta compleja y falta de equidad y neutralidad.

La existencia de listados de prestadores del exterior, la inclusión de presunciones que no admiten prueba en contrario, la falta de definición del concepto de “lugar fijo” a los efectos de determinar el domicilio del prestador, la falta de un mecanismo que permita a un prestatario exportador recuperar vía devolución el monto del impuesto ingresado, son algunos de los puntos que me llevan a sostener la conclusión anterior.

4.2.- En ingresos brutos

En operaciones dentro del mercado interno, el problema radica en la aplicación del Convenio Multilateral respecto de las prestaciones de servicios entre residentes del país. El

tema no está resuelto y queda sujeto a la interpretación de una casuística. Es evidente que se requiera una nueva redacción del CM para incluir en su articulado los negocios y operaciones del siglo XXI y evitar así que la CA exceda sus atribuciones legislando a través de sus interpretaciones.

En operaciones internacionales

La exportación de servicios digitales está atravesada en las dos jurisdicciones analizadas (CABA y provincia de Buenos Aires) por la misma problemática: la falta de definición sobre cuándo un servicio es utilizado o explotado efectivamente en el exterior (CABA), o cuándo se entiende verificado el primer acto de disposición de un servicio o su utilización inmediata (provincia de Buenos Aires). dato que resulta básico a los efectos de determinar si una prestación puede considerarse o no una exportación y que, al momento, sigue dependiendo de la interpretación del caso.

La importación de servicios digitales, plantea un problema serio como es la posibilidad de la doble imposición a nivel jurisdiccional.

Si bien se analizaron sólo dos de las veinticuatro jurisdicciones, entendemos que el problema abarca a todas a partir de la muestra.

La voracidad fiscal dispara la inventiva legislativa y se sancionan normas y procedimientos cuyo costo - beneficio resulta, al menos, dudoso.

Las soluciones adoptadas para alcanzar con el impuesto sobre los ingresos brutos a las prestaciones de servicios digitales efectuadas por residentes del exterior a residentes del país, fueron apresuradas y carentes de una visión global de nación.

Considero que deben estar incluidas en la nueva redacción del CM y no en la legislación individual de cada jurisdicción.

BIBLIOGRAFÍA

Jurisprudencia

- TECNOPEL SA s/apelación - IVA - TFN - Sala A - 06/12/1999
- UNIQUIM SA - TFN - Sala A - 15/03/2002
- CODIPA SA - TFN - Sala C - 08/08/2002

Dictámenes

- Dictamen N° 45/2000 (D.A.T.)
- Dictamen N° 65/2001 (D.A.T.)
- Dictamen N° 28/2003 (D.A.T.)
- Dictamen N° 30/2003 (D.A.T.)
- Dictamen N° 34/2003 (D.A.T.)
- Dictamen N° 21/2007 (D.A.T.)
- Inf. (Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As. / ARBA) 18/2015 - 24/06/2015
- Inf. (Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As. / ARBA) 3/2019 - 20/02/2019
- Inf. (Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As. / ARBA) 8/2020 - 01/10/2020

Doctrina

- Alaniz, J.. (06-2020). Convenio Multilateral. Internet y el gasto presunto. Práctica y Actualidad Tributaria Errepar, XXVI. Cita digital: EOLDC101639A
- Alterini, H. (2017). El Estado Argentino frente a los desafíos planteados por las nuevas plataformas audiovisuales. (Trabajo Final de Posgrado. Universidad de Buenos Aires.) Recuperado el 08-09-2021 de: (http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-1065_AlteriniHA.pdf)
- Arosteguy, J. y Chicolino, R. (03-2021). Convenio Multilateral en la era digital. La Comisión Arbitral ante el caso “Mercado Libre”. Un nuevo aporte a la confusión generalizada. Práctica Integral Buenos Aires Errepar, XIII. Cita digital: EOLDC103452A
- Brandt, M.; García Botta, T. y Vergara, S.. (04-2019). Servicios digitales y juego online: el nuevo impuesto sobre los Ingresos Brutos. Doctrina Tributaria Errepar, XL, 405. Cita digital: EOLDC099168A
- Canobbio, J.. (05-2021). Convenio Multilateral. La “presencia digital” como novedad para la atribución de ingresos en las operaciones a través de medios electrónicos. Práctica Integral Buenos Aires Errepar, XIII. Cita digital: EOLDC103744A
- Carbajal, M. y Demartino, J.. (06-2021). El comercio electrónico en el Convenio Multilateral. A propósito de la Resolución General 5/2021 de la Comisión Arbitral. Doctrina Tributaria Errepar, XLII, 615. Cita digital: EOLDC103741A

-
- Carmona, J. y Duguine, A.. (01-2020). ARBA. Servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país: régimen de liquidación. *Práctica y Actualidad Tributaria Errepar*, XXVI, 33. Cita digital: EOLDC100567A
 - Di Paolo, H.. (05-2021). La Resolución General (CA) 5/2021 y el comercio electrónico frente al Convenio Multilateral. *Práctica Integral Córdoba Errepar*, XV, 621. Cita digital: EOLDC103788A
 - Dominguez, S.. (10-2018). El tratamiento en el IVA de los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior. *Práctica y Actualidad Tributaria Errepar*, XXIV, 3. Cita digital: EOLDC098530A
 - Ferrin, G. (2021). Servicios digitales ¿llegó la hora de invertir en Argentina? Cuestiones de gravabilidad. 01-09-2021, de Abogados.com.ar Sitio web: (<https://abogados.com.ar/servicios-digitales-llego-la-hora-de-invertir-en-argentina-cuestiones-de-gravabilidad/27997?tech=1>)
 - Forcada, C.. (06-2015). El perfil constitucional del sustento territorial en un entorno de economía digital. *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXVI. Cita digital: EOLDC092030A
 - Fuenzalida, C.; Karin, A. (2020). Comercio electrónico directo. Análisis tributario de la prestación de servicios digitales. Trabajo final de Posgrado (Especialización en Tributación) -- Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas; Argentina, 2018.
 - García Botta, T.. (06-2019). Aproximación al tratamiento tributario del juego online: análisis desde el punto de vista de los operadores. *Doctrina Tributaria Errepar*, XL, 629. Cita digital: EOLDC099596A
 - Gonzalez, D. (2020). Alternativas de imposición a la economía digital. 20-09-2021, de CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) Sitio web: (<https://www.ciat.org/alternativas-de-imposicion-a-la-economia-digital/>)
 - Gonzalez, D. (2020). Impuesto sobre servicios digitales (Digital Services Tax). 09-08-2021, de CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) Sitio web: (<https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>)
 - Gotlib, G. y Carbone, S.. (02-2020). La exportación de servicios en el Impuesto al Valor Agregado: una nueva oportunidad para mayor consistencia. *Doctrina Tributaria Errepar*, XLI. Cita digital: EOLDC100428A
 - Iglesias Araujo, F.. (08-2018). Consumos de residentes locales de servicios prestados por sujetos del exterior. *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXIX, 805. Cita digital: EOLDC097364A
 - Jáuregui, M. y Tristezza, D. (09-2020). Los servicios digitales en la imposición indirecta tanto nacional como provincial. *Doctrina Tributaria Errepar*, XLI. Cita digital: EOLDC102028A
 - Jimenez, J. y Podestá, A.. (04-2021). Emparejando la cancha en tiempos de crisis: Tributación indirecta sobre la economía digital en América Latina y su potencial recaudatorio. 20-09-2021, de Ciat (Centro Interamericano de Administradores Tributarios) Sitio web:

<https://www.ciat.org/dt-02-2021-tributacion-indirecta-sobre-la-economia-digital-y-su-potencial-recaudatorio-en-america-latina-emparejando-la-cancha-en-tiempos-de-crisis>
)

- Jorratt, M. (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital. BID - División de gestión fiscal - Nota Técnica N° IDB - TN - 1939: Alberto Barreix, Carlos Garcimartín
- Kacnelson, A.. (08-2016). Tributación de los servicios internacionales en los impuestos sobre los consumos. Doctrina Tributaria Errepar, XXXVII. Cita digital: EOLDC093656A
- Kaplan, H.; Kaplan, C.. (12-2017). La reforma del Impuesto al Valor Agregado. Doctrina Tributaria Errepar, T: XXXVIII. Cita digital: EOLDC097114A
- Keiniger, W.; Aguilera, E. y Osman Moreno, J.. (12-2017). Ingresos Brutos. Tributación de las plataformas “online” a la luz del principio de territorialidad. Doctrina Tributaria Errepar, XXXVIII, 1255. Cita digital: EOLDC096876A
- Konortoff, C. (2002). Tributación en el comercio electrónico. (Trabajo Final de Posgrado. Universidad de Buenos Aires.) Recuperado el 08-09-2021 de (http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0250_KonortoffCA.pdf)
- Lorenzo, A. y Cavalli, C.. (03-2019). Tratamiento en el IVA de los servicios de prestadores extranjeros a los exportadores argentinos. Consultor Tributario Errepar. Cita digital: EOLDC099348A
- Lorenzo, A. y Cavalli, C.. (05-2021). Tratamiento en el Convenio Multilateral de la comercialización por medios electrónicos. Consultor Tributario Errepar, 171, 369.
- Marconi, G.. (04-2018). Los servicios digitales transfronterizos en las modificaciones introducidas por la ley 27430. Doctrina Tributaria Errepar, XXXIX, 353. Cita digital: EOLDC097471A
- Martín, J.. (04-2021). Comercio electrónico transfronterizo. Principales temas fiscales. Doctrina Tributaria Errepar, XLII, 375. Cita digital: EOLDC103405A
- Peralta, M.; Rajmilovich, D. (2018). Tratamiento impositivo de los servicios digitales en Argentina. 01-09-2021, de Abogados.com.ar Sitio web: (<https://abogados.com.ar/tratamiento-impositivo-de-los-servicios-digitales-en-argentina/21566>)
- Robledo, N. (07-2021). Convenio Multilateral. Cambio de paradigma en el sustento territorial de las transacciones virtuales. Presencia digital. Resolución General (CA) 5/2021. Práctica Integral Santa Fe Errepar. Cita digital: EOLDC104159A
- Rossi, J. (2006). La fiscalidad del comercio electrónico. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado
- Scravaglieri, G.; Becher, A. y Baroffio, P.. (09-2021). Desafíos tributarios de la digitalización de la economía desde el punto de vista argentino. Doctrina Tributaria Errepar, XLII, 911. Cita digital: EOLDC104228A

- Sternberg, A.. (03-2019). Servicios digitales prestados por no residentes en el país. Nuevo hecho imponible en el IVA. Consultor Tributario Errepar. Cita digital: EOLDC099349A
- Vadell, G. (2019). La economía digital en el Sistema Tributario Argentino. 02-09-2021, de UBA Económicas Sitio web: <http://www.economicas.uba.ar> › uploads › 2019/01
- Vaquero, F.. (12-2017). La reforma digital. Doctrina Tributaria Errepar, 12-2017. Cita digital: EOLDC097151A