



Centro de Administraciones
Tributarias Subnacionales

Séptimo Concurso de Monografías CeATS 2018
“Tecnología y la Administración Tributaria”

Los Servicios Digitales desde el exterior y su gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Resumen

Con las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria plasmadas en la Ley 27.430, se genera nuevos desafíos para los fiscos provinciales en cuanto a la posibilidad de poder ampliar sus bases imponibles sin afectar a los mismos contribuyentes.

En este trabajo me voy a circunscribir a las modificaciones introducidas en la Ley de Iva y especialmente en la creación de los “nuevos” hechos imponibles llamados “servicios digitales” y como estos servicios pueden ser gravados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su distribución entre todas las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Haciendo un análisis en el impuesto nacional y su aplicación, profundizare su estudio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y las normas existentes a la fecha como así también la utilización de la figura del sustituto, en cabeza de quien estará el cobro del mismo, reemplazando al contribuyente, sujetos del exterior.

Finalmente, y no por ello menos relevante ensayare alternativas para su distribución entre las diferentes jurisdicciones y su implementación efectiva en el ámbito del Convenio Multilateral, teniendo en cuenta las normas vigentes a la fecha de la presentación del trabajo aprobadas por algunas jurisdicciones provinciales y las posibles alternativas para involucrar a todas las jurisdicciones.

Índice

1. Introducción
2. Normativa Nacional
3. Normativa Local
 - 3.1. Hecho Imponible
 - 3.2. Gravabilidad en el Hecho Imponible
 - 3.3. Impacto en el Convenio Multilateral
 - 3.3.1. Distribución del Impuesto entre las jurisdicciones involucradas
 - 3.3.2. Desafíos para su implementación
4. Conclusión
5. Bibliografía

1.- Introducción. -

Con la reforma impositiva plasmada en la Ley N° 27.430, se han incorporado nuevos “hechos económicos” alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado y también por Ganancias. Concretamente a partir de estas modificaciones los usuarios de servicios como Netflix o Spotify tendrán que pagar un 21% más caro su abono mensual.

En la lista de empresas alcanzadas no están solamente Netflix y Spotify. También quedarán gravados con el IVA los pagos que se hagan por servicios provistos por compañías enroladas en la "economía colaborativa" como las plataformas de alojamiento Airbnb y Homeaway; la venta de aplicaciones y juegos a través de Itunes y Google Play; la plataforma de citas Tinder; la suscripción a periódicos extranjeros como New York Times; la facturación de servicios de publicidad y promociones en redes como Facebook, Twitter y Youtube; entre muchos otros.

El comercio digital abarca una amplia variedad de rubros, que operan con similar esquema que les permite no tributar por lo que facturan en el país. Hay servicios de diagnóstico médico online, educación a distancia, juegos de azar, soporte técnico en línea, accesos a bases de datos, subastas, entre otros.

Tomando la definición de Servicios digitales que otorga la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podemos decir que se trata de servicios automatizados, que requieran de una intervención humana mínima, que son brindados a través de la red de Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes.

2.- Normativa Nacional. -

Por Título II de la citada Ley Nacional se modifica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, incorporando como hecho imponible del gravamen a los servicios digitales prestado por sujetos residentes o domiciliarios en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país (art. 1 inc e), presumiendo, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

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

Por su parte por artículo 95 se incorpora como artículo sin número a continuación del artículo 27 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, la siguiente previsión: "...El impuesto resultante de la aplicación de las disposiciones previstas en el inciso e) del artículo 1°, será ingresado por el prestatario. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción..."

Por su parte, se incorpora como inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997 y sus modificaciones, el siguiente: "*m) Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:*

- 1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.*
- 2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.*
- 3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.*
- 4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.*
- 5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.*
- 6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.*
- 7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a*

través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.

- 8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.*
- 9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.*
- 10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.*
- 11. La provisión de servicios de Internet.*
- 12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.*
- 13. La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.*
- 14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.”*

Como vimos, la reforma, incorpora como sujeto del Impuesto al Valor Agregado, al prestatario de los servicios previstos en el inciso e) del artículo 1 del citado impuesto y por lo cual la norma reglamentaria, establece quienes serán los sujetos de percepción del impuesto (entidades que intermedien en los pagos al exterior) y además en caso de incumplimiento de éstos, el responsable del ingreso del correspondiente impuesto recae en el prestatario.

En este contexto, se enmarca este nuevo hecho imponible alcanzado por el Impuesto al valor agregado, cuya novedad y características complejas exigen a la administración tributaria una reformulación de los actuales métodos y la utilización de distintos instrumentos a efectos de la individualización de los prestadores del exterior.

Por otra parte, el pago del impuesto en realidad no quedará incorporado al precio del servicio, ya que la empresa proveedora no lo incorporará a su factura ni lo absorberá. El 21% aparecerá como un cargo extra que aplicará la tarjeta de crédito/debito mediante la cual se paga el abono, que actuará como agente de percepción.

3.- Normativa Local. -

Llevándolo a nivel provincial podemos observar que algunas jurisdicciones ya han adaptado sus códigos fiscales en este aspecto, tales como la provincia de Córdoba y La Pampa, otras como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya había intentado gravar a alguno de estos servicios mediante un régimen de retención, el cual quedo sin aplicación práctica hasta la fecha. Por su parte la provincia de Buenos Aires tiene incorporado desde el año 2015 la figura del responsable sustituto para aquellos casos donde el contribuyente del impuesto no sea un residente del país, pero sin especificación concreta a servicios digitales sino con un alcance mayor.

3.1 Hecho imponible

En palabras del maestro Dino Jarach, la característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. En este aspecto la obligación nace de la ley en cuanto se verifica el hecho imponible. Por otra parte, la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible.

En este aspecto, vemos las reformas introducidas por la provincia de Córdoba y La Pampa cuyo objetivo perseguido a través de las modificaciones fue posibilitar la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las actividades económicas efectuadas por sujetos del exterior cuando las mismas tienen efectos dentro del territorio Provincial.

Tal es así que en el Código de La Pampa amplía el alcance del hecho imponible, al agregar "...Asimismo se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que se encuentran alcanzadas el desarrollo desde el exterior del país de cualquiera de las actividades a que refiere el párrafo anterior, cuando se verifiquen efectos (consumo, utilización, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) en sujetos, bienes, personas, etc. radicados, domiciliados o ubicados en jurisdicción de la provincia de La Pampa..."

Por su parte la Provincia de Córdoba, siendo más específica expone en su normativa lo siguiente: "...En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio

provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) 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 plataformadigital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen losservidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego. En virtud de lo expuesto precedentemente, quedarán sujetos a retención -con carácter de pago único y definitivo- todos los importes abonados -de cualquier naturaleza- cuando se verifiquen las circunstancias o hechos señalados en los dos párrafos anteriores..."

Entiendo que la modificación incorporada por la provincia de Córdoba en la definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 177 del Código Fiscal), tiene dos aspectos, en la primera parte, se refiere a todos los servicios –en general- prestados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, pero que los mismos se utilizan económicamente o recaen sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc., ubicados en la citada provincia, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada para tales fines.

Y en la segunda parte –tercer párrafo del citado artículo 177-, expone con mayor claridad y determinación la gravabilidad de los servicios digitales, cuando indica “Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimiento audiovisuales (...)que se trasmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el

exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial ...”

Por su parte, debemos señalar que, en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no tiene ninguna previsión respecto a este nuevo hecho imponible agregado por la reforma nacional, que podría definirse como servicios digitales prestados por sujetos del exterior con utilización y/o uso en el país, pero si tiene incorporado la figura del responsable sustituto que luego precederé a su análisis. -

3.2.- Gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Como puede observarse en las jurisdicciones de La Pampa y Córdoba, siguiendo las pautas de la norma nacional, procede a gravar actividades llevadas a cabo por sujetos domiciliados en el exterior en el ámbito provincial por verificarse allí la utilización de los respectivos servicios.

Las reformas provinciales, entendemos tiene como eje redimensionar el principio de territorialidad con respecto a aquellas actividades intangibles que por sus características producen efectos -por cualquier naturaleza- en cada jurisdicción provincial.

El planteo es el siguiente, la trazabilidad de estos nuevos hechos económicos, ¿puede ser cuestionado?

En este aspecto, resulta atinado indicar que el tema central involucrado en las reformas provinciales es la ampliación del concepto de territorialidad del modo en que estaban en los Códigos Provinciales y por consiguiente en las previsiones de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 y sus modificatorias –artículo 9-.

Creemos que una faceta se encuentra allanada por cuanto los mismos fueron plasmados en una ley y como tal respetarían uno de los principios básicos –legalidad o reserva de ley-, pero por otra y como consecuencia directa de nuestro sistema de gobierno –republicano-, las provincias también deben respetar normas infrafederales.

Dentro de la Ley de Coparticipación Federal, se definen los alcances de la adhesión de las provincias, es así que el artículo 9 en su inciso b) expone “... *Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley...*” Por su parte, y en relación a las pautas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, podemos señalar las siguientes:

“...1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

— *Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;(…)* — *Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento...*”

En este aspecto entendemos que se encuentra verificado el ejercicio de actividad, el cual queda configurado cuando los respectivos servicios son utilizados económicamente en el territorio provincial, cuestión que podría soslayar el requisito establecido en la citada norma federal.

La territorialidad estaría dada por los efectos (consumo, utilización, accesos a prestaciones a través de internet, etc.) que la comercialización de servicios desarrollada desde el exterior produce en los sujetos, bienes, personas, etc. radicados, domiciliados o ubicados en territorio local; con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

Por su parte no podemos dejar de mencionar la resolución 593/14 de la AGIP, la cual estableció una retención del 3% sobre el precio neto de la operación respecto de la "contratación de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (películas y series) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a Internet, como también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares. Esta resolución que fue cuestionada oportunamente por la justicia y a nivel doctrinario, nunca fue puesta en práctica por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A ello debemos agregar que tampoco tiene como origen una ley que la respalde por lo cual no sabemos si su falta de aplicación se debe a esta falta de previsión o los inconvenientes prácticos en su implementación.

En este sentido, las restantes jurisdicciones provinciales deberían evaluar la posibilidad o factibilidad de incorporar explícitamente estos hechos económicos, como así también definir a cargo de quien estará el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya sea tal como lo señala la norma nacional –prestarios y la figura de agente de percepción- o a través de la figura de agente de retención, como lo define la Provincia de Córdoba o a través de la figura del responsable sustituto.

En este orden, la alternativa que propongo, es, por un lado, en relación al alcance del hecho imponible de los diferentes Códigos Fiscales, explicitando en el mismo estas manifestaciones económicas, y por otro lado establecer la obligación del

pago del mismo en cabeza de quien tiene la posibilidad de “retener” el impuesto previo a la transferencia de los fondos al exterior, como pago único y definitivo del sujeto pasivo a través de la figura del responsable sustituto.

Con respecto a la figura del sustituto la misma se encuentra prevista en el Código de la Provincia de Buenos Aires. Existen dos normas que se complementan, por un lado se ha incorporado el artículo 21 bis¹ del Código Fiscal, creando la figura del responsable sustituto, a quienes obliga al pago de los gravámenes y accesorios como únicos responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que no revistan la calidad de residentes en el territorio nacional y por otra parte, la incorporación del artículo 95 bis al citado texto provincial, dispone que el contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no residentes en el territorio nacional, resultara sustituido en el pago del tributo por el contratante, organizador, administrador, usuario, tenedor, pagador, debiendo ingresar dicho sustituto el monto resultante de la aplicación de la alícuota que corresponda en razón de la actividad de que se trate, sobre los ingresos atribuibles al ejercicio de la actividad gravada en el territorio de la Provincia de Buenos Aires.

Como puede observarse de la normativa provincial, cuyo objetivo primario, fue gravar con el impuesto a aquellos servicios prestados por artistas extranjeros en la provincia, se incluyen como responsables sustitutos al pagador de los mismos, por lo cual considero que lo más conveniente sería poner en cabeza de las entidades que faciliten o administren los pagos al exterior de estos servicios digitales la responsabilidad de ingreso del impuesto retenido.

Por su parte la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tiene previsto en su Código Fiscal, la figura del responsable sustituto dentro de los Responsables por deuda ajena,² pero sin especificar el alcance del mismo.

3.3.- Impacto en el Convenio Multilateral

Sin perjuicio de lo limitado del análisis, ante situaciones nuevas, creemos que, por la naturaleza de estos servicios, los mismos tienen un alcance nacional y por

¹Artículo incorporado por Ley N° 14.653 (Ley Impositiva del 2015).

²Artículo 11.- Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos, o que especialmente se fijen para tales responsables, como asimismo a cumplir con los restantes deberes tanto de naturaleza formal como substancial que corresponda exigirles a estos últimos, bajo pena de las sanciones que impone este Código: (...)8. Los responsables sustitutos en la forma y oportunidad en que - para cada caso- se estipule en las respectivas normas de aplicación (Código Fiscal t.o. 2018).

consiguiente su gravabilidad a nivel provincial debe estar enmarcado dentro de las normas del Convenio Multilateral.

El Convenio, suscrito el 18 de agosto de 1977, rigiendo desde el 1º de enero de 1978, en su artículo 1º establece que las actividades que ejerce un mismo contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones cuyos ingresos brutos por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, se deberán atribuir conjuntamente a todas las jurisdicciones.

Como puede observarse el Convenio Multilateral, es un acuerdo entre las Provincias y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con el propósito de evitar la múltiple imposición que puede llegar a producirse si los fiscos locales gravaran con la misma base de imposición la actividad que realice un contribuyente en dos o más jurisdicciones.

Sus normas no modifican aquellas dictadas por cada jurisdicción, a través de sus Códigos Fiscales, sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en materias de la determinación del hecho imponible, de los sujetos pasivos, las alícuotas o las desgravaciones.

El Convenio, lo único que hace es distribuir el total de la base imponible del impuesto entre las jurisdicciones intervinientes en el desarrollo de un proceso económico único llevado a cabo por los contribuyentes.

Sin embargo, para ello será necesario verificar el sustento territorial en cada una de las jurisdicciones intervinientes.

El sustento territorial, en principio, es la condición necesaria para permitir la asignación de ingresos a una jurisdicción – impuesta por el mismo Convenio Multilateral -. Esta condición se manifiesta a través de un gasto relacionado con la actividad del contribuyente en dicha jurisdicción.

En este punto, creo que sería relevante traer a consideración las pautas establecidas en la Resolución General 83/02 (incorporado en el artículo 20 de la RG 01/18 -texto ordenado-). Esa resolución dispuso que las transacciones efectuadas por medios electrónicos, -internet o sistema similares- se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1º del citado Convenio y por otra parte considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inc. b) “in fine”, del art. 2, del Convenio Multilateral del 18/8/77, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente

o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

¿Cuándo un gasto determina la existencia de sustento territorial?

En este aspecto y haciendo un análisis integral de las normas del Convenio Multilateral vigentes y en especial de las normas reglamentarias³, entiendo que el mismo estaría dado a partir de los gastos incurridos por el prestatario de los servicios digitales necesarios para poder acceder a los mismos.

Sorteado esta condición fundamental -sustento territorial-, debemos efectuar la atribución de los ingresos a las jurisdicciones intervinientes.

Las modificaciones introducidas por la provincia de La Pampa y Córdoba, de algún modo dejan expuesto cuando estarían alcanzadas estos servicios en dichas jurisdicciones. Es así que la norma de Córdoba señala: “*se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial...*”. En forma similar lo señala la provincia de La Pampa expone que “*...cuando se verifiquen efectos (consumo, utilización, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) en sujetos, bienes, personas, etc. radicados, domiciliados o ubicados en jurisdicción de la provincia de La Pampa...*”.

Por su parte la Provincia de Córdoba por Decreto 2141/2017, reglamenta lo incorporado al artículo 177 de su Código Tributario, en cuando al concepto de utilización económica o consumo de los servicios en la Provincia, indicando “*...de tratarse de servicios digitales, se presume –salvo prueba en contrario- que la utilización o consumo se lleva a cabo en la jurisdicción provincial cuando se verifique los siguientes presupuestos:*

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

2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: cuando la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda a la Provincia de Córdoba, Se considera como dirección de IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignados a un dispositivo electrónico...”

Por su parte, incorpora un capítulo referido al régimen de retención sujeto estos hechos imponibles (comercialización de servicios online. Intermediación en la prestación de servicios. Juegos y/o apuestas online).

Es así que en artículo 318 bis del mencionado Decreto, prevé que “las entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o las entidades encargadas de recaudaciones –compañías de telefonía fija o móvil, prestadoras de Internet-

³Resolución General 83/02 de la Comisión Arbitral.

rendiciones periódicas y/o liquidaciones deberán retener aplicando la alícuota que establece la reglamentación según el tipo de servicio digital alcanzado.

Es este aspecto, parecería que corresponde asignar estos ingresos, donde se encuentran radicados, ubicados o domiciliados los prestatarios.

En cuanto a la atribución de estos ingresos, analizando la norma nacional y provincial, parecería más razonable asignar los ingresos por estos servicios digitales, a cada jurisdicción provincial donde se verifique, en primer término, la dirección de IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código provincia de tarjeta SIM, sin embargo la información de la ubicaciones de los dispositivos fijos o móviles no sería conocido por quienes tienen la obligación de realizar el pago del respectivo impuesto, por lo cual lo más razonable es asignar a los domicilios informados por los prestatarios⁴ a quienes realizan el cobro de los servicios y lo transfieren a los prestadores del exterior ya sea en forma directa o indirecta

3.4.1. Distribución del Impuesto entre las jurisdicciones involucradas

Como vimos, a la fecha, dos jurisdicciones ya han previsto en sus normas la gravabilidad de estos servicios, con lo cual resulta necesario establecer mecanismos para el ingreso del impuesto respectivo cuando quién tiene la obligación de ingresar el mismo deba hacerlo para varias jurisdicciones.

Por la naturaleza del sujeto obligado del impuesto, resulta necesario definir quién estará a cargo del cumplimiento de las obligaciones, en reemplazo del sujeto del exterior.

En este aspecto va a requerir una unificación de criterios por parte de las diferentes jurisdicciones provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a fin de unificar el obligado al pago, que en mi análisis debería estar circunscripto a quienes son los responsables de transferir el dinero al beneficiario del exterior, como con las administradoras de las tarjetas de crédito/compra, banco pagador, etc., en su calidad de responsable del ingreso del tributo, -responsable sustituto-, adquiriendo ese pago la calidad de pago único y definitivo de quien desarrolla la actividad siendo un sujeto no residente en el país.

3.4.2.- Desafíos para su implementación

⁴ Dirección de facturación del cliente o la dirección con la cual disponga el banco que debe realizar el pago o entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito.

Tal como fue expuesto y partiendo de la existencia de normas similares en todas las jurisdicciones, -hecho imponible y responsable del ingreso del impuesto-, nos queda un gran camino por adelante en cuanto a su aplicación práctica. Para ello tratare de establecer un mecanismo que permita cumplir con el fin perseguido esto es simplificar en lo máximo posible el cumplimiento por parte del responsable sustituto y lograr el ingreso del tributo para las jurisdicciones involucradas.

Para ello partiré de algunas premisas básicas necesarias para su aplicación.

- 1) Existencia de norma legal prevista en cada jurisdicción que permita la aplicación, esto es con respecto a la configuración del hecho imponible como así también respecto de la figura del responsable de ingresar el impuesto.
- 2) Unicidad en cuanto en cabeza de quien se encuentra la figura del responsable sustituto y por otro lado el mecanismo de ingreso de los fondos, esto es a través de las normas del Convenio Multilateral.

Bajo estas premisas vamos a tener sujetos no residentes en el país que presten servicios a prestadores de varias jurisdicciones y que, por otro lado, obtengan el pago a través de diferentes entidades que intermedien en el pago –administradores de tarjetas de crédito/compra, Bancos, etc., esto es la encargada de transferir los fondos al prestador del exterior.

Para los designados como responsables del ingreso del impuesto, se debería prever la confección de declaración juradas en calidad de responsable sustituto y que contenga las previsiones de la apertura e ingreso del tributo correspondiente a cada jurisdicción por cada uno de los “contribuyentes” del impuesto, sujetos no residentes.

Uno de los inconvenientes que se suscitan es como poder identificar a que jurisdicción asignar los ingresos retenidos, cuestión que debe ser conocido por quien tiene que realizar el ingreso del tributo. Si bien reconozco que, si hablamos de asignación de ingresos, en el marco del Convenio Multilateral, en el caso de prestación de servicios, deben ser asignados al lugar de efectiva prestación de los servicios. Que en este caso correspondería ser asignado a donde se encuentra localizado geográficamente el dispositivo, situación que no siempre es posible precisarlo no solo porque los servicios pueden ser adquiridos y/o utilizados desde un dispositivo móvil u otro medio sino por el desconocimiento que puede tener del mismo, quien realiza la transferencia de los fondos a los sujetos del exterior.

En este aspecto creo que debemos hacer primar el domicilio de facturación del cliente, titular y/o usuario de la tarjeta de crédito, de compra y/o pago o en su caso la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad encargada

de transferir los fondos de los servicios adquiridos a “contribuyentes” residentes en el exterior.

Por su parte, llevando a su aplicación práctica, se debería establecer dentro del ámbito del Convenio Multilateral un sistema único de recaudación del Impuesto de sujetos del exterior, en el cual se prevea las condiciones para su cumplimiento por parte de quien tenga a su cargo el ingreso de los mismos, por cada jurisdicción adherida.

4. Conclusión

Como puede observarse, tanto en el marco del Impuesto al Valor Agregado, como en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no son pocos los aspectos conflictivos que se pueden suscitar.

En primer término, se presenta la discusión sobre la potestad de los fiscos subnacionales para gravar este tipo de prestaciones realizadas desde el exterior que son utilizadas o explotadas en el país, pero sin una presencia física concreta, por parte del prestador; en este aspecto creo que las modificaciones propuestas en los respectivos Códigos Fiscales y normas complementarias sortearían parte de estos cuestionamientos.

Otras cuestiones más técnicas y de detalle tienen que ver con la caracterización de los pagos como únicos y definitivos, y el impacto que estas disposiciones puedan tener en la aplicación de las normas del Convenio Multilateral, para lo cual será necesario prever una declaración jurada y liquidación para el pago del tributo a través de la página de la Comisión Arbitral, donde por un lado se puede acompañar el detalle de los contribuyentes sustituidos y por otro lado la distribución entre las jurisdicciones de acuerdo al criterio que defina esa Comisión y que permita una asignación lo más razonable.

La idea es que el responsable sustituto ingrese el tributo a cada jurisdicción de acuerdo a parámetros razonables en cuanto le corresponde a cada jurisdicción en aquellos servicios prestados en forma conjunta en más de una jurisdicción. En este sentido, se podría unificar las alícuotas aplicables, según el tipo de servicio digital prestado, tales como servicios de suscripción online; intermediarios en la prestación de servicios a través de plataformas digitales o redes móviles o aquellos servicios relacionados con actividades de juego.

Entiendo que estamos ante un desafío del todos los fiscos, no solo en el ámbito nacional sino también mundial. Tal es así que la OCDE a través del plan de acción

establecido en el marco de las iniciativas BEPS propone abordar esta situación que implica la economía digital.

En resumen, es de esperar que el involucramiento de las administraciones fiscales en los desafíos de la economía digital derive en la implementación de mecanismos razonables para el cobro de los impuestos correspondientes, de manera tal de cumplir con los principios de equidad e igualdad, que deben primar en el pago de impuesto, cualquiera sea la modalidad de comercialización o prestación de los servicios.

5. Bibliografía

- Dino Jarach. Curso de Derecho Tributario. Ediciones CIMA. Buenos Aires. 1980.
- Giuliani Fonrouge-Navarrine. Impuestos a los Ingresos Brutos. Ediciones Depalma. Buenos Aires.
- Enrique Bulit Goñi. Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1992.