



Colegio de Graduados
en Ciencias Económicas
de Rosario

24 Y 25
DE AGOSTO
2023

21.ª JORNADAS NACIONALES

TRIBUTARIAS, PREVISIONALES, LABORALES Y AGROPECUARIAS

Transformando desafíos en oportunidades: el futuro de la profesión

Título

La gravabilidad frente al impuesto sobre los ingresos brutos de los servicios digitales prestados por
sujetos no residentes

Área

Tributaria

Tema

Servicios digitales prestados por no residentes

Autora

Dra. CP María Gritti

Socia N.º 9496 CGCE de Rosario

Mat. N.º 19917 CPCE Santa Fe C.II

Resumen

Los servicios digitales prestados por sujetos no residentes no se encuentran actualmente alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe. A pesar de que hubo un proyecto de ley para el año 2021 que pretendía modificar esta situación, éste no prosperó.

Otras jurisdicciones, como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las provincias de Buenos Aires, Córdoba y Neuquén -entre otras-, han avanzado en la gravabilidad de este tipo de prestaciones, modificando el hecho imponible dentro de sus códigos tributarios y estableciendo agentes de liquidación e ingreso del tributo resultante.

En el afán de los fiscos locales de alcanzar con el impuesto sobre los ingresos brutos los servicios digitales prestados desde el exterior, se ha visto afectado el sustento territorial, criterio de vinculación entre el hecho imponible y la jurisdicción local.

Por medio del Consenso Fiscal 2021 se ha incorporado el concepto de “nexo jurisdiccional” como requisito para el ejercicio de la potestad tributaria.

Por su parte, la Comisión Arbitral, a través de la RG (CA) 5/2021, ha establecido una serie de parámetros que hacen presumir la existencia de una “presencia digital” por parte del vendedor o prestador en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, como elemento de conexión y/o de vinculación entre el presupuesto de gravabilidad y el ámbito espacial.

Palabras clave: servicios digitales, presencia digital, sustento territorial, impuesto sobre los ingresos brutos.

1. Introducción

La economía digital incluye dentro de los procesos de producción, distribución, comercialización y consumo de bienes y servicios a la tecnología digital, valiéndose de los avances tecnológicos existentes para su realización y desarrollo.

Dentro de la economía digital se encuentran los denominados servicios digitales, los cuales son prestados de un país a otro, trascendiendo las fronteras fácilmente. Debido a la naturaleza de este tipo de negocio, no existen aduanas por donde estos servicios deban transitar, tal como ocurre con los bienes tangibles.

En este sentido, no resulta una condición necesaria la presencia física del prestador del servicio digital a los efectos de llevar a cabo el negocio en el país en que se encuentre localizado el consumidor del mismo.

La ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) brinda la siguiente definición¹:

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,

¹ Artículo 3°, inciso e), apartado 21, inciso m) de la ley de IVA

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

8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.

9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.

10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.

11. La provisión de servicios de Internet.

12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.

13. La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.

14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

2. Gravabilidad frente al impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Santa Fe

2.1. Estado hasta el 2016

Hasta el año 2016, en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe no se contemplaba específicamente dentro del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos la prestación por parte de sujetos no residentes en el país de servicios digitales que fueran utilizados económicamente en la provincia.

2.2. Situación a partir del 2017

A partir del período fiscal 2017, se incorporó dentro del artículo 177 el inciso i)².

Artículo 177 - No tratándose de las situaciones contempladas en el último párrafo del artículo 175, los ingresos brutos generados por las actividades que se detallan, ya sea que se realicen en forma habitual o esporádica, se encuentran alcanzados por el impuesto:

(...) i) la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas.

Este inciso, aplicable a personas humanas que no encuadren como empresas o explotaciones unipersonales, no menciona específicamente que la prestación de los servicios detallados sea realizada por sujetos del exterior por lo cual, debido a la amplitud del enunciado, no aplica para el caso bajo análisis.

² Ley (Santa Fe) 13.617 (B.O.: 04/01/2017)

2.3. Proyecto de ley para el 2021

En el proyecto de ley impositiva para el año 2021 se preveía una modificación de relevancia: sustituir el inciso i) del artículo 177 por el artículo 177 bis³, el cual disponía:

Tratándose de la *comercialización de bienes y/o prestación de servicios digitales* que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataformas digitales y/o móviles o similares, incluida la prestación efectuada por *sujetos no residentes en el país*, se considera que existe actividad gravada en la Provincia de Santa Fe, cuando se verifique que, los bienes o la prestación de los servicios, se utilicen económicamente o consuman en la Provincia de Santa Fe o recaen sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en el territorio provincial, con independencia de los medios y/o plataformas y/o tecnologías utilizadas a tales fines o contare con una *presencia digital significativa* en la jurisdicción. Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Santa Fe, cuando por la comercialización de servicios de suscripción online efectuada por sujetos no radicados en el país, 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, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial o cuando el prestador o locador contare con una presencia digital significativa en la jurisdicción.

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

En el caso de los *servicios digitales*, se presume -salvo prueba en contrario- que la utilización o consumo se lleva a cabo en la jurisdicción provincial cuando se verifiquen los siguientes presupuestos:

³ Artículos 8 y 9 del proyecto de ley provincial ingresado en la Cámara de Senadores el día 09/11/2020 bajo el número 4909. Según el mismo, se procuraba “alcanzar al conjunto de la Economía Digital”.

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 Santa Fe.

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 Santa Fe. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

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

1. La dirección de facturación del cliente o

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

Se considera que existe *presencia digital significativa* en la Provincia de Santa Fe, cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio, efectúe a través de los medios mencionados en el primer párrafo del presente artículo, operaciones de tracto o ejecución sucesiva y/o transacciones u operaciones por más de tres meses consecutivos o alternados- a adquirentes, locatarios, prestatarios o usuarios domiciliados en la Provincia de Santa Fe, independientemente de la cantidad. A efectos del domicilio se deberán considerar los presupuestos establecidos anteriormente para los casos de utilización o consumo en Santa Fe.

b) El vendedor y/o prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o "proveedores de servicios" para la comercialización del bien y/o servicio, en el domicilio del adquirente de los bienes y servicios, sito en la Provincia de Santa Fe, tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

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

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

A los fines de determinar la calidad de no residente en el país de los sujetos aludidos en el presente artículo, serán de aplicación las disposiciones pertinentes de la Ley Nacional Impuesto a las Ganancias y sus normas modificatorias y complementarias o la que en el futuro la reemplace.

Se establece que 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 el presente artículo.

Esto implica que se pretendía gravar la prestación de servicios digitales efectuada por sujetos no residentes en el país, la comercialización de servicios de suscripción online efectuada por sujetos no radicados en el país, la intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego.

Sin embargo, la técnica legislativa utilizada fue cuestionada: de introducirse los cambios tal como estaban planteados, hubieran estado gravados los servicios digitales prestados por sujetos no residentes, pero únicamente para personas humanas que no encuadren como empresas, y no para empresas propiamente dichas (personas jurídicas y personas humanas titulares de empresas y explotaciones unipersonales). Esto es debido a la particular estructura que posee el Código Fiscal santafesino, según la cual el análisis de habitualidad se efectúa en función al sujeto: para las empresas todo tipo de actividad se presume habitual, y para las personas humanas la habitualidad debe analizarse de acuerdo a las pautas establecidas en el mencionado artículo 177. (Di Paolo, 2022)

El proyecto de ley finalmente no prosperó, por lo que no se incorporó aquel artículo 177 bis, y continuó vigente el inciso i) del artículo 177.

2.4. Situación actual

Luego de aquel intento de modificación del Código Fiscal, no se han incorporado variaciones vinculadas al tema bajo análisis, por lo que la situación continúa tal como se ha descripto.

3. Situación en otras jurisdicciones

A la fecha de elaboración del presente trabajo, 18 de las 24 jurisdicciones del país han modificado sus códigos fiscales, incorporando dentro de los supuestos de gravabilidad frente al impuesto sobre los ingresos brutos a los servicios digitales prestados por sujetos no residentes. Las provincias que aún no lo han hecho son Santa Fe, Catamarca, Corrientes, Formosa, Misiones y Santa Cruz.

A continuación se desarrolla la postura adoptada por cuatro jurisdicciones -CABA, Buenos Aires, Córdoba y Neuquén-, de acuerdo a lo estipulado por sus respectivos códigos fiscales.

3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)

3.1.1. Gravabilidad

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contempla lo siguiente:

Artículo 207 - En el supuesto del ejercicio de la actividad de *prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país*, se entiende que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando la prestación del servicio produce efectos económicos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o recae sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esta jurisdicción –con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin- o cuando el prestador contare con una *presencia digital*, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior, con alguno de los siguientes *parámetros*:

- a. Efectuar transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- b. Ser titular o registrar un nombre de dominio de Internet de nivel superior Argentina (.ar) de conformidad con las normas y reglamentaciones que dicte la Dirección Nacional del Registro de Dominios de Internet dependiente de la Secretaría Legal y Técnica de la Nación, o la que en un futuro la reemplace, y/o poseer una plataforma digital orientada, total o parcialmente, al desarrollo de su actividad con sujetos ubicados o domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- c. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar entre ellos.
- d. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les facilite la entrega de bienes y/o las prestaciones de servicios subyacentes entre los sujetos que utilicen tales servicios.
- e. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética y que la misma se nutra de los datos recopilados acerca de los usuarios y/o las actividades desarrolladas y/o realizadas por estos últimos en esa interfaz digital multifacética.
- f. La puesta a disposición de una plataforma digital, cualquiera su medio, cuya actividad se despliegue mediante el acceso a la misma a través de direcciones de protocolo de internet o de cualquier otro método de geolocalización ubicados dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuando por la *comercialización de servicios de suscripción online*, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online, etc.) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, *por sujetos no residentes en el país* y se verifique que tales actividades tengan efectos sobre sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la *intermediación en la prestación de servicios* y las *actividades de juego* que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o

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

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

En relación a los servicios digitales, se define el concepto de la siguiente manera:

Artículo 208 - Se entiende por servicios digitales aquellos desarrollados a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se prestan servicios equivalentes que, por su naturaleza, están básicamente automatizados, requieren una intervención humana mínima y precisan el uso de dispositivos para su descarga, visualización o utilización.

3.1.2. Alícuota aplicable

La alícuota aplicable es del 2%⁴.

3.1.3. Ingreso del tributo⁵

El ingreso del tributo se efectúa a través de las entidades que faciliten o administren los pagos al exterior de este tipo de servicios a favor de los sujetos prestadores no residentes en el país. Dichas entidades están obligadas a actuar como agentes de liquidación e ingreso del impuesto sobre los ingresos brutos que corresponda a los prestatarios de tales servicios en su carácter de responsables sustitutos.

Para que las aludidas entidades actúen como intermediarios en el pago, deben cumplirse dos requisitos en forma concurrente:

1. Los destinatarios del pago deben encontrarse incluidos en el Listado de Prestadores que la AGIP elabore y actualice periódicamente⁶, y
2. Los prestatarios de los servicios digitales deben encontrarse domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y resulten alcanzados por el régimen de percepción establecido en la Resolución General (AFIP) N° 4240/2018⁷ (o aquella que en el futuro la modifique o sustituya).

⁴ Inciso 48 del art. 18 de la ley (CABA) 6.593 (B.O.: 02/12/2022).

⁵ Resolución AGIP 312/2019

⁶ El listado se puede consultar en el siguiente enlace: <https://www.agip.gob.ar/agentes/agentes-de-recaudacion/ib-agentes-recaudacion/padron-de-prestadores-digitales---historico>

⁷ La ley 27.430 (B.O.: 29/12/2017) dispuso en su Título II la incorporación del inciso e) al artículo 1° de la ley de IVA. Así, se incorporó dentro del objeto del impuesto a los servicios digitales prestados por sujetos

3.2. Buenos Aires

3.2.1. Gravabilidad

La Provincia de Buenos Aires, por su parte, contempla en su Código Fiscal:

Artículo 184 bis - Tratándose de *servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país*, se entenderá que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando el prestador contare con una *presencia digital significativa*, la que se entenderá verificada cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior –o el proporcional del período en curso, según lo que establezca la Autoridad de Aplicación–, con alguno de los siguientes *parámetros*:

- a) se obtenga un monto de ingresos brutos superior al importe que anualmente establezca cada Ley Impositiva, por la prestación de servicios digitales a sujetos domiciliados en la Provincia⁸; y/o
- b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva⁹; y/o
- c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva¹⁰.

Se define a los servicios digitales de forma similar a lo establecido por la ley de IVA. Al respecto se establece que: Se considerarán servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

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

residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto los prestatarios no sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos. La RG (AFIP) N° 4240/2018 surge para reglamentar el ingreso del IVA derivado de los servicios digitales prestados por sujetos del exterior.

⁸ Para el año 2023 es de \$500.000 (art. 104 ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022))

⁹ Para el año 2023 se fijó en 1.000 usuarios (art. 104 ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022))

¹⁰ Para el año 2023 se estableció la cantidad de 10.000 transacciones, operaciones y/o contratos (art. 104 ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022))

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

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

Artículo 184 ter - Cuando los sujetos mencionados en el primer párrafo del artículo anterior presten servicios de *juegos de azar online*, se entenderá que existe una actividad alcanzada por el impuesto cuando el prestador contare con una *presencia digital significativa*, la que se verificará cuando se cumpla, en el período fiscal inmediato anterior -o el proporcional del período en curso, según lo que establezca la Autoridad de Aplicación-, con alguno de los siguientes parámetros:

- a) se registre un monto de apuestas superior al importe que anualmente establezca cada ley impositiva, efectuadas por sujetos domiciliados en la Provincia¹¹; y/o

¹¹ Para el año 2023 se estableció en \$500.000 (art. 105 ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022))

- b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada ley impositiva¹²; y/o
- c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada ley impositiva¹³.

3.2.2. Alícuota

La alícuota aplicable es del 2%¹⁴.

3.2.3. Ingreso del tributo

Si bien se designa como responsable sustituto al prestatario, es decir, al usuario de los servicios, se dispone que cuando las prestaciones de servicios en cuestión sean pagadas por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, estas actuarán como agentes de liquidación e ingreso del impuesto¹⁵.

Se utiliza el aplicativo SICORE¹⁶.

3.3. Córdoba

3.3.1. Gravabilidad

El Código Fiscal de la Provincia de Córdoba establece lo siguiente:

Artículo 201 - 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

¹² Para el año 2023 se fijó en 1.000 usuarios/as (art. 105 ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022))

¹³ Para el año 2023 se estableció en 10.000 la cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos (art. 105 ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022))

¹⁴ Art. 106 de la ley (Buenos Aires) 15.391 (B.O.:29/12/2022)

¹⁵ Art. 184 quinquies del Código Fiscal (Buenos Aires) y resolución normativa (ARBA) 38/2019

¹⁶ Resolución normativa ARBA 37/2019 y Resolución General Conjunta AFIP-ARBA 4632/2019 (B.O.: 21/11/2019)

constituidos en el exterior se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial o cuando el prestador o locador contare con una *presencia digital significativa* en la Provincia de Córdoba, en los términos que a tales efectos determine la reglamentación.

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 plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego.

En relación a la presencia digital significativa, se dispuso que se entiende que existe para la prestación de servicios digitales cuando se verifique alguno de los parámetros establecidos¹⁷:

a) El prestador del servicio digital efectúe prestaciones de tracto o ejecución sucesiva y/o transacciones u operaciones por más de tres meses —consecutivos o alternados- a locatarios, prestatarios o usuarios domiciliados en la Provincia de Córdoba, independientemente de la cantidad. A los fines de definir el alcance del domicilio en la Provincia, se deberán considerar los presupuestos establecidos precedentemente para los casos de utilización o consumo en esta jurisdicción.

b) El prestador -por sí o a través de terceros- utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o "proveedores de servicios" —con total independencia del monto de las operaciones- domiciliadas o con actividad en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, para la prestación del servicio de suscripción online o acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales, tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.

c) El prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del servicio dentro del ámbito geográfico de la Provincia de Córdoba y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese servicio en dicha jurisdicción. Se entenderá que el prestador ofrece el servicio dentro del ámbito de la Provincia de Córdoba cuando:

1. Identifique que el usuario miembro del servicio y/o dispositivo y/o cuenta, tiene como lugar de ubicación la Provincia de Córdoba.

¹⁷ Decreto (Córdoba) 720/2023 (B.O.:31/05/2023)

2. El software desarrollado por el propio prestador o locador del servicio -o a pedido del mismo- requiera de un usuario, con domicilio en la Provincia de Córdoba, la aceptación de políticas de privacidad o términos de uso como paso previo para la instalación, acceso y/o visualización del contenido a través de cualquier dispositivo.

3. El software desarrollado por el propio prestador o locador del servicio —o a pedido de éste mediante proveedores de servicios— instale tecnología o archivos específicos cualquiera sea su tamaño en los equipos de usuarios con domicilio en la Provincia de Córdoba para, entre otros, la aceptación y control de políticas de privacidad o términos de uso, para el control acceso y/o visualización del contenido a través de cualquier dispositivo, para memorización y autenticación o validación de accesos, cuentas y contraseñas, para control de acciones de marketing y/o publicidad, para sondeo y/o análisis de usos y costumbres de usuario, para provisión, seguridad o soporte del servicio, para tareas de calidad de servicio, personalización, sondeo, recolección de datos y análisis de mercado en el ámbito de la Provincia de Córdoba. 4. Con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en la Provincia de Córdoba, se autoricen consumos del servicio a través de tarjetas de crédito o débito.

d) El prestador del servicio digital registre la cantidad de locatarios, prestatarios o usuarios, domiciliados en la Provincia de Córdoba, que a tal efecto establezca la Secretaría de Ingresos Públicos dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba.

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

Respecto al inciso d) precedente, se fijó en 50 (o más) la cantidad de locatarios, prestatarios o usuarios¹⁸.

3.3.2. Alícuota

La alícuota aplicable es del 3%¹⁹.

3.3.3. Ingreso del tributo

El ingreso del tributo se hace a través de las entidades intermediarias en el pago de servicios digitales, quienes deben actuar como agentes de percepción y liquidación del mismo²⁰.

En este caso, se toma el listado de prestadores de servicios digitales que confecciona la AFIP²¹.

¹⁸ Resolución (SIP Córdoba) 4/2019 (B.O.:24/10/2019)

¹⁹ Art. 35 de la ley (Córdoba) 10.790 (B.O.:30/12/2021)

²⁰ Art. 319 bis del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba

3.4. Neuquén

3.4.1. Gravabilidad

El Código Fiscal de la Provincia de Neuquén dispone lo siguiente:

Artículo 182 - Se consideran también actividades alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos las siguientes operaciones realizadas dentro de la provincia en forma habitual o esporádica o aquellas en que exista uso o explotación efectiva en la misma:

(...) i) Las locaciones, obras, servicios y demás operaciones —excepto importación de bienes—, *prestadas desde el exterior con utilización económica en la provincia del Neuquén*, y/o aquellas efectuadas en el territorio de la provincia del Neuquén por sujetos residentes, domiciliados, radicados o constituidos en el exterior. Se incluyen en el presente inciso intereses, regalías y la comercialización de bienes o prestación de servicios digitales y digitales en línea, entre otros, cuando se verifique el uso o la explotación efectiva en la provincia, o que estos recaigan sobre sujetos, bienes, personas y/o cosas radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial.

En el caso del inciso i) del presente artículo, el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos se perfecciona en el momento en que finaliza la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, conforme lo determine la reglamentación de la DPR, quedando 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 párrafos anteriores y conforme a las disposiciones del artículo 186 bis de este Código.

Artículo 182 bis - A los fines previstos en el inciso i) del artículo 182, 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:

- a) 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.
- b) 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 financieros o datos y guías de mercado.
- c) El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- d) La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.

²¹ Art. 319 ter del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba. El listado se encuentra en <https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/prestadores.asp>.

- e) Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, los servicios de memoria y la publicidad en línea.
- f) 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.
- g) El acceso 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.
- h) 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.
- i) Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
- j) El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
- k) La provisión de servicios de internet.
- l) La enseñanza a distancia o de test o ejercicios realizados o corregidos de forma automatizada.
- m) 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.
- n) La manipulación y el cálculo de datos a través de internet u otras redes electrónicas.
- ñ) Bancos digitales.
- o) La prestación de servicios de cualquier naturaleza, vinculados directa o indirectamente con operatorias relacionadas con monedas digitales. Se entiende por moneda digital a los fines de la presente ley: moneda virtual, criptomonedas, criptoactivos, tókenes, stablecoins y demás conceptos que por su naturaleza y/o características constituyan y/o impliquen una representación digital de valor que puede ser objeto susceptible de comercio digital y cuyas funciones —directas y/o indirectas— son las de constituir un medio de intercambio, y/o una unidad de cuenta, y/o una reserva de valor.
- p) La intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia respecto de dónde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego. Se considera

que existe uso 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 este último lo destine para su consumo. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que existe uso o explotación efectiva en la provincia cuando allí se encuentre:

1) La dirección de facturación del cliente.

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

3.4.2. Alícuota

La alícuota aplicable es del 4%²².

3.4.3. Ingreso del tributo²³

Las entidades que sean contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos y que faciliten o administren pagos al exterior de servicios digitales y/o digitales de suscripción en línea a favor de prestadores no residentes en el país, actuarán como agentes de liquidación e ingreso del impuesto sobre los ingresos brutos que corresponda a los prestatarios de tales servicios en su carácter de responsables sustitutos.

Dichos agentes deberán practicar la pertinente liquidación y cobro del impuesto cuando en forma concurrente:

1. Los destinatarios del pago se encuentren incluidos en el listado de prestadores que la Dirección Provincial de Rentas (DPR) de Neuquén elabore y actualice periódicamente²⁴, y
2. Los prestatarios del servicio digital y/o digital de suscripción en línea se encuentren domiciliados en la Provincia de Neuquén y resulten alcanzados por el régimen de percepción establecido en la Resolución General (AFIP) N° 4240/2018 (o aquella que en el futuro la modifique o sustituya).

Se utiliza el aplicativo SICORE²⁵.

3.5. Cuadro resumen

²² Art. 9 Ley (Neuquén) 3364 (B.O.:22/12/2022)

²³ Resolución (DPR Neuquén) 001/2022

²⁴ Se puede consultar en <https://dprneuquen.gob.ar/wp-content/uploads/2022/01/Nomina-Prestadores-Digitales-Neuquen.pdf>

²⁵ Resolución Conjunta (DPR Neuquén-AFIP) N° 5139

Jurisdicción	Presupuesto de gravabilidad				Definición de servicios digitales	Figura del responsable sustituto	Alícuota aplicable
	Presencia digital	Presencia digital significativa	Utilización económica	Recae sobre sujetos, bs., pers., cosas.			
CABA	✓	X	✓	✓	✓	✓	2%
Buenos Aires	X	✓	X	X	✓	✓	2%
Córdoba	X	✓	✓	✓	X	✓	3%
Neuquén	X	X	✓	✓	✓	✓	4%

Fuente: elaboración propia

En las cuatro jurisdicciones bajo estudio, los códigos fiscales se modificaron para incluir la gravabilidad de los servicios digitales prestados desde el exterior, aunque no se ha adoptado una redacción homogénea ni presupuestos de gravabilidad equivalentes.

Mientras que en la CABA se habla de “presencia digital”, en Buenos Aires y Córdoba se hace alusión a la “presencia digital significativa” y en Neuquén no se menciona este concepto.

Los códigos fiscales de la CABA y las provincias de Córdoba y Neuquén disponen como presupuesto de gravabilidad frente al tributo a la utilización económica y a que recaigan sobre sujetos, bienes, personas y/o cosas radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial.

La CABA y las provincias de Buenos Aires y Neuquén incorporaron definiciones de “servicios digitales” en sus códigos fiscales. Mientras que la Provincia de Buenos Aires adoptó en forma íntegra la definición establecida por la ley de IVA, la CABA la adoptó en forma parcial y Neuquén la tomó pero ampliando el concepto.

En todos los casos se dispuso la determinación e ingreso del tributo a través de un responsable sustituto, en consonancia con lo recomendado por la OCDE (2014), que sugiere la aplicación de una retención en la fuente por parte de las instituciones financieras involucradas en los pagos, evitando de esta manera la retención a nivel de los consumidores.

Las alícuotas oscilan entre el 2% y el 4%.

4. Consenso Fiscal 2021. El nexa jurisdiccional

Por medio del Consenso Fiscal celebrado el 27 de diciembre del año 2021²⁶, uno de los compromisos que asumieron las provincias está relacionado al impuesto sobre los ingresos brutos y tiene incidencia en el tema bajo análisis.

Se estableció lo siguiente:

Con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, las Provincias se comprometen a:

- Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, -lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales del comercio, industria, profesión, oficio,

²⁶ Ley 27.687 (B.O.: 04/10/2022)

negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un *nexo jurisdiccional* con la jurisdicción de que se trate.

En la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, el nexo de carácter jurisdiccional para sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país estará presente cuando exista *presencia digital* del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Se considerará como gravada la comercialización de bienes o servicios a través de medios o tecnología que permitan la realización de las transacciones en forma remota, cuando el domicilio del adquirente se ubique en territorio provincial.

Igualmente se gravará el comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en jurisdicción provincial incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.) y la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieras, etc.), y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares.

La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, quedará alcanzada por el gravamen cuando se verifique que la prestación del servicio se desarrolla o utiliza económicamente en la jurisdicción, o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial o, bien, cuando el prestador o locador contare con una *presencia digital* en la jurisdicción, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines. (...)

En el primer párrafo del texto citado se habla de “nexo jurisdiccional”, estableciendo que estará presente cuando exista presencia digital del prestador o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Cabe cuestionarse si la noción de nexo jurisdiccional es equivalente al sustento territorial derivado de los lineamientos establecidos por la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales²⁷ (en adelante, LCF), o si pretende ampliar dicha concepción.

Parte de la doctrina sostiene lo siguiente:

²⁷ B.O.:26/01/1988

De la Ley de Coparticipación no surge en forma expresa que el contribuyente debe desarrollar la actividad económica de una manera física dentro del territorio subnacional para la generación del hecho imponible en el gravamen bajo análisis, sino que ello parte –a nuestro criterio– de una construcción meramente de carácter doctrinaria que ha pretendido limitar o circunscribir la aplicación del gravamen a la mera presencia física o de ubicación geográfica del sujeto (local/sucursal/unidad de negocio) en el territorio. (Perlati y Michelini, 2023, pp. 392-393)

En el mismo sentido, estos autores expresan lo siguiente:

El nexo físico como elemento esencial para el ejercicio de la potestad tributaria constituía una limitante que carecía de razón alguna, dado que el mismo no se encontraba contemplado ni en el Convenio Multilateral ni en la Ley de Coparticipación Federal.

Sin embargo, es necesario tener presente que los fiscos locales pueden establecer gravámenes dentro de los límites territoriales de sus jurisdicciones, lo cual significa que hay un ámbito espacial delimitado en el que procede la imposición.

En efecto, “el sustento territorial está ligado al hecho de que las jurisdicciones locales (provincias y municipios) no pueden establecer gravámenes más allá de sus límites territoriales” (Di Paolo, 2021).

En relación al cuestionamiento acerca de la potestad tributaria de los fiscos locales en este tipo de servicios, Belmonte (2018) opina lo siguiente:

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. (p. 10)

Al respecto, Maltz (2020) sostiene que “al haberse establecido una extensión del punto de vinculación, y trastocarse un elemento central del impuesto se podría considerar que ya no estamos ante el clásico Impuesto sobre los Ingresos Brutos provocando la analogía con la Ley de IVA”. El autor refiere a que la LCF prohíbe a los fiscos locales establecer tributos análogos a los coparticipables, como el IVA, y “la Corte le ha dado un concepto sumamente amplio a lo que se entiende por analogía”.

5. RG (CA) 5/2021. La noción de presencia digital

La “presencia digital” es un concepto al que se hace alusión tanto en el proyecto de ley santafesino del 2021, como en los códigos fiscales de la CABA y de las provincias de Córdoba y Buenos Aires, y en el Consenso Fiscal suscripto en el año 2021.

Uno de los requisitos necesarios para que se configure el hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos -tal como hemos desarrollado hasta este punto- es la existencia de sustento territorial, cuestión que se ha visto afectada desde el surgimiento de la comercialización electrónica de bienes y servicios, debido a que las transacciones se concretan sin necesidad de la tradicional presencia física del vendedor, y en muchos casos tampoco se materializan gastos. Es por ello que se ha pretendido migrar

desde el requisito de la presencia física hacia la presencia digital, y se establecen parámetros según los cuales se verifica dicho requerimiento.

La Comisión Arbitral del Convenio Multilateral ha receptado el concepto de presencia digital por medio de la Resolución General (CA) 5/2021, que surge casi veinte años después de la Resolución General (CA) 83/2002, y mediante la cual se ha interpretado que el sustento territorial del vendedor de los bienes o del prestador y/o locador de los servicios, a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el régimen general del Convenio Multilateral, se configurará en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que exista presencia digital en la misma.

De acuerdo a lo normado por la Comisión Arbitral, existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente -sin perjuicio de la atribución de ingresos que corresponda de acuerdo con lo establecido en la resolución general (CA) 14/2017- cuando se verifique alguno de los siguientes parámetros:

- a) El vendedor de los bienes y/o prestador del servicio efectúe operaciones a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, en la jurisdicción del comprador, locatario, prestatario o usuario.
- b) El vendedor y/o prestador –por sí o a través de terceros– utilice o contrate una o más empresas, entidades, agentes, contratistas o “proveedores de servicios” para la comercialización del bien y/o servicio, en la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes y servicios tales como: publicidad o marketing de la membresía, comunicaciones, infraestructura, servicios de tecnologías de la información (TI) y/o procesadora de transacciones de las tarjetas de crédito y/o débito y/u otras formas de cobro.
- c) El vendedor y/o prestador efectúe -por sí o a través de terceros- el ofrecimiento del producto y/o servicio dentro del ámbito geográfico del domicilio del adquirente y/o tenga licencia para exhibir el contenido de ese producto y/o servicio en dicha jurisdicción. Se considera verificada esta situación cuando, con la previa conformidad y suministro de la información necesaria del usuario domiciliado en una jurisdicción, se autoricen consumos de bienes y/o servicios a través de tarjetas de crédito o débito y/u otras formas de cobro.
- d) El vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente.

Cuando se verifique alguno de los indicios que hacen presumir la “presencia digital” en la jurisdicción del comprador, se configurará el requisito del sustento territorial en la jurisdicción del adquirente de los bienes y/o servicios. Esto ocurrirá en la generalidad de las operaciones, ya que el vendedor y/o prestador deberá contar necesariamente con un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.).

6. Conclusiones

Hemos analizado el tratamiento tributario frente al impuesto sobre los ingresos brutos de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el país, en las provincias de Santa Fe, Buenos Aires, Córdoba y Neuquén y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Si bien en nuestra Provincia no se ha avanzado en la imposición de este tipo de servicios, esto sí ha ocurrido en las demás jurisdicciones analizadas, aunque no se ha adoptado una redacción homogénea. En todos los casos se dispuso la determinación e ingreso del tributo por medio de un responsable sustituto, en consonancia con lo establecido por el proyecto BEPS de la OCDE/G20, y la alícuota oscila entre el 2% y el 4%.

Nos preguntamos si es procedente esta imposición, considerando que la LCF en su artículo 9º, inciso b), numeral 1, define las características básicas a las que debe ajustarse el impuesto sobre los ingresos brutos, estableciendo que debe recaer sobre el ejercicio habitual de actividades con fin de lucro dentro de un determinado ámbito territorial, y de allí deriva el requisito de existencia de un sustento territorial en la jurisdicción de que se trate. Este requisito refiere a un criterio de vinculación entre el hecho imponible y la jurisdicción local -sujeto activo de la obligación tributaria-, que tradicionalmente se materializaba con un gasto. En el tipo de prestaciones bajo análisis, las transacciones se concretan sin necesidad de la presencia física del prestador del servicio, y no resulta indispensable la realización de gastos para la concreción de ventas.

Mediante el Consenso Fiscal suscripto el 27 de diciembre del 2021 se ha pretendido modificar la pauta armonizadora del impuesto sobre los ingresos brutos dispuesta por la LCF. Es lógico que al momento de redacción de dicha norma no se contemplaran las operaciones derivadas de la economía digital. Aún así, si se pretenden reformular estas disposiciones, entendemos que deberá realizarse por medio de una ley convenio suscripta por la totalidad de las jurisdicciones.

Lo cierto es que la gravabilidad de los servicios digitales por el impuestos sobre los ingresos brutos tal como se ha establecido en nada afecta al prestador no residente en el país, ya que quien lo afronta en términos económicos es el usuario del servicio y quien resulta responsable del ingreso del tributo es -en general- la entidad que intermedia en el pago. Esta entidad, que actúa como agente de liquidación e ingreso del gravamen, debe incorporar una nueva carga administrativa, que consiste no sólo en una readecuación inicial de sus sistemas sino también en una actualización permanente derivada de revisiones periódicas de los listados de prestadores de servicios digitales que efectúan las jurisdicciones y a las posibles modificaciones de los códigos tributarios y las leyes impositivas.

Por su parte, la Comisión Arbitral, por medio de la RG (CA) 5/2021, ha establecido cuándo -según su criterio- existe presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente, de acuerdo con ciertos parámetros, entre los cuales se incluye aquellas situaciones en las que el vendedor y/o prestador requiera para la comercialización de sus bienes y/o servicios, dentro de la jurisdicción, un punto de conexión y/o transmisión (wi-fi, dispositivo móvil, etc.) que se encuentre ubicado

en dicha jurisdicción o de un proveedor de servicio de internet o telefonía con domicilio o actividad en la jurisdicción del adquirente. Dada la amplitud de la redacción, esto supone que la presencia digital se configurará en la totalidad de las situaciones.

7. Lista de referencias bibliográficas

- Belmonte, L. (2018). *Los Servicios Digitales desde el exterior y su gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. CeATS.
- Di Paolo, H. (2021). La Resolución General (CA) 5/2021 y el comercio electrónico frente al Convenio Multilateral. *Errepar, Práctica Integral Santa Fe, mayo 2021*. Cita digital: EOLDC103788A
- Di Paolo, H. (2022). Los ingresos generados por las locaciones frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe. *Errepar, Práctica Integral Santa Fe, septiembre 2022*.
- Maltz, E. (2020). *La gravabilidad de los servicios digitales prestados por sujetos no residentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y una necesaria "acción de clase" en materia tributaria*. La Ley.
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital* (Versión preliminar). <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Perlati, S. F. y Michelini, P. A. (2023). *Convenio Multilateral*. Errepar.

8. Propuestas

1. Recomendar a la Comisión Arbitral la creación e implementación de un sistema de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a las operaciones de servicios digitales prestados desde el exterior, que permita generar y presentar las declaraciones juradas en un único sistema, conforme a la normativa de cada jurisdicción, a fines de simplificar la carga administrativa a los agentes responsables de la determinación e ingreso del tributo.
2. Sugerir a las jurisdicciones que avanzaron con la gravabilidad de los servicios digitales prestados desde el exterior la adhesión al listado de prestadores de servicios digitales elaborado por la AFIP²⁸ en relación al IVA, a fines de que los agentes de recaudación del tributo consulten periódicamente un único listado.
3. Sugerir, en consonancia con la solicitada presentada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral a la Comisión Arbitral modificar la Resolución General (CA) 5/2021 en dos aspectos:
 - Redefinir el concepto de presencia digital hacia el concepto de presencia digital significativa, respetando la recomendación efectuada por la OCDE y la Comisión Europea;
 - Modificar el inciso d) del artículo 3° de dicha resolución, el cual debe ser claro en su redacción y alcance, debido a que con la redacción actual se encuentran incluidos la totalidad de los sujetos que comercialicen por este medio, puesto que no hay manera de llevar a cabo el comercio electrónico si no es por medio de un punto de conexión y/o transmisión.
4. Sugerir el dictado de nueva ley convenio mediante la cual se redefinan los lineamientos básicos a los que debe ajustarse el impuesto sobre los ingresos brutos y se incorpore la noción de presencia digital significativa para la acreditación del nexo jurisdiccional.

²⁸ <https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/prestadores.asp>