



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

ACTAS

Jornadas Anuales

***“Investigaciones en la Facultad”
de Ciencias Económicas y
Estadística***



Almada, Lorena

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

LA PROBLEMÁTICA DE LA TRIBUTACION EN LA ECONOMIA DIGITAL *

Resumen:

En el campo tecnológico, las ideas no parecen ser finitas, la renovación constante convierte en antiguo lo que se consideraba de última generación. Mientras tanto, pero en forma rezagada, buscamos soluciones a los nuevos retos y desafíos que se presentan en el área tributaria.

Las firmas multinacionales y, en particular, las digitales, exhiben bajos niveles de tributación a nivel global. A las estrategias de planificación tributaria comúnmente utilizadas, se añade la participación creciente de procesos de carácter inmaterial, que facilitan la movilización de activos y recursos entre jurisdicciones en busca de una menor presión fiscal.

Las normas del derecho internacional tributario, así como los marcos normativos tributarios nacionales, no se han adecuado a formas de producir y generar valor de las últimas décadas. La mayoría de los países tienen potestad para gravar estrictamente las operaciones que ocurren dentro del margen de sus territorios, las que resultan de difícil identificación en el caso de la economía digital.

El Enfoque de los Dos Pilares, enfatizando el Pilar Uno o Reforma Fiscal Global, es un tema novedoso y al mismo tiempo de una complejidad técnica y matemática importante.

En este escenario internacional, el objetivo es analizar las soluciones que se consensuaron en el marco de la OCDE y las medidas adoptadas en nuestro país como consecuencia de ello en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado y se planteará la problemática de los fiscos provinciales para intentar someter a imposición al comercio electrónico directo, de empresas del exterior, no residentes, con las normas imperantes en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Palabras claves: Economía digital - Tributación – Reforma Fiscal Global

* Trabajo elaborado en el marco del Proyecto 80020210300096UR, titulado: "Retos fiscales futuros: desafíos y oportunidades", dirigido por Lorena Almada.



UNR

Abstract:

In the technological field, ideas do not seem to be finite, constant renewal turns what was considered avant-garde into old. Meanwhile, but in a lagging manner, we seek solutions to the new challenges that arise in the tax area.

Multinational companies and, in particular, digital ones, exhibit low levels of taxation at a global level. Added to the commonly used tax planning strategies is the growing participation of intangible processes, which facilitate the mobilization of assets and resources between jurisdictions in search of lower tax pressure.

The rules of international tax law, as well as national tax regulatory frameworks, have not adapted to the ways of producing and generating value in recent decades. Most countries have the power to strictly tax operations that occur within their territories, which are difficult to identify in the case of the digital economy.

The Two Pillar Approach, emphasizing Pillar One or Global Tax Reform, is a novel topic and at the same time of significant technical and mathematical complexity.

In this international scenario, the objective is to analyze the solutions that were agreed upon within the framework of the OECD and the measures adopted in our country as a consequence of the Income Tax and the Value Added Tax and the problem of provincial treasuries to try tax direct electronic commerce, of foreign, non-resident companies, with the current rules on gross income tax.

Keywords: Digital Economy - Taxation – Global Tax Reform

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En el campo tecnológico, las ideas no parecen ser finitas, la renovación constante convierte en antiguo lo que se consideraba de última generación. La informática y las telecomunicaciones, han formado una pareja indisoluble. Mientras tanto, pero en forma rezagada, buscamos soluciones a los nuevos retos y desafíos que se presentan en el área tributaria.

Para la mayoría de los autores, el comercio electrónico engloba un variado abanico de actividades, como la producción, distribución, comercialización, venta y, entrega de bienes y servicios por medios electrónicos. Y con esta definición abarcamos a toda forma de intercambio de bienes o servicios digitales, concretada por medio de la utilización de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TICs)¹.

¹ LOFEUDO, Ismael: "Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el "impuesto a Netflix" (RG 953 AGIP)". Grupo de estudio de la complejidad n la Sociedad de la Información, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de La Plata, Argentina



UNR

A diferencia del comercio convencional, Internet no tiene ubicación física, los usuarios no lo pueden controlar y en general se desconoce la trayectoria por la que se desplaza la información. En este escenario, el derecho internacional tributario, con estructuras de pensamientos más rígidas, se encuentra ante uno de sus mayores desafíos, resolver los problemas que presenta un nuevo orden extraño, por así decirlo, que altera al histórico natural y cuya vastísima experiencia, parece no alcanzar. Y que crece y avanza en todos los sentidos, a pasos agigantados².

Es nuestro pensamiento que estas investigaciones, no advierten en muchos casos, que los elementos que sirvieron de base para encauzar y regir fiscalmente el comercio tradicional, no son totalmente aptos para enfocar una nueva forma de conducir los negocios que, sin dudas, modificará definitivamente nuestra manera de trabajar, operar y vivir, de aquí en más con el correr de los próximos años.

La doctrina y muchos gobiernos empezaron a preocuparse por estos problemas, a mediados de la década de los 90, un primer documento que trata el fenómeno, con origen en un "Treasury Paper" de los Estados Unidos de noviembre de 1996 y continúan con un estudio de la oficina Australiana de Impuestos de agosto de 1997 sobre los tributos y la internet, Japón con su documento "Economía digital" en marzo de 1997, la OCDE con una conferencia internacional en Finlandia en noviembre del mismo año y sucesivas reuniones que el organismo nombrado llevó a cargo en Ottawa en octubre de 1998 y en París en octubre de 1999. También trataron el problema de la economía digital el Grupo encargado de la "Caracterización de la Renta y Tratados Fiscales", noviembre del 2000 en Mumbai, India. Ya en septiembre de 2013, se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, dentro del contexto BEPS (proyecto denominado "Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios")³.

En este contexto, en 2015 se publicó un paquete de 15 Acciones tendientes a enfrentar los desafíos fiscales de la economía digital y entre los propósitos primordiales se destaca la intención de contrarrestar las brechas y desajustes más relevantes del sistema tributario internacional, en el entendimiento que las actuales reglas tributarias que configuran el sistema tributario internacional son permeables a conductas de las multinacionales compatibles con la planificación fiscal agresiva que socavan la efectividad del sistema tributario a nivel global como fuente primordial de recursos para financiar a los gobiernos. Sin embargo, por diversos factores (entre los

² RIVEIRO, Ricardo Enrique: "Netflix, Ingresos Brutos, Establecimiento Permanente, Convenios Fiscales y Beps. Los problemas no resueltos del comercio electrónico". II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – 2 y 3 de julio de 2015, AEEF.

³ RIVEIRO, Ricardo Enrique, ob cit en nota 2



UNR

cuales se destaca la falta de consenso entre países) estas medidas tuvieron un impacto limitado en la práctica.

A partir de 2017, el Marco Inclusivo sobre BEPS integrado por países miembros del G20/OCDE- comenzó a trabajar sobre la base de dos pilares con el objetivo de reformar las regulaciones fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen un porcentaje impositivo justo dondequiera que operen.

Con el Pilar Uno, la OCDE pretende garantizar una distribución más justa de los beneficios y derechos tributarios entre los países (respecto a las grandes multinacionales), mientras que, el Pilar Dos, conocido también como Impuesto Mínimo Global (IMG) o GloBE (Global Anti Base Erosión), introduce justamente una tasa efectiva mínima de impuesto a la renta que deberán tributar ciertas multinacionales.

En este escenario internacional, el objetivo es analizar las soluciones que se consensuaron en el marco de la OCDE y las medidas adoptadas en nuestro país como consecuencia de ello en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado y se planteará la problemática de los fiscos provinciales para intentar someter a imposición al comercio electrónico directo, de empresas del exterior, no residentes, con las normas imperantes en el impuesto sobre los ingresos brutos.

2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO POST-BEPS

La problemática de la tributación de la ED fue abordada por la OCDE/G20 en el marco de la Acción 1 del proyecto BEPS (2013-2015) y, posteriormente, a través de diversos documentos publicados a partir de 2018 que constituyen lo que se conoce como "BEPS 2.0". El proyecto BEPS 2.0. es una especie de spin off⁴ como menciona Vázquez⁵ del proyecto BEPS originario que surgió ante la falta de una recomendación concreta sobre la ED por parte del Reporte Final BEPS 2015 y a raíz del mandato otorgado en marzo de 2017 por los ministros de Economía y Finanzas del G20 al Marco Inclusivo, para que este último continúe abordando la problemática de la ED y alcance un consenso internacional para finales de 2020.

Tras años de trabajo y negociaciones intensas y minuciosas para adaptar las normas tributarias internacionales al siglo XXI, los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y

⁴ El término Spin-off se refiere a una empresa u organización nacida como extensión de otra mediante la separación de una división subsidiaria. En el ámbito del entretenimiento, el término refiere a una serie de televisión, película, programa de radio, videojuego o trabajo narrativo creado a partir de una obra ya existente.

⁵ VÁZQUEZ, Juan Manuel: "Una Solución Consensuada para la Tributación de la Economía Digitalizada ¿Utopía o Realidad?", mayo 2020. Sin datos publicación, material remitido al Seminario sobre Tributación Internacional, FCEYE, UNR.



el G20 sobre BEPS acordaron⁶ el 8 de octubre de 2021 la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El enfoque de dos pilares garantizará que las empresas multinacionales (EMN) estén sujetas a una tasa impositiva mínima del 15%, y reasignará los beneficios de las EMN más grandes y rentables a países de todo el mundo.

Seguidamente, detallamos los elementos clave del enfoque de los dos pilares⁷:

PILAR 1	PILAR 2
Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas.	Las reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.
Seguridad jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, junto con un régimen optativo para dar cabida a determinados países con menor capacidad.	Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9% sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la «cláusula de sujeción a imposición» en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del Marco Inclusivo cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales.
Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes.	Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales.
Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad.	

⁶ 136 países y jurisdicciones miembros se adhirieron al enfoque de dos pilares.

⁷ 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



UNR

El pilar 1 implica un cambio de potestades tributarias (a favor de jurisdicciones de mercado), en tanto que el pilar 2, con el establecimiento de un impuesto mínimo a nivel mundial, es el que hará aumentar la recaudación total⁸. La Argentina ha adherido a este acuerdo lo que implica que deberá abstenerse de implementar impuestos sobre los servicios digitales.

La Acción 1 del Proyecto BEPS se vincula con la fiscalidad de la economía digital, aunque luego se extendió a toda la economía (Grupos Multinacionales, "EMN" de cierta envergadura), al respecto remito al trabajo de Darío Rajmilovich⁹ quien en su análisis manifiesta que Argentina es un país "intermedio" según los parámetros analizados por el autor lo que le generará un perjuicio recaudatorio en los términos de como está planteada la Solución del Pilar Uno, pues si bien nuestro país es receptor de recaudación en base a los ingresos de mercado que verifican nexo con la jurisdicción, tales montos resultarán potencialmente reducidos por una variedad de causas que explicita en su trabajo y concluye, es evidente que la "bajada a tierra" del diseño de la Solución Pilar Uno, la cual se muestra como un enfoque "holístico" y "revolucionario" en el sentido de un cambio de paradigma en el sistema de tributación internacional del impuesto a la renta corporativo, está generando un sinnúmero de complicaciones "técnicas" las que originan nuevas complicaciones.

Adicionalmente y como fuera señalado en las XXXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁰, lo verdaderamente complejo del Pilar Uno es el cálculo del monto A¹¹. Y ello, al margen del escaso respaldo que tiene la distinción entre renta rutinaria y no rutinaria desde el punto contable o económico. Lo que se pretende asignar, para ser gravados en la jurisdicción del mercado, son los beneficios derivados de actividades no tradicionales, es decir, aquellas en las que los usuarios, la interacción con canales digitales y los datos, resultan relevantes. Todo va a depender de la colaboración de las multinacionales implicadas, que no serán muchas. Si esta desagregación de beneficios funciona razonablemente bien, el sistema no será muy complicado, ya que, tales beneficios, a modo de maná caído del cielo, serán gravados por los países de la fuente aplicando sus tasas domésticas, todo esto estará por verse.

⁸ PORPORATTO Pablo: "Propuestas multilaterales para el tratamiento tributario de la Economía Digital de OCDE, Unión Europea y ONU", www.mercojuris.com, 2020.

⁹ RAJMILOVICH, Darío M.: "¿En qué anda BEPS Pilar Uno?". IMP - Práctica Profesional 2022-CXXXV, 10.

¹⁰ Informe de relatoría, tema 1: Tributación en la economía digital, Guatemala, 24 al 27 de octubre de 2022.

¹¹ Disponiendo que, en países con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, el umbral se establezca en 250.000 euros de ventas en la jurisdicción. En cualquier caso, no es bueno, en términos de neutralidad entre jurisdicciones, recurrir a montos puramente arbitrarios.



UNR

Por último, cabe mencionar, que el DST (impuesto a los servicios digitales) entró dentro del conjunto de instrumentos aplicados a nivel nacional por varios países, no obstante, no ha sido aplicado en la Argentina ni en otros países de la región de Latinoamérica. Podría pensarse que los países no han avanzado masivamente en este sentido a la espera de alcanzar un acuerdo global y ante los riesgos de enfrentarse a represalias comerciales como las que se han hecho evidentes en otras latitudes sobre la base de una percepción de un trato discriminatorio hacia determinadas empresas¹².

En el informe Cepal¹³, se menciona que otro elemento que podría inhibir la selección de este tipo de impuesto radica en que, si bien se trata de un impuesto que apunta a gravar a las firmas —de un modo presuntivo, mediante la aplicación de una alícuota reducida sobre la facturación en el país—, podría ser de fácil traslado a otros agentes económicos total o parcialmente. Cui¹⁴ y Cui y Hashimzade¹⁵ estudian la incidencia que este tipo de impuesto puede tener sobre los distintos agentes proveedores de servicios, y si bien no hallan razones objetivas para que ello ocurra cuando se trata de empresas que ofrecen servicios automatizados, con bajos o nulos costos marginales y que ejercen gran poder de mercado, reconocen que, incluso con un análisis muy minucioso de las elasticidades precio de la demanda, puede ser complejo anticipar los resultados empíricos.

Por lo pronto, pasemos a analizar el tratamiento del comercio electrónico en el mercado interno.

¹² Quizás el caso con mayor difusión en este sentido fue la interrupción de la aplicación del DST en Francia frente a la amenaza de los Estados Unidos de subir los aranceles a la importación de vinos, quesos y otros productos. Este último también estudiaba los casos de Austria, Italia e India, entre otros que instituyeron DST. De todas maneras, el gobierno asumido en los Estados Unidos en 2021 manifestó que suspendería estas medidas hasta tanto se alcanzara un acuerdo global sobre la tributación de las firmas digitales, lo que está en línea con las propuestas del país en relación con el establecimiento de un impuesto mínimo a las ganancias que reconoce la necesidad de generar un compromiso internacional y de trabajar con otros países para terminar con la presión de la competencia fiscal y la erosión del impuesto a la renta de las empresas. Al respecto de ambos temas, véanse <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-france-idUSKBN29C2KQ> y https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf. Citado por <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/9d8a366d-9ee2-480d-b460-ae24cefadf2c/content>

¹³ <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/9d8a366d-9ee2-480d-b460-ae24cefadf2c/content>

¹⁴ CUI, W.: "The Digital Services Tax: A Conceptual Defense", inédito, 2018, citado por informe cepal: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/9d8a366d-9ee2-480d-b460-ae24cefadf2c/content>

¹⁵ CUI, W. y HASHIMZADE, N.: "The digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent", CESifo Working Paper Series N° 7737, 2019. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=3321393> y en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>.

3. TRATAMIENTO EN ARGENTINA DEL COMERCIO ELECTRONICO

3.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Todo esquema de impuesto a la renta opera mediante la combinación de diversos criterios de vinculación. Estos hacen posible que un país determine a quienes aplicarle su poder impositivo, asimismo, cuándo, cómo y bajo que conceptos hacerlo. Tales criterios están relacionados con dos aspectos fundamentales. Uno de carácter subjetivo: la residencia o nacionalidad del sujeto; el otro objetivo: el lugar donde se considera generada una renta¹⁶.

La legislación argentina ha adoptado el principio de "renta mundial" para la afectación de las obtenidas por los sujetos residentes del país, en tanto que opera el principio de "fuente" para aquellas que fueran obtenidas por parte de los no residentes. Este último principio es complementado por normas de armonización internacional, tales como la figura del "establecimiento permanente"¹⁷ y ciertas limitaciones a la imposición de rentas correspondientes a su propia fuente.

En ese sentido, también están expuestos al gravamen ciertos pagos a beneficiarios del exterior¹⁸ que se consideran rentas generadas en el país. Los pagos a beneficiarios del exterior están sujetos a una retención —de carácter único y definitivo—, para los que se establece el porcentaje que, en cada caso, es presumido ganancia neta de fuente argentina, tales como:

- Los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados; para los cuales se presume una ganancia neta del 60%.
- Los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto anterior; para los que se presume una ganancia neta del 80%.

¹⁶ NUÑEZ PAHUACHO, Bryan; OSORIO SALIRROSAS, José y VALERIO PONCE, Judith: "Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el Enfoque BEPS y Pilar Uno OCDE", enero 2024. <https://repositorio.esan.edu.pe/server/api/core/bitstreams/971bce15-abdb-4955-89d1-b51fb9ea4682/content>

¹⁷ Las personas jurídicas del exterior, titulares del mismo en nuestro país, tributarán exclusivamente por éste.

¹⁸ De acuerdo con el artículo 102 LIG (texto ordenado 2019) se considera beneficiario/a del exterior a los no residentes que perciben en el extranjero ganancias generadas en el país.



UNR

- El precio pagado a las y los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos desde el exterior, cualquiera fuera el medio utilizado. Ello también se aplica cuando el precio se abona en forma de regalía o concepto análogo -artículo 14 LIA-. En estos casos se presume una ganancia neta del 50%.
- Las sumas pagadas por ganancias no previstas en los puntos anteriores, para las cuales se presume una ganancia neta del 90%.

Es decir que el marco normativo existente ya prevé algunos canales a través de los cuales es posible incluir en el régimen retentivo del impuesto a las ganancias a los servicios digitales del exterior, no obstante, no son propiamente éstos los servicios a los que nos referimos.

Consecuentemente, para el comercio electrónico no existía dentro de nuestra legislación tributaria un tratamiento específico antes de la reforma tributaria, el mismo había quedado comprendido, de manera general, por lo que establecen las leyes y reglamentaciones generales.

J. Martín¹⁹ destaca que el proyecto de ley 27430 disponía la tributación con presunción del 50%²⁰ para los servicios digitales prestados en el país, artículo que luego fue excluido del texto de la ley, lo cual deja la incertidumbre sobre su encuadre fiscal.

En cuanto a la Reforma Tributaria operada por la ley 27430, como menciona Rajmilovich²¹, se introducen modificaciones relevantes a tener en cuenta, entre otras, se debe analizar con mayor precisión el art. 16.1 (hoy art. 22 LIG) que define el concepto de "Establecimiento Permanente" (EP) en línea con el Modelo de CDI de la OCDE, si bien con algunas ampliaciones y apartamientos en virtud de la posición sostenida por la Argentina en la negociación y suscripción de los últimos CDI (p. ej., Chile, España, Suiza, México). Lo cierto es que como señala Rey²², muchas de estas disposiciones relativas a EP receptan los lineamientos derivados de la acción 7 de

¹⁹ MARTÍN, Julián: "Comercio electrónico transfronterizo" *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, 5/3/2021.

²⁰ Lo que implicaba en la práctica una retención a beneficiarios del exterior del 17,5% (aplicando la alícuota del 35% sobre el 50% de renta presunta).

²¹ RAJMILOVICH, Darío M.: "Servicios en la nube. Tratamiento en el IVA e impuesto a las ganancias", *IMP - Práctica Profesional 2018-XXXVII*, 11.

²² REY, Daniela: "El nuevo concepto de establecimiento permanente bajo la Reforma Tributaria"; *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*; Boletín XXXIX; marzo 2018.



UNR

BEPS, también incluidos en la reciente actualización al Modelo OCDE aprobada el 21/11/2017.

Tener presente que la existencia concreta o la presunción de la existencia de Establecimiento Permanente, representa la tributación del 30% de impuesto a las ganancias (período fiscal 2018 y 2019) y 25% (períodos fiscales 2020 y siguientes) que se complementa con una retención sobre el pago o acreditación de utilidades del 7% y 13%, respectivamente (para completar un nivel de tributación cercano al 35%), como la aplicada a países OCDE, finalmente, la alícuota prevista para distribución dividendos quedó en nuestro país al 7%.

La determinación de la ganancia neta es en base real conforme a las reglas de la tercera categoría a cuyos efectos debe asignar al EP las utilidades que obtendría un tercero independiente por la realización de tales operaciones en condiciones análogas (reglas de precios de transferencia).

Siguiendo disposiciones del Modelo ONU, la ley 27430 incorporó una cláusula para la configuración de EP bajo ciertos supuestos de prestación de servicios que tengan lugar en el país, hoy plasmada en el art 22 inc. b) LIG, al disponer: "*la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis [6] meses, dentro de un período cualquiera de doce [12] meses*".

Esta disposición suma el plazo incurrido por actividades realizadas por sujetos vinculados en los términos del artículo 18 de la LIG "siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares". Como señala Rey²³, no existen mayores precisiones acerca de qué actividades se podrían considerar "idénticas o similares", advirtiendo que cierta noción podría obtenerse a partir de lo dispuesto en el informe final relativo a la acción 7 del Proyecto BEPS en la que, si bien se establece que para determinar si las actividades están conectadas entre sí dependerá de los hechos y circunstancias de cada caso, se brindan ciertos factores que pueden resultar útiles²⁴.

²³ REY, Daniela, ob. cit. en nota 22

²⁴ El informe final correspondiente a la acción 7 del Proyecto BEPS dispone que los factores que pueden ser relevantes son los siguientes:

- Si los contratos que cubren las distintas actividades fueron celebrados con la misma persona o personas relacionadas.
- Si la celebración de los contratos adicionales con una persona es una consecuencia lógica de un contrato previo firmado por dicha persona o persona relacionada.



UNR

En el caso de los servicios digitales, si bien lo habitual es la prestación remota, cabe analizar en cada caso particular si se verifica la hipótesis legal de presencia física de técnicos o consultores en el país para desplegar los servicios.

Seguidamente la norma enumera supuestos en los que el término "establecimiento permanente" no incluye actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio²⁵ y en su tercer párrafo establece un caso de extensión de EP, configurado cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto: a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos; b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior; c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero; d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior; e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades, salvo que demuestre su carácter independiente del sujeto del exterior.

Al respecto, Rey²⁶ advierte en relación a la extensión de EP a los Agentes dependientes, que esta previsión excede lo dispuesto por el Modelo OCDE y a lo preceptuado en las conclusiones obtenidas en el informe final de la acción 7 del Proyecto BEPS²⁷. Lo más relevante a destacar es que esta definición no excluye del

- Si las actividades habrían sido objeto de un único contrato en ausencia de consideraciones relativas a planificación fiscal.

- Si la naturaleza del trabajo que implican los distintos contratos es la misma o similar.

- Si los mismos empleados ejecutan las actividades previstas en los distintos contratos

²⁵ Al respecto debe preservar el carácter auxiliar o preparatorio respecto de la empresa del exterior, ello significa que cada actividad no represente por sí misma una parte esencial y relevante de las actividades de la empresa del exterior, lo que deberá ser analizado en cada caso concreto.

²⁶ REY, Daniela, ob. cit. en nota 22

²⁷ Allí se llegó a la siguiente propuesta para definir el alcance de EP en casos de agentes dependientes en el contexto de los convenios para evitar la doble imposición:

"No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que será aplicable el ap. 6) actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son: a) en nombre de la empresa, o b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o c) para la prestación de servicios por esa empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las



UNR

concepto de EP a las actividades que posean carácter auxiliar o preparatorio, las que también deberían quedar excluidas cuando sean realizadas por un agente (ello en forma similar al rol que cumple la "lista negativa" cuando existe un lugar fijo de negocios). Bajo la redacción actual de la LIG, cualquier actividad realizada por un agente que cumpla alguna de las condiciones previstas en los puntos a) al f) constituiría un EP, más allá del carácter auxiliar o preparatorio que dicha actividad posea con respecto a la actividad principal del sujeto del exterior al cual el agente representa.

Al respecto, Rajmilovich²⁸ comenta: solo cuando el sujeto local con su actuación efectiva actúa como "brazo dependiente" del sujeto del exterior frente a los clientes y terceros en el país, participando activamente en el proceso comercial del sujeto del exterior se verificaría la existencia de EP, no obstante tales definiciones, en la realidad de los negocios la línea divisoria es delgada y difusa, con la consecuencia de quedar expuesto (el sujeto del exterior, con la responsabilidad solidaria del sujeto local) a la configuración de un EP.

En resumen, la asistencia técnica o el asesoramiento pueden requerir ser desarrollados a través de un establecimiento permanente en el país receptor, para lo cual será necesario contar con un lugar fijo de negocios en el país, en estos casos teniendo en cuenta los hechos y circunstancias si la actuación de la empresa del exterior (prestador servicio digital) configura o no un EP. No obstante, la figura del establecimiento de un lugar físico desde el cual celebrar los negocios en el país no se daría en los casos en que desde el exterior se efectuase la transferencia de software con cesión del know how, por ejemplo.

Así, ante la ausencia de EP, no habrá tributación en nuestro país en el IG del comercio electrónico.

Al respecto, se espera que la revisión a las conclusiones del informe final de la acción 1 del Proyecto BEPS brinde mayores precisiones y criterios uniformes para afrontar el desafío del comercio digital²⁹ en el IG, puesto que de lo contrario estaríamos ante el inconveniente de la doble imposición.

mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado".

²⁸ RAJMILOVICH, Darío M., ob. cit. en nota 21.

²⁹ REY, Daniela, ob. cit. en nota 22



UNR

Por su parte, coincidimos³⁰ en que la modificación de la LIG en lo que respecta a la ampliación del alcance en la gravabilidad a contenidos audiovisuales del exterior, no encuadra en la mayoría de los servicios digitales, pues el actual art. 14 alcanza a los montos pagados a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado; mientras que en el caso de los servicios digitales, en general no se paga por la transmisión de imágenes y sonidos sino por el acceso a servicios de internet, descarga de aplicaciones, uso de software, etc. o en caso que el usuario baje (download) imágenes y/o sonidos desde plataformas digitales, por lo que dicha operación **no configura la "explotación" en el país sino el consumo del servicio** por el usuario de dichas imágenes y/o sonidos.

3.1.1. CASUÍSTICA: Intentos por parte de los fiscos de gravar las rentas de la economía digital de sujetos no residentes

A. PUBLICIDAD DIGITAL:

El caso que da origen a la consulta vinculante 39/2021, emitida el 3 de junio de 2021, es el tratamiento de un servicio pagado a Facebook Ireland Lmted., en concepto de servicios de publicidad. Con anterioridad y ante un caso análogo la Resolución SD.G.T.L.I.-AFIP 54/18, había concluido que el servicio se prestaba en el exterior, sin establecimiento permanente, y sin que exista dictamen, opinión o recomendación alguna, que pueda generar un tratamiento de excepción, es decir que la renta para el beneficiario del exterior provenía de fuente extranjera y quedaba libre del impuesto.

Abandonando el análisis anterior, revisa los medios mediante los cuales se materializa el servicio en Argentina, estableciendo lo siguiente **"Los servicios de publicidad que sean ofrecidos por empresas del exterior ..., en la medida que se materialicen en contenidos audiovisuales (videos, imágenes, sonidos, textos, banners, etc.), se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, por las rentas derivadas de tales prestaciones, conforme el Artículo 14 de la ley del gravamen, texto ordenado en 2019 y su modificación"**.

Como lo mencionáramos en el acápite anterior, desde nuestro punto de vista la operación no configura la "explotación" en el país sino el consumo del servicio por el usuario de dichas imágenes y/o sonidos, en este caso publicidad, pues la norma claramente apunta a productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en

³⁰ RAJMILOVICH, Darío M., ob. cit. en nota 21.



UNR

el país de películas, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior. En este caso la interpretación de AFIP gira, planteando que los servicios digitales contratados encuadran en la última parte del primer párrafo, es decir "toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado".

Coincidimos³¹ en que el planteo es erróneo, pues en esta contratación no existe ninguna transmisión de sonidos y/o imágenes desde el exterior, por el contrario, Facebook opera una plataforma en el exterior, a dicha plataforma los usuarios acceden a través del servicio de internet contratado (ISP), así como también lo hace a servicios como Netflix, etc.

Por último, Argentina ha adherido en 2021 a la solución planteada por el Pilar 1 del modelo OCDE, conforme al mismo se ha comprometido a eliminar los impuestos a los servicios digitales, esta interpretación forzada no se corresponde con dichos objetivos, la resolución 39/21 a la luz de lo que hemos comentado se transforma en una endeble expresión de deseo fiscal en lugar de una opinión.

B. SERVICIOS INFORMÁTICOS EN LA NUBE:

La resolución (SDGTLIAFIP) 47/2017, estableció que el servicio de procesamiento y almacenamiento de datos, no implica asesoramiento ni operaciones con intangibles por lo cual no hay fuente argentina.

Sobre este punto vale destacar las causas "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A.³²" (2011), "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.)³³" (2009) y "Aerolíneas Argentinas S.A.³⁴" (2008) las cuales han sentado precedentes sobre la fuente de las rentas generadas a partir de la utilización de una base de datos (software) en el exterior, sin existir un establecimiento permanente en el país por parte de la firma proveedora (Amadeus).

Las causas fueron resueltas por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y versaban sobre utilización del Sistema Amadeus por parte de empresas aerocomerciales y su relación con los actuales artículos 5 y 13 de la LIG (t.o. 2019). La cuestión radicaba en determinar la procedencia de efectuar retenciones a beneficiarios del exterior en el IG sobre los pagos efectuados por las

³¹ GHIRARDOTTI, Mariano: "Los peligros fiscales de contratar publicidad en el exterior". <https://www.cronista.com/columnistas/los-peligros-fiscales-de-contratar-publicidad-en-el-exterior/>

³² "LAPA SA" CNACAF, Sala III, 08.09.2011

³³ "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA)", CNACAF, Sala V, 02.06.2009

³⁴ "Aerolíneas Argentinas SA", CNACAF, Sala I, 05.02.2008

The logo of the Universidad Nacional de Rosario (UNR) is a purple square with the letters "UNR" in white, bold, sans-serif font.

aerolíneas a una empresa radicada en el exterior, por la utilización económica del denominado Sistema Amadeus, con el fin de efectuar reservas de pasajes y hotelería, alquiler de automóviles en destino, o si ello no sería procedente por tratarse de un servicio de fuente extranjera. Dicho sistema podía ser utilizado por las aerolíneas en virtud de un convenio suscripto por el cual no se transmitía el software (propiedad de Amadeus), sino simplemente la posibilidad de la actora de cargar sus productos cuando lo creyera conveniente.

Cabe agregar que como particularidades de esta relación comercial no existió ninguna licencia de software por parte de Amadeus, el servicio era prestado en el exterior por una empresa del exterior, la contraprestación se generaba con el efectivo procesamiento de una reserva a través del sistema sin importar desde dónde se efectuara y la actividad generadora de la renta —el procesamiento de la reserva— se realizaba en su totalidad en el extranjero. Sin embargo, Aerolíneas Argentinas destacó que aun cuando los bienes generadores de la renta se encontraran en el extranjero y la actividad generadora de la renta se hiciera también fuera del país, el servicio prestado por el residente en el extranjero resultaba aprovechable en función de la actividad económica de la aerolínea. Las reservas efectuadas por la actora resultaban esenciales para emitir los boletos de viaje y posibilitar que se llevaran a cabo todas aquellas transacciones sujetas al régimen de bloqueo de disponibilidades.

Por su parte, la Cámara hizo hincapié en que se verificó una asistencia técnica que redundó en la percepción de beneficios económicos para la compañía aerocomercial. Esto es así porque el sistema informático no operaba exclusivamente de forma automática, sino que requería de la carga de datos brindada por la empresa proveedora, así como también de su continua actualización. En ese contexto se concluyó que si la contratación del servicio implicó la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior, la ausencia de un establecimiento permanente de la proveedora en el país no le quitaría al Estado argentino potestad tributaria, ya que las aerolíneas obtuvieron un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, esto es, la utilización de la asistencia brindada por dicha firma para que las empresas aerocomerciales pudiesen obtener ganancias por la venta de sus productos.

Así, convalidó la posición del Fisco respecto de que las prestaciones de servicios realizadas mediante el procesamiento de datos en un server remoto configuran una asistencia técnica y, por ende, para el beneficiario del exterior que percibe la contraprestación por tal servicio existe una ganancia de fuente argentina, por lo que debe retenerse la alícuota residual del impuesto a las ganancias del 31,50%.



UNR

Sobre este caso, coincido con Julián Martín³⁵, cuando menciona que no puede pretenderse el impuesto por la simple prestación de un servicio realizado en el exterior que se utiliza en el país donde NO hay asesoramiento (opinión, informe, dictamen), pues no está contemplado en el texto legal.

Por ello, la resolución (SDGTLIAFIP) 47/2017, arroja luz a la confusión de fallos contrapuestos, sin contar con un criterio aun de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En el dictamen, la compañía opinó si los servicios informáticos basados en la nube que presta en el exterior a sujetos locales no comprenden servicios de asesoramiento, ni transmisión de conocimiento de ninguna índole, ni licencia de software o cesión de uso de software, de manera tal que los pagos efectuados por los sujetos locales, usuarios de dichos servicios, constituyen una ganancia de fuente extranjera obtenida por un residente en el exterior, no estando por lo tanto sujetos a retención del impuesto a las ganancias.

Asimismo, se aclara en el dictamen que el sujeto consultante es residente del exterior, siendo su objeto la prestación global de servicios de nube, permitiendo a sus usuarios acceder al poder de procesamiento y capacidad de almacenamiento sin una inversión significativa de capital propio. En este sentido, precisa que no es propietario de ningún centro de almacenamiento de datos, por lo que subcontrata con grandes centros de almacenamiento de datos y pequeños grupos de servidores en diferentes ubicaciones alrededor del mundo para prestar sus servicios.

Adicionalmente, se afirma que los centros de almacenamiento de datos son de propiedad y/o alquilados y operados por entidades afiliadas incorporadas en jurisdicciones dentro y fuera de su país de residencia.

Al respecto, el Fisco puntualiza:

a) Que las prestaciones descritas por la consultante no involucran la transmisión de conocimientos o experiencia para la toma de decisiones que permita calificar a esos servicios de nube como asesoramiento técnico comprendido en el art. 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ni la transferencia de intangibles que puedan asimilarse a bienes, sino que la operatoria consultada solo abarcaría, en principio, la prestación de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos locales".

b) Que considerando que se identifican dos operaciones diferentes, por un lado la prestación efectuada por las sociedades locales a la del exterior, y por otro, las

³⁵ MARTÍN, Julián, ob. cit. en nota 19



UNR

prestaciones efectuadas por esta última a usuarios locales, no se verificaría, respecto de las prestaciones realizadas por la sociedad extranjera, el nexo territorial requerido por el art. 5º de la ley del gravamen, y consecuentemente, las rentas provenientes de los servicios de nube no resultarían alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

c) Que desde una perspectiva teórica, partiendo de las aseveraciones e información expuesta en la consulta, y en tanto ambas sociedades locales desarrollen actividades —centro de almacenamiento de datos y servicios de marketing— de naturaleza diversa y diferenciadas de la prestación de servicios informáticos basados en la nube, y sean por ellas remuneradas en condiciones de mercado, podría afirmarse, en principio, que en el marco de las normas vigentes, y a los fines del impuesto a las ganancias, aquellas no constituyen establecimientos estables (hoy establecimientos permanentes) de la sociedad extranjera.

Sin perjuicio de ello, el dictaminante advierte que una conclusión respecto a la efectiva existencia o no de un establecimiento permanente en el país demanda, en cada caso concreto, el análisis y valoración de distintas cuestiones de hecho y prueba, en principio ajenas al marco teórico propio de la consulta formulada y sobre el cual no se requieren precisiones concretas.

3.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el Informe Beps (Base erosion and profit shifting) se establece que los beneficios deberán tributar en el lugar donde se realicen las actividades económicas generadoras de rendimientos y allí donde se cree valor. Y en referencia a impuestos indirectos aplica “principio destino”³⁶ a las transacciones transfronterizas B2C³⁷, es decir, se logra efectuar recomendaciones en cuanto a los impuestos al consumo, no así respecto del IG como ya desarrollamos.

Al respecto, para contribuyentes no domiciliados ni residentes en los países, los organismos internacionales indican que una adecuada recaudación del IVA en operaciones transfronterizas B2C se logra exigiendo a los prestadores su registro y pago del impuesto en el país donde tiene lugar el consumo. En la implementación de tal sistema, se recomienda a las jurisdicciones el establecimiento de un régimen de registro y pago simplificado, a efectos de facilitar el cumplimiento por parte de los prestadores de servicios no residentes.

³⁶ OCDE. Acción Beps.

³⁷ Las que tradicionalmente quedaban fuera del objeto.



UNR

En Latinoamérica se introdujeron reformas en Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay, con diferencias en la aplicación del impuesto, en la designación del sujeto pasivo, alícuotas y modalidades de registro, al respecto remitimos al interesante informe publicado por la CEPAL³⁸. Respecto de las medidas administrativas, la más relevante es la creación de un régimen de registro simplificado de inscripción para proveedores del exterior, ya vigente en Colombia, Chile y México.

Argentina no adopta la recomendación internacional, y define como sujeto al prestatario de dichos servicios. Así, con la reforma operada por ley 27230, amplía el objeto del impuesto e incorpora en el inc. e) del art. 1º los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las previsiones del inc. d) del mencionado artículo³⁹.

En ese sentido, tanto para la exportación [art. 1, inc. b), segundo párr.] como para la importación de servicios [incs. d) y e)], se precisa que se considerará que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo⁴⁰.

Ahora bien, de mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción según lo establece el artículo incorporado a continuación del 27 de la ley de IVA.

El decreto 354/2018 ratifica que la responsabilidad original recae en un solo sujeto, que es el "prestatario del servicio", ya sea en forma directa o eventualmente a través de un tercero, el intermediario residente o domiciliado en el país, o a quien se lo designe como agente de percepción y liquidación del tributo. Asimismo, con un objetivo de simplicidad, el art. 1 del decreto establece que la obligación de inscripción

³⁸ <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/9d8a366d-9ee2-480d-b460-ae24cefadf2c/content>

³⁹ Los servicios digitales cuyos prestatarios no estén comprendidos en el artículo 1, inciso d), son: (i) los consumidores finales; (ii) los "no responsables", que solo desarrollan actividades exentas o no gravadas, y (iii) los monotributistas.

⁴⁰ KAPLAN, HUGO E.- KAPLAN, CARLOS E. La reforma del impuesto al valor agregado. Doctrina Tributaria Errepar (DTE), diciembre 2017; destacan que adquiere así jerarquía legal la jurisprudencia sentada en la causa "Taylor y Cía. SRL" en la que el vocal preopinante, Juan P. Castro, sostuvo "que, a efectos de considerar si se trata de servicios que se incorporan a una actividad foránea, que permite articular en el exterior la toma de decisiones, se interpreta que solo en estos casos procedería la calificación como exportación de servicios. Para determinar la efectiva utilización económica resultaría necesario considerar **el lugar de aplicación inmediata**, y no los efectos potenciales o remotos de los servicios exportados, máxime cuando, de acuerdo con las disposiciones vigentes, un servicio que se presta a un sujeto del exterior, que lo integra a otro servicio que luego ese sujeto del exterior exporta a nuestro país, se encuentra gravado por calificar como una importación de servicios".



UNR

que corresponde al sujeto pasivo de la obligación, quedará cumplida con el ingreso del impuesto (por parte de quien corresponda).

A través de la RG (AFIP) 4240/2018 la Administración estableció que cuando las prestaciones de servicios digitales sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior (que forman parte del listado preparado por AFIP anexo a la RG) por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos del exterior, las mismas deberán actuar como agente de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto que corresponda a la AFIP, siempre y cuando los prestatarios no revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA.

Además, se dispone que, en aquellas situaciones en las que exista más de un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, deberá actuar como agente de percepción y liquidación quien tenga un vínculo más cercano con el prestador del servicio digital.

Con la incorporación del inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3° a la ley IVA, se definen los servicios digitales y en lo que respecta al nacimiento del hecho imponible, se incorpora el inciso i) al artículo 5, disponiendo que el mismo 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.

Por su parte, se incorpora a continuación del 26 de la ley IVA el art. sin número, el cual dispone que la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, debiendo aplicarse lo dispuesto en el primer párrafo del art. 10, en cuanto a la determinación de la base imponible.

A los fines de determinar la base imponible en moneda local, en las situaciones en que la liquidación e ingreso se encuentre a cargo del prestatario, "las operaciones en moneda extranjera se convertirán al tipo de cambio vendedor del BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA, entidad autárquica en la órbita del MINISTERIO DE FINANZAS al cierre del día anterior a aquél en el que se perfeccione el hecho imponible". En cambio, si la liquidación e ingreso se encuentra a cargo del intermediario que intervenga en el pago, para determinar en moneda nacional el importe sujeto a percepción, se tomará el mismo tipo de cambio, pero referido al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen y/o liquidación y/o documento equivalente que suministre el intermediario⁴¹.

⁴¹ Decreto 354/2018



UNR

Como plantea Maceratesi⁴², existen situaciones que pueden generar controversia, como es el caso de un residente argentino situado en el exterior, quien al conectarse a través de la IP de la oficina que se ubica en Buenos Aires adquiere bienes o servicios digitales, dicha operación se gravaría con IVA, a pesar de no corresponder por encontrarse el sujeto en el exterior, ó, citando otro ejemplo, en el caso de que el prestatario pague el servicio por medio de una cuenta bancaria del exterior, dicha prestación no estaría alcanzada por IVA, cuando el supuesto si está contemplado en la norma. En otros casos, el intermediario, estará frente a la disyuntiva de determinar si tal o cual pago se corresponde o no a un servicio digital prestado desde el exterior y consumido en Argentina (ej. un pago a Apple podría corresponder al pago de un servicio o de un dispositivo); incluso en muchos casos tampoco tendrá la certeza si el pago realizado al proveedor extranjero corresponde o no a servicios digitales consumidos en Argentina (Ej, pago a Airbnb por un servicio de hospedaje en el exterior).

3.3. TRIBUTOS GENERALES DE CARÁCTER TRANSITORIO

La Argentina cuenta desde finales de 2019 con un impuesto transitorio que grava la compra de divisas con el objetivo de preservar las reservas internacionales del país (impuesto PAÍS)⁴³, es decir, es un impuesto de emergencia que se aplicará a nivel nacional durante 5 períodos fiscales. No se trata de un tributo dirigido al consumo de servicios digitales sino a la compra de divisas y consumos de bienes y servicios del exterior, cuyo perfeccionamiento se realice en divisas. Se trata de una medida provisoria para desalentar la demanda de moneda extranjera —y de consumos que deban afrontarse en moneda extranjera— en un contexto de fuerte restricción externa.

Los servicios digitales, como otros del exterior, quedan entonces expuestos a este gravamen cuando sus pagos se realicen en moneda extranjera. Si bien la alícuota general del impuesto es del 30% del monto de cada operación, la contratación de servicios digitales fue gravada con una alícuota reducida del 8%. Con un espíritu similar al del impuesto PAÍS, desde septiembre de 2020 se ha estipulado una percepción del 35%, para la compra de moneda extranjera para atesoramiento y compras realizadas en el exterior mediante el uso de tarjetas de crédito y/o débito. En este caso, sin embargo, los contribuyentes pueden recuperar el monto de esa percepción a la hora de tributar los impuestos a las ganancias o sobre los bienes

⁴² MACERATESI, Georgina: "La explosión del comercio electrónico en época de pandemia", <https://rephip.unr.edu.ar/server/api/core/bitstreams/504200a8-b47b-4d8e-8c65-5457bc6631a5/content>

⁴³ Fue introducido por la Ley de Solidaridad y Reactivación Productiva N° 27.541.



personales o, en caso de no tributar, solicitar su devolución mediante el sitio web de la AFIP⁴⁴.

3.4. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En este escenario, estamos frente las primeras iniciativas por parte de los fiscos provinciales para intentar someter a imposición al comercio electrónico directo, de empresas del exterior, no residentes, con las normas imperantes en el impuesto sobre los ingresos brutos. Al observar nuevas materias imponible, se trata de alcanzarlas por cualquier medio, queriendo desplegar el brazo recaudador, donde no está permitido llegar, desconociendo principios fundamentales de la imposición, tornando el axioma "prueba y error" en imperturbable constante de las normas legales y mediante subterfugios tratar de convertir a nuestra Constitución Nacional en el estandarte que se proclama a viva voz, pero que realmente poco interesa.

Como se pregunta Riveiro⁴⁵, ¿Se habrá topado el organismo fiscal provincial con probable materia imponible, pero no posible de recaudar ante ausencia del hecho imponible? Para estos casos y bajo los distintos parámetros que ha utilizado la tributación internacional, para este fenómeno intangible, trataremos de llegar a conclusiones válidas.

3.4.1. LA NORMATIVA PROVINCIAL

La primera innovación vino de la mano de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –en adelante CABA-, quien mediante las resoluciones (AGIP) 593/2014⁴⁶ y 594/2014, creara dos nuevos regímenes de retención sobre operaciones efectuadas por no residentes, dicha aplicación ha sido postergada indefinidamente a través de la resolución (AGIP) 26/2015.

Es decir, en virtud de las sucesivas prórrogas⁴⁷, la norma **no** entro en vigencia, no obstante, abrió el debate y el abanico de ideas para que esto comience a replicarse en otras jurisdicciones locales.

De esta forma, se amplía el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos con el fin de gravar la prestación de servicios digitales provenientes del exterior, también en otras jurisdicciones, a modo de una breve descripción de la situación actual confeccionamos el siguiente cuadro:

⁴⁴ RG (AFIP) 4815.

⁴⁵ RIVEIRO, Ricardo Enrique, ob cit en nota 2

⁴⁶ Publicada en el Boletín Oficial del 2 de septiembre de 2014.

⁴⁷ R. (AGIP) 623/2014 y 26/2015.

UNR

Jurisdicción	Presupuesto para la gravabilidad por el impuesto sobre los ingresos brutos
Buenos Aires, Córdoba y Jujuy	Presencia digital significativa
CABA	Prestación del servicio produce efectos económicos en CABA... o cuando el prestador contare con una presencia digital
La Pampa	PD
Catamarca, Chaco, Chubut, Entre Ríos, Mendoza, La Rioja, San Juan, Tucumán, Neuquén, Río Negro (perc.), Salta, Santiago del Estero, Tierra del Fuego	Domicilio del adquirente de los servicios digitales (lugar de utilización económica efectiva o consumo)

Cabe aclarar que muchas de las jurisdicciones mencionadas aún no han reglamentado dicho hecho imponible, por tanto, no ha sido fácticamente puesta en marcha su gravabilidad en la mayoría de los casos, remitimos al interesante trabajo publicado por Yugan⁴⁸, quienes analiza en detalle la normativa de cada jurisdicción citada.

Dado que el objeto del presente es examinar su validez constitucional es que seguidamente analizaremos si esta pretensión es legítima, desde ya adelantamos que entendemos que no.

⁴⁸ YUGAN, María José: "Tratamiento de los servicios digitales en Ingresos Brutos", 2023. <https://rehip.unr.edu.ar/items/aedce73c-4add-48f0-96cc-8596a21af3ee>

3.4.2. IMPROCEDENCIA DE GRAVAR A SUJETOS DEL EXTERIOR POR PARTE DE LOS GOBIERNOS PROVINCIALES⁴⁹

Como lo señalara el excelentísimo Dr. Casas, en la causa "Oliveto Lago"⁵⁰, respecto del régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos instaurado por la resolución n° 593/AGIP/14 de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), respecto de la contratación de servicios de suscripción on line para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual que se transmiten por internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a internet, comprendiendo el alquiler de contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos o similares, al momento de explicar lo que los actores hubiesen podido argumentar: *"...el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el art. 9º, inc. b, numeral 1, de la ley n° 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen, así como con relación a los momentos de vinculación y atribución de la misma; o bien desplegar razones que tuvieran apoyatura en el carácter de pago único y definitivo que a la retención en la fuente cuestionada le asigna el propio art. 6º de la resolución objetada, lo que permitiría sostener que quita al régimen la característica condición de consistir en un pago a cuenta del impuesto que, en definitiva, el contribuyente deba abonar, para transformarlo en un mecanismo de lisa y llana determinación e ingreso del gravamen -dispositivo que, a tenor de las propias expresiones contenidas en el escrito de demanda, se encuentra fuera de la pretensión formalmente instada..."*.

Es que en el marco de la ley 23.548⁵¹ los gobiernos provinciales acordaron especialmente las características básicas a las que debía sujetarse el impuesto a los ingresos brutos regulado por cada legislación local.

Así, la ley 23.548 en su artículo 9º inc. b) punto 1, prevé: "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,

⁴⁹ ALMADA, Lorena: "Tributación local y economía digital. La pretensión de gravar una base imponible sin hecho imponible", IMP - Práctica Profesional 2020-LXX, 113.

⁵⁰ "Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad), de fecha 26/11/2014.

⁵¹ Promulgada el 22/01/1988, establece, a partir del 1 de enero de 1988, el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias.



UNR

intermediaciones y de toda otra actividad **habitual** excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos...”

En efecto, el presupuesto de procedencia del impuesto sobre los ingresos brutos precisa que se compruebe el ejercicio de actividad, en forma habitual, onerosa⁵² y que tenga sustento territorial en la provincia que pretende aplicarlo.

Ello implica que las provincias desarrollan toda su actividad y su poder tributario dentro de su ámbito territorial. Las diversas manifestaciones económicas que puedan ser gravadas por éstos deben necesariamente producirse dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria.

De allí, y como sostiene Bulit Goñi⁵³, “... cuando se dice que nadie será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe (A.19 CN), se alude no a cualquier ley sino a la ley pertinente, a la ley que rige a ese alguien de quien se trata”. Así, la facultad de establecer tributos, se ejerce sobre las personas y bienes que se encuentran en el territorio de la jurisdicción de que se trate.

Este principio de territorialidad, como límite al poder de imperio de cada una de las jurisdicciones, surge implícito de los artículos 5, 121, 122 y 123 de la Constitución Nacional.

García Cozzi⁵⁴ grafica claramente la confusión en la que muchas veces incurren las jurisdicciones locales y que las lleva a procurar la aplicación del gravamen en todos los supuestos donde aprecian la existencia de base imponible, es decir, ingresos provenientes de su jurisdicción, sin reparar sobre la verificación concreta del hecho imponible del tributo, es decir, el ejercicio de actividad habitual y a título oneroso en su territorio.

Señala Guillermo Teijeiro⁵⁵ que la característica de la territorialidad hace referencia al concepto de que el poder normativo tributario de las jurisdicciones locales debe estar vinculado con su territorio, mediante puntos o criterios de vinculación (generalmente económicos) afines a la naturaleza del tributo de que se trate y la formulación legal del hecho imponible.

⁵² Conforme la ampliación de objeto que los Códigos Fiscales han hecho del término “lucrativo” previsto en el art. 9b1) de la ley de coparticipación

⁵³ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Las retenciones en la fuente en el impuesto sobre los ingresos brutos: problemas relacionados con su alcance territorial y con el Convenio Multilateral”, La Información, tomo LV, mayo 1987, p. 990.

⁵⁴ GARCÍA COZZI, José María: “El impuesto sobre los ingresos brutos. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible”, El Derecho: 204-932.

⁵⁵ TEIJEIRO, Guillermo O.: “Aplicación de las normas tributarias en el espacio”, en Tratado de Tributación, Tomo I, *Derecho tributario*, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, Bs As, 2003, p. 816.



UNR

Por ello, los códigos fiscales provinciales, al definir el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, utilizan expresiones como "en el territorio o en la jurisdicción de la provincia", implicando que debe perfeccionarse dentro de los límites de su poder local, es decir, que para que se configure el hecho imponible previsto en la norma, las actividades deben desarrollarse total o parcialmente dentro del ámbito territorial del fisco respectivo.

El sustento territorial hace alusión al ámbito espacial en el que cada fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio, no fuera de él.

Las provincias no pueden gravar actividades que se desarrollan en otras jurisdicciones y menos aun en otro país, pues tal actitud implicaría una ilegítima extralimitación de su potestad tributaria; no existiría en tal caso un vínculo jurisdiccional o territorial entre el hecho que se pretende gravar (ejercicio de una actividad) y la provincia⁵⁶.

En consecuencia, indica el citado autor, el principio de territorialidad o sustento territorial es un elemento ínsito en la definición del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, tal cual se encuentra previsto en las legislaciones provinciales, de modo tal que su presencia es determinante para la aplicación del tributo en la jurisdicción de que se trate⁵⁷.

La jurisdicción consiste en el ejercicio del poder soberano por medio de los órganos de gobierno (sea legislativo, ejecutivo o judicial), y como tal, se la ejerce sobre los propios nacionales, sin importar dónde se encuentren (soberanía personal), o dentro del territorio del Estado (soberanía territorial) sobre: i) las personas que en él habitan, sean nacionales o extranjeros; ii) los bienes, hechos o consecuencias que en él se producen⁵⁸. De ahí que, "...las conexiones que el Estado establezca con los contribuyentes estarán siempre supeditadas a la existencia de jurisdicción. Tradicionalmente, dicha conexión tributaria existe sobre la base de los ya mencionados principios de territorialidad (jurisdicción espacial) y de nacionalidad (jurisdicción personal)."⁵⁹

⁵⁶ TEIJEIRO, Guillermo O., ob. cit. en nota 55, p. 819

⁵⁷ TEIJEIRO, Guillermo O., ob. cit. en nota 55, p. 820.

⁵⁸ TEIJEIRO, Guillermo O.: "Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág.10

⁵⁹ TEIJEIRO, Guillermo O., ob. cit. en nota 58, pág. 26.

UNR

Como señala Parada Larrosa⁶⁰ de lo expuesto surge que si un Estado gravara con tributos a un extranjero (inexistencia de soberanía personal), en función de situaciones que no tuvieran conexión alguna con su territorio (inexistencia de soberanía territorial), violaría el derecho internacional público⁶¹, el cual exigiría, en estos casos, "...al menos alguna conexión territorial, por mínima que sea."

La expansión global de internet y con ella de los servicios digitales y el comercio electrónico hace necesario establecer pautas legales que den certeza en la aplicación de los impuestos.

Las empresas tecnológicas se encuentran físicamente fuera de los países sobre los que prestan servicio. Al no existir en ellos una actividad concreta, se produce la desmaterialización y deslocalización de los hechos imposables.

No podría constituir dicha presencia física un sitio *web* o una plataforma digital, por cuanto se trata de un intangible, información almacenada en un ordenador, a la que se puede acceder desde cualquier parte del planeta, sin que exista traslado alguno⁶².

Ya en el año 1998 los ministros de la OCDE suscribieron en Ottawa⁶³ el Marco de las Condiciones de Imposición al Comercio Electrónico; posteriormente, se abordó esta problemática en proyecto BEPS informes finales del año 2015⁶⁴.

Como señala Parada⁶⁵, respecto de impuestos al consumo —especialmente el IVA—, las propuestas y recomendaciones se encaminan a solucionar los inconvenientes prácticos y administrativos que plantea su fiscalización y los ingresos a las arcas fiscales, ante operaciones *cross-border* celebradas con consumidores finales, muchas de las cuales lo son por montos de menor cuantía, quedando claro que muchos

⁶⁰ PARADA LARROSA, Federico: "El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios intangibles, prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial (Primera parte)". Editorial La Ley. PET 2015 (diciembre - 576), 8.

⁶¹ XAVIER, Alberto: "Derecho tributario internacional", ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, pág. 38 citado por PARADA LARROSA, Federico, ob cit 60.

⁶² PARADA LARROSA, Federico: "El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios intangibles, prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial (Segunda parte)". Editorial La Ley. PET 2015 (diciembre - 577), 3.

⁶³ "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions" a report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" - Ottawa - 8/10/1998.

⁶⁴ "BEPS": es un plan de acción encaminado a dar una respuesta conjunta, desde el ámbito internacional, a los desafíos que presentan la globalización y las crecientes prácticas empresariales dirigidas, supuestamente, a erosionar la base imponible y trasladar beneficios entre jurisdicciones soberanas, con aprovechamiento de lagunas normativas y estructuras que disociarían artificiosamente la base imponible de las actividades que las generaron. El plan BEPS cuenta con quince "Acciones": la primera de ellas se dirige a identificar los desafíos que presenta la economía digital frente a los principios actuales de la tributación internacional, y proponer alternativas para enfrentarlos.

⁶⁵ PARADA LARROSA, Federico: "El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios intangibles, prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial (Tercera parte)". Editorial La Ley. PET 2016 (enero - 578), 4.



UNR

interrogantes y soluciones propuestos en el ámbito internacional parten de la base de dirigirse a Estados soberanos, por lo que no necesariamente resultan aplicables a la realidad jurídica de las jurisdicciones subnacionales de nuestro país.

En conclusión, estas provincias al pretender gravar con el citado tributo los servicios digitales prestados por plataformas del exterior, dejan de lado que las actividades de dichas plataformas carecen de sustento territorial dentro de sus jurisdicciones. Es decir, no existe presencia física y real de estos sujetos en el territorio de las mismas.

Pretenden gravar base imponible sin hecho imponible.

Como una suerte de efecto dominó, el cobro del impuesto en estas condiciones conlleva otra serie de irregularidades de orden constitucional, por cuanto el gravamen así establecido pasa a erigirse en una aduana interior, prohibida por nuestra Carta Magna, e implica además una intromisión en la facultad de reglar el comercio exterior que corresponde al Congreso Nacional -cfr. arts. 9°, 10, 11, 75 inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional-.⁶⁶

Por su parte, el 27/12/2017 fue sancionada la ley 27430 finalmente publicada el 29 del mismo mes, en cuyo Título II se plantean modificaciones a la ley del impuesto al valor agregado.

Este hecho, a su vez, determina que el tributo que pretenden cobrar las jurisdicciones provinciales sea análogo al impuesto al valor agregado, nacional coparticipable, colisionando ahora con otra de las mandas de la ley de coparticipación.

Recordemos que, dentro de este marco, la ley 23.548 prevé una serie de obligaciones para las provincias, extensibles en lo pertinente a la Nación, de conformidad con el art. 8°. Así, el primer párrafo del inc. b) del art. 9° establece el compromiso asumido por las provincias por sí, y por sus organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos de acuerdo a la ley de coparticipación.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán — según el párrafo segundo del mismo inc. b) —, por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos; esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

Al concepto de *analogía* se refirió el ilustre profesor Dino Jarach en su trabajo para el Consejo Federal de Inversiones en 1966 ("Coparticipación provincial en impuestos nacionales", tomo II, "Régimen federal de distribución y unificación de impuestos. Análisis y anteproyecto de ley"). En ese anteproyecto de ley de coparticipación, que

⁶⁶ <https://www.iprofesional.com/impuestos/285859-empleador-consumidor-lavado-de-dinero-La-improcedencia-del-impuesto-Netflix-que-pretenden-cobrar-las-provincias>



UNR

sirvió de base para la ley 20.221 — régimen consolidado de coparticipación, vigente desde el 1° de enero de 1973— , se dice: "Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición"⁶⁷.

En el marco de operaciones transnacionales, el derecho tributario internacional se plantea cuál es el país que debería ejercer la potestad de aplicar los impuestos al consumo, particularmente respecto del IVA. El tema se circunscribe a determinar si la imposición se debe ejercer en el *país de origen*, exportador de los bienes o servicios, o en el *país de destino*, donde unos y otros se consumen⁶⁸.

El criterio de país de destino es adoptado por todos los países que forman parte del Acuerdo Internacional del GATT (ex OMC), incluso la Argentina⁶⁹, y, en general, por la mayoría de países que aplican el IVA. Esa fue la causa de la reforma operada en la ley de IVA respecto de este tipo de operaciones.

Por lo demás, en la esfera de las jurisdicciones locales no existen Estados soberanos, sino autónomos y limitados por el orden superior de gobierno reconocido mediante la Constitución nacional, al cual delegaron parte de sus facultades. Resulta acorde con la interpretación del Alto Tribunal sobre la materia, que lo expuesto implica que las provincias deben atenerse a legislar exclusivamente sobre los bienes, personas y actos verificados dentro de los límites territoriales de su jurisdicción. Es decir, deben respetar estrictamente al principio de territorialidad⁷⁰.

⁶⁷ CASÁS, José Osvaldo: "El concepto de analogía en la pugna de tributos provinciales y municipales respecto del régimen de coparticipación federal", manuscrito del año 1998, incorporado al material de estudio de la cátedra "Impuestos II" de la carrera de contador público, Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas, Universidad Nacional de Rosario, pág. 4.

⁶⁸ KAPLAN, Hugo E., "La territorialidad en los impuestos indirectos y en el IVA en particular", en Rubén O. ASOREY y Fernando D. GARCÍA (directores) y Cristián BILLARDI (coordinador) "Tratado internacional de derecho tributario", La Ley, Buenos Aires, 2013, p. 209.

⁶⁹ CAMPAGNALE, Pablo: "La imposición Indirecta (Primera parte)", en Rubén O. ASOREY (coordinador), "Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos", ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 180.

⁷⁰ PARADA LARROSA, Federico, ob cit. 60



UNR

Por último, cabe mencionar, que en el año 2018 la Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino (ADEBA)⁷¹, la Asociación de Bancos de la Argentina (ABA)⁷² y Tarjeta Naranja S.A, promovieron sendas acciones declarativas de certeza⁷³ (artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) contra el régimen de Córdoba. Las acciones fueron interpuestas ante la CSJN en instancia originaria y fueron acompañadas de solicitudes de medidas cautelares (i.e. prohibición de innovar) a fin de que se impida a la provincia reclamar, ejecutar y/o efectivizar el régimen de retención hasta tanto la CSJN dicte sentencia definitiva.

Como menciona Vázquez⁷⁴, las acciones presentadas por las entidades financieras cuentan con dictámenes favorables por parte de la Procuración General de la Nación en lo que refiere a la competencia originaria de la CSJN para entender en la causa⁷⁵. Sin embargo, hasta el momento la CSJN no se ha pronunciado al respecto tanto en relación a su competencia, como en lo que refiere a la procedencia de las medidas cautelares y al fondo del planteo.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Las firmas multinacionales y, en particular, las digitales, exhiben bajos niveles de tributación a nivel global. A las estrategias de planificación tributaria comúnmente utilizadas, se añade la participación creciente de procesos de carácter inmaterial, que facilitan la movilización de activos y recursos entre jurisdicciones en busca de una menor presión fiscal.

Las normas del derecho internacional tributario, así como los marcos normativos tributarios nacionales, no se han adecuado a formas de producir y generar valor de las últimas décadas. La mayoría de los países tienen potestad para gravar estrictamente las operaciones que ocurren dentro del margen de sus territorios, las que resultan de difícil identificación en el caso de la economía digital.

⁷¹ Banco Hipotecario Sociedad Anónima, Banco Industrial Sociedad Anónima, Banco de Servicios y Transacciones S.A., Banco Supervielle Sociedad Anónima, Banco Comafi Sociedad Anónima, Banco de Galicia y Buenos Aires S.A, Banco Columbia S.A. y Banco Saénz S.A

⁷² HSBC Bank Argentina S.A., Industrial and Commercial Bank of China (Argentina) S.A., Banco Santander Río S.A., Citibank N.A., BBVA Banco Francés S.A." Banco Itaú Argentina S.A. Y Banco Patagonia S.A.

⁷³ ADEBA Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino y otros c/ Córdoba, Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza. CSJ 2434/2018; Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Córdoba Provincia de s/ acción declarativa de certeza. CSJ 1790/2018; Tarjeta Naranja S.A. C/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad. CSJ 2202/2018.

⁷⁴ VÁZQUEZ, Juan Manuel: "Tributación de la Economía Digitalizada en los Regímenes Fiscales de las Provincias Argentinas". Sin datos publicación, material remitido al Seminario sobre Tributación Internacional, FCEYE, UNR.

⁷⁵ Ver <https://www.mpf.gob.ar>

The logo of the Universidad Nacional de Rosario (UNR) is a purple square with the letters "UNR" in white, bold, sans-serif font.

El Enfoque de los Dos Pilares, enfatizando el Pilar Uno o Reforma Fiscal Global, es un tema novedoso y al mismo tiempo de una complejidad técnica y matemática importante, que el ámbito académico, gubernamental e inclusive profesional tributario y legal debe desentrañar. Es evidente que la "bajada a tierra" del diseño de la Solución Pilar Uno implica un cambio de paradigma en el sistema de tributación internacional del impuesto a la renta corporativo, lo cual está generando un sinnúmero de complicaciones "técnicas", los avances y resultados del modelo serán los que determinen el cambio o avance en este sentido, dependiendo para ello de la colaboración de las multinacionales implicadas.

El hecho de que se esté ante una propuesta todavía en fase de desarrollo puede aprovecharse para incorporar e introducir nuevos conceptos e imposiciones sobre nuevos modelos de negocio surgidos a raíz de los últimos avances tecnológicos, no obstante, este análisis escapa al objeto de este trabajo.

La Argentina ha adherido a este acuerdo lo que implica que deberá abstenerse de implementar impuestos sobre los servicios digitales, no obstante, como vimos, la ley 27430 incorporó una cláusula para la configuración de EP bajo ciertos supuestos de prestación de servicios que tengan lugar en el país, pero el concepto actual de EP es un concepto asentado en la economía tradicional y su presencia física en un determinado espacio, características que alejan o imposibilitan su capacidad de poder gravar eficazmente los rendimientos derivados, en primera instancia, de la economía digital.

En resumen, solo cuando el sujeto local con su actuación efectiva actúa como "brazo dependiente" del sujeto del exterior frente a los clientes y terceros en el país, participando activamente en el proceso comercial del sujeto del exterior se verificaría la existencia de EP, no obstante tales definiciones, en la realidad de los negocios la línea divisoria es delgada y difusa, con la consecuencia de quedar expuesto (el sujeto del exterior, con la responsabilidad solidaria del sujeto local) a la configuración de un EP.

A esto se suma, como pudimos relevar, interpretaciones forzadas por parte del fisco, que no se corresponden con los objetivos del Pilar 1 del modelo OCDE, sobre los que se ha pretendido aplicar el régimen retentivo de beneficiario del exterior, por la simple prestación de un servicio realizado en el exterior que se utiliza en el país donde NO hay asesoramiento (opinión, informe, dictamen), no contemplado en texto legal alguno, lo cual solo genera inseguridad jurídica.



UNR

Por su parte, con la reforma operada por ley 27230, la legislación argentina ha incorporado a los servicios digitales dentro de su esquema tributario para el pago de IVA, diferenciándolos del resto de los servicios con una definición que se adaptó a las recomendaciones de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS de G20/OCDE. Bajo los criterios sugeridos por esa organización también se incorporó dentro del articulado de la ley el mecanismo de "inversión del sujeto pasivo", lo que en la práctica significa que quien consume el servicio digital prestado desde el exterior es el sujeto pasivo que queda alcanzado por el tributo, sea este un consumidor final, exento o monotributista. En 2020, se recaudaron 8.240 millones de pesos (110 millones de dólares) en concepto de IVA aplicado a servicios digitales, asociados a una base imponible estimada de 39.241 millones de pesos, lo que habla de un mercado de servicios digitales del exterior de más de 523 millones de dólares en el país⁷⁶.

En lo que respecta al impuesto sobre los ingresos brutos, cada vez más provincias impulsan una alícuota para gravar los servicios de suscripción online como Netflix, Spotify, Airbnb, entre otros. Estos cargos se suman al del impuesto al valor agregado (IVA) que el Gobierno Nacional empezó a cobrar a todos los usuarios del país a mitad del año 2018, el cual retorna a las provincias vía coparticipación.

Estas provincias al pretender gravar con el citado tributo los servicios digitales prestados por plataformas del exterior, dejan de lado que las actividades de dichas plataformas carecen de sustento territorial dentro de sus jurisdicciones. Es decir, no existe presencia física y real de estos sujetos en el territorio de las mismas; por tanto, no cumplen con el requisito de territorialidad exigido para su presupuesto de hecho.

A nuestro entender, ello impide que puedan gravarse estos servicios aún cuando sus habitantes consuman productos ofrecidos por éstas. Ello es así, toda vez que tales actividades no tienen realización física dentro de su ámbito territorial, por lo que el cobro del impuesto en estas condiciones configura un claro exceso en el ejercicio de sus poderes fiscales⁷⁷.

Como mencionáramos, si un Estado gravara con tributos a un extranjero (inexistencia de soberanía personal), en función de situaciones que no tuvieran conexión alguna con su territorio (inexistencia de soberanía territorial), violaría el derecho internacional

⁷⁶ <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/9d8a366d-9ee2-480d-b460-ae24cefadf2c/content>

⁷⁷ <https://www.iprofesional.com/impuestos/285859-empleador-consumidor-lavado-de-dinero-La-improcedencia-del-impuesto-Netflix-que-pretenden-cobrar-las-provincias>



UNR

público, el cual exigiría, en estos casos, *"...al menos alguna conexión territorial, por mínima que sea"*.

Adicionalmente, cualquier modificación legal que realicen las provincias con el fin de gravar el consumo de dichos servicios, subvirtiendo la matriz territorial propia del impuesto sobre los ingresos brutos, implica la creación solapada de un nuevo tributo de naturaleza idéntica al Impuesto al Valor Agregado, contraviniendo de este modo el régimen de coparticipación federal de impuesto de la ley 23.548, que veda la aplicación de gravámenes análogos a los nacionales coparticipados.

Adicionalmente, los gobiernos provinciales al extender el aspecto material del hecho imponible a los servicios digitales prestados por sujetos del exterior, violan la manda constitucional, al entrometerse en la facultad de reglar el comercio exterior que corresponde al Congreso Nacional -cfr. arts. 9º, 10, 11, 75 inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional-.

En cualquier caso, será la CSJN la que deberá pronunciarse al respecto en las casusas que tramitan al respecto.

Referencias Bibliográficas

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

BULIT GOÑI, Enrique G.: "Las retenciones en la fuente en el impuesto sobre los ingresos brutos: problemas relacionados con su alcance territorial y con el Convenio Multilateral", La Información, tomo LV, mayo 1987, p. 990.

CAMPAGNALE, Pablo: "La imposición Indirecta (Primera parte)", en Rubén O. ASOREY (coordinador), "Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos", ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 180.

CASÁS, José Osvaldo: "El concepto de analogía en la pugna de tributos provinciales y municipales respecto del régimen de coparticipación federal", manuscrito del año 1998, incorporado al material de estudio de la cátedra "Impuestos II" de la carrera de contador público, Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas, Universidad Nacional de Rosario, pág. 4.

CUI, W. y HASHIMZADE, N.: "The digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent", CESifo Working Paper Series N° 7737, 2019. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=3321393> y en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>.



UNR

CUI, W.: "The Digital Services Tax: A Conceptual Defense", inédito, 2018, citado por informe cepal: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/9d8a366d-9ee2-480d-b460-ae24cefadf2c/content>

GARCÍA COZZI, José María: "El impuesto sobre los ingresos brutos. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible", *El Derecho*: 204-932.

GHIRARDOTTI, Mariano: "Los peligros fiscales de contratar publicidad en el exterior". <https://www.cronista.com/columnistas/los-peligros-fiscales-de-contratar-publicidad-en-el-exterior/>

KAPLAN, HUGO E.- KAPLAN, CARLOS E.: "La reforma del impuesto al valor agregado". *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, diciembre 2017.

KAPLAN, Hugo E., "La territorialidad en los impuestos indirectos y en el IVA en particular", en Rubén O. ASOREY y Fernando D. GARCÍA (directores) y Cristián BILLARDI (coordinador) "Tratado internacional de derecho tributario", La Ley, Buenos Aires, 2013, p. 209.

LOFEUDO, Ismael: "Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el "impuesto a Netflix" (RG 953 AGIP)". Grupo de estudio de la complejidad en la Sociedad de la Información, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de La Plata, Argentina

MACERATESI, Georgina: "La explosión del comercio electrónico en época de pandemia", <https://rephip.unr.edu.ar/server/api/core/bitstreams/504200a8-b47b-4d8e-8c65-5457bc6631a5/content>

MARTÍN, Julián: "Comercio electrónico transfronterizo". *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, 5/3/2021.

NUÑEZ PAHUACHO, Bryan; OSORIO SALIRROSAS, José y VALERIO PONCE, Judith: "Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el Enfoque BEPS y Pilar Uno OCDE", enero 2024.

<https://repositorio.esan.edu.pe/server/api/core/bitstreams/971bce15-abdb-4955-89d1-b51fb9ea4682/content>

PARADA LARROSA, Federico: "El impuesto sobre los ingresos brutos y los servicios intangibles, prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial (Primera parte)". Editorial La Ley. PET 2015 (diciembre - 576), 8.

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

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



UNR

PORPORATTO Pablo: "Propuestas multilaterales para el tratamiento tributario de la Economía Digital de OCDE, Unión Europea y ONU", www.mercojuris.com, 2020

RAJMILOVICH, Darío M.: "¿En qué anda BEPS Pilar Uno?". IMP - Práctica Profesional 2022-CXXXV, 10

RAJMILOVICH, Darío M.: "Servicios en la nube. Tratamiento en el IVA e impuesto a las ganancias", IMP - Práctica Profesional 2018-XXXVII, 11.

REY, Daniela: "El nuevo concepto de establecimiento permanente bajo la Reforma Tributaria"; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Boletín XXXIX; marzo 2018.

RIVEIRO, Ricardo Enrique: "Netflix, Ingresos Brutos, Establecimiento Permanente, Convenios Fiscales y Beps. Los problemas no resueltos del comercio electrónico". II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – 2 y 3 de julio de 2015, AEEF.

TEIJEIRO, Guillermo O.: "Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág.10

TEIJEIRO, Guillermo O.: "Aplicación de las normas tributarias en el espacio", en Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho tributario, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, Bs As, 2003, p. 816.

VÁZQUEZ, Juan Manuel: "Tributación de la Economía Digitalizada en los Regímenes Fiscales de las Provincias Argentinas". Sin datos publicación, material remitido al Seminario sobre Tributación Internacional, FCEYE, UNR.

VÁZQUEZ, Juan Manuel: "Una Solución Consensuada para la Tributación de la Economía Digitalizada ¿Utopía o Realidad?", mayo 2020. Sin datos publicación, material remitido al Seminario sobre Tributación Internacional, FCEYE, UNR.

XAVIER, Alberto: "Derecho tributario internacional", ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, pág. 38.

YUGAN, María José: "Tratamiento de los servicios digitales en Ingresos Brutos", 2023. <https://rephip.unr.edu.ar/items/aedce73c-4add-48f0-96cc-8596a21af3ee>