

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Negocios y Administración Pública

---

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA**

---

La economía digital en el marco de la imposición al consumo: Análisis de la legislación argentina y de los estándares internacionales.

The digital economy within the framework of consumption taxation: Analysis of Argentine legislation and international standards

---

AUTORA: LARA INÉS PAULUCCI CORNEJO

DIRECTORA: SARA DIANA TELIAS

MARZO 2024

---

## **Resumen**

Con la reforma tributaria de la Ley Nro. 27430, la Argentina modificó diferentes leyes impositivas con la finalidad de incorporar, adecuar y armonizar su legislación interna a los principios y criterios internacionalmente vigentes provenientes de la OCDE.

Por su parte, la Ley de IVA incorporó expresamente la prestación de servicios digitales efectuada por sujetos no residentes dentro de su hecho imponible. Dicha ampliación del hecho imponible no implicó mayores cuestionamientos, en virtud de (i) la aceptación generalizada de la existencia de potestad tributaria de la Nación para aplicar dicho impuesto en esos casos, (ii) la forma de implementación del impuesto (en especial, la posibilidad de su cómputo como crédito fiscal) y (iii) que el impuesto se encuentran en sintonía con las Directrices Internacionales sobre IVA (“Directrices de IVA”) de la OCDE.

Este no fue el caso de la incorporación en el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en los diferentes Códigos Tributarios provinciales.

Al respecto, los argumentos en contra de la legitimidad de las provincias para establecer el impuesto en dichos casos se relacionan, principalmente, con la falta de sustento territorial del prestador del servicio digital en la jurisdicción respectiva, lo que resultaría en la inexistencia de la potestad tributaria provincial, y la vulneración de las cláusulas constitucionales referidas a la “Cláusula Comercial” (artículo 75, inciso 13) y la prohibición de establecer aduanas interiores (artículos 9 a 12 y 75, inciso 1).

En este sentido, la característica de la territorialidad significa que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe estar relacionado con su territorio, (i) mediante puntos o criterios de vinculación, generalmente económicos, (ii) afines a la naturaleza del gravamen que se trate y la formulación legal de su hecho imponible.

Respecto del punto (i), como consecuencia de las constantes innovaciones de las TIC, que influyen y nutren permanentemente a la economía digital, surgen nuevas interpretaciones, criterios y normas respecto del “punto o criterio de vinculación”. Se introduce de esta manera el nuevo concepto de “presencia digital significativa” en las normas locales analizadas y respaldadas por la Comisión Arbitral, para justificar el cumplimiento del requisito de territorialidad y así la legitimidad en el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos para dichos casos.

En cuanto al punto (ii), la formulación legal del gravamen consiste en el “ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad que se desarrolla total o parcialmente en el territorio de una jurisdicción”. Esto genera el interrogante de ¿cuándo una actividad ha sido efectivamente ejercida en determinado lugar, teniendo en cuenta que, en el caso de las prestaciones de servicios digitales, los mismos no se ejercen en una determinada ubicación física?

Estas cuestiones nos obligan a repensar los conceptos tradicionales para hacer frente a la problemática referida a la procedencia del gravamen en la era digital.

**Palabras clave según código JEL de la American Economic Association**

Taxation, Tax Law, Value Added Tax, Turnover Tax.

## Índice

Introducción	6
1. Antecedentes de la OCDE referidos a tributación internacional	10
1.1. Nociones generales de la OCDE, el Plan BEPS y el Marco Inclusivo	10
1.2. Tipos de instrumentos jurídicos en el ámbito de la OCDE y la UE	11
1.2.1 Principales instrumentos jurídicos en el ámbito de la OCDE	12
1.2.2. Derecho comunitario	13
2. Economía digital	14
2.1. Evolución del tratamiento fiscal de la economía digital	14
2.1.1 Primera etapa (1998-2005): comercio electrónico	14
2.1.2 Segunda etapa (2006-2012): planificación fiscal internacional	15
2.1.3 Tercera etapa (2013-2017): replanteo y certeza tributaria	16
2.1.4 Cuarta etapa (2018-la actualidad): nuevo consenso internacional	18
2.2. Directrices de IVA	20
2.2.1 Objetivo de las Directrices de IVA	20
2.2.2 El principio de destino y la neutralidad en el IVA	21
2.2.3 Mecanismos de recaudación del IVA en suministros transfronterizos de servicios e intangibles	23
2.3. Marco jurídico argentino	24
2.3.1 IVA	24
2.3.2 ISIB	32
3. Potestades tributarias nacionales y provinciales	43
3.1. Concepto de poder tributario	43
3.2. Requisito de procedencia del poder tributario: la conexión tributaria	46
3.2.1 Conexión tributaria nacional	46
3.2.2 Conexión tributaria provincial: el ISIB	47
3.2.3 Jurisprudencia	49
3.3. Principales limitaciones constitucionales al poder tributario	59
3.3.1 Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente	59
3.3.2 Derecho federal de concertación	59
3.3.3 Distribución de las potestades tributarias	59
Conclusiones	73

1. Economía digital	73
1.1. Evolución del tratamiento fiscal de la economía digital	73
1.2. Directrices de IVA	73
2. Marco jurídico argentino	74
2.1. IVA	74
2.2. ISIB	75
3. Potestades tributarias nacionales y provinciales	75
3.1. Requisito de procedencia del poder tributario: la conexión tributaria	75
4. Principales limitaciones constitucionales al poder tributario	77
4.1. Distribución explícita	78
4.2 Distribución implícita	78
Bibliografía	79

## Introducción

El objetivo del presente trabajo final de maestría es la descripción y análisis del marco jurídico tributario aplicable en Argentina a la economía digital, en especial, a la prestación de servicios digitales efectuada por sujetos no residentes en el país, con relación al impuesto al valor agregado (IVA) y al impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB).

Este trabajo está acotado exclusivamente al tratamiento en el IVA y en el ISIB, lo que nos obliga a una reflexión teniendo en cuenta que, al momento de presentar este trabajo final, la CSJN no se ha expedido sobre la legitimidad ni potestad de las jurisdicciones locales para establecer el impuesto referido. Por dicha razón, en el análisis de los precedentes judiciales habrá que prestar especial atención al alcance de la doctrina de cada fallo.

En materia de potestades tributarias de los fiscos locales, los *leading cases* fueron “Helicópteros Marinos”<sup>1</sup>, “Telecom”<sup>2</sup> y “Asociación de Bancos”<sup>3</sup>. En este último caso, la CSJN declaró con carácter general que el sustento territorial es inherente a cualquier tributo, no obstante, en la causa lo que se discutió fue el impuesto de sellos, a diferencia de los primeros dos fallos que se cuestionó el ISIB.

Merece la pena detenernos en el alcance de la expresión “sustento territorial”, pues puede involucrar dos tipos de cuestiones diferenciadas. Una de ellas es la existencia o no de potestad tributaria teniendo en cuenta sus límites políticos, que pueden ser de orden interno -entre Nación y provincia-, o de orden internacional -entre provincia y otros Estados-. En otros términos, si el espacio en el que existe un punto de conexión “físico” con el territorio integra o no la jurisdicción provincial.

Si la respuesta es no, entonces la provincia carece de potestad tributaria porque dicho punto de conexión está fuera de dichos límites políticos. Así fue el caso de “Helicópteros Marinos” mencionado, en el que la Corte declaró la improcedencia de la pretensión fiscal de

---

<sup>1</sup> CSJN, “Helicópteros Marinos S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Acción meramente declarativa de certeza”, 06/09/2011, H. 340. XXXIX. ORI

<sup>2</sup> CSJN, “Telecom Argentina c/ Provincia de Corrientes s/ Acción declarativa”, 26/12/2017, T. 4. XLVII. ORI

<sup>3</sup> CSJN, “Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino (ADEBA) y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza”, 12/09/2023, Fallos: 346:1015 A. 692. XLVI. IN1

la demandada sobre las actividades desarrolladas en las plataformas marinas situadas en el mar territorial, fuera de la franja de tres millas marinas.

Un planteo similar referido a límites políticos -en este caso, internacional- se dio en la causa aludida “Telecom” relativa a ISIB sobre llamadas internacionales salientes que se producen cuando un cliente domiciliado en Argentina desea establecer una comunicación telefónica con una persona que se encuentra fuera de los límites del país. Entre los extensos fundamentos que llevaron a convalidar la potestad tributaria de la provincia de Corrientes, destaca la falta de prueba por parte del contribuyente de que “se haya consumado algún acto de poder en el territorio de otro Estado. Ninguna mención ha hecho la parte actora de personas o bienes que se hallarían bajo la jurisdicción de otras naciones y que se verían alcanzados directa o indirectamente en sus derechos o en su integridad por el impuesto que pretende cobrar la parte demandada. Tampoco media ningún otro elemento de juicio indicativo de la posibilidad de conflicto con la soberanía de otros países.”

La otra cuestión no se refiere a límites políticos sino a si el concepto de “presencia digital significativa” contenida en los Códigos Fiscales locales como elemento espacial de la obligación tributaria del ISIB, satisface o no el requisito de “sustento territorial” que legitima el ejercicio de la potestad tributaria provincial, teniendo en cuenta que se trata de los servicios digitales, que como tales son intangibles y por tanto carecen de una referencia empírica al territorio.

Hecha la digresión anterior, nuestro trabajo analizará los antecedentes sobre tratamiento fiscal del comercio electrónico en el contexto internacional, entre los que destaca por un lado las recomendaciones y directrices de la OCDE, las que tienen el status jurídico de soft law, es decir, no son vinculantes, las que no deben confundirse con las directivas del derecho comunitario de la Unión Europea (como es la Sexta Directiva 77/388/CEE de IVA), las que no serán tratadas en el presente.

Así, dentro de los primeros instrumentos de la OCDE más relevantes para nuestro trabajo se encuentra el “Plan BEPS”<sup>4</sup> que, como sus siglas lo indican, fue diseñado para evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y consiste

---

<sup>4</sup> OCDE (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, disponible en: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es)

en 15 acciones, de las cuales la Acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” es la directamente relacionada con nuestro trabajo.

Otro instrumento de la OCDE que analizaremos son las “Directrices Internacionales sobre el IVA”, incorporadas por la OCDE a la “Recomendación en materia de Aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado al Comercio Internacional de Servicios e Intangibles”, que recogen los principios de destino y neutralidad que rigen en la materia y que indican los mecanismos de recaudación del IVA en el caso de suministros transfronterizos de servicios e intangibles. En dichas directrices se instituye como sujeto pasivo al consumidor, que es quien paga, solución que en nuestro país está recogida en la legislación interna de IVA y en los códigos fiscales referidos al ISIB, como desarrollaremos al analizar la normativa nacional y provincial aplicable.

Es importante destacar que los instrumentos referidos no poseen carácter vinculante para nuestro país y no pueden sustituir ni contradecir al legislador argentino, tal como fue indicado por nuestra Corte en el fallo reciente “Bayer Argentina”<sup>5</sup>, sin perjuicio del valor como antecedente doctrinario para interpretar el derecho argentino que tienen.

También consideraremos la evolución de la tributación de la economía digital en el marco tributario internacional, distinguiéndola en cuatro etapas según Braccia<sup>6</sup>, a saber: (i) la primera etapa denominada “comercio electrónico” (1998-2005); (ii) la segunda etapa referida a “la planificación fiscal internacional” (2006-2012); (iii) la tercera etapa consistente en “el replanteo y la certeza tributaria” (2013-2017) y, finalmente, la última etapa tendiente a “un nuevo consenso internacional” (2018-la actualidad).

Ello resulta relevante porque entre las propuestas evaluadas por la OCDE para dar respuesta a los desafíos fiscales de la economía digital, se encuentran (i) la posibilidad de introducir impuestos especiales para gravar la economía digital, (ii) retenciones en la fuente para determinados tipos de transacciones digitales y (iii) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a la presencia económica significativa de las empresas de la economía digital en la jurisdicción del mercado. Como veremos, el criterio de presencia

---

<sup>5</sup> CSJN, “Recurso Queja N° 1-Bayer Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, 12/03/2024, CAF 034007/2019/1/RH001

<sup>6</sup> Braccia, M. (sin fecha de publicación, según consulta al catálogo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA), *Veinte años de evolución de la tributación de la economía digital: del comercio electrónico al “enfoque unificado”*

digital significativa fue el tomado por las jurisdicciones locales al incorporar la prestación de servicios digitales efectuada por sujetos no residentes al hecho imponible del ISIB.

El eje de la cuestión será resolver si el nuevo concepto de “presencia digital significativa” recogido por las jurisdicciones relevadas y la Comisión Arbitral, satisface el requisito de territorialidad para la configuración del hecho imponible, confirmando así la existencia de la potestad tributaria provincial.

En nuestra opinión, la falta de sustento territorial implicaría la consecuente vulneración de las cláusulas constitucionales referidas a la “Cláusula Comercial” (artículo 75, inciso 13) y la prohibición de establecer aduanas interiores (artículos 9 a 12 y 75, inciso 1), que también se analizarán en el presente trabajo final de maestría.

Algunos autores también consideran que el impuesto es contrario a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, dado que interpretan que en realidad el impuesto grava el consumo de los servicios digitales -y no el ejercicio de la actividad-, lo que implicaría la creación de un nuevo tributo de naturaleza análoga al IVA nacional coparticipable, prohibido por el artículo 9, inc. b de la mencionada ley. No obstante, la esgrimida vulneración al Régimen de Coparticipación queda excluida del presente análisis.

Corresponde aclarar que el desarrollo relativo a la denominada “Cláusula Comercial” y la prohibición de establecer aduanas interiores fue tomado de mi trabajo de especialización en Tributación de esta casa de estudios<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Paulucci, Lara (2019). “La cláusula comercial y la prohibición de establecer aduanas interiores como límites constitucionales al poder tributario provincial y municipal”, Trabajo final de Especialización en Tributación FCE de la UBA. Disponible en [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/econ/collection/tpos/document/1502-1687\\_PaulucciCornejoLI](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/econ/collection/tpos/document/1502-1687_PaulucciCornejoLI)

## 1. Antecedentes de la OCDE referidos a tributación internacional

### 1.1. Nociones generales de la OCDE, el Plan BEPS y el Marco Inclusivo

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un organismo de cooperación internacional, fundado en 1961, que actualmente está compuesto por 38 países miembro y cuyo objetivo<sup>8</sup> es promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todas las personas. La OCDE asesora en materia de políticas públicas y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos diversos como la lucha contra la evasión fiscal internacional.

En 2013, los países de la OCDE y del G20, adoptaron el “*Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” (Plan BEPS)<sup>9</sup>, consistente en 15 acciones que tiene como objetivo, además de asegurar los ingresos realineando el nivel de tributación a la actividad económica y a la creación de valor, crear un único marco normativo tributario internacional basado en el consenso para combatir BEPS, protegiendo así las bases imponibles y ofreciendo mayor seguridad y previsibilidad a los contribuyentes.<sup>10</sup> En relación a ello, como ya mencionamos, la acción que nos concierne es la primera, cuya finalidad es abordar los retos de la economía digital para la tributación, que se desarrollará más adelante al explicar la tercera etapa de la evolución del tratamiento fiscal de la economía digital.

En relación con la labor realizada por la OCDE, es interesante referir al reciente libro “*International Tax at the Crossroads*”<sup>11</sup>, en el que los autores explican que el trabajo

---

<sup>8</sup> Información de la web oficial de la OCDE, disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/>

<sup>9</sup> OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, disponible en: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es)

<sup>10</sup> En 2016, el Marco Inclusivo (Inclusive Framework) fue creado para permitir a los países y jurisdicciones interesados trabajar, conjuntamente con los miembros de la OCDE y del G20, en el desarrollo de estándares, implementación, revisión y monitoreo de cuestiones BEPS. De esta manera, el Marco Inclusivo se centra en la aplicación de un nuevo marco fiscal internacional, multilateral y basado en el consenso, en el que más de 135 países (hoy 142) forman parte. Los miembros del Marco Inclusivo han acordado un Plan de Acción Detallado que contempla dos pilares:

El Primer Pilar busca garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las empresas multinacionales (EMN) más grandes, que son las principales ganadoras de la globalización;

El Segundo Pilar pone un límite a la competencia fiscal en el marco del impuesto sobre sociedades mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBE).

<sup>11</sup> Cfr. Elliffe, Craig y Andrew, Matt, “Introduction: standing at the crossroads”, en obra conjunta *International Tax at the Crossroads. Institutional and Policy Reform in the Era of Digitalisation*, págs. 1 y ss. y Cfr. Schön,

realizado por la OCDE y el G20 desde el inicio del proceso BEPS parece un éxito enorme y continuo, sin embargo, los países se encuentran actualmente metafóricamente en una encrucijada decidiendo si seguir por el camino del multilateralismo o volver al camino del unilateralismo.<sup>12</sup>

En el mencionado libro los autores se preguntan si la OCDE es la organización adecuada para impulsar reformas fiscales tan importantes, considerando que esta evolución ha sido impulsada principalmente por los países industrializados y algunas grandes economías emergentes reunidos bajo el techo del G20 y que hay nuevas iniciativas recientes que pueden anunciar un esfuerzo de coordinación aún más amplio. Una de ellas es la impulsada por la Asamblea General de las Naciones Unidas (ONU), que en diciembre de 2022 decidió establecer un proceso para buscar nuevas formas de cooperación fiscal internacional bajo los auspicios de la ONU, teniendo en cuenta los intereses específicos de los países en desarrollo. Ello aspira a un marco fiscal global aún más amplio para un público mundial.<sup>13</sup>

## **1.2. Tipos de instrumentos jurídicos en el ámbito de la OCDE y la UE**

En el plano del derecho internacional existen diferentes organismos internacionales que poseen competencias para crear distintos tipos de instrumentos jurídicos. Entre dichos organismos cabe citar por su importancia a la OCDE y a la Unión Europea (UE).

Reiteramos que, en el caso de Argentina, como hasta la fecha no es miembro<sup>14</sup> de la OCDE ni lógicamente de la UE, ninguno de los instrumentos internacionales mencionados abajo tendrá carácter vinculante para nuestro país, sin perjuicio de su valor como antecedente doctrinario para interpretar el derecho argentino, destacando que ninguna interpretación

---

Wolfgang, Capítulo “Robustness and resilience in international tax reform”, en obra conjunta *International Tax at the Crossroads. Institutional and Policy Reform in the Era of Digitalisation*, pág. 26

<sup>12</sup> Por ejemplo, los países en desarrollo han empezado a considerar que el marco tradicional de los CDI, basado en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (MTC), favorece a los países “occidentales” industrializados y los perjudica. En particular, se ha criticado el enfoque restrictivo del MTC de la OCDE con respecto a la retención y otras formas de imposición en la fuente como estrategia para eliminar la doble imposición a costa de los países en desarrollo (país de la fuente). En la actualidad, no hay acuerdo en que la firma de un CDI sea en sí misma una ventaja para una economía emergente o un país en desarrollo.

<sup>13</sup> Cfr. *Ídem*, págs. 23 y 24

<sup>14</sup> Vale mencionar que el 25 de enero de 2022, el Consejo de la OCDE anunció el inicio del proceso de admisión de los seis países candidatos a la adhesión, dentro de los cuales se encuentra Argentina.

basada en esos instrumentos puede sustituir al legislador argentino. Así lo ha declarado enfáticamente la CSJN en el reciente fallo recaído en la causa “Bayer Argentina”<sup>15</sup>, en el que el fisco pretendía aplicar el método de rango intercuartil para impugnar el estudio de precios de transferencia presentado por el contribuyente, considerando que los elementos para tener en cuenta la comparabilidad coincidían con lo establecido en dicho momento por las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE. La Corte se remitió a los fundamentos esgrimidos por la procuradora en su dictamen, a saber: “Es que permitir, con dichos fundamentos, el empleo de la mediana y el rango intercuartil en el ejercicio 1999 cuando su utilización no estaba legalmente habilitada, implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Fallos: 277:25; 300:700).”

Hecha la digresión anterior, cabe distinguir la naturaleza y efectos, por un lado, de las Directrices o Recomendaciones de la OCDE, y por el otro, a las Directivas de la UE, éstas últimas integrantes del derecho comunitario. Es decir, que mientras el primer grupo tiene el status de *soft law*, el derecho comunitario es *hard law* para los miembros de la UE.

En este trabajo sólo nos referiremos a los instrumentos cuyo contenido tienen relación con el tema detallado en la introducción, esto es, todo lo referente al tratamiento de la economía digital en el IVA e ISIB. Por ello, nos detendremos en la Acción 1 del Plan BEPS<sup>16</sup> y las Directrices de IVA de la OCDE.

### **1.2.1 Principales instrumentos jurídicos en el ámbito de la OCDE**

En el ámbito de la OCDE<sup>17</sup>, los principales instrumentos jurídicos son los siguientes:

---

<sup>15</sup> CSJN, “Recurso Queja N° 1-Bayer Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, 12/03/2024, CAF 034007/2019/1/RH001

<sup>16</sup> OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, disponible en: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es)

<sup>17</sup> Información de la web oficial de la OCDE, disponible en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/about#Types%20of%20Legal%20Instruments>

**Decisiones:** son adoptadas por el Consejo y son jurídicamente vinculantes para todos los Miembros, salvo para aquellos que se abstengan en el momento de su adopción. Establecen derechos y obligaciones específicos y pueden contener mecanismos de seguimiento.

**Recomendaciones:** son adoptadas por el Consejo y no son jurídicamente vinculantes. Representan un compromiso político con los principios que contienen y conllevan la expectativa de que los Adherentes harán todo lo posible por aplicarlas. Dentro de las recomendaciones, suelen incorporarse las Directrices (*Guidelines*). Este fue el caso de las Directrices de IVA<sup>18</sup> de la OCDE, que fueron incorporadas a la “*Recomendación en materia de Aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado al Comercio Internacional de Servicios e Intangibles*” (“Recomendación”), adoptada por el Consejo de la OCDE el 27 de septiembre de 2016.

**Documentos finales sustantivos:** son adoptados por cada uno de los Adherentes que figuran en la lista, como resultado de una reunión ministerial, de alto nivel o de otro tipo en el marco de la Organización, y no por un órgano de la OCDE. Suelen establecer principios generales u objetivos a largo plazo y tienen carácter solemne.

**Acuerdos Internacionales:** se negocian y concluyen en el marco de la Organización. Son jurídicamente vinculantes para las Partes.

### 1.2.2. Derecho comunitario

Por el otro lado, en el ámbito de la UE<sup>19</sup> existen diferentes tipos de actos legislativos para alcanzar los objetivos de los Tratados de la UE, a saber:

**Reglamentos:** son actos legislativos vinculantes. Deben aplicarse en su integridad en toda la UE.

**Directivas:** son actos legislativos en los cuales se establecen objetivos que todos los países de la UE deben cumplir. Su finalidad es la de armonizar las legislaciones de los estados miembros de la UE, como por ejemplo la sexta directiva del consejo relativa a los

---

<sup>18</sup> OCDE (2016), *Directrices Internacionales sobre IVA*, disponible en: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-internacionales-sobre-iva-ibs\\_9a6341e2-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-internacionales-sobre-iva-ibs_9a6341e2-es)

<sup>19</sup> Información de la web oficial de la Unión Europea, disponible en: [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation\\_es](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_es)

impuestos sobre el volumen de negocios e IVA. Sin embargo, corresponde a cada país elaborar sus propias leyes sobre cómo alcanzar esos objetivos.

**Decisiones:** son vinculantes para aquellos a quienes se dirigen (un país de la UE o una empresa concreta) y son directamente aplicables.

**Recomendaciones:** no son vinculantes. Las recomendaciones permiten a las instituciones dar a conocer sus puntos de vista y sugerir una línea de actuación sin imponer obligaciones legales a quienes se dirigen.

**Dictámenes:** son instrumentos que permiten a las instituciones hacer declaraciones de manera no vinculante, es decir, sin imponer obligaciones legales a quienes se dirigen. Pueden emitirlos las principales instituciones de la UE (Comisión, Consejo y Parlamento), el Comité de las Regiones y el Comité Económico y Social Europeo. Mientras se elabora la legislación, los comités emiten dictámenes desde su propio punto de vista, regional o económico y social.

## **2. Economía digital**

### **2.1. Evolución del tratamiento fiscal de la economía digital**

Braccia<sup>20</sup> describe la evolución del tratamiento fiscal de la economía digital en el marco tributario internacional, liderado por la OCDE. Ese proceso, que actualmente se encuentra en plena búsqueda de una solución de consenso universal para abordar los distintos desafíos generados por la digitalización, solución que, si bien a la fecha de publicación de este trabajo final no se ha logrado, existen criterios que se fueron consolidando con los años.

El autor citado clasifica la evolución en las siguientes cuatro etapas:

#### **2.1.1 Primera etapa (1998-2005): comercio electrónico**

El autor explica que el fenómeno del “comercio electrónico” y la problemática de su tributación en el ámbito internacional fue identificado por los Estados en la Conferencia de Ottawa del año 1998. Allí, se estableció que los siguientes principios clásicos de la tributación también debían regir el marco tributario del comercio electrónico:

---

<sup>20</sup> Braccia (op. citate)

**Neutralidad:** Este principio establece que los sistemas tributarios deben tender a ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio electrónico y entre este y el comercio convencional o tradicional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no impositivas. Aquellos sujetos que se encuentren en situaciones análogas y efectúen operaciones parecidas, deben estar sometidos a niveles de imposición similares.

Este principio, junto con el principio de destino, son los que rigen en materia de aplicación del IVA respecto de los suministros transfronterizos de servicios e intangibles, tal como lo analizaremos en el punto sobre las Directrices de IVA.

**Eficiencia:** Este principio implica que deben reducirse lo más posible los costos de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos incurridos por las autoridades tributarias.

**Certeza y simplicidad:** Con este principio se persigue que las normas tributarias sean claras y fáciles de entender, de manera que los contribuyentes puedan anticiparse a las consecuencias fiscales incluso antes de realizar cualquier operación, lo que significa saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales.

**Efectividad y justicia:** Este criterio prevé que los sistemas tributarios generen la cantidad idónea de gravámenes en forma oportuna, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y elusión fiscal al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados.

**Flexibilidad:** Este último principio dispone que los sistemas tributarios deberán ser flexibles y dinámicos para procurar mantenerse al día de los avances tecnológicos y comerciales y, en consecuencia, poder adaptarse a ellos.

Las razones para justificar dicho enfoque conservador fueron (i) la ausencia de un consenso amplio sobre los méritos de una alternativa claramente superior a las existentes, (ii) la dificultosa aplicación de reglas de transición ante el desacuerdo de varios Estados y (iii) la consideración del largo período de tiempo requerido para la adaptación gradual de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Sin embargo, la OCDE ya tenía conocimiento del potencial de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), por lo que continuó monitoreando y estudiando dicho asunto.

### **2.1.2 Segunda etapa (2006-2012): planificación fiscal internacional**

Gracias a las investigaciones efectuadas en la primera etapa, en esta segunda etapa había quedado bastante bien precisado el marco tributario de la imposición del comercio electrónico, sobre todo en relación a su tratamiento en los CDI y en virtud de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

En este contexto, el autor<sup>21</sup> indica que la combinación de seguridad jurídica con los avances tecnológicos incentivó la propagación de esquemas de planificación fiscal internacional cada vez más agresivos, lo que llevó a que las administraciones tributarias de los distintos países expresaran su preocupación al respecto en el Foro sobre Administración Tributaria (FTA) de la OCDE, lo que luego dio lugar a la Declaración de Seúl<sup>22</sup> en el año 2006.

Por consiguiente, para la OCDE, el tema principal se enfocó en la manera de combatir la planificación fiscal agresiva llevada a cabo por empresas multinacionales que se estaban aprovechando de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para reducir artificialmente las bases imponibles y/o trasladar los beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación en las que realizaban poca o ninguna actividad económica.

### **2.1.3 Tercera etapa (2013-2017): replanteo y certeza tributaria**

Como consecuencia de la nueva problemática emergente referida en la segunda etapa, en el año 2013 surgió el Plan BEPS ya mencionado.

La primera de las acciones del Plan BEPS consiste en abordar los retos de la economía digital para la tributación, identificando las principales dificultades que plantea la economía digital en la aplicación de las normas impositivas internacionales y desarrollando opciones detalladas para afrontar esas dificultades, con un enfoque integral y considerando tanto la imposición directa como indirecta. Allí, se estableció que los temas a investigar incluyen (aunque no se limitan) a:

(i) la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en otro Estado, sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo a las normas internacionales imperantes.

---

<sup>21</sup> Cfr. Braccia, M., op. cit., pág. 4

<sup>22</sup> OCDE (2006), *Declaración Final de Seúl*, disponible en: <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>

(ii) la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales,

(iii) la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales,

(iv) la aplicación de normas relativas a la fuente y

(v) el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA y otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

Posteriormente, la OCDE evaluó una serie de alternativas para hacer frente a la problemática de la economía digital en los *Informes Finales*<sup>23</sup> del Proyecto BEPS de la OCDE/G20 y, en especial, en el informe relativo a la Acción 1 denominado “*Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*”<sup>24</sup>, ambos publicados en el año 2015.

Por un lado, la OCDE consideró en dichos informes que, dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.

Asimismo, los informes referidos reconocieron que la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup>OCDE/G20 (2015), *Resúmenes informes finales 2015*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

<sup>24</sup> OCDE/G20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

<sup>25</sup> Entre las que se incluyen las siguientes:

a) la movilidad respecto de los intangibles, los usuarios y las funciones comerciales. En este último caso por la posibilidad de prescindir de personal para realizar funciones significativas del negocio y la flexibilidad para la localización de los servidores y otros recursos;

b) la confianza en la explotación inteligente de la información;

c) los efectos de red propiciados por la participación intensiva del usuario;

d) el uso de modelos comerciales multifacéticos que permiten acercar a dos partes del mercado ubicadas en diferentes jurisdicciones;

e) la tendencia hacia el monopolio u oligopolio en ciertos modelos comerciales dependientes de los efectos de red y;

Por otro lado, en el caso de los impuestos indirectos, los informes reconocieron que la economía digital plantea desafíos especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero. La recaudación del IVA e Impuesto sobre los bienes y servicios (IBS) aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. Al respecto, se instó a los distintos países a seguir las recomendaciones de las Directrices de IVA y a plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas, que analizaremos con más detalle en el próximo capítulo.

Los informes señalaron también que, al margen de las prácticas elusivas BEPS, la digitalización plantea desafíos fiscales más amplios, relativos al uso de los datos disponibles, a la determinación de la existencia de un “nexo” o “criterio de sujeción” y a la caracterización de las operaciones. Dichos desafíos se circunscriben, principalmente, a la pregunta que gira en torno a la modalidad de reparto entre los distintos países de la potestad tributaria para someter a gravamen las rentas generadas por actividades transfronterizas en la era digital.

En este contexto, se expusieron diversas propuestas para dar respuesta a las preocupaciones suscitadas en esta materia, que consistieron en (i) la posibilidad de introducir impuestos especiales para gravar la economía digital, (ii) retenciones en la fuente para determinados tipos de transacciones digitales y (iii) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a la presencia económica significativa de las empresas de la economía digital en la jurisdicción del mercado.

Finalmente, no se sugirió adoptar ninguna de dichas alternativas, pero los informes coincidieron en la necesidad de seguir monitoreando la evolución de la economía digital y continuar con la discusión sobre las soluciones propuestas para enfrentar los desafíos generalizados de la digitalización. Además, se estableció que los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones internas como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre y cuando

---

f) la volatilidad producto de las bajas barreras de entrada y la rápida evolución de la tecnología.

Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías como ser el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea, entre otros.

respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, como también de sus CDI.

#### **2.1.4 Cuarta etapa (2018-la actualidad): nuevo consenso internacional**

Como consecuencia de la expansión de las medidas domésticas unilaterales, mediante las cuales los países fueron adoptando las alternativas evaluadas (pero no definidas ni adoptadas) en los informes del año 2015, la OCDE presentó en el año 2018 el informe titulado “*Los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe Provisional 2018*” (“Informe provisional”)<sup>26</sup>.

Este Informe provisional dio inicio a esta cuarta etapa, cuya finalidad es la búsqueda de un nuevo consenso internacional, mediante el establecimiento de un modelo regulatorio universal que contuviese los efectos adversos de los enfoques unilaterales referidos. Como se dijo más arriba, a la fecha no se alcanzó ese consenso.

En efecto, el Informe provisional (i) incluyó un análisis exhaustivo de las principales características distintivas observadas en ciertos modelos económicos altamente digitalizados e inherentes a la creación de valor en la nueva era digital, (ii) aludió a sus posibles efectos en el marco fiscal internacional vigente, (iii) describió las dificultades y problemas que plantean las cuestiones tratadas y (iv) señaló los enfoques y/o medidas que evalúan los diferentes países para alcanzar una solución a largo plazo.

De esta manera, se pudieron distinguir las siguientes posturas:

- 1) la postura de aquellos países que opinan que no se requiere acción alguna,
- 2) aquellos que consideran necesario adoptar medidas que tengan en cuenta las contribuciones de los usuarios, y
- 3) aquellos países que sostienen que todo cambio o modificación debe aplicarse con carácter generalizado a toda actividad económica.

En este contexto, el Informe provisional reproduce el marco conceptual de referencia al que apuntan aquellos países que están a favor de adoptar medidas provisionales y al que

---

<sup>26</sup> OCDE/G20 (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

deberán remitirse al momento de plantearse adoptar tales medidas. Dicho marco de referencia tiene en cuenta algunas restricciones o limitaciones, entre ellas las que disponen que tales medidas deben estar en armonía con las obligaciones internacionales vigentes; que deben ser provisionales, abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas; que deben minimizar el peligro de sobreimposición y que han de estar diseñadas para limitar los costos de cumplimiento y no para obstaculizar la innovación.

Por último, el Informe provisional estudia la aplicación de un impuesto especial (denominado “*excise tax on e-services*”) a la prestación de ciertos servicios digitales efectuada bajo la jurisdicción de dichos países, que se aplicaría al importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales. En particular, el Informe provisional establece que una medida provisional en forma de impuesto especial sobre los servicios digitales requeriría una regla de “lugar común de suministro” que determine si el suministro de servicios digitales se realizó dentro de la jurisdicción. Así, la regla más adecuada para determinar el lugar de suministro dependerá del tipo de servicios digitales cubiertos por la medida. Por ejemplo, en el caso de servicios de intermediación, el Informe provisional entiende que, aunque el mercado virtual creado por dichos servicios no tiene presencia física, un enfoque sería gravar la comisión obtenida por las ventas que tienen lugar en el mercado donde se produce la venta subyacente. Si bien puede ser difícil, en ciertos casos, para un intermediario determinar dónde tuvo lugar el suministro subyacente de bienes o servicios, se puede encontrar un indicador confiable al buscar la ubicación del cliente.

## **2.2. Directrices de IVA**

Tal como mencionamos, las Directrices de IVA fueron incorporadas a la Recomendación, adoptada por el Consejo de la OCDE el 27 de septiembre de 2016.

La Recomendación es el primer instrumento jurídico de la OCDE en relación con el IVA y el primer marco aceptado internacionalmente para la aplicación de dicho impuesto al comercio transfronterizo que aspira a tener alcance mundial.

Las Directrices Internacionales sobre IVA son un instrumento único que presenta un conjunto de estándares aceptados internacionalmente y de recomendaciones de medidas destinadas a asegurar una adecuada coordinación en la aplicación de los sistemas nacionales de IVA dentro del contexto del comercio internacional.

### **2.2.1 Objetivo de las Directrices de IVA**

El objetivo de las Directrices es fijar un estándar internacional para el tratamiento del IVA en las operaciones de comercio internacional, en especial de servicios e intangibles, que sirviera a los países como guía para el diseño e implementación de sus normas en esta materia. En efecto, la finalidad de las Directrices no es establecer disposiciones pormenorizadas para las legislaciones nacionales, toda vez que cada jurisdicción es soberana respecto del diseño y aplicación de sus leyes, sino que buscan identificar objetivos y recomendar medios para lograrlos, caracterizándose por ser un instrumento de referencia.

En otras palabras, las Directrices ayudan a los responsables de la formulación de políticas en su tarea de evaluar y crear el correspondiente marco jurídico y administrativo dentro de sus jurisdicciones, teniendo en cuenta las circunstancias y prácticas económicas, legales, institucionales, culturales y sociales específicas de cada una.

La Recomendación -y las Directrices incorporadas a ésta-, están dirigidas a los países miembros de la OCDE y a los países no miembros que se adhieran a ella. Representa la voluntad política de dichas jurisdicciones en materia de aplicación del IVA al comercio internacional de servicios e intangibles, intentando hacer frente a los riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria derivados de una aplicación descoordinada del gravamen en un contexto internacional.

Finalmente, mediante las Directrices se incentiva a los países a emplear los principios de destino y neutralidad para definir el lugar de imposición de los suministros transfronterizos, a efectos de facilitar una coherente y armonizada aplicación de la legislación nacional en materia de IVA al comercio transfronterizo.

### **2.2.2 El principio de destino y la neutralidad en el IVA**

En su momento, la cuestión central en relación a la aplicación internacional del IVA giró en torno a si debía aplicarlo la jurisdicción de origen o la de destino, de ahí que se instauraron dos principios o criterios que se resumirán a continuación:

**Principio de origen:** Siguiendo este criterio, cada jurisdicción aplicaría el IVA al valor creado dentro de su jurisdicción. Entonces, las operaciones de exportación tributarían en los países exportadores sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando las mismas alícuotas que a los suministros internos. Por consiguiente, la aplicación del principio de origen tiende a incidir en la estructura económica o geográfica de la cadena de valor y atentar contra la neutralidad en el comercio internacional.

**Principio de destino:** Con la aplicación del principio de destino, las exportaciones no están sujetas al IVA y procede la devolución de los impuestos soportados, tributando las importaciones sobre la misma base y con las mismas alícuotas que los suministros a nivel interno. Es decir, con este criterio, las operaciones de exportación tributan en los países exportadores “libres de IVA” o “sujetas a tasa cero”. En consecuencia, el impuesto total pagado en relación con un suministro en particular se establece según las normas aplicables en la jurisdicción de consumo, percibiendo todos los ingresos la jurisdicción en que tiene lugar la prestación al consumidor final. En virtud del principio de destino, el impuesto grava el consumo final que tiene lugar dentro de la jurisdicción respectiva, de modo que se consigue la neutralidad impositiva en las operaciones de comercio internacional.

La diferencia económica fundamental entre estos dos principios es que el principio de destino coloca en un plano de igualdad a todos los sujetos o compañías que compiten en una determinada jurisdicción, mientras que el principio de origen logra dicho efecto en relación con los consumidores de las distintas jurisdicciones.

Como vimos anteriormente, la neutralidad es uno de los principios de política tributaria universalmente aceptados y, en materia de IVA en las operaciones de comercio internacional, se alcanza mediante la aplicación del principio de destino. Ello porque, como se ha dicho, el criterio garantiza que, en última instancia, los suministros transfronterizos se graven en la jurisdicción en la que tenga lugar el consumo final.

Por ese motivo, existe un amplio consenso de que el principio de destino resulta preferible al principio de origen. En efecto, el principio de destino constituye la norma internacional aceptada por las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Teniendo en cuenta que el principio de destino fue ampliamente reconocido como criterio en materia de IVA en operaciones de comercio internacional, la mayoría de las normas internas gravan los suministros de bienes, servicios e intangibles en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo.

De la misma manera, mediante la Directriz Nro. 3.1. la OCDE dispuso que: “A los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados

internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo”<sup>27</sup>.

En relación al comercio internacional de bienes, la aplicación del principio de destino no presenta mayores inconvenientes y resulta efectiva en la práctica como consecuencia de la existencia de controles fronterizos o fronteras fiscales entre las jurisdicciones involucradas. No obstante, en el caso del comercio internacional de servicios e intangibles, debido a su naturaleza y características particulares que presentan, los mismos no pueden someterse a dichos controles fronterizos, razón por la cual se crearon y desarrollaron diversos mecanismos para asegurar su recaudación, que veremos en el próximo punto.

### **2.2.3 Mecanismos de recaudación del IVA en suministros transfronterizos de servicios e intangibles**

De acuerdo a las Directrices, para aplicar el principio de destino a los servicios e intangibles comercializados internacionalmente, los regímenes tributarios de IVA de los diferentes países deben prever mecanismos para identificar la jurisdicción de consumo, relacionando dichos suministros a la jurisdicción en la que se considera que tuvo lugar el consumo final.

En este orden de ideas, los sistemas tributarios requieren de dichas normas no sólo respecto de las operaciones entre empresas y consumidores (B2C), que representen el consumo final, sino también en relación a las operaciones entre empresas (B2B), a pesar de que esos suministros no constituyan en sí mismos un consumo final.

De ahí que los distintos países deberán identificar en sus normas relativas al lugar de imposición, lo siguiente:

(a) en el caso de las operaciones entre empresas (B2B): el lugar en el que efectivamente se utilizó el suministro por parte de la empresa. Al respecto, puede tomarse como indicador apropiado de la jurisdicción de uso empresarial la jurisdicción en la que se encuentra el cliente.

(b) en el caso de las operaciones entre empresas y consumidores (B2C): el lugar en el que efectivamente tuvo lugar el consumo final. Esto es, en el lugar en el que el consumidor

---

<sup>27</sup> *Ibid*

final consume el suministro *in situ* o la residencia habitual del consumidor final donde se presume que hará uso de un servicio o intangible suministrado por medios remotos.

En el caso (a), es decir, en el supuesto del IVA correspondiente a los suministros transfronterizos de servicios e intangibles de empresa a empresa (B2B), la OCDE recomienda la aplicación del mecanismo de recaudación de “inversión del sujeto pasivo”, también denominada en ocasiones “desplazamiento de la imposición” o “autoliquidación”. Dicho mecanismo fiscal implica trasladar la obligación de pagar el IVA del proveedor extranjero al cliente, con la finalidad de evitarle al primero la carga administrativa que significa registrarse y cumplir con todas las obligaciones correspondientes al IVA como resultado de prestar servicios en jurisdicciones en las que no tiene un establecimiento.

De esta forma, para evitar dicha carga administrativa a los proveedores extranjeros y garantizar que se declare e ingrese el IVA correspondiente a dicha operación, el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” permite (u obliga) al cliente que declare e ingrese el IVA que grava dichos suministros transfronterizos de servicios e intangibles. Corresponde remarcar que la OCDE aclara que el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” deberá aplicarse únicamente cuando ello resulte compatible con el diseño general del sistema nacional de impuestos al consumo de la jurisdicción en cuestión.

En el caso (b) que involucra el supuesto del IVA correspondiente a los suministros transfronterizos de servicios e intangibles entre empresas y consumidores (B2C), la OCDE entiende que el mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” no ofrece una solución adecuada para la recaudación del IVA. Ello porque el grado de cumplimiento en dicho supuesto puede resultar escaso, pues para los consumidores privados son pocos los incentivos de declarar y pagar el IVA que corresponda, menos aún si no se imponen sanciones significativas por incumplimiento. Por otro lado, la recaudación de pequeñas cantidades de IVA de un gran número de consumidores privados puede significar costos considerables que superan con creces los ingresos obtenidos.

## **2.3. Marco jurídico argentino**

### **2.3.1 IVA**

#### **2.3.1.1 Definición de servicios digitales en la Ley de IVA**

Con la reforma tributaria de la Ley Nro. 27430, la Argentina modificó diferentes leyes impositivas (p. ej. Ley de Impuesto a las Ganancias, Ley de IVA, entre otras) con la finalidad de incorporar, adecuar y armonizar su legislación interna a los principios y criterios internacionales vigentes, en especial vinculados al Proyecto BEPS, desarrollados anteriormente.

Este fue el caso de los servicios digitales que, a partir de la reforma referida, fueron expresamente incluidos dentro de las obras, locaciones y prestaciones de servicios gravados con IVA.

De esta manera, el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3 la Ley de IVA define a los servicios digitales como aquellos que, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, sean 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.

Además de esta definición general mencionada, el artículo establece una lista positiva, ejemplificativa, de servicios que se consideran digitales a efectos de la Ley de IVA, que son 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 -comprende también los juegos de azar-. Además incluye, 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.

### **2.3.1.2 Aspecto objetivo del imponible**

La norma contempla diferentes situaciones en las que se considera configurado el hecho imponible de los servicios digitales, que se pueden clasificar de la siguiente manera:

1) Prestaciones de servicios realizadas en el país (conf. inciso b) del artículo 1 de la Ley).

2) Prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos (conf. inciso d) del artículo 1 de la Ley).

3) Prestaciones de servicios realizadas por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el punto que antecede, es decir, no sea sujeto del impuesto por otros hechos imposables ni revista la calidad de responsable inscripto (conf. inciso e) del artículo 1 de la Ley).

Como vemos, la Ley diferencia entre (A) los lugares de prestación o realización del servicio y (B) los lugares de utilización o explotación efectiva del servicio, los que pueden ocurrir en el país o en el exterior, y los analizaremos a continuación.

### **Lugar de prestación del servicio digital**

Respecto del lugar de realización del servicio digital, la norma aclara que aquellas prestaciones de servicio efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación. En consecuencia, dichas prestaciones de servicio tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43 de la Ley, es decir, el tratamiento de una exportación de servicios.

Por otro lado, las prestaciones efectuadas por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior.

### **Lugar de la utilización o explotación efectiva del servicio digital**

En este aspecto, la Ley considera que existe una utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en la que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario, aun cuando este último lo destinara para su consumo.

Para establecer parámetros comunes y simplificar la tarea de analizar en cada caso cuando se considera que un servicio digital es utilizado o explotado efectivamente en una jurisdicción, la Ley creó las siguientes presunciones:

- Respecto del **punto 2)** referido anteriormente, es decir, las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos (inciso d) del artículo 1 de la Ley): existe la presunción -que admite prueba en contrario- que dicha utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:
  - i. 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.
  - ii. 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.
  
- En el caso del **punto 3)** también existe una presunción -pero que no admite prueba en contrario- que existe utilización o explotación efectiva en Argentina cuando allí se encuentre:
  - i. La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta SIM, conforme se especifica en el párrafo anterior; o
  - ii. La dirección de facturación del cliente; o,
  - iii. 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.

### **2.3.1.3 Aspecto subjetivo del hecho imponible**

En el caso de las prestaciones de servicios gravadas con IVA, de acuerdo al inciso e) del artículo 4, el principio general es que los sujetos pasivos son los prestadores de los servicios gravados.

No obstante, en el caso de los **puntos 2) y 3)** analizados anteriormente, los prestatarios de los servicios digitales serán los responsables sustitutos de los sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas con IVA.

Por último, también serán sujetos pasivos del gravamen los que sean locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos, de acuerdo a lo establecido en el inciso h) del artículo 4 de la Ley.

### **Responsables sustitutos**

El artículo a continuación del artículo 4 de la Ley de IVA establece que los residentes o domiciliados en Argentina que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior, serán considerados responsables sustitutos en el IVA por las locaciones y/o prestaciones gravadas. También lo serán quienes realicen tales operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio, independientemente de la forma de pago y del hecho que el sujeto del exterior perciba el pago por dichas operaciones en el país o en el extranjero.

En relación a ello, los responsables sustitutos mencionados deberán determinar e ingresar el impuesto que recae en la operación, a cuyo fin deberán inscribirse ante la AFIP.

Corresponde destacar que con la atribución del carácter de “responsable sustituto” al prestatario del servicio digital, el legislador eligió el mecanismo de recaudación de “inversión del sujeto pasivo”, explicado anteriormente, que significa, esencialmente, trasladar la obligación de pagar el IVA del proveedor extranjero al cliente que reside en Argentina. Ello, con la finalidad de simplificar la recaudación y evitarle al primero la carga administrativa que significa registrarse y cumplir con todas las obligaciones correspondientes al IVA como consecuencia de la prestación de los servicios en una jurisdicción en la cual no posee un establecimiento (Argentina).

En los supuestos en que exista imposibilidad de retener, el ingreso del gravamen estará a cargo del responsable sustituto.

Es importante destacar que el impuesto ingresado tendrá para el responsable sustituto el carácter de crédito fiscal.

#### **2.3.1.4 Aspecto temporal del hecho imponible**

De acuerdo al inciso i) del artículo 5 de la Ley, en el caso de las prestaciones de servicios digitales, 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.

#### **2.3.1.5 Base imponible y alícuota**

En el caso de las prestaciones por servicios digitales, el artículo a continuación del artículo 26 de la Ley dispone que la base imponible es el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior. La alícuota aplicable es la alícuota general del 21%.

#### **2.3.1.6 Forma de ingreso del gravamen**

A mayor abundamiento, tal como lo indica el artículo a continuación del artículo 27 de la Ley de IVA y el artículo 65.7 de su Decreto Reglamentario, en el caso de servicios digitales, el prestatario ingresará el IVA, salvo que intervenga en el pago del servicio un intermediario residente o domiciliado en el país, en cuyo caso éste asumirá el carácter de agente de percepción y liquidación.

Por consiguiente, el impuesto estará a cargo del prestatario, ya sea (A) a través del mecanismo de percepción o (B) ingresándolo en forma directa. En relación a ello, mediante la Resolución Nro. 4240/2018 (B.O. 14/05/2018) la AFIP reguló la forma, plazos y condiciones para que el IVA sea liquidado y abonado por los responsables mencionados, como veremos a continuación.

#### **Ingreso por parte del intermediario en el pago**

Los intermediarios que intervienen en el pago que deben actuar como agentes de percepción son aquellos que revisten la calidad de residentes o domiciliados en el país. De esta manera, se trata de las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior.

La norma aclara que en el caso que exista más de un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquel que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital, sin perjuicio de que el impuesto continuará recayendo en el prestatario (i.e. las entidades que prestan el servicio de cobro por diversos medios de pago, denominadas agrupadoras o agregadores).

En este orden de ideas, el artículo 65.8 del Decreto Reglamentario dispone que la actuación del agente de percepción y liquidación se determinará en función de los listados de prestadores de servicios digitales -residentes o domiciliados en el exterior- que la AFIP confeccionará a dichos efectos. La AFIP podrá actualizar los listados periódicamente, estableciendo, en cada caso, el momento a partir del cual tales listados o sus sucesivas actualizaciones resultarán de aplicación. Actualmente, los listados se encuentran disponibles en el siguiente link del sitio web del organismo fiscal: <https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/prestadores.asp>

De esta manera, los intermediarios en el pago no deberán actuar como agentes de percepción y liquidación en todos los casos, tal como se explicará seguidamente.

En este sentido, la AFIP confeccionó dos listados de prestadores de servicios digitales residentes o domiciliados en el exterior, que están enumerados en los Apartados A y B del Anexo II de la Resolución Nro. 4240/2018 y la inclusión en uno de dichos apartados configura uno de los requisitos necesarios para que proceda el mecanismo de percepción descrito en este punto.

En relación al Apartado A, el organismo fiscal incluyó a los prestadores de servicios digitales residentes o domiciliados en el exterior que prestan exclusivamente servicios digitales, entre los que se encuentran Netflix, Spotify, Icloud, Instagram, Twitter, Tinder, LinkedIn, Snapchat, Facebook Advertising, Skype, Google Play, Amazon, entre otros. Entonces, en este supuesto que los servicios digitales sean (i) pagados a través de las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, (ii) prestados por los sujetos que integran el Apartado A y (iii) los prestatarios no revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA, los intermediarios deberán percibir y liquidar el gravamen. De lo contrario -y en la medida que tampoco sea aplicable el Apartado B-, no corresponderá el régimen de percepción descrito en este punto sino que el prestatario del servicio digital deberá ingresar el IVA en forma directa, tal como se desarrollará en el próximo punto.

Por otro lado, en cuanto al Apartado B, el fisco agregó a los prestadores de servicios digitales residentes o domiciliados en el exterior que no se limitan a la mera prestación de servicios digitales, sino que también prestan otros servicios y/o venden bienes, entre los que figuran Airbnb, Booking, Apple, Nintendo, Sony, Playstation, entre otros. En consecuencia,

en este caso que los servicios digitales sean (i) pagados a través de las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, (ii) prestados por los sujetos que integran el Apartado B, (iii) los prestatarios no revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA y (iv) se trate de un pago al exterior por un importe máximo de diez dólares estadounidenses (U\$S 10) o su equivalente en otra moneda, los intermediarios deberán actuar como agentes de percepción y liquidación del gravamen. Si alguno de los requisitos mencionados no se cumple -y en la medida que tampoco sea aplicable el Apartado A- no procederá el mecanismo de percepción descrito en este punto sino que el prestatario del servicio digital deberá ingresar el IVA en forma directa, tal como se desarrollará en el próximo punto.

Por último, cuando el prestatario considere que no le corresponde la percepción por no tratarse de una prestación de un servicio digital, podrá solicitar la devolución del gravamen percibido a la AFIP.

### **Ingreso por parte del prestatario del servicio digital**

De acuerdo al artículo 65.7 del Decreto Reglamentario y el artículo 7 de la Resolución Nro. 4240/2018, el prestatario quedará obligado a liquidar e ingresar el IVA, cuando (i) no medie un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago o (ii) mediando un intermediario que reúna la característica antes señalada, este no deba actuar como agente de percepción y liquidación por las razones esgrimidas en el punto (A) que antecede.

En tal caso, el prestatario deberá ingresar el impuesto correspondiente hasta el último día del mes en que se efectuó el pago al prestador del exterior, aplicando la alícuota del gravamen sobre el precio neto de la prestación del servicio digital que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior.

### **2.3.2 ISIB**

En este punto analizaremos en detalle la manera en que los Códigos Fiscales de la provincia de Buenos Aires y la ciudad de Buenos Aires incorporaron la prestación de servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país como hecho imponible del

ISIB. Como anticipamos en la introducción, el análisis normativo referido se limita a las jurisdicciones de la provincia de Buenos Aires y la ciudad de Buenos Aires<sup>28</sup>.

### **2.3.2.1 Provincia de Buenos Aires**

La provincia de Buenos Aires extendió el hecho imponible del ISIB mediante la Ley Nro. 15079 (B.O. 11/12/2018) incluyendo en su aspecto objetivo a los servicios digitales y servicios de juegos de azar online, ambos prestados por sujetos no residentes en el país.

Vale destacar que, si bien la ampliación del hecho imponible referida rigió a partir del 1 de enero del año 2019, mediante la Ley Nro. 15174 (B.O. 28/5/2020) se decidió a) extinguir de pleno derecho las deudas correspondientes a dicho tributo, así como la de los intereses, accesorios y sanciones que puedan derivar, generadas desde el 1 de enero de 2019 hasta la entrada en vigencia de la ley (es decir, 28/5/2020) y b) suspender, desde la entrada en vigencia de la ley y por el ejercicio fiscal 2020, la aplicación de dicho tributo.

Por consiguiente, la aplicación del impuesto en cuestión adquirió vigencia a partir del 1 de enero del año 2021.

### **Definición de servicios digitales según el Código Fiscal**

La segunda parte del artículo 184 bis del Código Fiscal introduce una definición amplia y general de servicios digitales y, luego, una lista ejemplificativa de algunos supuestos de servicios digitales. Al respecto, tanto la definición general como los supuestos ejemplificativos de servicios digitales fueron recogidos y reproducidos de la Ley de IVA, explicada anteriormente.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> A la fecha diciembre 2021.

<sup>29</sup> En efecto, el artículo mencionado considera como 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.

## Existencia de la “presencia digital significativa”

En este orden de ideas, para que se configure el hecho imponible del ISIB en el caso de los servicios digitales en cuestión, es necesario que exista una “presencia digital significativa” en la provincia de Buenos Aires del sujeto no residente en el país. En este sentido, la exigencia de la “presencia digital significativa”, requerida por la normativa en estos casos, tiene como finalidad comprobar la existencia del nexo territorial entre el sujeto del exterior y la jurisdicción, lo que justificaría -en principio y con las salvedades referidas a la actual controversia que desarrollaremos adelante- la procedencia del impuesto.

Tal como lo explicamos anteriormente, en los *Informes Finales*<sup>30</sup> del Proyecto BEPS de la OCDE/G20 y, en particular, en el informe relativo a la Acción 1 denominado “*Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*”<sup>31</sup>, la comunidad internacional evaluó diversas

---

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

<sup>30</sup>OCDE/G20 (2015), *Resúmenes informes finales 2015*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

<sup>31</sup> OCDE/G20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

propuestas para afrontar la problemática de la tributación de la economía digital, entre las que se encuentra la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a la presencia económica significativa de las empresas de la economía digital en la jurisdicción del mercado.

De ahí es que nace -tanto en la provincia de Buenos Aires como en otras jurisdicciones del país-, este nuevo criterio de vinculación denominado “presencia digital significativa”. Sin embargo, como veremos luego, por las particularidades que presenta el hecho imponible del ISIB, la legitimidad de la ampliación del hecho imponible en cuestión se encuentra actualmente seriamente cuestionada.

Continuando con el análisis normativo, la primera parte del artículo 186 bis del Código Fiscal dispone que, en el caso 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 misma se considerará 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.

En este sentido, la Ley Nro. 15226 (B.O. 31/12/2020) fijó para el período fiscal 2021 en \$500.000 el monto de ingresos brutos anuales al que se refiere el inciso a), en un 1.000 la cantidad de usuarios a que se refiere el inciso b), y en 10.000 la cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos a que se refiere el inciso c).

De esta manera, según la norma referida, cuando se cumpla con uno o más de los supuestos referidos en los puntos a) a c) indicados arriba, quedará verificada la “presencia

digital significativa” en la provincia en cabeza del sujeto del exterior, por consiguiente, corresponderá la aplicación del ISIB.

### **Responsable sustituto**

Tal como sucede a nivel nacional con el IVA, en el caso de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país, el artículo 184 quinquies del Código Fiscal establece que el impuesto estará a cargo del prestatario, como responsable sustituto del primero.

Asimismo, la normativa dispone que cuando las prestaciones de servicios digitales 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.

### **Régimen de recaudación**

En relación a ello, el régimen de recaudación antedicho fue reglamentado a través de la Resolución Normativa ARBA Nro. 38/2019 (B. O. 21/11/2019).

Así, las entidades que sean contribuyentes del ISIB, que faciliten o administren pagos al exterior de servicios digitales a favor de sujetos prestadores no residentes en el país (ej. tarjetas de compra y/o crédito, tarjetas de débito, prepagas u otros medios de pago similares), deberán actuar como agentes de liquidación e ingreso del impuesto que corresponda a los usuarios, en su carácter de responsables sustitutos.

Dichas entidades deberán practicar la percepción del impuesto cuando (i) los destinatarios del pago se encuentren incluidos en el Listado de Prestadores elaborado por ARBA, (ii) los usuarios de servicios digitales se encuentren domiciliados en la provincia de Buenos Aires y (iii) los sujetos estén alcanzados por el régimen de percepción de IVA de la Resolución Nro. 4240/2018, desarrollada en el capítulo anterior.

Se incluirá en el Listado de Prestadores indicado en el punto (i) a aquellos prestadores de servicios digitales no residentes en el país que reúnan los requisitos establecidos en la primera parte del artículo 184 bis del Código Fiscal referido anteriormente (durante el año calendario inmediato anterior), para tener por configurada la presencia digital significativa en la provincia de Buenos Aires. El mismo se encuentra disponible en el siguiente link: <https://www.arba.gov.ar/Archivos/Publicaciones/prestadoresServiciosDigitales.pdf>

Respecto del punto (ii) antedicho, el usuario es el sujeto que realiza el pago del servicio digital.

La liquidación y cobro del ISIB se llevará a cabo mediante el mecanismo de percepción. Así lo establece la resolución al determinar que las entidades deberán adicionar al monto correspondiente al pago por la prestación del servicio digital de que se trate, un importe que resultará de aplicar sobre el monto mencionado, la alícuota del impuesto prevista en la ley impositiva vigente durante el período en que se hubiera prestado el servicio digital. Actualmente la alícuota es de un 2%, de conformidad con lo establecido por el artículo 110 de la Ley Nro. 15226.

La resolución también prevé que los prestadores de servicios digitales no residentes en el país que verifiquen una presencia digital significativa en la jurisdicción podrán formalizar su inscripción como contribuyentes del impuesto, pudiendo llegar a ser excluidos del Listado de Proveedores si ARBA lo estima conveniente. Por otra parte, los sujetos que hubieran sido incluidos en el Listado de Prestadores podrán formular descargo escrito ante ARBA, en caso de no verificarse el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa para tener por configurada la existencia de presencia digital significativa en la jurisdicción.

Tal como sucede a nivel nacional con la Ley de IVA, cuando en el pago por la prestación del servicio digital no intervenga un agente de liquidación e ingreso, o bien cuando intervenga y omita actuar en ese carácter, estando obligado a ello; los responsables sustitutos, es decir, los usuarios de los servicios digitales deberán declarar e ingresar en forma directa el monto del ISIB que corresponda a los prestadores de servicios digitales no residentes en el país.

En relación a ello, la resolución en cuestión fue complementada por la Resolución General Conjunta (AFIP - ARBA) Nro. 4632-37/2019 (B.O. 21/11/2019) que regula el procedimiento para el pago del ISIB en la provincia de Buenos Aires, correspondiente a los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país. A tal fin, la resolución conjunta mencionada establece que el ingreso e información del importe cobrado deberá ser efectuado bajo las formas, plazos y demás condiciones previstas en la Resolución General AFIP Nro. 2233 (SICORE), incluyendo una opción para consolidar las operaciones en un único registro mensual por cada prestatario.

#### **2.3.2.2 Ciudad de Buenos Aires**

En el caso de la ciudad de Buenos Aires, el hecho imponible de los servicios digitales fue incorporado al Código Fiscal mediante la Ley Nro. 6279 (B. O. 23/12/2019).

En este sentido, a pesar de que la ampliación del hecho imponible del ISIB referida a los servicios digitales adquirió vigencia a partir del 1/1/2020 de acuerdo a la ley mencionada, el régimen de recaudación de dicho impuesto establecido mediante la Resolución Nro. 312/2019 (B. O. 10/12/2019) se fue prorrogando sucesivamente, lo que resultó en que su aplicación obtuviera vigencia recién a partir del 1/1/2021.

### **Definición de servicios digitales según el Código Fiscal**

Respecto de la definición de los servicios digitales, el Código Fiscal siguió los mismos lineamientos de la Ley de IVA y el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, referidos en los capítulos anteriores.<sup>32</sup>

No obstante, a diferencia de los ordenamientos jurídicos mencionadas, es decir, el nacional y de la provincia de Buenos Aires, la ciudad de Buenos Aires solamente introdujo una definición general de servicios digitales, sin incluir una lista enumerativa que brinde algunos ejemplos de servicios digitales.

### **Requisitos para la configuración del hecho imponible**

De acuerdo al artículo 180 del Código Fiscal, en el caso que sujetos no residentes en el país realicen la actividad de prestación de servicios digitales, la misma estará alcanzada con el ISIB cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

a) la prestación del servicio digital produce efectos económicos en la Ciudad de Buenos Aires, con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin;

b) la prestación del servicio digital recae sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esta jurisdicción, con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin;

---

<sup>32</sup> De esta manera, el artículo 181 del Código Fiscal 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.

c) el prestador de los servicios digitales cuenta con una presencia digital. La misma se verificará cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior, con alguno de los siguientes parámetros:

- efectuar transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Ciudad de Buenos Aires;
- 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, y/o poseer una plataforma digital orientada, total o parcialmente, al desarrollo de su actividad con sujetos ubicados o domiciliados en la Ciudad de Buenos Aires;
- poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar entre ellos;
- poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad 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;
- poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad 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;
- 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 de Buenos Aires.

Vale mencionar que los parámetros para definir la existencia de una presencia digital difieren de los establecidos por la provincia de Buenos Aires. Así, los supuestos creados por la ciudad de Buenos Aires son más numerosos, generales y no requieren de la superación de montos de ingresos brutos anuales, cantidad de usuarios, transacciones, operaciones y/o contratos, como es el caso de la provincia de Buenos Aires.

d) 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 el territorio de la Ciudad de Buenos Aires.

e) 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 online, 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.

### **Régimen de recaudación**

El régimen de recaudación de la ciudad de Buenos Aires es muy similar al establecido por la provincia de Buenos Aires, explicado anteriormente.

En este sentido, el régimen de recaudación fue creado a través de la Resolución Nro. 312/2019 (B. O. 10/12/2019) y dispuso que las entidades que faciliten o administren pagos al exterior de los servicios digitales a favor de sujetos prestadores no residentes en el país, actuarán como agentes de liquidación e ingreso del ISIB que corresponda a los prestatarios de tales servicios en su carácter de responsables sustitutos. A estos efectos, se considerará como entidad que facilita o administra los pagos al exterior a aquella que reviste el carácter de emisora de medios de pago y efectúa los cobros de las liquidaciones a los usuarios del sistema de tarjetas.

Los requisitos que se deben cumplir para que el agente realice la percepción antedicha, son los mismos que los dispuestos en el régimen de percepción de la provincia de Buenos Aires. Ellos son: (i) los destinatarios del pago se encuentren incluidos en el Listado de Prestadores a ser elaborado por AGIP, (ii) los usuarios de servicios digitales se encuentren domiciliados en la ciudad de Buenos Aires y (iii) los sujetos estén alcanzados por el régimen de percepción de IVA de la Resolución Nro. 4240/2018.

Respecto del punto (i), la Resolución prevé que los prestadores de servicios digitales no residentes en el país serán incluidos en el Listado de Proveedores de AGIP en el caso que reúnan los requisitos señalados en el artículo 180 del Código Fiscal analizados, pudiendo solicitar la exclusión del mismo en el caso que consideren que no se verifican los presupuestos requeridos por la normativa. Así, el 18 de diciembre de 2020 la AGIP publicó en el Boletín Oficial de la ciudad de Buenos Aires la Resolución Nro. 273/2020, mediante la cual se estableció el “Listado de Prestadores de Servicios Digitales”, que se encuentra disponible en el siguiente link: <https://documentosboletinoficial.buenosaires.gob.ar/publico/PE-RES-MHFGC-AGIP-273-20-ANX.pdf>

En relación con el punto (ii), se considerará que el sujeto que realiza el pago es el prestatario del servicio digital.

Tal como sucede en el caso de la provincia de Buenos Aires, para practicar la percepción del ISIB, se deberá adicionar al monto correspondiente al pago por la prestación del servicio digital de que se trate, un importe que resultará de aplicar sobre el monto mencionado, la alícuota del impuesto prevista en la ley tarifaria vigente durante el período en que se hubiera prestado el servicio digital que para el período fiscal en curso también es del 2%.

Siguiendo los mismos lineamientos que la normativa nacional del IVA y de la provincia de Buenos Aires, cuando en el pago por la prestación del servicio digital no intervenga un agente de percepción, o bien, cuando intervenga y omita actuar en ese carácter, estando obligado a ello, los responsables sustitutos, es decir, los prestatarios del servicio digital deberán declarar e ingresar en forma directa el monto del impuesto en cuestión.

Por último, la Resolución General Conjunta (AFIP - AGIP) Nro. 4649/2019 (B. O. 10/12/2019) regula el procedimiento para el pago en la ciudad de Buenos Aires del ISIB correspondiente a los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país. A esos efectos, la misma dispone que el ingreso e información del importe cobrado deberá ser efectuado bajo las formas, plazos y demás condiciones previstas en la Resolución General AFIP Nro. 2233 (SICORE), incluyendo una opción para consolidar las operaciones en un único registro mensual por cada prestatario.

### **2.3.2.3 Comisión Arbitral**

Como consecuencia de las recientes ampliaciones del hecho imponible del ISIB de los servicios digitales de las distintas jurisdicciones, entre las que se encuentran los casos de la provincia de Buenos Aires y la ciudad de Buenos Aires analizadas en los dos puntos anteriores, la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (“Convenio”) publicó el 22 de marzo de 2021 en el Boletín Oficial, la Resolución General Nro. 5/2021 (“Resolución”).

De esta manera, mediante la Resolución, la Comisión Arbitral procuró establecer lineamientos y pautas generales para los sujetos comprendidos en el Convenio que comercialicen bienes y/o servicios en el país a través de cualquier medio electrónico, plataforma digital y similares. Así, efectuó interpretaciones de alcance general respecto de los gastos, ingresos, sustento territorial y presencia digital, que veremos seguidamente.

### **Gastos**

En este aspecto, la Resolución dispone que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, estará encuadrada en el último párrafo del artículo 1 del Convenio. El mismo dispone que cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza (aunque no sean computables a efectos del Convenio), pero vinculados con las actividades que efectúe un contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones del Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, entre otros).

### **Ingresos y sustento territorial**

A los efectos de la atribución de ingresos establecida en el inciso b) in fine del artículo 2 del Convenio, la Resolución establece que el sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma.

### **Presencia digital**

En relación a ello, la presencia digital se considera configurada cuando se verifique alguno de los siguientes presupuestos:

a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de los medios electrónicos mencionados 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 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.

### **Vigencia**

Por último, las disposiciones de la resolución se aplicarán para la determinación de los coeficientes unificados que se apliquen a partir del período fiscal 2022.

## **3. Potestades tributarias nacionales y provinciales**

### **3.1. Concepto de poder tributario**

Cuando nos iniciamos en el estudio del denominado “poder tributario”, lo primero que podemos observar es que la doctrina utiliza diferentes expresiones o vocablos para referirse al mismo. En este sentido, se emplean términos como “potestad tributaria”, “supremacía tributaria”, “poder de imposición”, “poder fiscal”, entre otros.

En relación a ello, Spisso considera que se trata de la potestad de instituir tributos y “constituye una expresión omnicomprendiva de la competencia legislativa o fuente del derecho, de una serie de potestades normativas, de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario.”<sup>33</sup> De acuerdo a esta definición, se pueden distinguir tres momentos de acción o del ejercicio del poder tributario que muestran al Estado como: (i) legislador de las normas tributarias, (ii) emisor de normas que reglamentan las normas del punto (i) y, finalmente, (iii) sujeto activo de la relación jurídica con el contribuyente.<sup>34</sup>

En esta misma línea de ideas, el autor entiende que “el poder es una realidad social”, un “ingrediente connatural de la política” y que la facultad para crear tributos, junto con la potestad para acuñar moneda y declarar la guerra, “conforman la expresión más genuina de la soberanía política.”<sup>35 36</sup>

Por su parte, Giuliani Fonrouge entiende al poder tributario como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción<sup>37</sup>.

En su obra revela que la doctrina germánica fundamenta el poder tributario en la soberanía del Estado, pero él rechaza esa idea por la dificultad que presenta ese asunto, toda vez que el concepto de soberanía puede referirse tanto al aspecto político como al jurídico. Por consiguiente, prefiere invocar el concepto de “poder de imperio” que el “Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción, para justificar el poder tributario”<sup>38</sup>.

---

<sup>33</sup> Spisso, Rodolfo R., Capítulo IX “El poder tributario y su distribución”, en obra conjunta Director García Belsunce, Horacio A., *Tratado de Tributación*, Tomo 2, pág. 1

<sup>34</sup> Cfr. *Ibid*

<sup>35</sup> Cfr. *Ibid*

<sup>36</sup> Asimismo, Spisso explica que la razón de dicha definición, es decir, el uso de dicha terminología radica en que originariamente, la imposición de tributos se concretaba a pueblos vencidos en contiendas bélicas. Luego, cuando el tributo dejó de ser un símbolo de poderío militar y se transformó en un instituto jurídico, ya no se trató de un conjunto de potestades discrecionales e ilimitadas sino de un ejercicio de facultades regladas, sujetadas a las limitaciones derivadas de los textos constitucionales. En consecuencia, el término “poder tributario” es actualmente cuestionado por su connotación autoritaria y por esa razón, en mi opinión, sería más adecuado utilizar otros vocablos como “potestad tributaria” o “facultad tributaria” para referirse al mismo.

<sup>37</sup> Cfr. Fonrouge, Carlos M. Giuliani, *Derecho financiero, Volumen I*, Obra actualizada por Susana Navarrine y Rubén Oscar Asorey, págs. 314 a 318

<sup>38</sup> *Idem*, pág. 318

Por otro lado, García Vizcaíno considera que el poder tributario es el que tiene el Estado para dictar normas con la finalidad de “crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida”<sup>39</sup>. En este concepto se incluye el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, y también el de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas. En relación a ello, sostiene que el poder tributario es una de las manifestaciones del poder de imperio estatal, que deriva de la Constitución -que es soberana por ser la encarnación de la soberanía del pueblo- y como tal “debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales”<sup>40</sup>.

De una forma similar, Villegas manifiesta que el poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía.<sup>41</sup> De este poder tributario, emerge la potestad tributaria que es “la facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace para ciertos individuos la obligación de pagar tributos”<sup>42</sup>. Es decir, es la “facultad estatal de crear modificar o suprimir tributos”<sup>43</sup>.

En síntesis, de acuerdo a las definiciones referidas, podemos advertir al menos tres aspectos comunes y centrales: (i) el poder tributario se traduce en la facultad que tiene el Estado de imponer tributos en sentido amplio (ii) dicho poder se fundamenta en la soberanía, jurisdicción o competencia estatal y (iii) ese poder no es ilimitado, sino que debe ejercitarse dentro de los límites constitucionales.

En cuanto al punto (i), la facultad se manifiesta cuando el Estado ejerce dicho poder al legislar, reglamentar y aplicar dichas normas. En cuanto a la imposición de tributos, se trata no sólo de la facultad de definir el hecho imponible en sus cuatro aspectos sino también de determinar la medida imponible, los sujetos pasivos, las exenciones, los beneficios fiscales, las multas, intereses y otras obligaciones accesorias, como los deberes formales.

---

<sup>39</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario*, pág. 310

<sup>40</sup> *Idem*, pág. 309

<sup>41</sup> Cfr. Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, págs. 287 y 288

<sup>42</sup> *Ibid*

<sup>43</sup> *Ibid*

En relación al punto (ii), para que dicho poder pueda materializarse legítimamente, es necesario que exista una conexión del Estado con las personas o bienes sobre los que recaerá el tributo. Esa conexión le da fundamento y sustento al poder tributario de cada Estado y existe sobre la base de los principios de territorialidad y nacionalidad<sup>44</sup>. En relación al poder tributario provincial, el principio de territorialidad actúa como requisito de procedencia del ISIB. Este aspecto de desarrollaremos seguidamente en el capítulo referido a la conexión tributaria como requisito de procedencia del poder tributario.

Respecto del punto (iii), tenemos que destacar que el poder tributario no es ilimitado, todo lo contrario, tiene sus restricciones que se encuentran en el propio texto constitucional. Ellas surgen del denominado “Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente” y la distribución del poder tributario entre la Nación, las provincias (y la Capital Federal) y los municipios. En efecto, nuestra Corte Suprema, en los diferentes casos que le fueron encomendados, fue trazando los lineamientos (y hasta a veces volviendo sobre sus pasos y modificando su doctrina) para definir el marco de acción del poder tributario que cada nivel de gobierno posee de acuerdo a la distribución constitucional, lo que analizaremos en el capítulo relacionado a las principales limitaciones constitucionales.

### **3.2. Requisito de procedencia del poder tributario: la conexión tributaria**

Tal como vimos, para que el poder tributario se pueda ejercitar, se requiere necesariamente la existencia de una conexión tributaria del Estado con las personas o bienes sobre los que recaerá el tributo.

En este sentido, según Teijeiro<sup>45</sup>, la conexión tributaria referida es la “relación legal entablada entre un Estado soberano y un sujeto tributario (contribuyente o sujeto pasivo), en virtud de la que surge el derecho a imponer tributos, definidos por la legislación del propio Estado”. Esa relación, a su vez, resulta de la presencia de los hechos imposables definidos por la legislación del propio Estado.

Para establecer dicha conexión tributaria, se adoptan diferentes criterios de atribución que pueden ser el de nacionalidad, domicilio, residencia, fuente, entre otros. A continuación,

---

<sup>44</sup> Cfr., *Ibid*

<sup>45</sup> Teijeiro, Guillermo O., Capítulo VIII “Aplicación de normas tributarias en el espacio”, en obra conjunta Director García Belsunce, Horacio A., *Tratado de Tributación, Tomo 1*, pág. 725

analizaremos los diferentes puntos de conexión tributaria para la legitimación del ejercicio del poder tributario nacional y provincial.

### 3.2.1 Conexión tributaria nacional

Teijeiro<sup>46</sup> explica que el poder de imposición del Estado es un atributo de su soberanía.<sup>47</sup> Para que la conexión tributaria exista es un requisito indispensable que el Estado goce de jurisdicción. Al respecto, el derecho internacional tiene una función esencial para demarcar el alcance y los límites de la jurisdicción tributaria de los Estados, que puede realizarlo de forma indirecta o directa y expresa.

Por otro lado, el autor<sup>48</sup> clasifica a la responsabilidad tributaria de los sujetos contribuyentes en ilimitada o limitada, en función del tipo de conexión tributaria existente.

De esta manera, la responsabilidad tributaria ilimitada se vincula al principio de nacionalidad<sup>49</sup> y de territorialidad respecto de los residentes. En este último caso, los criterios territoriales para gravar la ganancia o la riqueza son el origen del objeto/materia imponible y la residencia del contribuyente. Así, el autor precisa que “el derecho internacional autoriza que un Estado grave a los extranjeros residentes de la misma manera que grava a sus propios nacionales; esto es, por aplicación del principio de responsabilidad tributaria ilimitada y sobre la base del criterio de la renta global o universal”<sup>50</sup>. Ello tiene justificación en el caso

---

<sup>46</sup> Cfr. *Ídem*, pág. 724

<sup>47</sup> La misma puede desdoblarse en tres modalidades, que son las siguientes:

1) soberanía personal: es la potestad que posee el Estado sobre sus propios nacionales o ciudadanos (personas humanas y jurídicas), que incluye la facultad de aplicar su legislación para regular la conducta de aquéllos y atribuirles consecuencias legales en cualquier lugar donde se encuentren, es decir, dentro o fuera del territorio del Estado.

2) soberanía territorial: es el poder del Estado para ejercer su autoridad sobre todas las personas y bienes localizados dentro de su propio territorio.

3) soberanía funcional: este concepto se vincula con el fenómeno del ejercicio de jurisdicción reconocida por el derecho internacional en lugares geográficos donde el Estado no ejerce dominio pleno (p. ej. en la zona económica exclusiva) o en situaciones donde es posible detectar alguna forma de gobierno sin territorio (p. ej. en organizaciones internacionales).

<sup>48</sup> Cfr. *Ídem*, pág. 725

<sup>49</sup> El principio de nacionalidad como criterio de conexión implica que los nacionales o ciudadanos de un Estado impositor pueden ser gravados sobre sus activos y rentas, cualquiera sea la fuente de la que deriven, sobre la base del criterio de globalidad o universalidad (p. ej. poseídos u obtenidos dentro o fuera del territorio del Estado de su nacionalidad).

<sup>50</sup> *Ídem*, pág. 727

“SS Lotus”<sup>51</sup> según el cual un Estado puede ejercer su jurisdicción sobre hechos ocurridos fuera de su territorio, pero que tienen efecto dentro del mismo.

La responsabilidad tributaria limitada se genera sobre la base del principio de territorialidad aplicable a los no residentes y a hechos económicos producidos en el territorio del Estado impositor. Allí se encuentra (i) la conexión territorial basada sobre la residencia temporaria, que implica que el Estado sólo puede gravar las ganancias de fuente local, es decir, las generadas dentro de su territorio y (ii) la conexión territorial económica, que significa que un Estado puede gravar a sujetos extranjeros no residentes en la medida que pueda establecerse una conexión económica pero sólo en relación con los particulares intereses económicos de aquellos localizados dentro del territorio de dicho Estado.

### **3.2.2 Conexión tributaria provincial: el ISIB**

Tal como analizamos en el punto anterior, la jurisdicción tributaria de un Estado puede tener fundamento en los principios de nacionalidad y/o territorialidad. En relación a este último principio, la conexión territorial puede estar basada en (i) la residencia o el domicilio del sujeto pasivo, (ii) la localización o ubicación de los bienes objeto de la imposición o (iii) la fuente u origen de la renta o ingresos, sean estos producidos por bienes, actividades empresariales o personales, o actos o hechos aislados de contenido económico. Estos principios o criterios de vinculación económica se utilizan tanto para la legitimación del ejercicio del poder tributario en el plano internacional como también para la legitimación del ejercicio de la jurisdicción tributaria en el plano de la imposición local.<sup>52</sup> En este capítulo, analizaremos ésta última.

En este orden de ideas, en el caso de la imposición local, la característica de la territorialidad significa que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe estar relacionado con su territorio, mediante puntos o criterios de vinculación, generalmente económicos, afines a la naturaleza del gravamen que se trate y la formulación legal de su hecho imponible.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Corte Permanente de Justicia Internacional, “S.S. Lotus (France v. Turkey)”, 7/9/1927, Serie A, 127

<sup>52</sup> Cfr. Teijeiro, Guillermo O., op. cit., pág. 816

<sup>53</sup> Cfr., *Ibid*

En este contexto, en el caso del ISIB, el criterio o punto de conexión tributaria se vincula y coincide con uno de los elementos esenciales de la definición del hecho imponible: el elemento de territorialidad.

En líneas generales, los códigos fiscales del país establecen que el hecho imponible del impuesto en cuestión requiere del ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad (comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, entre otros) que se desarrolle total o parcialmente en la jurisdicción de la provincia que exija dicho tributo.

Al respecto, vale aclarar que no se deberá confundir el hecho imponible que determina y da origen a la obligación tributaria (que es el ejercicio de la actividad habitual y onerosa en determinado territorio), con la base o medida de la imposición que se utiliza para cuantificar la obligación tributaria (los ingresos brutos devengados durante el período fiscal). Por ello, no correspondería cuestionar la legitimidad del tributo solamente por computar dicha base para establecer el monto del tributo.

En efecto, los elementos constitutivos o caracteres esenciales del ISIB son (i) el ejercicio de la actividad, (ii) la habitualidad, (iii) el propósito de lucro y (iv) el sustento territorial. Todos ellos son requisitos de procedencia del impuesto, y su ausencia torna ilegítimo su cobro.

En cuanto al último elemento enumerado, el sustento territorial, según Bulit Goñi es, el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que éste se configure, -y para que el fisco respectivo pueda exigir el impuesto- la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio en cuestión<sup>54</sup>. En el caso del comercio electrónico, su naturaleza no es física ni tangible, pero eso no necesariamente implica que no exista un ejercicio de una actividad en el territorio provincial. Esta situación nos obliga a repensar los conceptos tradicionales de la doctrina para hacer frente a la problemática referida a la procedencia del gravamen en la era digital. El quid de la cuestión será establecer cuándo se debe considerar que una actividad ha sido ejercida en determinado lugar, a fin de confirmar la potestad tributaria de una jurisdicción, ergo, la procedencia del gravamen.

---

<sup>54</sup> Cfr. Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, pág. 84

### 3.2.3 Jurisprudencia

En el siguiente acápite referiremos a algunos de los fallos más relevantes respecto del principio de territorialidad analizado, mediante los cuales la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue elaborando y desarrollando pautas, criterios y lineamientos para determinar la existencia o ausencia de la conexión tributaria nacional y/o provincial en los diferentes casos que le fueron encomendados.

A continuación, se encuentra una tabla ilustrativa de los fallos que se analizarán en este capítulo:

Fecha	Autos	Impuesto	Jurisdicción
21/07/1971	Quebrachales	Impuesto a las actividades lucrativas (hoy ISIB)	Provincial
21/07/1971	Noel	Impuesto a las actividades lucrativas (hoy ISIB)	Provincial
13/09/1973	Indunor	Impuesto a las actividades lucrativas (hoy ISIB)	Provincial
02/04/1985	Marwick	ISIB	Provincial
06/09/2011	Helicópteros Marinos	ISIB	Provincial
26/12/2017	Telecom	ISIB	Provincial
12/09/2023	Asoc. de Bancos	Impuesto de sellos	Provincial

#### 3.2.3.1 Fallo “Quebrachales” y “Noel”

En el fallo “Quebrachales Fusionados”<sup>55</sup>, la Corte examinó si el impuesto a las actividades lucrativas (hoy ISIB), liquidado por la Provincia del Chaco sobre el extracto de quebracho, producido dentro de su territorio y exportado desde el puerto de Buenos Aires al exterior, era constitucionalmente válido. Es decir, se analizó si era constitucionalmente válido tomar como medida el monto bruto de las ventas, incluidas las realizadas fuera de la jurisdicción provincial.

Al respecto, nuestro más alto Tribunal resolvió que las provincias tienen amplia facultad impositiva dentro de su territorio y es justo y lógico que traten de recaudar los fondos necesarios para el desarrollo de sus actividades estatales, a cuyo fin deben recurrir a

---

<sup>55</sup> CSJN, “Quebrachales Fusionados Ind. Com. Agrop. S.A. c/ Provincia del Chaco”, 21/07/1971, Fallos: 280:176

la materia imponible dentro de su propio ámbito. Entonces, se justifica que la provincia exija contribuciones a sociedades que, como ocurre con la actora, producen mercaderías en fábricas instaladas en ella. Por el contrario, “lo que no pueden es valerse de un mecanismo como el que rige el impuesto a las actividades lucrativas vigente en el Chaco, es decir, tomar como base imponible ventas realizadas por esas compañías al exterior del país, porque de esa manera interfieren las provincias en el comercio internacional y prácticamente gravan la exportación, con lo cual se toman atribuciones que son exclusivas del Congreso Nacional.”

Como consecuencia, la Corte hizo lugar a la demanda de repetición promovida por el contribuyente y ordenó la devolución de la suma reclamada, más intereses.

A mayor abundamiento, en el caso “Noel”<sup>56</sup> se dio la situación inversa. Se trataba de establecer si era constitucionalmente válido un impuesto provincial que grava las ventas hechas dentro de la provincia, de mercaderías fabricadas en otra provincia.

La Corte indicó que, desde antiguo, se ha desconocido la facultad de una provincia para gravar operaciones que han de tener efecto en otra. Sin embargo, aclaró que no es esta la situación que se produce en el “sub lite” y reiteró su doctrina en cuanto a “la circunstancia de que la mercadería gravada no se produzca en la provincia no es óbice para que ésta, en ejercicio de las facultades que la Constitución le acuerda, establezca los impuestos que crea convenientes, una vez que aquella haya sido incorporada a su riqueza local, esto es, cuando ha entrado en la circulación económica provincial”. Lo que no puede hacer la provincia es “gravar de una manera distinta a los artículos similares que llegan de otra provincia, o de las aduanas exteriores, que a los producidos en ella”. Por tal razón, confirmó la procedencia del gravamen y rechazó la demanda del contribuyente.

### **3.2.3.2 Fallos “Indunor” y “Marwick”**

También resulta relevante mencionar los fundamentos esgrimidos en los fallos “Indunor”<sup>57</sup> y “Marwick”<sup>58</sup>, que complementan lo analizado en cuanto al principio de territorialidad.

---

<sup>56</sup> CSJN, “Argentina de Dulces y Conservas Noel y Cía. Ltda. S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 21/07/1971, Fallos: 280:195

<sup>57</sup> CSJN, “Indunor, S.A.C.I.F.I. y F. c/ Prov. del Chaco”, 13/09/1973, Fallos: 286:301

<sup>58</sup> CSJN, “Marwick, S.A. c/ Provincia de Misiones”, 02/04/1985, Fallos: 307:360

En el primer caso, se discutió la facultad del Estado provincial para gravar con el impuesto a las actividades lucrativas (hoy ISIB) a la empresa que, desarrollando alguna etapa de la actividad productiva dentro del territorio provincial, extrae la mercadería de la jurisdicción local para comercializarla fuera de ella. La Corte cambia el criterio asentado en el fallo “Quebrachales” desarrollado anteriormente e indica que (i) las provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación, (ii) pueden establecer libremente impuestos sobre todas las materias no reservadas expresamente a la Nación por la Constitución Nacional, (iii) sus facultades son amplias y discrecionales, dentro de esos límites y (iv) el criterio, oportunidad y acierto con que las ejercen son irrevisables, salvo el control de constitucionalidad.

Asimismo, la Corte confirma que “para establecer el impuesto a las actividades lucrativas las provincias pueden elegir el medio que les permita establecer el “quantum” de las desarrolladas dentro de su territorio. El impuesto será válido en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga como motivo o requisito para permitir la salida de los productos fuera de su territorio, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la República.”

En el segundo fallo, las partes discutieron acerca de las facultades de la Provincia de Misiones para gravar dentro de la actividad productiva de la demandada los ingresos provenientes del comercio de exportación. La Corte reiteró que “Las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, a cuyo fin cabe que tomen en cuenta -a más de las locales- las ventas realizadas al exterior, toda vez que ese criterio constituye un razonable sistema de imposición que responde, en última instancia, a la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico del Estado.”

En síntesis, las provincias tienen la facultad de elegir el método adecuado para determinar el ISIB pero el mismo será válido en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga como motivo o requisito para permitir la salida de los productos fuera de su territorio, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la Argentina.

### **3.2.3.3 Fallo “Helicópteros Marinos”**

En la causa “Helicópteros Marinos”<sup>59</sup>, la actora inició una acción declarativa contra la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a fin de que se disipe el estado de incertidumbre existente respecto del alcance de la jurisdicción tributaria provincial sobre las actividades desarrolladas por la primera en el mar territorial argentino más allá de las 3 millas marinas contadas desde las líneas de base establecidas por la Ley Nro. 23.968. Dicha actividad consistía en la prestación de servicios de transporte de material y personal a favor de Total Austral S.A. desde la costa de la Isla Grande de Tierra del Fuego, Río Cullen, hasta las plataformas de yacimiento de hidrocarburos llamadas Hidra Centro e Hidra Norte, ambas ubicadas a 7 millas del continente.

La Corte, luego de admitir su competencia originaria para entender en el caso, hizo lugar parcialmente a la demanda y declaró la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada sobre las actividades desarrolladas en las plataformas marinas situadas en el mar territorial, fuera de la franja de tres millas marinas.

Para así resolver, remitió a los argumentos de fondo expuestos por el Procurador Ricardo Bausset, que en su dictamen opinó que, si bien no es objetable “la facultad de las provincias de darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad (...); siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de la autoridad extraña”, dichas facultades “han de ser ejercidas por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riquezas que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados” porque “cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones”.

De esta manera, el procurador citó los fallos “Indunor” y “Marwick” referidos anteriormente, afirmando que las provincias poseen la facultad de elegir el método adecuado para la determinación del ISIB, pudiendo hacerlo por el medio que les permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Es decir, el impuesto será válido y legítimo en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales.

---

<sup>59</sup> CSJN, “Helicópteros Marinos S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Acción meramente declarativa de certeza”, 06/09/2011, H. 340. XXXIX. ORI

Por lo expuesto, concluyó que la postura de la demandada era inaceptable, porque bajo el argumento de la existencia de un “punto de conexión” en su territorio, intentó gravar una porción de actividad realizada a extramuros de sus límites físicos, lo que configuraba un exceso indebido del ámbito de sus potestades e invadía otra jurisdicción.

Es importante remarcar que el fallo en cuestión tuvo dos disidencias de los Dres. Petracchi y Argibay.

El primero, citando al fallo “Transportes Vidal”<sup>60</sup> explicó que las provincias pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella transponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales. Entonces, teniendo en cuenta que en los autos no estaba discutido que la base de la que partían las aeronaves estaba ubicada dentro de los límites provinciales y que la actora no acreditó que el gravamen haya sido discriminatorio o haya impuesto trabas al comercio interjurisdiccional, el Dr. Petracchi consideró que correspondía declarar que la provincia de Tierra del Fuego tenía potestad tributaria sobre la actividad en cuestión.

Por otra parte, siguiendo este criterio, la Dr. Argibay manifestó en su voto que la línea jurisprudencial que exigía que la totalidad de una actividad lucrativa debía tener lugar dentro de las fronteras de una provincia para reconocerle su potestad tributaria fue abandonada expresamente en el fallo “Transportes Vidal” referido. De esta manera, en la medida que una porción de la actividad lucrativa se realizaba dentro de los límites de la provincia demandada -lo que no estaba en discusión en la causa porque la base de la cual partían las aeronaves de Helicópteros Marinos se encontraba emplazada en el territorio fueguino- el impuesto cumplía con el requisito de territorialidad y debía superar las impugnaciones fundadas en el exceso de jurisdicción.

#### **3.2.3.4 Fallo “Telecom”**

En el *leading case* “Telecom Argentina c/ Provincia de Corrientes”<sup>61</sup>, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tomó (por unanimidad) el criterio desarrollado por las

---

<sup>60</sup> CSJN, “Transportes Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza. Marwick, S.A. c/ Provincia de Misiones. Agencia Marítima San Blas S.R.L. c/ Provincia del Chubut”, 31/5/1984, Fallos: 306:516

<sup>61</sup> CSJN, “Telecom Argentina c/ Provincia de Corrientes s/ Acción declarativa”, 26/12/2017, T. 4. XLVII. ORI

disidencias del fallo “Helicópteros Marinos” respecto del principio de territorialidad. Para ello, analizó detenidamente si se había configurado en este caso la conexión tributaria analizada anteriormente, primero a nivel nacional y luego a nivel provincial.

### **Hechos y argumentos de las partes**

A modo de introducción, la actora promovió una acción meramente declarativa de certeza a efectos de hacer cesar el estado de incertidumbre que le generaba la relación jurídica con el fisco de la provincia de Corrientes que pretendía gravar con el ISIB las sumas provenientes del servicio de llamadas internacionales salientes, en la porción correspondiente a la actividad que realizaba más allá de los límites de la Nación Argentina. En efecto, la operatoria que generó la controversia fue la siguiente: Para lograr que un cliente domiciliado en Argentina se pueda comunicar telefónicamente con una persona que se encontraba en otro país, la empresa requería de los servicios de un operador extranjero que transportaba la llamada hasta su destino en el extranjero y, como contraprestación, Telecom le abonaba a dicho operador una tasa de distribución. Como dicha tasa se abonaba por un servicio realizado en el exterior, la actora alegó que, por el principio de territorialidad, dicho concepto debía deducirse de la base imponible del ISIB.

De esta manera, la actora sostenía que la provincia desconocía con su accionar el principio de territorialidad, límite expreso de sus facultades de imposición porque pretendía someter a su poder tributario actividades que se realizaban fuera de sus límites, incluso fuera de los límites nacionales, lo que atentaba contra las disposiciones de la Carta Magna (arts. 75, inciso 15 y 126).

Otro argumento esgrimido por la actora fue que la pretensión fiscal vulneraba los artículos 9, 10 -prohibición de aduanas interiores-, 75 inciso 1 -facultad nacional de imponer derechos de exportación- y 13 –” Cláusula Comercial”- de la Constitución Nacional, que analizaremos en otros capítulos.

Por el contrario, la demandada defendía la legitimidad del reclamo fiscal, por un lado, porque el Código Tributario no admitía la deducción efectuada por la actora y, por otro lado, porque consideraba que la prestación de servicios realizada por Telecom -tanto en el exterior como en el interior del país- se llevaba a cabo a favor de los clientes radicados en la provincia, los que recibían y pagaban la factura y el hecho que se utilizaran elementos de origen extranjero no tornaba la actividad de la empresa en extranjera.

## **Conexión tributaria nacional**

En cuanto a la conexión tributaria en el plano nacional, el fallo referido analizó el derecho internacional para determinar la existencia de dicha conexión tributaria. De esta manera, el más alto Tribunal refirió al caso “Lotus” en el que se dispuso que “todo lo que se puede exigir a un Estado es que no sobrepase los límites trazados por el derecho internacional a su competencia; sin haberse alcanzado dichos límites, su título para ejercer la jurisdicción se encuentra en su propia soberanía”<sup>62</sup>. Así, aclaró que las limitaciones impuestas por el derecho internacional consisten en que un Estado no puede ejercer su poder tributario en el territorio de otro (salvo que una norma jurídica lo prevea). Por consiguiente, el derecho internacional establece que el principio de territorialidad permite que los Estados puedan ejercer jurisdicción sobre hechos ocurridos fuera de su territorio, siempre y cuando tengan efectos dentro de su territorio y no invadan el territorio de otro Estado.

En relación a ese punto, la Corte consideró que en dicho caso no se probó la configuración de un acto de poder en el territorio de otro Estado ni la posibilidad de conflicto con la soberanía de otros países. Tampoco se advirtió que hubiese personas o bienes bajo jurisdicción de otras naciones “que se verían alcanzados directa o indirectamente en sus derechos o en su integridad por el impuesto que pretende cobrar la demandada”.<sup>63</sup>

Además, el más alto Tribunal sostuvo que, como la actividad desplegada por la actora consistía en la prestación de un servicio público, que es el de las telecomunicaciones, que se desarrollaba en virtud del otorgamiento de una licencia por parte del Estado Nacional en la que se preveía expresamente la incidencia del tributo como costo para calcular las tarifas, el pago estaba directamente vinculado con la producción que la firma presta y factura a los domicilios de dicha provincia, “motivo por el cual es razonable considerarlo como un gasto efectivamente soportado en esa jurisdicción y no en el extranjero”.

---

<sup>62</sup> Corte Permanente de Justicia Internacional, “S.S. Lotus (France v. Turkey)”, 7/9/1927, Serie A, 127, 18 y 19

<sup>63</sup> A mayor abundamiento, y continuando con el análisis del derecho internacional para comprobar la existencia de la conexión tributaria, la Corte invocó el Reglamento de las Comunicaciones Internacionales, que admite la jurisdicción de cada Estado para imponer tributos sobre la facturación a los clientes locales. Así se establece en el artículo 6.1.3. que: “Cuando en la legislación nacional de un país se prevea la aplicación de una tasa fiscal sobre la tasa de percepción por los servicios internacionales de telecomunicación, esa tasa fiscal solo se percibirá normalmente por los servicios internacionales de telecomunicación facturados a los clientes de ese país, a menos que se concierten otros arreglos para hacer frente a circunstancias especiales” (Reglamento aprobado por la Conferencia Administrativa Mundial Telegráfica y Telefónica, Ciudad de Melbourne, 1988).

En consecuencia, la Corte entendió que “no hay margen para poner en duda la jurisdicción de las autoridades argentinas” ni corresponde afirmar que la actividad de la empresa carece de una conexión con el Estado Nacional (ni de la provincia). En definitiva, como la actividad tenía efectos dentro del territorio argentino y no se probó que el tributo invadía el territorio o las facultades tributarias de otro Estado, existía una conexión tributaria y la jurisdicción del Estado Nacional para ejercer su poder tributario en relación a la tasa de distribución.

### **Conexión tributaria local**

Luego de comprobar la legitimidad del ejercicio de la potestad tributaria de la Nación, la Corte analizó si la provincia ejerció sus facultades tributarias legítimamente.

Para ello, analizó el Código Tributario provincial y, como el mismo prevé que el ISIB recae sobre la actividad habitual y onerosa en Corrientes, sin que con ello se grave específicamente la porción del servicio que se presta en el exterior, la Corte consideró que la pretensión fiscal no vulnera el principio de territorialidad referido. Del mismo modo, al tomar como base la facturación bruta del contribuyente, incluyendo en ese monto todos los costos del servicio, la norma no distingue entre los insumos de carácter nacional o importado, por lo que tampoco corresponde que el contribuyente así lo exija. Lo contrario implicaría “sentar una regla tan amplia por la que quedaría excluidos del impuesto provincial todos los costos de producción que el contribuyente pueda vincular con compras de insumos en el exterior”, lo que violaría los principios de igualdad y generalidad del impuesto.

Por último, la Corte resuelve que la doctrina emanada del fallo “Helicópteros Marinos” no es aplicable al caso. A diferencia de lo que ocurrió en el mencionado caso, la Corte decidió que acá sí se demostró la conexión tributaria provincial referida, de acuerdo a lo analizado precedentemente, no así que la provincia haya invadido otra jurisdicción, sea la de un Estado extranjero, del Estado Nacional o de otra provincia, con lo que la pretensión fiscal resulta procedente.

Si bien es cierto que la Corte, al resolver la presente causa, toma varios criterios jurisprudenciales ya asentados (que referimos precedentemente), no es menos cierto que en el presente caso el más alto Tribunal toma un camino diferente al expuesto por la mayoría en la causa “Helicópteros Marinos” para no aplicar dicho antecedente.

Tal es el caso que, en su dictamen, la procuradora se refirió a los argumentos expuestos por la mayoría de la Corte en la causa “Helicópteros Marinos” para opinar sobre la procedencia de la demanda. De esta manera, consideró que la provincia, con su pretensión fiscal, intentó gravar una porción de la actividad realizada por el contribuyente a “extramuros” de sus límites territoriales y, por ello, incurrió en un desborde de su poder de imposición.

Al respecto, Ziccardi reflexiona que “esto significa que la sentencia que estamos comentando tiene un enfoque diferente al citado precedente”.<sup>64</sup> Contrariamente a la postura de la Corte, el autor considera que la prestación del servicio se efectúa en el exterior y, por ello, esa porción debió deducirse de la base imponible del tributo. Por ello, es innegable que el fallo analizado resulta controvertido.

### **3.2.3.5 Fallo “Asociación de Bancos”**

En el muy reciente fallo “Asociación de Bancos”<sup>65</sup>, si bien se trata de una controversia respecto del impuesto de sellos y no del ISIB como venimos analizando, resulta interesante en cuanto a la interpretación sobre la falta del sustento territorial del impuesto local.

En dicha causa, la pretensión de las actoras estaba dirigida a dilucidar el estado de incertidumbre frente al impuesto de sellos cuyo pago exigía la Provincia de Misiones, como consecuencia de los efectos que, en su territorio, se habrían producido por la instrumentación de los contratos de constitución de los fideicomisos financieros celebrados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Además de los fundamentos referidos a la contradicción de la pretensión fiscal con lo dispuesto en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos en lo relativo al impuesto de sellos, la Corte entendió que el fisco provincial tampoco acreditó la concreción en su territorio de ninguno de los actos previstos en el art. 167 del Código Fiscal como condición para la configuración del hecho imponible en el caso de los contratos formalizados en instrumentos públicos o privados en otras jurisdicciones.

---

<sup>64</sup> Ziccardi, Horacio y Cucchiatti, Miguel J., “*Ingresos Brutos. Actividades extraterritoriales. Llamadas internacionales salientes. Tramo realizado en el exterior*”, Errepar, Cita digital: EOLJU184010A

<sup>65</sup> CSJN, “Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino (ADEBA) y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza”, 12/09/2023, Fallos: 346:1015 A. 692. XLVI. IN1

La Corte resolvió que era improcedente la pretensión del fisco provincial de grabar con el impuesto de sellos los contratos de constitución de fideicomisos celebrados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre partes allí domiciliadas, pues carecía del necesario sustento territorial inherente a cualquier tributo y por tanto la provincia se excedió en sus atribuciones tributarias, ya que el derecho reservado de crear impuestos y establecer las formalidades y acciones necesarias para hacerlos efectivos, no faculta al legislador local a actuar más allá de su potestad jurisdiccional e invadir otras jurisdicciones; ninguna provincia puede legislar, sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción.

Por tal razón, la Corte por unanimidad hizo lugar a la demanda y declaró la improcedencia de la pretensión fiscal.

### **3.3. Principales limitaciones constitucionales al poder tributario**

Ahora bien, cuando analizamos las distintas definiciones del poder tributario y sus características y nos referimos a la existencia de restricciones que emanan, principalmente, de nuestra Constitución Nacional. A continuación, desarrollaremos cuáles son esas limitaciones al poder tributario y cómo se distribuye el mismo, haciendo especial hincapié en los límites que fueron analizados en la jurisprudencia relevante.

#### **3.3.1 Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente**

En este sentido, encontramos una primer limitación que surge de lo que Casás denomina el “Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente”<sup>66</sup>.

Se trata del conjunto de principios y normas jurídicas que constituyen un límite inquebrantable más allá del cual no puede obrar la potestad tributaria y son, esencialmente, los principios de legalidad o reserva de ley, irretroactividad, prohibición de la analogía, no confiscatoriedad, igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, razonabilidad, seguridad jurídica, generalidad, equidad, certeza, progresividad, entre otros. Este límite involucra a todos los niveles de gobierno, los que deben respetar y garantizar dichos principios y garantías del contribuyente.

#### **3.3.2 Derecho federal de concertación**

---

<sup>66</sup> Cfr. Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, *passim*.

El segundo límite se relaciona con la distribución de las facultades en la Carta Magna que puede ser expresa o implícita y, asimismo, las relativas al llamado “derecho federal de concertación”. Esta última se refiere a los acuerdos intrafederales o leyes-convenio que el Estado Nacional celebra con las provincias, como fue el caso de la Ley de Coparticipación y los Pactos Fiscales.

### **3.3.3 Distribución de las potestades tributarias**

Como mencionamos anteriormente, en nuestra Ley Fundamental se adoptó la forma federal de gobierno, la que suele calificarse por la doctrina<sup>67</sup> como un federalismo trifásico, en el que se le reconoce el poder tributario a la Nación, las provincias y las municipalidades, pero solamente se regula a los dos primeros niveles, dejando al tercero para que sea regulado por los respectivos ordenamientos provinciales.

Es decir, las provincias son las que delimitan las atribuciones y competencias de sus municipios, pero tienen la obligación de asegurarles cierto grado de autonomía y no privarlos de los atributos mínimos y necesarios para el desempeño de su cometido porque, de lo contrario, atentarían contra los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional<sup>68</sup>.

En este contexto, debido a que todos los niveles de gobierno tienen facultades tributarias, se vuelve imperiosa la necesidad de ordenar y distribuir las mismas para que la carga fiscal no se vuelva insostenible para los contribuyentes. Dicha distribución se realiza desde el orden constitucional, de una forma explícita e implícita, y ello opera como un límite de acción fuera del cual los niveles de gobierno no pueden legítimamente ejercer su poder tributario. La forma utilizada por los constituyentes para distribuir dichos poderes tributarios fue la de enunciar los poderes de la Nación, en el artículo 4 (antes referido) y 75 (en sus diversos incisos), aclarar que las provincias no pueden ejercer el poder delegado a la Nación (artículo 126) pero que conservan todas las facultades que no fueron expresamente atribuidas a la Nación (artículo 121).

---

<sup>67</sup> Cfr. Bulit Goñi, Enrique G., *Constitución Nacional y Tributación Local*, Tomo II, pág. 1099

<sup>68</sup> CSJN, “Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso - administrativo de plena jurisdicción”, 21/03/1989, Fallos: 312:326

Por ello, se ha dicho que el poder tributario de la Nación “es defendido expresamente, es acotado con puntualidad, mientras que el poder de las provincias es amplio, es residual, es todo aquel que no ha sido objeto de una transferencia o delegación expresa”<sup>69</sup>.

### **3.3.3.1 Distribución explícita**

En cuanto a la distribución explícita de las fuentes tributarias entre la Nación y las provincias, la Constitución Nacional ha utilizado la clasificación de impuestos directos e indirectos.

Por un lado, en el artículo 75 inciso 1 de nuestra Constitución, se determina que corresponde al Congreso de la Nación legislar en materia aduanera, establecer los derechos de importación y exportación. Es decir, la Nación ostenta facultades exclusivas y permanentes respecto de los derechos aduaneros. Dicha potestad se complementa con los artículos 9 al 12 que disponen la prohibición de las provincias de establecer aduanas interiores, lo que ampliaremos más adelante.

De acuerdo al artículo 75 inciso 2 de nuestra Ley Fundamental, el Estado Nacional y las provincias tienen permitido establecer impuestos indirectos, es decir, se trata de facultades concurrentes y permanentes de ambos niveles de gobierno. Respecto de los impuestos directos, las provincias poseen facultades permanentes, sin embargo, el Estado Nacional solamente puede establecerlos “por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

En síntesis, las provincias tienen permitido establecer impuestos indirectos y directos, no así, el Estado nacional que solo tiene autorización constitucional para establecer estos últimos con carácter excepcional y por tiempo determinado. No obstante, en la práctica, dicha prohibición fue históricamente desoída, pues el Estado Nacional fue prorrogando año tras año las leyes referidas a los “impuestos directos”, que son los que gravan la manifestación directa de riqueza (renta o patrimonio).

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Nación y las provincias poseen facultades concurrentes y permanentes en relación a los impuestos indirectos, la Corte Suprema entendió desde hace tiempo que la potestad legislativa nacional y provincial puedan ejercerse conjunta y simultáneamente, sin que ello implique una violación de un principio o precepto

---

<sup>69</sup> Bulit Goñi, Enrique G. op. cit., pág. 542.

jurídico, siempre y cuando ambos actúen respetando las limitaciones que impone la Constitución Nacional.

De esta forma entendió que “los actos de la legislatura de una provincia no pueden ser invalidados sino en aquellos casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un exclusivo poder, o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas, fuera de cuyos casos es incuestionable que las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso.”<sup>70</sup>

En decir, más allá que resulte innegable que la concurrencia en la imposición de tributos que poseen las mismas características tenga efectos económicos negativos, la doble o múltiple imposición no es en sí misma inconstitucional, siempre y cuando los niveles de gobierno no ejerzan sus facultades tributarias fuera de la distribución que está prevista en la Constitución Nacional, ni se vulnere un principio, derecho o garantía constitucionalmente protegidos.

### **Prohibición de establecer aduanas interiores**

La prohibición de establecer aduanas interiores se encuentra en una serie de artículos de la Constitución Nacional, en los que se dispone que “en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso” (artículo 9), “en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores” (artículo 10), “los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera (...) que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito (...) y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio (artículo 11) y “los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio” (artículo 12).

### **Origen**

---

<sup>70</sup> CSJN, “Mataldi Simón Limitada S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 28/09/1927, Fallos: 149:260

La fuente de la prohibición de establecer aduanas interiores radica en nuestra historia y su explicación en una larga y dolorosa lucha que impidió por mucho tiempo la unidad nacional, por ello, su interpretación debe buscarse, ante todo, en nuestra propia tradición.

De esta manera, en la sentencia dictada en “Vila, Luis y Justo c/ Provincia de Córdoba”<sup>71</sup>, la CSJN efectuó, en primer lugar, una exégesis de la prohibición de restablecer aduanas interiores fijado por los constituyentes en los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución. Así, fijó la inteligencia que correspondía reconocer a dichos artículos y destacó los motivos y fundamentos que determinaron su inserción en nuestra Constitución Nacional y entre los que se encuentran los arts. 8 y 9 del Pacto suscripto entre los gobiernos de Santa Fe, Entre Ríos y Buenos Aires el 4 de enero de 1831, el punto 3º del Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos del 31 de mayo de 1852, el Congreso General Constituyente, sesiones 40 y 41 del 22 y 23 de abril de 1853, intervenciones de los diputados Gorostiaga y Seguí; Informe de la Comisión Examinadora de la Constitución presentado a la Convención del Estado de Buenos Aires; y las obras de Alberdi y Joaquín V. González.

En este sentido, se sostuvo en dicho fallo que: “Los dos principios aludidos (prohibición de aduanas interiores y de afectar el comercio entre los estados) tienen fuentes diversas. La condenación de las aduanas interiores tiene su raíz en nuestra historia, su explicación en una lucha larga y dolorosa que impidió la unidad nacional. Su interpretación debe buscarse, ante todo, en nuestra propia tradición, para fijar el sentido de los textos legales.”

#### **Alcance de la expresión “aduanas interiores”**

Asimismo, en el fallo referido se explicó que, para conocer la intención de la Constitución al abolir las aduanas interiores, se hace necesario saber lo que ellas eran. Las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales, se proponían defender la producción local frente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados, lo que explica la resistencia tenaz que opusieron a su abolición. De esta forma, los impuestos aduaneros eran principalmente tres: a) el impuesto al tránsito, el más enérgicamente vetado por la Constitución, que consistía en impuesto al simple paso de un producto por el territorio de la

---

<sup>71</sup> CSJN, “Vila, Luis y Justo y otros c/ Prov. de Córdoba”, 1937, Fallos: 178:308

provincia, viniendo de otra provincia y destinado a una tercera; b) el “de extracción” de los productos, impuestos llamados a veces de exportación que gravaba la sola “saca” de ellas destinados a otra provincia; c) el de “introducción” o también llamado de importación, que tenía dos grados de imposición, a veces, un impuesto más alto cuando provenía del extranjero, otro menor cuando provenía de otra provincia.

Por ello, la aduana interior era un instrumento de querrela y represalia entre las provincias cuyo propósito era de protección de la producción local que se buscaba con el impuesto porque se hacía un tratamiento diferente del mismo producto, según sea local o importado, según se consuma en él o se exporte a otra provincia, lo que impedía que el país fuera “un solo territorio para una sola Nación”.

Por otra parte, en el caso “The South American Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires”<sup>72</sup>, se analizó la pretensión de la Provincia de Buenos Aires de aplicar un tributo - denominado “patente”- que se le cobraba a una sociedad radicada en la Ciudad de Buenos Aires, por cada repartidor de mercadería que actuara dentro de su territorio, sin embargo, la referida Provincia no cobraba dicho gravamen a los comercios que tuvieran sede dentro de su territorio, por los repartidores que allí actuaran.

En dicha oportunidad, la CSJN, luego de reseñar los arts. 9, 10, 11 y el entonces vigente 67 inc. 12, sostuvo que “el sistema adoptado por la Constitución en materia de circulación territorial y de comercio interprovincial y exterior consiste en hacer, como se ha dicho, un solo territorio para un solo pueblo”, agregando que el art. 10 de la Constitución Nacional “lo que se suprimía no era sólo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera fuera el carácter nacional o provincial que tuviera” y que “la Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas”.

Actualmente, la violación de estos artículos se puede advertir en los casos de las “alícuotas diferenciales” que suelen establecer las provincias en relación al ISIB o el

---

<sup>72</sup> CSJN, “The South American Stores Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires. S.A. Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires”, 1927, Fallos: 149:137

impuesto de sellos, en los que la CSJN tiene una jurisprudencia uniforme y clara en cuanto a su ilegitimidad.

Así, en el precedente “Bayer c/ Santa Fe, provincia de s/acción declarativa de certeza”<sup>73</sup>, en donde se declaró la inconstitucionalidad del régimen de aplicación de alícuotas más gravosas en razón del domicilio del contribuyente, la Corte concluyó que “queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de legalidad (Constitución Nacional, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional arts. 75 inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de aduana interior vedada por la Constitución Nacional (Constitución Nacional, arts. 9 a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada”.

Asimismo, en la causa “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”<sup>74</sup>, la Corte tuvo ocasión de reiterar los firmes conceptos expuestos a lo largo de las décadas anteriores, al analizar un impuesto de la Provincia de Buenos Aires que gravaba en forma diferencial el consumo de electricidad de usuarios comerciales e industriales cuando eran abastecidos por empresas ajenas a la jurisdicción bonaerense, mientras que -al mismo tiempo- preveía una exención del gravamen para aquellos usuarios abastecidos de energía por empresas radicadas en esa Provincia.

De esta manera, la CSJN sostuvo que: “Parece evidente entonces que la discriminación resultante del decreto 1160/92 hace que las consecuencias del tributo así aplicado importe en los hechos una barrera aduanera que entorpece la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional (Fallos: 316:1962 y sus citas). Que aun cuando la disposición impugnada se funda en razones de política económica -tal como se sostiene en los considerandos del decreto- sus consecuencias parecen exceder las facultades propias que corresponde reconocer a los estados provinciales

---

<sup>73</sup> CSJN, “Bayer c/ Santa Fe, provincia de s/acción declarativa de certeza”, 31/10/2017, Fallos 340:1480 B. 505. XLVIII. ORI

<sup>74</sup> CSJN, “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 01/07/1997, Fallos 320:1302 H 148 XXIX

a fin de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas (Fallos: 151:359; 243:98) al gravar la mercadería de manera diferencial”.

En igual sentido se pronunció nuestro más Alto Tribunal en cuestiones sustancialmente análogas, en las causas “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina”<sup>75</sup>, “Cerámica Industrial Avellaneda S.A.”<sup>76</sup>, “Corporación Industrial Fideera S.A.I.C.”<sup>77</sup> y “Siderar S.A.I.C.”<sup>78</sup>, en las cuales se declaró la inconstitucionalidad de normas locales, por violar la prohibición de establecer aduanas interiores y las libertades de circulación comercial y de tránsito.

La Corte reiteró su doctrina en numerosas precedentes posteriores, dentro de los cuales se encuentra la causa “Transportes Vidal”, anteriormente referido, en la que explicó que: “Las aduanas interiores abolidas por la Constitución Nacional tenían fines económicos y fiscales, ya que se “proponían defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados, lo que explica la resistencia tenaz que opusieron a su abolición”“.

En esta misma línea de ideas, resulta relevante lo dispuesto por la Corte en la causa “Hidronor S.A. Hidroeléctrica”<sup>79</sup>, mediante la cual dicha empresa solicitó a nuestro más Alto Tribunal que declare la inconstitucionalidad de la ley provincial N° 769 que creó la municipalidad en el pueblo Villa El Chocón, porque ella comprendía en su ámbito territorial parte de la presa hidroeléctrica, las instalaciones administrativas, villas permanentes y temporarias, que habían sido previamente declaradas de interés nacional por la ley nacional N° 17.574.

---

<sup>75</sup> CSJN, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina c/ Buenos Aires Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 19/08/1999, Fallos 322:1781 A. 95. XXX. ORI

<sup>76</sup> CSJN, “Cerámica Industrial Avellaneda S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad”, C.1099.XXXVI

<sup>77</sup> CSJN, “Corporación Industrial Fideera S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, C.1415.XXXVI

<sup>78</sup> CSJN, “Siderar S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires y otro s/ repetición – inconstitucionalidad”, 06/09/2011, Fallos 334:996 S. 985. XXXV. ORI

<sup>79</sup> CSJN, “Hidronor S.A. Hidroeléctrica Norpatagónica c/ Provincia del Neuquén”, 4/12/1980, Fallos: 302:1461

De esta forma, la Corte dispuso que: “la ley provincial, en tanto legisla en jurisdicción sometida a la autoridad federal, se encuentra en pugna con lo dispuesto por el artículo 67, inc. 27 de la Constitución Nacional, ya que importa el indebido ejercicio de un poder atribuido en forma exclusiva al Congreso de la Nación.” En este orden de ideas, la CSJN consideró que la expresión “legislación exclusiva” se debe entender en el sentido de que la facultad del Gobierno Nacional de legislar (que comprende la de administrar y juzgar) en los lugares que la Constitución ha reservado para su jurisdicción en vista de la utilidad común que ellos presentan para la Nación, es única y no compartida.

En síntesis, la supresión de las aduanas interiores implica sustancialmente la prohibición de preferencias de tratamiento de los productos o mercaderías en razón de su procedencia. Las provincias no pueden proteger su industria local gravando el producto que ingresa o egresa desde/a otra provincia, eximiendo de estos impuestos los productos que tienen origen o permanecen en ámbito interno de la provincia, toda vez que ello implica manejar la circulación económica. En consecuencia, las aduanas sólo pueden ser nacionales y exteriores.

### **3.3.3.2 Distribución implícita**

Por otro lado, nos referimos a la existencia de una distribución implícita que también se encuentra en el artículo 75 relativo a las facultades del Congreso de la Nación. La misma tiene dicha denominación porque no refiere expresamente a la materia tributaria pero sí afecta, influye o actúa en ese ámbito. Tal como lo describe Bultit Goñi, se trata de “una especie de subsistema constitucional dentro del federalismo fiscal que consagra, que apunta a equilibrar la unidad nacional con la fortaleza de sus partes, lo que en la señera expresión de la Corte pretende consolidar “una unión indestructible de estados indestructibles”<sup>80</sup>.

De esta manera, las cuatro cláusulas que conforman el mencionado subsistema son: la “Cláusula de los Códigos” (inciso 12), la “Cláusula Comercial” (inciso 13), la “Cláusula del Progreso” (inciso 18 y 19) y la “Cláusula de los establecimientos de utilidad nacional” (inciso 30).

Las cláusulas referidas, como explica Bultit Goñi están “destinadas a favorecer la unidad y la armonía nacional, reservando a la autoridad nacional el ejercicio de determinadas

---

<sup>80</sup> Bultit Goñi, Enrique G., ob. cit., pág. 1109

facultades que se consideran importantes para esos fines y que plantean interrogantes referidos al ejercicio de las potestades propias de los distintos niveles”<sup>81</sup>. En relación a ello, en diversos fallos que analizaremos, uno de los temas centrales suele ser que la pretensión fiscal de las demandadas atentaría contra la Cláusula Comercial (artículo 75, inciso 13), lo que se desarrollará en el próximo acápite.

### **Cláusula Comercial**

Tal como vimos al momento de analizar las limitaciones al poder tributario, en especial, la relativa a la distribución implícita contenida en nuestra Carta Magna, mencionamos que dichas cláusulas no refieren especialmente al poder tributario, pero sí tienen influencia directa en esa materia. Dentro de estas cuatro cláusulas de distribución implícita, la “Cláusula Comercial”.

### **Origen**

Complementando (i) la facultad exclusiva del Congreso de imponer derechos de importación y exportación y (ii) la prohibición de las provincias de establecer aduanas interiores (la que dispone que no habrá más aduanas que las exteriores), se encuentra la denominada (iii) “Cláusula Comercial”, prevista en el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional que establece que es competencia exclusiva del Congreso de la Nación “reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”.

A diferencia de la prohibición de las provincias de establecer aduanas interiores – cuyo origen radica en nuestra propia historia-, la “Cláusula Comercial” tiene su origen en el Constitución de los Estados Unidos que otorgó dicha facultad al Congreso General para impedir que cada Estado grave separadamente la exportación e importación y sancione leyes que atenten contra los intereses comunes o propósitos de unidad nacional.<sup>82</sup>

Es decir, la “Cláusula Comercial” tiene su fuente directa en el art. 1º, Sec. VIII, cláusula 3ª de la Constitución de los Estados Unidos, la cual, según lo ha expresado el Supremo Tribunal Norteamericano, “ha sido la base del éxito comercial de la Nación”.

---

<sup>81</sup> *Idem*, pág. 547

<sup>82</sup> Cfr. Spisso, Rodolfo R., “Derecho constitucional tributario”

Dada la similitud de los textos argentinos y estadounidenses, desde muy temprano nuestro más alto Tribunal ha utilizado los criterios hermenéuticos establecidos por su par norteamericana para interpretar nuestra cláusula constitucional, en especial el sentado en el famoso caso “Gibbons vs. Odgen” del año 1824, en el cual se precisó que: “comercio entre los estados es el que concierne a más de un estado” y no “el comercio exclusivamente interno de un estado, que tiene lugar entre dos personas en un mismo estado o entre diversas partes del mismo estado y que no extiende o afecta a otros estados”.

En igual sentido se pronunció la Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso “Brown v. Maryland” de 1827 en donde estaba en juego la interpretación de la cláusula comercial de la Constitución y la posibilidad de que los estados impusieran limitaciones a la circulación comercial. En este caso, la Corte Suprema sentenció que la regulación del comercio interjurisdiccional pertenece de modo único y exclusivo al Congreso federal. Sobre esa base, se ha entendido que sólo quedan fuera de la competencia del gobierno federal aquellas cuestiones vinculadas al comercio completamente interno de un estado, esto es, aquellas que no afecten el comercio interestatal.

Es decir, nuestra Carta Magna habilita al Congreso Federal a dictar con exclusividad normativa cuya finalidad sea la de establecer, promover, obligar, prohibir y/o cualquier otra reglamentación vinculada con la producción, generación, transporte, distribución, venta y/o comercialización de bienes y servicios cuya actividad económica trascienda en más de una provincia o afecta las políticas nacionales al respecto.

### **Alcance del vocablo “comercio”**

En este orden de ideas debe recordarse que la actual redacción del artículo referido es más amplia que el texto originario, puesto que se suprime la expresión “marítimo y terrestre”, con lo cual no queda duda alguna -como ya lo había señalado la jurisprudencia- de que ninguna clase de comercio interjurisdiccional está excluida de la competencia del Congreso.

En efecto, desde antaño la Corte ha dicho<sup>83</sup> que el vocablo comercio comprende, además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles para todo el

---

<sup>83</sup> CSJN, “The United River Plate Telephone Cía. Ltda. Unión Telefónica c/ Provincia de Buenos Aires”, 08/03/1929, Fallos: 154:104

territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio, de ideas, órdenes y convenios.

De esta manera, la CSJN tuvo oportunidad de señalar que: “el vocablo comercio, usado por la Constitución Americana, igual al de nuestro inc. 12 del art. 67 (actualmente inc. 13 del art. 75), ha sido interpretado en el sentido de comprender, además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles por todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio, de ideas, órdenes y convenios (122, US, 347). El poder para regular el comercio así comprendido es la facultad para prescribir las reglas a las cuales aquél se encuentra sometido y su ejercicio corresponde al Congreso de la Nación de una manera tan completa como podría serlo en un país de régimen unitario. El derecho de la Nación o del Congreso para reglamentar las comunicaciones entre las provincias es tan extenso y absoluto, que se convierte para el Congreso en el deber de vigilar que el intercambio entre los estados y la transmisión de ideas por cualquier clase de sistema, desde el correo a caballo hasta la telefonía, no sea obstruida o estorbada de un modo innecesario por la legislación de los estados”<sup>84</sup>.

En suma, actualmente, la interpretación del término “comercio” es sumamente amplia y flexible y comprende, principalmente, actividades interjurisdicciones de interés público tales como las telecomunicaciones (telefonía, radiodifusión, televisión, internet), transporte interjurisdiccional (marítimo, aéreo, fluvial, terrestre), energía eléctrica, hidroeléctrica, provisión de agua, gas natural, entre otros. Estas actividades interjurisdiccionales suelen tener un marco regulatorio federal especial, ya que son consideradas actividades de interés público nacional, de carácter fundamental para promover el desarrollo, la prosperidad y el bienestar general de la Nación en su conjunto.

En relación a ello, la “Cláusula Comercial” también se vincula con la “Cláusula del Progreso”, prevista en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, mediante la cual se le otorga a la Nación atribuciones en pos del bien común, la prosperidad, el desarrollo, la justicia y el progreso del país y de las provincias, sin desmedro de las facultades que poseen estas últimas. Con ello, se apunta a generar un grado de desenvolvimiento integral, cultural y económico, acorde a la dignidad humana, lo que fue sin duda uno de los grandes aciertos

---

<sup>84</sup> *Ibid*

de la última reforma por cuanto procura efectivizar y afirmar los derechos culturales de las personas, aquellos que hacen a su desarrollo y perfeccionamiento como seres humanos.

En relación a ello, es necesario mencionar que, de acuerdo a la doctrina de Ricardo Fenochietto<sup>85</sup> y otros autores como Musgrave y Rosen, en determinadas circunstancias o condiciones en las que no hay competencia perfecta, el mercado produce una falla que no puede ser corregida a través del mecanismo de precios, en consecuencia, no se genera el estado de situación óptimo o “eficiencia en el sentido de “Pareto”, y por ello, se requiere inevitablemente la intervención del Estado. Estas fallas son las denominadas “fallas de mercado” y se trata las externalidades, bienes públicos, mercados especiales (monopolios o mercados complementarios), entre otros.

En este orden de ideas, existe un monopolio cuando hay una única empresa en el mercado que tiene la potestad de influir en los precios y, asimismo, el mismo puede ser un “monopolio natural” cuando se da la situación que es más barato que una única empresa produzca todo. Este “monopolio natural” suele existir en las actividades de las telecomunicaciones (telefonía, radiodifusión, televisión, internet), transporte interjurisdiccional (marítimo, aéreo, fluvial, terrestre), energía eléctrica, hidroeléctrica, provisión de agua, gas natural, referidas anteriormente. Así, en las denominadas “fallas de mercado” y en particular, en los “monopolios naturales”, es cuando adquiere vital importancia la intervención del Estado Nacional para que regule, organice, controle, fiscalice las actividades referidas, que son de interés público para toda la comunidad en su conjunto.

### **Alcance del verbo “regular”**

Así, el fundamento de dicha cláusula consiste en permitir al Estado Nacional que adopte una regulación uniforme del comercio para todo el país, mediante el cual todas las provincias puedan lograr un desarrollo y progreso armónico y equilibrado, toda vez que “la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, pero no se ha propuesto hacer una nación centralizada; ha fundado una unión indestructible de estados indestructibles”<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Fenochietto, Ricardo, “*Economía del sector público*”, pág. 69 y ss.

<sup>86</sup> CSJN, “Bressani, Carlos H. y otros c/ Prov. de Mendoza”, 02/06/1937, Fallos: 178:9

Al respecto, si bien es cierto que la regulación del comercio interprovincial es atribución delegada al Gobierno Federal para ser ejercida por el Congreso y por eso queda excluida del acervo de los poderes conservados por las provincias, éstas tienen permitido gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella transponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales<sup>87</sup>.

Tal como lo dispuso la Corte en los fallos “Marwick” y “Transportes Vidal” antes referidos, es importante tener en cuenta que la “Cláusula Comercial” no fue concebida para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que les corresponde a las provincias. Ello ciertamente atentaría contra los principios de generalidad (todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público) y de igualdad (no dar un trato diferenciado injustificado).

A lo que apunta la mencionada cláusula es que el Estado Nacional tiene la facultad de dictar las leyes fundamentales para el ejercicio de ese derecho de reglar el comercio “o, en otras palabras, disponer todo lo relativo a la iniciación, funcionamiento y organización de una actividad; empero la prohibición de reglar el comercio no necesariamente involucra la de exigir el pago de gravámenes carentes de un fin regulador, como el que tienen los que se imponen a modo de condición para el desenvolvimiento de la actividad o con una finalidad prohibitiva”.

Entonces, es esencial la diferencia entre tener la facultad para regular el comercio interjurisdiccional y el relacionado al ejercicio del poder tributario.<sup>88</sup> Según la jurisprudencia reseñada, éste último sólo va a estar restringido para las provincias en el caso que se trate de gravámenes discriminatorios, de superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial.

---

<sup>87</sup> Cfr. *Ibid*

<sup>88</sup> Cfr. Spisso, Rodolfo R., “Derecho constitucional...”

Por lo expuesto, en cada caso debe probarse que (i) el gravamen haya operado como una aduana (por aplicarse en ocasión de la extracción de mercaderías de la jurisdicción provincial), (ii) que el gravamen encarezca, entorpezca, frustre o impida el desenvolvimiento de la actividad del gobierno local (iii) que se haya gravado la actividad de exportación.

## **Conclusiones**

### **1. Economía digital**

#### **1.1. Evolución del tratamiento fiscal de la economía digital**

Tal como lo analizamos en la primera parte del trabajo final de maestría, la economía digital y su tributación en el mundo se encuentra actualmente en plena búsqueda de un consenso universal y desarrollo de soluciones para abordar los distintos desafíos que presentan las novedades introducidas por las TIC al comercio electrónico. Dichos desafíos se circunscriben, principalmente, a establecer la modalidad de reparto entre los distintos países que poseen potestad tributaria para someter a gravamen las rentas generadas por las actividades transfronterizas en la era digital.

Al respecto, la comunidad internacional liderada por la OCDE, fue investigando, estudiando y elaborando en diversos informes, los principios, criterios y alternativas aplicables para la tributación de la economía digital en el marco internacional. Entre las propuestas para dar respuesta a las preocupaciones suscitadas en esta materia, se encuentran (i) la posibilidad de introducir impuestos especiales para gravar la economía digital, (ii) retenciones en la fuente para determinados tipos de transacciones digitales y (iii) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a la presencia económica significativa de las empresas de la economía digital en la jurisdicción del mercado.

Si bien no se llegó todavía a un consenso internacional para adoptar específicamente alguna de dichas alternativas, la OCDE admitió que los países podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones internas como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre y cuando respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, como también de sus CDI. Luego, el Informe provisional estableció el marco conceptual de referencia al que deberán remitirse los países al momento de plantearse adoptar tales medidas.

#### **1.2. Directrices de IVA**

Por otro lado, en el año 2015 los países fueron promovidos a adoptar las recomendaciones de las Directrices de IVA en sus ordenamientos jurídicos internos y establecer alguno de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas. Mediante las Directrices se incentiva a los países a emplear los principios de destino y

neutralidad para definir el lugar de imposición de los suministros transfronterizos. De ahí que, a los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo.

A mayor abundamiento, de acuerdo a las Directrices, para aplicar el principio de destino a los servicios e intangibles comercializados internacionalmente, los regímenes tributarios de los diferentes países deben prever mecanismos para identificar la jurisdicción de consumo, relacionando dichos suministros a la jurisdicción en la que se considera que tuvo lugar el consumo final. Asimismo, en cuanto al IVA correspondiente a los suministros transfronterizos de servicios e intangibles de empresa a empresa (B2B), la OCDE recomienda la aplicación del mecanismo de recaudación de “inversión del sujeto pasivo”.

## **2. Marco jurídico argentino**

### **2.1. IVA**

En este contexto, con la reforma tributaria de la Ley Nro. 27430, la Argentina modificó diferentes leyes impositivas con la finalidad de incorporar, adecuar y armonizar su legislación interna a los principios y criterios internacionales vigentes, dentro de las cuales se encuentra la Ley de IVA. La misma incorporó expresamente a los servicios digitales dentro de las obras, locaciones y prestaciones de servicios gravados con dicho impuesto.

Asimismo, la Ley de IVA designó como “responsables sustitutos” a los prestatarios de los servicios digitales, lo que significa la aplicación del mecanismo de recaudación de “inversión del sujeto pasivo” previsto por la OCDE. Este mecanismo implica trasladar la obligación de pagar el IVA del proveedor extranjero al cliente que reside en Argentina, con la finalidad de simplificar la recaudación y evitarle al primero la carga administrativa que significa registrarse y cumplir con todas las obligaciones correspondientes al IVA como consecuencia de la prestación de los servicios en una jurisdicción en la cual no tiene un establecimiento.

En cuanto a las últimas modificaciones legislativas efectuadas a la Ley de IVA, las mismas no presentaron mayores inconvenientes, considerando, entre otras cosas, (i) la aceptación generalizada de la existencia de potestad tributaria de la Nación para aplicar dicho impuesto en esos casos, (ii) la forma de implementación del impuesto (en especial, la posibilidad de su cómputo como crédito fiscal) y (iii) que las mismas se encuentran en sintonía con las recomendaciones establecidas en las Directrices de IVA.

## **2.2. ISIB**

No obstante, este no es el caso del ISIB debido a que, actualmente, existen grandes controversias en relación con la potestad tributaria de las provincias para aplicar dicho impuesto a la prestación de servicios digitales efectuada por sujetos no residentes.

En efecto, tal como lo analizamos en el presente trabajo final de maestría, las provincias modificaron sus Códigos Tributarios, incorporando como hecho imponible del ISIB a la prestación de servicios digitales efectuada por sujetos no residentes. Al respecto, la Comisión Arbitral procuró establecer lineamientos y pautas generales para los sujetos comprendidos en el Convenio que comercialicen bienes y/o servicios en el país a través de cualquier medio electrónico, plataforma digital y similares, lo que significó una convalidación por parte de dicho organismo respecto de la existencia de la potestad tributaria de las provincias para la aplicación del tributo mencionado.

### **3. Potestades tributarias nacionales y provinciales**

Por otro lado, los argumentos en contra de la legitimidad de las provincias para establecer el impuesto referido se relacionan, principalmente, con la falta de sustento territorial del prestador del servicio digital en la jurisdicción respectiva, lo que resultaría en la inexistencia de la potestad tributaria provincial, y la vulneración de las cláusulas constitucionales referidas a la “Cláusula Comercial” (artículo 75, inciso 13) y la prohibición de establecer aduanas interiores (artículos 9 a 12 y 75, inciso 1).

#### **3.1. Requisito de procedencia del poder tributario: la conexión tributaria**

En este sentido, al momento de resolver sobre la procedencia del gravamen en el caso de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes, la Corte deberá analizar primero la existencia de una conexión tributaria nacional y luego la conexión tributaria provincial.

##### **3.1.1 Conexión tributaria nacional**

Respecto a la conexión tributaria nacional, es un requisito indispensable que el Estado goce de jurisdicción y el derecho internacional tiene una función esencial para demarcar el alcance y los límites de la jurisdicción tributaria de los Estados, que puede realizarse de forma indirecta o directa y expresa.

Al respecto, dentro de las propuestas analizadas en los informes de la OCDE para abordar los desafíos de la economía digital, se encuentra la posibilidad de introducir impuestos especiales para gravar la economía digital y/o la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a la presencia económica significativa de las empresas de la economía digital en la jurisdicción del mercado. Del mismo modo, la Directriz 3.1. de la OCDE establece que, “a los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo”.

En virtud de ello, esto indicaría, a mi entender, que el Estado Nacional goza de jurisdicción en el caso del impuesto en cuestión; ello, siguiendo los lineamientos del fallo “Lotus” que indicó que “todo lo que se puede exigir a un Estado es que no sobrepase los límites trazados por el derecho internacional a su competencia; sin haberse alcanzado dichos límites, su título para ejercer la jurisdicción se encuentra en su propia soberanía” y “Telecom” que interpretó que el derecho internacional establece que el principio de territorialidad permite que los Estados puedan ejercer jurisdicción sobre hechos ocurridos fuera de su territorio, siempre y cuando tengan efectos dentro de su territorio y no invadan el territorio de otro Estado..

De lo contrario, en un caso concreto, el actor deberá demostrar (i) la posibilidad de conflicto con la soberanía de otros países, (ii) la manera en que el tributo invade el territorio o las facultades tributarias de otro Estado o (iii) que hubiera personas o bienes bajo jurisdicción de otras naciones que se verían alcanzados directa o indirectamente en sus derechos o en su integridad por el impuesto.

### **3.1.2 Conexión tributaria provincial**

Por otra parte, respecto de la conexión tributaria provincial, vimos que la responsabilidad tributaria es limitada y la conexión territorial es económica. La misma puede estar basada en (i) la residencia o el domicilio del sujeto pasivo, (ii) la localización o ubicación de los bienes objeto de la imposición o (iii) la fuente u origen de la renta o ingresos, sean estos producidos por bienes, actividades empresariales o personales, o actos o hechos aislados de contenido económico.

En este orden de ideas, en el caso de la imposición local, la característica de la territorialidad significa que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe

estar relacionado con su territorio, (i) mediante puntos o criterios de vinculación, generalmente económicos, (ii) afines a la naturaleza del gravamen que se trate y la formulación legal de su hecho imponible.

Respecto del punto (i), como consecuencia de las constantes innovaciones de las TIC, que influyen y nutren permanentemente a la economía digital, surgen nuevas interpretaciones, criterios y normas respecto del “punto o criterio de vinculación”, así como del reparto de las potestades tributarias entre las jurisdicciones que persiguen gravar el comercio electrónico, tanto a nivel internacional como en el ámbito interno.

En relación al punto (ii), analizando la formulación legal del gravamen, repasamos el hecho imponible del ISIB que, en líneas generales, consiste en el “ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad (comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, entre otros) que se desarrolla total o parcialmente en el territorio de una jurisdicción”. Esto nos lleva a preguntarnos ¿cuándo debe considerarse que una actividad ha sido efectivamente ejercida en determinado lugar?

Como vimos, la doctrina refiere a “una actividad ejercida de manera física y tangible en un territorio” pero, considerando que internet no tiene ubicación física ni es tangible, y tampoco lo son los servicios prestados a través de dicha red u otras plataformas electrónicas o similares, esta situación nos obliga a repensar los conceptos tradicionales para hacer frente a la problemática referida a la procedencia del gravamen en la era digital.

De este modo, la Corte deberá resolver si el nuevo concepto de “presencia digital significativa” recogido por las jurisdicciones analizadas y la Comisión Arbitral, satisface el cumplimiento del requisito de territorialidad para la configuración del hecho imponible, confirmando o rechazando la existencia de la potestad tributaria provincial en el caso concreto que le sea planteado.

#### **4. Principales limitaciones constitucionales al poder tributario**

Una vez resuelto el interrogante mencionado, deberá evaluarse si el impuesto en cuestión respeta las limitaciones constitucionales establecidas al poder tributario, analizadas en el presente trabajo.

Por un lado, las limitaciones constitucionales surgen del denominado “Estatuto de derechos y garantías constitucionales del contribuyente” que se basa en los principios de

legalidad, irretroactividad, prohibición de analogía, no confiscatoriedad, igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad, entre otros. Por otro lado, los diferentes niveles de gobierno encuentran una limitación en la distribución explícita e implícita de sus facultades tributarias también previstas en el orden constitucional.

#### **4.1. Distribución explícita**

En cuanto a la distribución explícita, analizamos particularmente la prohibición de las provincias de establecer aduanas interiores, receptada en los artículos 9 al 12 de nuestra Constitución Nacional, que implica, sustancialmente, la prohibición de preferencias de tratamiento de los productos o mercaderías en razón de su procedencia. Las provincias no pueden proteger su industria local gravando el producto que ingresa o egresa desde/a otra provincia, eximiendo de estos impuestos los productos que tienen origen o permanecen en ámbito interno de la provincia, toda vez que ello implica manejar la circulación económica.

#### **4.2 Distribución implícita**

Por último, en cuanto a la distribución de facultades implícitas, la misma tiene dicha denominación porque no refiere expresamente a la materia tributaria pero sí afecta, influye o actúa en ese ámbito. Se trata de la adjudicación constitucional de potestades al Estado Nacional, cuya finalidad es la de favorecer la unidad y la armonía nacional, reservando a la autoridad nacional el ejercicio de determinadas facultades que se consideran importantes para esos fines. Esas facultades emanan de las denominadas “Cláusula de los Códigos”, “Cláusula Comercial”, “Cláusula del Progreso” y “Cláusula de los establecimientos de utilidad nacional”.

En relación a la segunda, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte analizada, la facultad de la Nación de reglar el comercio interjurisdiccional no fue concebida para invalidar absolutamente todos los tributos que incidan sobre éste, es decir, la referida cláusula no implica reconocer una inmunidad o privilegio a las empresas que ejercen su actividad en varias jurisdicciones. Por el contrario, se trata de preservar el comercio interprovincial de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir su libre circulación.

## **Bibliografía**

### *Doctrina*

- ❖ Casás, J. O. (2005). *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Editorial Ad hoc.
- ❖ Braccia, M. *Veinte años de evolución de la tributación de la economía digital: del comercio electrónico al “enfoque unificado”*. Thomson Reuters
- ❖ Bulit Goñi, E. G. (2009). *Constitución Nacional y Tributación Local, Tomo I y II*. Buenos Aires: Editorial Ad hoc.
- ❖ Bulit Goñi, E. G. (1997). *ISIB*, Buenos Aires: Depalma
- ❖ Elliffe, C. y Andrew, M. (2023). *Introduction: standing at the crossroads*. En obra conjunta Editor Elliffe, Craig., *International Tax at the Crossroads. Institutional and Policy Reform in the Era of Digitalisation*, Eduard Elgar online
- ❖ Fenochietto, R. (2006), *Economía del sector público: análisis integral de las finanzas públicas y sus efectos*, Buenos Aires: Editorial La Ley
- ❖ Fonrouge, C. M. G. (2011). *Derecho financiero, Volumen I*, Obra actualizada por S. Navarrine y R. O. Asorey. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- ❖ García Vizcaíno, C. (2019). *Manual de Derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- ❖ Naveira de Casanova, G. J. (2011). *Finanzas públicas y derecho tributario. Selección de sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Buenos Aires: Errepar
- ❖ Schön, W. (2023). *Robustness and resilience in international tax reform*. En obra conjunta Editor Elliffe, Craig., *International Tax at the Crossroads. Institutional and Policy Reform in the Era of Digitalisation*, Eduard Elgar online
- ❖ Spisso, R. R. (2009). *El poder tributario y su distribución*. En obra conjunta Director García Belsunce, H. A., *Tratado de Tributación -Tomo 2*. Buenos Aires: Astrea.
- ❖ Spisso, R. R. (2016). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

- ❖ Teijeiro, Guillermo O. (2009). *Aplicación de normas tributarias en el espacio*. En obra conjunta Director García Belsunce, Horacio A., *Tratado de Tributación* - Tomo 1. Buenos Aires: Astrea.
- ❖ Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- ❖ Ziccardi, Horacio y Cucchietti, Miguel J. (2017), *Ingresos Brutos. Actividades extraterritoriales. Llamadas internacionales salientes. Tramo realizado en el exterior*, Errepar, Cita digital: EOLJU184010A
- ❖ OCDE (2006), *Declaración Final de Seúl*, disponible en: <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>
- ❖ OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, disponible en: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es)
- ❖ OCDE/G20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
- ❖ OCDE/G20 (2015), *Resúmenes informes finales 2015*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- ❖ OCDE (2016), *Directrices Internacionales sobre IVA*, disponible en: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-internacionales-sobre-iva-ibs\\_9a6341e2-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-internacionales-sobre-iva-ibs_9a6341e2-es)
- ❖ OCDE/G20 (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
- ❖ OCDE/G20 (2021), *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (octubre 2021)*, disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

*Jurisprudencia*

- ❖ Corte Permanente de Justicia Internacional, “S.S. Lotus (France v. Turkey)”, 7/9/1927, Serie A, 127
- ❖ CSJN, “Argentina de Dulces y Conservas Noel y Cía. Ltda. S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 21/07/1971, Fallos: 280:195
- ❖ CSJN, “Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino (ADEBA) y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza”, 12/09/2023, Fallos: 346:1015 A. 692. XLVI. IN1
- ❖ CSJN, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina c/ Buenos Aires Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 19/08/1999, Fallos 322:1781 A. 95. XXX. ORI
- ❖ CSJN, “Bayer c/ Santa Fe, provincia de s/acción declarativa de certeza”, 31/10/2017, Fallos 340:1480 B. 505. XLVIII. ORI
- ❖ CSJN, “Bressani, Carlos H. y otros c/ Prov. de Mendoza”, 02/06/1937, Fallos: 178:9
- ❖ CSJN, “Cerámica Industrial Avellaneda S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción de Inconstitucionalidad”, C.1099.XXXVI
- ❖ CSJN, “Corporación Industrial Fideera S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, C.1415.XXXVI
- ❖ CSJN, “Helicópteros Marinos S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Acción meramente declarativa de certeza”, 06/09/2011, H. 340. XXXIX. ORI
- ❖ CSJN, “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, 01/07/1997, Fallos 320:1302 H 148 XXIX
- ❖ CSJN, “Hidronor S.A. Hidroeléctrica Norpatagónica c/ Provincia del Neuquén”, 4/12/1980, Fallos: 302:1461
- ❖ CSJN, “Indunor, S.A.C.I.F.I. y F. c/ Prov. del Chaco”, 13/09/1973, Fallos: 286:301
- ❖ CSJN, “Marwick, S.A. c/ Provincia de Misiones”, 02/04/1985, Fallos: 307:360

- ❖ CSJN, “Mataldi Simón Limitada S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 28/09/1927, Fallos: 149:260
- ❖ CSJN, “Quebrachales Fusionados Ind. Com. Agrop. S.A. c/ Provincia del Chaco”, 21/07/1971, Fallos: 280:176
- ❖ CSJN, “Recurso Queja N° 1-Bayer Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, 12/03/2024, CAF 034007/2019/1/RH001
- ❖ CSJN, “Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso - administrativo de plena jurisdicción”, 21/03/1989, Fallos: 312:326
- ❖ CSJN, “Siderar S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires y otros/ repetición – inconstitucionalidad”, 06/09/2011, Fallos 334:996 S. 985. XXXV. ORI
- ❖ CSJN, “Telecom Argentina c/ Provincia de Corrientes s/ Acción declarativa”, 26/12/2017, T. 4. XLVII. ORI
- ❖ CSJN, “The South American Stores Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires. S.A. Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires”, 24/08/1927, Fallos: 149:137
- ❖ CSJN, “The United River Plate Telephone Cía. Ltda. Unión Telefónica c/ Provincia de Buenos Aires”, 08/03/1929, Fallos: 154:104
- ❖ CSJN, “Transportes Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza”, 31/03/1984, Fallos: 306:516
- ❖ CSJN, “Vila, Luis y Justo c/ Provincia de Córdoba”, 6/8/1937, Fallos 178:308