



***CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)¹***

ÁREA TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

**“LA PROBLEMÁTICA DE LA GRAVABILIDAD DE LOS
SERVICIOS DIGITALES EN EL IMPUESTO SOBRE LOS
INGRESOS BRUTOS.”**

Autores:

Dr. Alberto M. Bello

Dra. María Gritti

¹ Año 2024 -

Directora General del CECyT: Dra. Carmen Verón

Director/a del Área Tributaria y Previsional: Dr. Germán López Toussaint

Consejo Asesor del Área Tributaria y Previsional: Dra Silvia Catinot

Autores - Período del mandato: 1º/07/2021- 30/06/2023 - Plan de Trabajo: 2022

Autorización CECyT: 2/11/2024

Aprobación MD: 12/11/2024

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)

ÁREA TRIBUTARIA

Investigador: Dr. C.P. Alberto M. Bello; Joven Investigadora: Dra. C.P. María Gritti

Director: Dr. C. P. Germán A. López Toussaint

La problemática de la gravabilidad de los servicios digitales en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Abreviaturas

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ARBA	Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires
BEPS	Erosión de Bases y Traslado de Beneficios (<i>“Base Erosion and Profit Shifting”</i>)
B2B	Operaciones realizadas entre empresas (<i>“Business to Business”</i>)
B2C	Operaciones realizadas entre empresas y consumidores finales (<i>“Business to Consumer”</i>)
B2G	Operaciones realizadas entre empresas y organismos públicos (<i>“Business to Government”</i>)
CABA	Ciudad Autónoma de Buenos Aires
CCE	Comunidad Económica Europea
CDIs	Convenios para Evitar la Doble Imposición
CF	Código Fiscal
CN	Constitución Nacional
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
ED	Economía Digital
EMN	Empresas Multinacionales
EP	Establecimiento Permanente
FACPCE	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
G20	Grupo de los 20 países desarrollados
IR	Impuesto a la Renta
ISIB	Impuesto sobre los Ingresos Brutos
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LCF	Ley de Coparticipación Federal de Impuestos
LIG	Ley de Impuesto a las Ganancias
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado

MCOUDE	Modelo de Convenio OCDE
MCONU	Modelo de Convenio ONU
MEyOySP	Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PBA	Provincia de Buenos Aires
PDS	Presencia Digital Significativa
PES	Presencia Económica Significativa
RG	Resolución General
RGC	Resolución General Conjunta
RN	Resolución Normativa
SDs	Servicios Digitales

1. Situación

El comercio electrónico ha acentuado la dificultad de distinguir entre bienes y servicios, encontrándonos ante la dificultad de determinar el alcance territorial de cualquier actividad desplegada a través de una plataforma digital.

Respecto a las prestaciones de servicios de intangibles y su comercialización a través de la red, actualmente no resulta una condición necesaria la presencia física del prestador del servicio intangible a los efectos de llevar a cabo el negocio en el país en que se encuentre localizado el consumidor.

Ante dicha problemática, nos preguntamos si las mencionadas prestaciones se encuentran alcanzadas por el gravamen y si las jurisdicciones provinciales se encuentran legitimadas para gravar a sujetos no residentes que no tengan presencia en el país.

Si un Estado alcanzara con el gravamen a un sujeto no residente sin que se pueda acreditar que exista conexión con su territorio se estaría vulnerando el derecho internacional público, sin dejar de contemplar la existencia de supuestos de doble imposición.

Los fiscos nacionales y provinciales tienden a gravar los servicios digitales (en adelante, SDs) aunque no se verifiquen los requisitos necesarios para que se configure el hecho imponible, afectando el principio de legalidad, más precisamente de reserva de ley, consagrado en nuestra Constitución Nacional (en adelante, CN) y en las constituciones provinciales y vulnerando las disposiciones previstas en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (en adelante, LCF).

2. Problema

Las jurisdicciones provinciales han considerado al consumo como hecho imponible del gravamen, cuando en realidad debieran alcanzar a la actividad desarrollada efectivamente dentro del ámbito territorial de la jurisdicción y no a aquel.

En el presente trabajo se relevarán los códigos fiscales, leyes impositivas y normas reglamentarias de las jurisdicciones locales y las constituciones provinciales, con el objeto de analizar las limitaciones constitucionales que recaen sobre la normativa de aquellas jurisdicciones que gravan a los SDs en el impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante, ISIB).

Todo ello con el objeto de evaluar si las jurisdicciones locales se encuentran legitimadas para gravar a las prestaciones de SDs efectuadas por sujetos del exterior cuyos usuarios finales residen en nuestro país.

Se propone analizar si dichas jurisdicciones tienen potestad tributaria para gravar a los SDs prestados por sujetos del exterior a la luz de la CN y de las constituciones provinciales.

Otro aspecto por considerar es la relevancia de determinar si la actividad prestada por el sujeto del exterior se ejerce efectivamente dentro o fuera del ámbito territorial de la jurisdicción local que grava a los SDs.

En este sentido, la doctrina y la jurisprudencia ha tomado posiciones encontradas respecto al desarrollo de actividad en una determinada jurisdicción, y es por ello, que confrontaremos las diversas posiciones al respecto, a los efectos de arribar a conclusiones concretas respecto a la verificación o no de sustento territorial en los SDs.

3. Objetivos

3.1. Objetivo general:

3.1.1. Analizar la gravabilidad en el ISIB de los SDs prestados desde el exterior.

3.2. Objetivos específicos:

3.2.1. Verificar la existencia de sustento territorial en el ISIB respecto a la prestación de SDs desde el exterior.

3.2.2. Analizar la procedencia de gravar por parte de las jurisdicciones provinciales los SDs prestados desde el exterior a la luz del artículo 9º, inciso b), punto 1, de la ley 23.548 de la LCF.

4. Hipótesis

En las prestaciones de SDs no es necesaria la presencia física del prestador del servicio para que se concrete una transacción. En virtud de ello, se deben redefinir las características o parámetros básicos del ISIB definidos en el artículo 9º, inciso b), punto 1 de la LCF y el requisito de sustento territorial, a fines de legitimar a las jurisdicciones locales a alcanzar con el ISIB los SDs prestados desde el exterior.

5. Estrategias

Buscaremos dar respuesta a la disyuntiva que se presenta respecto a si las jurisdicciones locales se encuentran legitimadas para gravar a las prestaciones de SDs efectuadas por sujetos del exterior cuyos usuarios finales residen en nuestro país y para ello procederemos a sistematizar la normativa prevista en los códigos fiscales, leyes impositivas, normas reglamentarias y constituciones provinciales con el objeto de identificar las limitaciones constitucionales que recaen sobre aquellas jurisdicciones que gravan a dichos servicios.

Los resultados obtenidos que surjan de dicha búsqueda los agruparemos en función de los presupuestos de gravabilidad de los SDs (presencia digital significativa, utilización económica, domicilio del adquirente, etc.) y de las diversas definiciones del hecho imponible adoptados por las jurisdicciones provinciales a los efectos de relacionarlos con las posiciones adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia para arribar a conclusiones concretas que nos permitan confirmar o no la hipótesis formulada en el presente proyecto.

6. Producto final que se espera obtener

Informe mediante el cual se arribe a conclusiones concretas respecto a si las jurisdicciones locales tienen potestad tributaria para gravar a los SDs prestados por sujetos del exterior a la luz de la CN, de las constituciones provinciales y de las disposiciones previstas en la LCF.

7. Transferencia

Se espera someter al escrutinio de pares el producto que se elabora en los eventos académicos que organiza la FACPCE o en otros eventos de análogo nivel académico.

Adicionalmente resulta factible colaborar con las autoridades públicas en procesos de análisis para la implementación de los citados tópicos.

8. Cronograma

Proyecto de ejecución semestral:

- Julio/Agosto 2020: Relevamiento de la normativa contemplada en los códigos fiscales provinciales, legislaciones impositivas y sus reglamentaciones, y en las constituciones provinciales de las jurisdicciones locales relacionadas con la gravabilidad de los SDs y lectura de bibliografía vinculada con dicha problemática.
- Septiembre/Octubre 2020: Trabajo de estudio e investigación individual, comparando las primeras conclusiones de la investigación con doctrina y jurisprudencia relacionada.
- Noviembre 2020: Preparación de un borrador del trabajo de investigación para elevar al director del Área.
- Diciembre 2020/Enero 2021: Preparación del informe final del proyecto.

9. Consideraciones previas.

A los efectos de introducirnos en el estudio de la problemática de la gravabilidad de los SDs, resulta de singular importancia definir los conceptos básicos que caracterizan a los negocios de la economía digital (en adelante, ED), dado que nos facilitarán el análisis del objeto de estudio de la investigación.

Se entiende por comercio electrónico al denominado “*e-commerce*” que consiste en la compraventa de productos y/o servicios a través de la utilización de medios electrónicos. De acuerdo al objeto de la transacción, existen dos clases de comercio electrónico: el directo y el indirecto (MEyOySP, 1999). El directo es aquel en el cual el objeto de la transacción es un bien intangible y/o un servicio. El pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen de manera electrónica o en línea. Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales. El indirecto consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (como envío postal y servicios de correo). Esta clase de comercio depende de factores externos como puede ser la eficiencia de los sistemas de transportes. El presente proyecto de investigación se centrará en el comercio electrónico directo de SDs.

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

Dentro de la ED se prestan los denominados SDs. Según la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), los SDs son aquellos llevados a cabo a través de 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, cualquiera sea

el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo los siguientes:

- 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.
- 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.
- El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
- 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.
- 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.
- 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 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.
- 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.
- Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
- El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
- La provisión de servicios de Internet.
- La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
- 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.
- La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

Los llamados SDs presentan características distintivas, ya que son prestados utilizando como medio a las nuevas tecnologías, transmitiendo información de forma telemática. Satisfacen necesidades económicas, o sociales, permitiendo el acceso a información a distancia, o el envío de esta. Los SDs pueden implicar el acceso a bases de datos, la visualización de material multimedial, la utilización de software de diverso tipo de forma remota, entre otras. Los SDs requieren tecnologías informáticas, y no se prestan de forma física o a través de medios analógicos. Para que estemos frente a SDs propiamente dichos, debe existir también un grado de automatización en la prestación. Los llamados SDs no dependen de acciones realizadas discrecionalmente por personas. Las características que presentan los servicios calificados como digitales son: a. Tienen una clara interdependencia con las nuevas tecnologías. Sin las cuales no podrían ser posibles. b. Son prestados a través de internet o de cualquier tecnología similar. c. Sólo son accesibles de forma online. d. Su funcionamiento es esencialmente automático. (Lofeudo, 2015)

Las plataformas digitales son espacios que existen en Internet, en los que se puede almacenar información, ejecutar aplicaciones o programas, compartir información, de manera sencilla e instantánea y a distancia. Existen distintos tipos de plataformas digitales, según las necesidades de los usuarios, entre las que podemos mencionar a las de tipo educativas, sociales (redes sociales) y de comercio electrónico (e-commerce). Este último tipo de plataformas es aquel en el cual se comercializan bienes y servicios en forma digital.

10. Marco teórico

10.1. La globalización y la economía digital.

El avance desenfrenado de la tecnología ha iniciado el proceso de una nueva era de las comunicaciones que ha dado en denominarse ED, generando un cambio sustancial y vertiginoso en los sistemas tributarios, tornando en obsoletos los principios basados en la soberanía fiscal de los Estados.

Estos cambios se caracterizan por su gran complejidad, debido principalmente por la imposibilidad de identificar a los sujetos que intervienen en las operaciones, las cuales pueden ser realizadas entre empresas ("*Business to Business*" [B2B]), empresas y consumidores finales ("*Business to Consumer*" [B2C]) o empresas y organismos públicos ("*Business to Government*" [B2G]). A todo ello debe sumarse la dificultad de poder determinar el concepto de la operación realizada, teniendo en cuenta la diversidad de servicios que se pueden ofrecer a través de la red, como ser la creación de páginas de internet, el desarrollo de software, servicios de internet, prestaciones de servicios en general, venta de bienes o intermediación, entre otros.

La imposibilidad de poder determinar el sujeto pasivo del impuesto, la jurisdicción que se atribuya la potestad fiscal y la naturaleza de las transacciones, hace del comercio electrónico un entramado tal, que impide el accionar de las administraciones locales, siendo necesaria la cooperación internacional entre las mismas, debiéndose recurrir a organismos internacionales, con el único fin de la armonización tributaria.

Las nuevas tecnologías de la información han afectado seriamente los tradicionales nexos de conexión internacional utilizados para aplicar el criterio de la fuente sobre la renta de los no residentes. Dicho criterio, que en general es aplicado para gravar las rentas de no residentes, parte de la premisa de que dichas rentas serán gravadas por el Estado en el cual se hayan originado. Ahora bien, la aplicación de dicho criterio difiere sustancialmente entre las distintas jurisdicciones, respecto a la determinación de los puntos de conexión para fundar la jurisdicción en la fuente, generando situaciones de doble imposición. En este sentido, se concluye que dichos puntos de conexión han sido puestos en jaque por la migración de determinadas formas de negocios a tecnologías basadas en el comercio electrónico (Forcada, 2005).

Ante la dificultad de encuadrar a las rentas originadas del comercio electrónico dentro de los principios tradicionales de fuente y renta mundial, surge la necesidad de establecer reglas de asignación de dichas rentas en las jurisdicciones pertinentes a los efectos de evitar la doble imposición internacional o la doble no imposición.

La OCDE a instancias del G20 ha avanzado sobre esta problemática mediante el proyecto BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*"), con el objeto de evitar la erosión de base y traslado de beneficios mediante la implementación de acciones horizontales de la ED, que comprenden la identificación de las principales dificultades que se generan en la aplicación de las reglas de dicha economía, y el desarrollo de opciones detalladas para encarar dichas dificultades, adoptando un enfoque integrador y considerando tanto la imposición directa como la indirecta.

10.2. Imposición directa.

La nueva modalidad de negocios derivada de la digitalización de la economía -en la cual no existe frontera alguna- conlleva desafíos a nivel tributario vinculados con la gravabilidad de los ingresos generados por transacciones internacionales en aquellas jurisdicciones donde se encuentra la creación de valor propiamente dicha, que no necesariamente coincide con el lugar donde el prestador del servicio posee presencia física.

El principio de territorialidad pierde eficacia en este contexto, siendo necesario un cambio de paradigma en la tributación, que migre hacia una distribución equitativa de la base imponible mundial en concepto de impuesto a la renta.

Mediante el proyecto BEPS se identificaron los problemas que recaen sobre la ED en materia de imposición directa a partir de una serie de propuestas de adoptar un nuevo nexo de conexión basado en la "*presencia económica significativa*" (en adelante, PES), implementar un impuesto de retención sobre las rentas generadas por las operaciones desarrolladas en un entorno de ED y/o instaurar un impuesto de igualación.

Aunque ninguna de dichas propuestas ha sido recomendada por el informe final BEPS que data de octubre de 2015 relacionado con la acción 1 de BEPS, el mismo concluye que los países podrían adoptar unilateralmente alguna de dichas alternativas en sus legislaciones locales, en la medida que no vulneren las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuesto a la renta (CDIs).

Es así como diversos países han recurrido a medidas unilaterales para gravar las operaciones relacionadas con la ED en materia de impuestos directos que no se encuentran en línea con las medidas impulsadas en el marco del proyecto BEPS.

En este sentido, se requiere que la OCDE impulse las medidas necesarias para que tanto los países desarrollados como en desarrollo adopten una dirección unívoca a los efectos de alinear la tributación internacional.

Para ello, se requiere aguardar al informe final de recomendaciones de la OCDE que estaba previsto para el año 2020, aunque el mismo ha sido postergado para el presente año, ante la falta de consenso internacional y por los efectos de la pandemia (Covid-19), cuyos pilares son los siguientes:

- Pilar 1: Modificar las reglas de nexos (PES) y atribución de beneficios, cuyo eje de discusión ha migrado hacia la problemática de las reglas sobre atribución de beneficios.

El enfoque unificado propuesto por el Pilar 1 tiene por objeto crear un nuevo nexo en la jurisdicción de mercado que toma en consideración aspectos comunes relacionados con las propuestas existentes de participación del usuario, intangibles de comercialización y PES.

- Pilar 2: Propuesta global contra la erosión de bases imponibles, mediante la aplicación de normas que tienen por objeto que los grupos multinacionales tributen un mínimo de impuesto a la renta sobre sus utilidades globales.

La propuesta del Pilar 2 apunta a dar respuesta a la baja o nula imposición a la renta de las compañías multinacionales (EMN) mediante la aplicación de un nivel mínimo de imposición, aunque la misma no tiene por objeto revisar la distribución de potestades tributarias que surgen del consenso internacional vigente.

Finalmente, la ONU ha propuesto un proyecto de incorporación del Art. 12 B al MCONU que incluye una regla de distribución de competencias en materia tributaria que grava las rentas originadas por la prestación de servicios automatizados en el Estado de la fuente, ante la ausencia de EP y ante la falta de presencia física del prestador del servicio.

10.3. Imposición indirecta.

Los ingresos tributarios en Argentina se basan principalmente en los impuestos a los consumos, más precisamente se concentran en el IVA, en contraposición a los países desarrollados que basan su recaudación principalmente en el IR. Ello viene acompañado por un incremento significativo de las prestaciones de SD, generando una reducción sustancial en la recaudación impositiva, al reducirse las etapas de intermediación en el comercio electrónico, implicando una reducción del valor agregado de dichas operaciones.

La Comisión Especial del subgrupo de Asuntos Tributarios del MEyOySP emitió un informe en el año 1999 que tenía por objeto adaptar la legislación doméstica a la nueva tecnología, manifestando que *“en el caso de que el adquirente sea una persona física y el producto digitalizado sea destinado a su consumo personal, nos encontramos frente a una prestación de servicios”*.

La sujeción al gravamen de las operaciones de importación, cualquiera sea el sujeto que las realice, tiene por objeto alcanzar al consumo en forma directa, aplicando el criterio de país de destino, y ello significa, la desgravación total de las operaciones de exportación, y la sujeción de los bienes y servicios importados al mismo régimen fiscal sobre los consumos que los bienes y servicios nacionales (Filippi, 2003).

Con respecto al *“principio de territorialidad”*, el IVA se relaciona con el lugar donde ocurrió el hecho imponible, quedando alcanzadas las operaciones realizadas dentro del territorio nacional. Mientras tanto, el *“principio de país de destino”* grava las importaciones de bienes y servicios en el Estado de destino, a la misma alícuota que se encuentran alcanzadas las operaciones realizadas en el mercado interno, de manera tal que dichos bienes y servicios soporten la misma

carga fiscal en el Estado de destino, dando estricto cumplimiento al principio de neutralidad del impuesto.

Este principio ha sido adoptado como principio general por la CEE a través de la Sexta Directiva, reconocido por la OMC, y también ha sido adoptado por nuestra legislación local, así como también por la generalidad de las legislaciones locales de los países que aplican dicho impuesto.

El mismo se encuentra justificado por el “*principio del beneficio*” que establece que el impuesto deberá ser gravado en el Estado de destino, puesto que quienes deben contribuir con dicho impuesto son los consumidores finales de los bienes y servicios, ya que son ellos los beneficiarios de los servicios públicos financiados con la recaudación del impuesto (Teijeiro, 2002).

A los efectos de determinar el lugar de provisión de servicios, surgen diversos criterios de interpretación, a saber: i) el lugar del establecimiento comercial, la ubicación del establecimiento fijo o, en ausencia de ellos, el lugar de la dirección permanente o residencia usual; ii) el lugar de prestación de los servicios; iii) el lugar de utilización efectiva de los servicios.

A partir de la incorporación del inciso d) del Art. 1° de la LIVA, en los términos de la ley 25.239 (BO.: 31/12/1999), se incorporaron dentro del objeto del impuesto a las importaciones de servicios, o sea, aquellas prestaciones de servicios, incluyendo a las operaciones electrónicas, establecidas en el Art. 3°, inciso e), LIVA realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, siempre y cuando, los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables, y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Por su parte, el Art. 87 de la ley 27.430 (BO.: 27/12/2017) dispuso la gravabilidad de los SD comprendidos en el inciso m), apartado 21, inciso e), Art. 3° de la LIVA prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en la medida que el prestatario no resulte inscripto en el gravamen.

En efecto, a partir de la reforma tributaria se encuentran alcanzados por el IVA los servicios prestados a través de Internet o de cualquier adaptación o tecnología utilizada por Internet u otra red por la que se presten servicios básicamente automatizados con la intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización.

10.4. Posición en contra de la gravabilidad de los SDs en el ISIB.

Se entiende que la pretensión de los gobiernos provinciales, importa un apartamiento del perfil del ISIB tal como se encuentra definido en el art. 9°, inc. b, numeral 1, de la ley 23.548 (BO.: 26/1/1988) [LCF], 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 esta. Se concluye:

- que los gobiernos provinciales, al extender el aspecto material del hecho imponible a los SDs 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. 9°, 10, 11, 75, inc. 13, y 126, CN—.
- que no se halla configurado el sustento territorial por cuanto dichos servicios no son prestados de manera física, material y tangible dentro del ámbito territorial de las jurisdicciones donde opera el consumo, toda vez que lo que grava el ISIB es el ejercicio de la actividad, no el consumo.
- que cualquier modificación legal que realicen las provincias con el fin de gravar el consumo de dichos servicios, subvirtiendo la matriz territorial propia del ISIB, implica la creación solapada de un nuevo tributo de naturaleza idéntica (análoga) al IVA nacional coparticipable.
- el hecho de violar garantías y principios constitucionales que rigen materia tributaria es un precio muy alto que están pagando los gobiernos locales, por satisfacer el objetivo de aumentar la recaudación, para así poder satisfacer el innegable e imperioso incremento del gasto público (Almada, 2020).

Solo cuando exista presencia física, es decir, un efectivo traslado del residente del exterior a la jurisdicción involucrada podría plantearse la posibilidad de que se configure el sustento territorial necesario a los efectos del gravamen (ISIB), mientras tanto ello no ocurra, el requisito no se configura y, por ende, el hecho imponible no se verifica. No existe sustento territorial. Cualquier indicación que el fisco local pretenda efectuar, señalando agentes de retención, no cuenta con

asidero legal ni jurídico en atención a que no se configuran elementos del hecho imponible ingresos brutos. Sin impuesto, tampoco cabe esquema retentivo (Rajmilovich y Peralta, 2019).

Los nexos de utilización económica y PDS violan el principio de territorialidad al gravar una actividad desplegada en el exterior. Asimismo, la doctrina tiene dicho que el ISIB resulta análogo al IVA en las operaciones B2C (SD) o B2B (importación de servicios). Mientras tanto, en los supuestos en que el nexo para los SD del exterior sea el domicilio de la persona o el lugar de ubicación de un bien la analogía se presenta en relación con el IG dado que se superponen con los nexos de residencia y fuente. En virtud de ello, en ambos supuestos se estará vulnerando la prohibición de analogía con los impuestos federales coparticipables (Forcada, 2019).

Ante las nuevas formas de hacer negocios utilizando los avances tecnológicos se espera que se desarrolle un nuevo concepto de territorialidad con el objeto de alcanzar con el ISIB a aquellas transacciones que utilizan medios virtuales. En virtud de ello, se debe prestar atención a las discusiones ya entabladas a nivel mundial, a través del Proyecto BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*") impulsado por la OCDE a instancias del G20, sin que aún se haya alcanzado consenso, dado que aún no se ha podido propiciar una medida de alcance multilateral coordinada, manteniéndose el unilateralismo fiscal para reconsiderar la presencia física y analizar el alcance sustitutivo de la denominada "*presencia economía significativa*" (PES) como forma de hacer que tributen las grandes empresas vendedoras de bienes o prestadoras de servicios mediante técnicas de comunicaciones virtuales, sin asentamiento físico o vinculación visualizable y comprobable con el lugar de consumo de tales bienes y servicios (Egüez y Simesen de Bielke, 2020).

Consideramos a este gravamen violatorio de la LCF por generar una doble imposición con el IVA. "*Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponibles 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 imponibles, 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 substancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición.*" (Jarach, 1966, citado por Lofeudo, 2015).

Ahora bien, el precedente que marca un cambio en el paradigma del derecho comparado sobre la gravabilidad con impuestos indirectos a las operaciones de importación de SDs está representada por el fallo de la US Supreme Court: 585 US 17-494, "*South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*" de fecha 21/6/2018, en el cual la Corte de los Estados Unidos de América ha resuelto convalidar la constitucionalidad de la aplicación de impuestos estatales sobre las ventas con relación al consumo de SDs en la jurisdicción local, toda vez que:

(a) Los Estados no pueden discriminar contra el comercio interestadual ni imponer cargas indebidas sobre dicho comercio (cláusula comercial).

(b) La aplicación de tributos estatales sobre una actividad con nexo (nexus) sustancial con la jurisdicción local es perfectamente válida, siempre y cuando: (i) es distribuida entre las jurisdicciones con equidad, (ii) no discrimina contra el comercio interestadual, y (iii) están razonablemente relacionadas con los servicios que proveen los Estados.

(c) La regla de la presencia física ha sido criticada por largo tiempo por el hecho de dar una ventaja a los vendedores fuera del Estado, lo cual se contrapone a la realidad económica y resulta en una pérdida de recursos para los Estados.

De esta forma se dejó de lado la doctrina elaborada por la US Supreme Court en: "*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*" 386 US 753 (1967); y en "*Quill Corp. v. North Dakota*", 504 US 298 (1992) sobre la falta de nexo sustancial en el caso de ventas esporádicas por correo (Rajmilovich y Peralta, 2019).

La doctrina tiene dicho que las jurisdicciones subnacionales deben superar una serie de condiciones para gravar en el ISIB a los SDs prestados por sujetos del exterior sin presencia física en la jurisdicción, a saber: (i) La interpretación constitucional del "*principio territorial*" (ratificada por la CSJN en la causa "*Helicópteros Marinos*"); (ii) La definición básica y las

características del ISIB contempladas en la LCF; (iii) La *“prohibición de analogía”* prevista por la LCF y (iv) El hecho imponible del ISIB definido en el CF de cada provincia (Vázquez, 2019).

Si contrastamos las condiciones requeridas para gravar a los SDs prestados por sujetos del exterior mencionadas más arriba con las medidas que han adoptado las jurisdicciones provinciales que han aplicado el nexo basado en la *“utilización efectiva o consumo”* podemos observar que las mismas superarían las condiciones requeridas en (iv), en la medida que éstas hayan adoptado dicho criterio en forma expresa y directa en sus CF. Empero, no superarían las condiciones requeridas en (i) y (ii) y además, por adoptar un criterio propio del IVA, que grava el consumo y no el ejercicio de una actividad, estas jurisdicciones podrían también vulnerar el requisito previsto en (iii) indicado más arriba. En virtud de ello, el mencionado criterio adoptado para gravar a los SD en el ISIB no superaría los controles de constitucionalidad y será la CSJN quien deberá pronunciarse al respecto (Vázquez, 2019).

A los efectos de superar las condiciones requeridas en (ii) y suponiendo que no resulta del todo claro que el concepto de sustento territorial expresado en el sentido de actividad realizada físicamente en el territorio de la provincia se encuentre implícitamente incluido en la LCF, resultaría conveniente que dicha norma sea modificada de manera de contemplar expresamente la PDS en el ISIB. Mientras tanto, las condiciones requeridas en (iii) se cumplirían mediante la reforma de la LCF de manera tal de superar la exclusión de *“prohibición de analogía”* contemplada en el Art. 9º, inc. b) de dicha norma (Vázquez, 2019).

10.5. Posición a favor de la gravabilidad de los SDs en el ISIB.

Desde otra óptica, hay quienes sostienen que no se está imponiendo un nuevo impuesto al consumo o la utilización de los servicios en la jurisdicción, sino que se utilizan dichos elementos como meros indicadores y/o parámetros ciertos y tangibles de la existencia y/o materialidad de un *“desarrollo de actividad”* dentro del ámbito provincial y, en el marco del propio ISIB.

Con las actuales modalidades y/o formas de comercialización de servicios que impone sobre todo la digitalización, debería ceder la construcción doctrinaria -incluso de algunos casos jurisprudenciales- de que una provincia puede gravar con el ISIB actividades económicas que se desarrollen de manera efectiva, física y tangible en su territorio.

No se está gravando actividades extraterritoriales. Son actividades que, por su naturaleza, por sus características, evidencian un desarrollo o un ámbito de ejecución -aunque sea parcial- en las jurisdicciones locales.

Afirmar que el servicio es desarrollado íntegramente en el exterior, implica desconocer cómo se desarrollan o cómo se integran los SDs.

Gravar los SDs realizados por residentes del exterior en modo alguno afecta el comercio interjurisdiccional. No se está creando aduanas interiores, ni tampoco se está creando un comercio electrónico entre la provincia y la CABA. Estamos hablando de SDs que son realizados, que son prestados por empresas radicadas, domiciliadas o constituidas en el exterior, hacia consumidores, hacia usuarios que están radicados en cada una de las jurisdicciones locales, y esa actividad se perfecciona y se materializa en las mismas, aunque sea parcialmente.

En el fallo *“Dakota del Sur”* se afirma que el nexo es claramente suficiente, basado en los contactos, tanto económicos como virtuales, que los demandantes tienen con el Estado. La presencia física no es necesaria para crear un nexo sustancial con el Estado que impone el gravamen. Puede decirse que una empresa con un sitio web accesible en Dakota del Sur tiene una presencia física en el Estado a través de las computadoras de los clientes. Un sitio web puede dejar cookies guardados en los discos duros de los clientes, o los clientes pueden descargar la aplicación de la empresa en sus teléfonos. Una empresa puede estar presente en un Estado de manera significativa sin que esa presencia sea física en el sentido tradicional del término.

No se puede invalidar las modificaciones que se han introducido a los códigos tributarios provinciales por el solo hecho de que el sujeto no tenga un local, una sucursal, una unidad de negocio o un domicilio en la jurisdicción. Eso importaría desconocer que el servicio se perfecciona, se concreta -total o parcialmente- o bien tiene como una fuente o una afectación a las jurisdicciones provinciales o a la CABA.

Todos los elementos y/o indicadores que ha utilizado la provincia de Córdoba para poder definir la PDS parten de aspectos de carácter económico o de actividad, que se encuentran relacionados con el ISIB.

El prestador del servicio tiene una relación o interacción con el usuario, con el consumidor, con el destinatario del servicio. Un usuario, un consumidor que se encuentra domiciliado en la jurisdicción local. Sin esa interacción, no tiene sentido el servicio, no se perfecciona, no se materializa. El usuario es el que agrega el valor al servicio, y ese usuario es el que justamente se encuentra dentro de las jurisdicciones locales.

Las jurisdicciones provinciales y la CABA, a través de las distintas modificaciones efectuadas en el hecho imponible del ISIB, vienen abordando en forma concreta los desafíos que genera y/o plantea una economía cada vez más digitalizada, y ello lo estarían realizando dentro del marco del principio de la territorialidad y de atribución de los ingresos que le confieren y/o asisten las distintas normas legales vigentes; al gravarse sólo la porción de la materia imponible de los servicios que, por su naturaleza y/o características, evidencian un desarrollo o evento de ejecución en el ámbito de la jurisdicción provincial o la CABA, sin excederse del mismo.

En el actual contexto en que se desarrollan los negocios no se puede -o bien, no resultaría lógico-interpretarse y/o aferrarse a que el principio de territorialidad se encuentra ceñido o limitado a la construcción doctrinaria -incluso, de algunos casos jurisprudenciales- respecto a que resulta necesaria la mera presencia física, real o de ubicación geográfica del sujeto (local, sucursal, unidad de negocio) dentro de la esfera provincial o la CABA para alcanzar con el ISIB el desarrollo de su actividad, toda vez que tal hecho o circunstancia ha perdido total trascendencia con los avances tecnológicos que permiten y/o habilitan hacer negocios con clientes en una jurisdicción ajena a la del local, sucursal, unidad de negocios (incluido el exterior) sin que por ello se aparte del mencionado principio de territorialidad (Perlati, 2020).

10.6. Hacia un cambio de paradigma en la gravabilidad de los SDs.

La falta de efectividad del principio de *“territorialidad”* al cual se halla adherido el poder tributario de los Estados hace necesario un cambio de paradigma en la tributación. Por ello es necesario reexaminar las reglas de nexos y enfocarse sobre una nueva asignación de los derechos fiscales para que exista una distribución equitativa de la base imponible mundial en el IR. De ahí que, la maduración de la ED haya provocado que funciones clave de las actividades económicas pueden llevarse a cabo fuera de la jurisdicción donde efectivamente se realiza la transacción. Nos encontramos, pues, ante una economía sin fronteras. La interacción entre empresas -sobre todo EMN (*“empresas multinacionales”*)- y otros agentes del mercado no requieren ya de un vínculo territorial (el EP -*“establecimiento permanente”*-), lo que está sacudiendo los cimientos de la tributación tradicional. Esto tiene como consecuencia la inequidad en el tratamiento tributario de rentas similares obtenidas por medios tradicionales que se encuentran gravadas, frente a las obtenidas por estos servicios que se presentan en forma deslocalizada.

En estos momentos, el avance exponencial de la ED, concepto superador del comercio electrónico, impone, por su lado, desafíos fiscales novedosos, en razón que, conceptos tradicionales impositivos basados en presencia física dejan de tener relevancia y pasan a tomarla otras nociones, tales como las de los territorios de consumo o mercado, así como los datos y su utilización por los usuarios (Jáuregui, 2020).

Parte de la doctrina (Almada, Rajmilovich y Peralta) opina que no es factible aplicar el ISIB sobre los SDs prestados desde el exterior, ya que no se halla configurado el sustento territorial, dada la inexistencia de presencia física del prestador del servicio. Sin embargo, otra parte de la doctrina (Perlati, Jáuregui) considera que la postura rígida sostenida por los autores anteriores debe ser modificada, debido a que con los avances y la evolución constante de la tecnología es necesario un cambio de paradigma en la tributación, debiéndose reexaminar las reglas de nexos.

La gravabilidad por parte de los fiscos locales de los SDs prestados desde el exterior no encuadra de manera precisa con las características o parámetros definidos en la LCF. Esto no implica que no deba gravarse este tipo de servicios, sino que demuestra que es necesaria la modificación del texto de la norma para evitar controversias.

Lo cierto es que si no se aplicara el ISIB sobre los SDs prestados desde el exterior, las empresas radicadas, ubicadas o domiciliadas en el país que presten el mismo tipo de servicios -que, sin

duda alguna, deberá tributar dicho impuesto- quedarán en una situación de desigualdad frente a aquellas compañías que no posean asiento en el país.

Así, las empresas nacionales verán afectada su competitividad y se vulnerará el principio de igualdad ante la ley, consagrado por el Art. 16 de la CN de la República Argentina. El mismo establece que la igualdad es la base de los impuestos y de las cargas públicas.

En este sentido, nuestra CSJN lo ha dicho: *"El principio de la igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrientes la ley según las diferencias constitutivas de ellos (...)"* (Fallos: 16:118; 123:106; 124:122)

Los conceptos de sustento territorial y presencia física deben en cierto modo flexibilizarse, dejando de lado su definición en el sentido tradicional, para aggiornarse a la realidad imperante en la actualidad.

En el contexto actual, es factible considerar como un gasto que otorga sustento territorial el *"impuesto PAIS"* que se debe soportar por contratar SDs provenientes del exterior, como Netflix o Spotify. De no existir este servicio, el gasto no se daría.

Con relación a la presencia del sujeto del exterior, remitimos a lo indicado por el fallo *"Dakota del Sur"*, antes reseñado.

11. Análisis de las medidas adoptadas por las jurisdicciones locales.

Las jurisdicciones locales han avanzado sobre la gravabilidad de las prestaciones de SDs en el ISIB efectuadas por sujetos del exterior, a pesar de vulnerar principios constitucionales y de carecer de sustento territorial, introduciendo supuestos de gravabilidad en sus CF. Es así como en la actualidad contamos con 15 (quince) jurisdicciones que han tomado dicha iniciativa, a saber: Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Chubut, Jujuy, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Rio Negro, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe y Tucumán.

11.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El Art. 177 bis de la Ley N° 6279/2019 y modif. Ley N° 6298/2020 (CF (CABA)) dispone que "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 CABA 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 CABA.
- 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 CABA.
- c. Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la CABA 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 CABA 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 CABA 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 CABA.

Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la CABA 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 CABA.

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 Nº 20.628 y sus normas modificatorias y complementarias o la que en el futuro la reemplace".

El Art. 18 de la Ley Nº 6280/2019 y modif. Ley Nº 6298/2020 (Ley Impositiva (CABA)) prevé que "De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécese para las actividades que se enumeran a continuación, las tasas que en cada caso se indican: ... 47) SDs, prestados por contribuyentes no residentes en el país ... 2,00%".

La Res. (AGIP Bs. As. Cdad.) 216/2020 prorrogó hasta el 1/1/2021 la fecha de entrada en vigencia del régimen de liquidación y pago del impuesto sobre los ingresos brutos por los SDs prestados por sujetos no residentes en el país -R. (AGIP Bs. As. cdad.) 312/2019-.

El Art. 51 de la Constitución de la CABA dispone que "No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza. Ningún tributo con afectación específica puede perdurar más tiempo que el necesario para el cumplimiento de su objeto, ni lo recaudado por su concepto puede ser aplicado, ni siquiera de modo precario, a un destino diferente a aquel para el que fue creado. La responsabilidad sobre la recaudación de tributos, su supervisión o control de cualquier naturaleza, es indelegable".

11.2. Buenos Aires.

El Art. 184 bis de la Ley 10.397 (CF (PBA)) establece que "Tratándose de SDs 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 SDs a sujetos domiciliados en la Provincia; y/o

b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva; y/o

c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva. Se considerarán SDs, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los

protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

1. El suministro y alojamiento de sitios Informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
3. El mantenimiento a distancia en forma automatizada, de programas y de equipos.
4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.
7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos – incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota - , la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital – aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento - , la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos – incluso a través de prestaciones satelitales - , weblogs y estadísticas de sitios web.
8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.
10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.
11. La provisión de servicios de Internet.
12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.
13. La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.
14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas. A los fines de determinar la calidad de residente en el país de los sujetos aludidos en el primer párrafo del presente artículo serán de aplicación las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado 1997 y sus modificatorias.

El Art. 184 ter. (Art. incorporado por Ley 15.079) señala que “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 Provincia; y/o
- b) se registre una cantidad de usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva; y/o
- c) se efectúe una cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Provincia, superior a la que anualmente establezca cada Ley Impositiva.

El Art. 184 quater dispone que la identificación de los prestadores de los servicios mencionados, la Agencia de Recaudación podrá establecer regímenes de información o celebrar convenios de intercambio de información con organismos públicos nacionales o provinciales.

El Art. 184 quinquies prevé que el ISIB que recae sobre los SDs prestados por sujetos no residentes en el país y por los servicios de juegos Online estará a cargo del prestatario, como responsable sustituto del sujeto prestador no residente.

Asimismo, cuando las prestaciones de servicios mencionadas más arriba sean pagadas por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, estas actuarán como agentes de liquidación e ingreso del impuesto, conforme lo establezca la reglamentación.

La Ley 15.170 (Ley Impositiva (PBA)), establece en su Art. 88 en pesos quinientos mil (\$ 500.000) el monto de ingresos brutos (Anuales al que se refiere el Art. 184 bis, inciso a) del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (Texto ordenado 2011) y modificatorias-, en un mil (1.000) la cantidad de usuarios a que se refiere el inciso b), y en diez mil (10.000) la cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos a que se refiere el inciso c), ambos del citado artículo. En el Art. 89 se establece en pesos quinientos mil (\$500.000) el monto de apuestas anuales al que se refiere el artículo 184 ter, inciso a) del Código Fiscal -Ley N° 10397 (Texto ordenado 2011) y modificatorias-, en un mil (1.000) la cantidad de usuarios a que se refiere el inciso b), y en diez mil (10.000) la cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos a que se refiere el inciso c), ambos del citado artículo.

Por otra parte, en el Art. 90 se fija la alícuota del dos por ciento (2%) del impuesto sobre los Ingresos Brutos para las actividades comprendidas en el artículo 184 bis del Código Fiscal-Ley N° 10.397 (T.O. 2011) y modificatorias-.

Los códigos relacionados con las actividades son los que a continuación se detallan:

602200 Operadores de televisión por suscripción. (2%)

602310 Emisión de señales de televisión por suscripción. (2%)

631201 Portales web por suscripción (3,5%)

631202 Portales web (3,5%)

La RN (ARBA Bs. As.) 38/2019 entró en vigencia el 1/6/2020, disponiendo la forma, modo y condiciones de liquidación e ingreso del ISIB, establecido por los Arts. 184 bis, 184 quater y 184 quinquies de la Ley N° 10.397 (CF t.o. en 2011) de la PBA, a cargo de las entidades obligadas a actuar como agentes de liquidación e ingreso, y en su defecto, a cargo de los prestatarios de los SD alcanzados por el gravamen, como responsables sustitutos de los sujetos prestadores no residentes en el país.

Dicha resolución estableció que las entidades que actúen como agentes de liquidación e ingreso del citado régimen, deberán ingresar e informar el gravamen a la Autoridad de Aplicación de acuerdo al procedimiento que se establezca en conjunto con la AFIP.

En este contexto, se dictó la RGC 4632 de AFIP y ARBA (BO.: 21/11/2019) que dispuso que para el ingreso e información del importe total cobrado serán de aplicación las formas, plazos y demás condiciones previstas en la RG (AFIP) 2233 (BO.: 29/3/2007) y sus modificatorias y complementarias, Sistema de Control de Retenciones (SI.CO.RE.).

Asimismo, dicha norma prevé que los agentes de liquidación e ingreso del aludido régimen podrán consolidar las operaciones en un único registro mensual por cada prestatario, en cuyo caso la fecha de liquidación y cobro del impuesto a registrar será la del último día del mes que se liquida. El Código de Régimen por utilizar será: Impuesto (1027), Régimen (964) y Descripción (“Recaudación Ingresos Brutos PBA – Servicios Digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior”).

El Art. 103 de la Constitución Provincial de la PBA dispone que “Corresponde al Poder Legislativo: 1- Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos de servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia”.

11.3. Córdoba.

Ley 6.006 (t.o. 2015) y modif. Ley 10.593 (CF (Córdoba)) establece que "... En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial 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, black jack, 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. L. N° 10593"

La Ley 10.680 (Ley Impositiva (< .)) prevé: Servicios de radiodifusión y televisión por suscripción. En el artículo 37 se dispone: "incluyese dentro del Código de Actividad 602200 "Operadores de Televisión por Suscripción", 602310 "Emisión de Señales de Televisión por Suscripción" y 631201 "Portales Web por Suscripción" del Anexo I de la presente Ley y a la alícuota especial del Tres por Ciento (3,00%), a los ingresos derivados de la comercialización de servicios de suscripción online para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial."

Art. 32.- Los ingresos derivados de las actividades de comercialización de SDs de formatos publicitarios, ofertas y otros contenidos patrocinados en línea mediante plataformas on line, sitios web, aplicaciones tecnológicas, dispositivos y/o plataformas digitales y/o móviles o similares, propias o de terceros, deben tributar a la alícuota del Cuatro coma Setenta y Cinco por Ciento (4,75%) o a las siguientes alícuotas: a) Del Cinco coma Cincuenta por Ciento (5,50%), en caso de resultar aplicable las disposiciones del artículo 40 de la presente Ley, o b) Del Tres por Ciento (3,00%), en caso de resultar aplicable las disposiciones del artículo 39 de la presente Ley. Asimismo, los ingresos adicionales facturados por el seguimiento de la publicidad y el suministro a los usuarios de datos estadísticos derivados del evento publicitario quedan sujetos a la alícuota establecida en el párrafo precedente. El desarrollo de las actividades mencionadas en el presente artículo, y con el tratamiento establecido en los párrafos precedentes, deben incluirse dentro del Código de Actividades 731001 "Servicios de Comercialización de Tiempo y Espacio Publicitario" del Anexo I de la presente Ley.

Art. 27.- Los ingresos derivados de las actividades incluidas en los Códigos de Actividades que se detallan a continuación deben tributar a la alícuota que se establece en la columna "Alícuota" del siguiente cuadro: Código de Actividad: 920009 Actividades de juegos 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 on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc.: Alícuota 12,00%; Alícuota Reducida (Artículo 39 de la presente Ley) 9,00%

Código de actividades: 602200 / 602310 / 631201

Reglamentación: RN 1/2017 y modif. Art. 496

La Constitución Provincial de Córdoba dispone, en su Art. 71, que “El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de la legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes. Pueden fijarse estructuras progresivas de alícuotas, exenciones y otras disposiciones tendientes a graduar la carga fiscal para lograr el desarrollo económico y social de la comunidad. Ninguna ley puede disminuir el monto de los gravámenes una vez que han vencido los términos generales para su pago en beneficio de los morosos o evasores de las obligaciones tributarias. La ley determina el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial donde se discuta la legalidad del pago de impuestos y tasas”.

11.4. Chaco.

La Ley 83-F (antes Dto. 2444/62) y modif. Ley 2.964-F (CF (Chaco)) establece en su Art. 123 que “... 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 Chaco cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, otros) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, otros, 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 Chaco 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 televisiones, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios 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, otros, 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.”

La Ley 2071 (Ley Impositiva (Chaco)), establece como alícuota general el 3,50%. Por otra parte, para la actividad cuyo código es el 84.902 y se identifica como “Explotación de juegos de azar, electrónicos, mecánicos, tragamonedas o videojuegos y apuestas en casinos, salas de juegos o similares y los realizados por medios informáticos, Internet, telefónicos y cualquier otro medio de comunicación a distancia”, la alícuota fijada es del 12,00%

Código de actividad aplicable para las actividades analizadas es el 84902.

vigencia es a partir del 24/6/2020.

La reglamentación se encuentra contemplada en la RG 2046, de fecha 04/08/2020.

La Constitución Provincial de Chaco prevé en su Art. 59: “El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, igualdad, capacidad contributiva, uniformidad, proporcionalidad, simplicidad, certeza y no confiscatoriedad. Las leyes de carácter tributario propenderán a la eliminación o reducción de los impuestos que recaigan sobre los artículos y servicios de primera necesidad, sobre los ingresos de los sectores de menores recursos de la población y sobre la vivienda familiar. Los gravámenes afectarán preferentemente las manifestaciones de capacidad contributiva derivadas de la acumulación patrimonial, de la especulación y del ejercicio de actividades no productivas, los beneficios o ingresos no provenientes del trabajo personal, y los bienes suntuarios o económicamente improductivos. Ninguna ley ni ordenanza puede disminuir el monto de los gravámenes, una vez que hayan vencido los términos generales para su pago, en beneficio de morosos o evasores de

las obligaciones tributarias. La aplicación, determinación, percepción, fiscalización y recaudación de todos los gravámenes, estará a cargo de un organismo fiscal provincial, cuya organización y funcionamiento se establecerá por ley especial.”

Por otra parte, en el Art. 61 y en relación a la superposición de impuestos se establece que: “En una misma fuente no podrán superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, aunque la superposición se opere entre impuestos nacionales, provinciales y municipales. La Provincia, a fin de unificar la legislación impositiva y evitar la doble imposición, convendrá con la Nación y municipalidades la forma de percepción de los impuestos que les corresponda recaudar.”

11.5. Chubut.

El Art. 128 de la Ley XXIV N° 86 - Dto. N° 11/20 (CF (Chubut)) dispone que “Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica: (...) 8. La comercialización de bienes y servicios a través de internet, medios digitales, plataformas o cualquier otra tecnología digital cuando se verifique que el domicilio del adquirente de los bienes se encuentra en el territorio provincial, o la prestación del servicio se utilice económicamente en la Provincia o que recaea sobre sujetos, bienes o cosas radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, o cuando el prestador o locador contare con una presencia digital significativa en la Provincia de Chubut. Se considera presencia digital significativa cuando las operaciones se realicen por acceso libre del adquirente del bien o servicio, radicado o domiciliado en la Provincia de Chubut, a un sitio web sin esfuerzo ni costos adicionales de venta, en los términos que a tal efecto determine La Dirección y que de estas se obtengan ingresos brutos por la prestación de SDs o comercialización de bienes a sujetos domiciliados en la Provincia”.

La Ley XXIV N° 87 - Dto. N° 12/20 (Ley Impositiva) no lo contempla.

La Constitución Provincial de Chubut dispone que en el Art. 93 lo siguiente: “La ubicación territorial del hecho imponible es el principio orientador del derecho fiscal de la Provincia, a cuyo poder impositivo están sometidos los beneficios que se generan y los actos o negocios imponibles que pasan en su jurisdicción”. En el artículo 94 establece que “La política tributaria de la Provincia procura:

1. Propender a la eliminación paulatina de los impuestos que graven los artículos de primera necesidad y el trabajo, evolucionando hacia un régimen impositivo basado en los impuestos directos con escalas progresivas y en los que recaigan sobre los artículos suntuarios y superfluos.
2. Acordar exenciones y facilidades impositivas que contemplen la situación de los contribuyentes con menores recursos y que estimulen la construcción de la vivienda propia.
3. Facilitar la consolidación del grupo familiar y de su patrimonio eximiendo de impuestos al ingreso mínimo necesario para la vida normal de la familia.
4. Desgravar las actividades benéficas y culturales.

La igualdad es la base de los impuestos y de las cargas públicas. Las contribuciones se ajustan a principios de justicia social.”

11.6. Jujuy.

El Art. 239 inc. c) y j) de la Ley 5.791 y modif. (Ley 6.128) (CF (Jujuy)) señala que “Se considera también alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la realización en jurisdicción de la provincia de las siguientes actividades u operaciones, ya sea en forma habitual o esporádica. (...) j. La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, siempre que se verifique que la prestación del servicio se utiliza económicamente en la provincia de Jujuy (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, y similares) o que recaiga sobre sujetos, bienes, personas, cosas, radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines. Se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la provincia de Jujuy cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde internet a televisión,

computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker online, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego, quedando sujetos a recaudación -con carácter de pago único y definitivo- todos los importes abonados -de cualquier naturaleza- cuando se verifiquen las circunstancias o hechos, señalados precedentemente."

La Ley 6.150 (Ley Impositiva (Jujuy)) contempla para la actividad cuyo código es el 631, Procesamiento de datos, hospedaje y actividades conexas, portales "web", la alícuota del 3% - 3,5%. Para la actividad 920, Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas, se fija la alícuota especial del 6%. Mientras que la alícuota general es del 3%, el incremento de alícuota corresponde al 3,5%. Se establece que deberán aplicar la alícuota del 3,5% aquellos contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles declaradas o determinadas para el ejercicio fiscal anterior (conf. arts. 246 a 267 del CF), atribuibles a la totalidad de las actividades desarrolladas, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, supere la suma de \$ 30.000.000. Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior, siempre que la sumatoria de bases imponibles declaradas o determinadas por la Dirección Provincial de Rentas durante los 2 primeros meses a partir del inicio de las mismas, superen la suma de \$ 5.000.000".

La Constitución de Jujuy dispone que en el Art. 82, referido a la orientación tributaria:

"1. El régimen tributario se estructurará sobre la base de su función económico-social y de los principios de igualdad y proporcionalidad. La ley podrá establecer la progresividad, la que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

2. Se procurará eliminar los tributos que graven los artículos de consumo necesario y los que incidan sobre la vivienda familiar, los sueldos y salarios. Se gravará preferentemente la renta, los artículos suntuarios y las ganancias especulativas.

3. Se procurará eximir de gravamen a las utilidades de capitales que se inviertan en la Provincia para la construcción de viviendas y para el acrecentamiento de la producción agropecuaria, forestal, minera e industrial. Quedan eximidas de todo impuesto las donaciones con fines de beneficio público social justificado y para la investigación científica.

4. En ningún caso el impuesto a la transmisión gratuita de bienes de padres a hijos afectará el bien de familia ni el sustento o la educación de los hijos.

5. La Provincia, a fin de unificar la legislación tributaria y evitar la doble imposición, convendrá con la Nación y los municipios la forma de percepción de los tributos.

6. Las leyes de tributos permanentes son susceptibles de revisión anual.

7. La Legislatura verificará permanentemente que el costo de recaudación de cualquier tributo no supere determinado porcentaje de lo recaudado, propendiendo a que deje el mayor beneficio sin ser aumentado.

8. Los fondos provenientes de tributos transitorios, creados especialmente para cubrir gastos determinados, se aplicarán exclusivamente al objeto previsto y su recaudación cesará tan pronto como éste quede cumplido.

9. Por lo menos una vez cada diez años con propósitos de carácter tributario, se realizará un relevamiento general estadístico.

10. La valuación de la propiedad se hará estimando por separado la tierra y sus mejoras".

11.7. La Pampa.

Dto. N° 127/18 (t.o. 2018) - modif. por Leyes N° 3143, 3159 y 3210 (CF (La Pampa)), el artículo 182 dispone que "(...) se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que se encuentran alcanzadas el desarrollo desde el exterior del país de cualquiera de las actividades a que refiere el párrafo anterior, cuando se verifiquen efectos (consumo, utilización, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) en sujetos, bienes, personas, etc. radicados, domiciliados o ubicados en jurisdicción de la provincia de La Pampa."

Reglamentación: RG 14/19 art. 4 y anexo II (equivalente al Anexo XX de la Resolución General N° 54/2007, sus modificatorias y complementarias)

La Ley 3.210 (Ley Impositiva (La Pampa) contempla una alícuota general 3%.

A su vez, establece para las siguientes actividades, las alícuotas que se detallan:

631201 Portales web por suscripción 3,00%

631202 Portales web 3,00%

920009 Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas N.C.P. 8,20%

939090 Servicios de entretenimiento N.C.P. 3,00%

La Constitución de La Pampa dispone en su Art. 44 que "La equidad será la base del régimen tributario. Las contribuciones, proporcionales o progresivas, se inspirarán en propósitos de justicia social y propenderán a la desgravación de los artículos de primera necesidad, del patrimonio mínimo familiar, de las utilidades reinvertidas en el proceso productivo y en la investigación científica, de las actividades culturales y las socialmente útiles. La Ley determinará las formas parcial o total, temporaria o permanente, de la exención impositiva, según los casos."

11.8. Mendoza.

El Art. 163 del CF (Mendoza) dispone que "(...) Asimismo, se considera actividad gravada a:

1. 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 de la Provincia de Mendoza. A tales fines, se considera que el domicilio del adquirente es el lugar de entrega de la cosa o prestación del servicio.

2. El comercio electrónico de SDs prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en la Provincia de Mendoza, 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, financieros, etc.)."

La Ley 9.212 (Ley Impositiva (Mendoza)), contempla las siguientes actividades:

631201 Portales web por suscripción 14 4,00%

631202 Portales web 14 4,00%

939090 Servicios de entretenimiento n.c.p. 5,00%

La Constitución de Mendoza prevé en el Art. 32 que "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". En el Art. 33 se establece que "La Legislatura no podrá establecer impuestos que graven en cualquier forma, los artículos de primera necesidad, salvo cuando ellos respondiesen a exigencias de la salubridad pública."

11.9. Neuquén.

La Ley 2.680 y modif. Ley 3.176 (CF (Neuquén)), dispone en su Art. 182 que "Se consideran también actividades alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos las siguientes operaciones realizadas dentro de la provincia en forma habitual o esporádica: (...) i) La comercialización de bienes o prestación de SDs realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, cuando se verifique el uso o la explotación efectiva en la provincia o que esta recaiga sobre sujetos, bienes, personas y/o cosas radicadas, domiciliadas

o ubicadas en territorio provincial. A tales fines, existe actividad gravada en el ámbito de la provincia 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, en los términos y condiciones previstos en el párrafo anterior. Idéntico tratamiento resulta 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, 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. A los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, este último lo destine para su consumo. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización 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.

El hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos 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 sea anterior, 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 las disposiciones del artículo 186 de este código.”

La Ley 3.229 (Ley Impositiva (Neuquén)) fija como alícuota general el 3%.

Se establece la alícuota del 5% para las actividades que a continuación se detallan:

631201 Portales web por suscripción.

631202 Portales web.

939090 Servicios de entretenimiento no clasificados en otra parte.

920009 Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas no clasificados en otra parte.

Por otra parte, se fija la alícuota del 4% para las siguientes actividades:

614010 Servicios de proveedores de acceso a Internet.

614090 Servicios de telecomunicación vía Internet no clasificados en otra parte.

La Constitución de Neuquén dispone en el Art. 143 y en relación a los principios tributarios, que “La legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, progresividad, simplicidad, certeza y no confiscatoriedad, constituyen la base de los tributos y las cargas públicas, las que se establecerán inspiradas en propósitos de justicia y necesidad social”. En relación al régimen tributario, en el Art. 144 establece que “La Legislatura, al dictar leyes de carácter tributario, propondrá a:

- Eliminar paulatinamente los impuestos que graven los artículos de primera necesidad, el trabajo artesanal y el patrimonio mínimo individual o familiar, tendiendo hacia un régimen impositivo basado preferentemente en los impuestos directos con escalas progresivas y que recaigan sobre la renta, los artículos suntuarios y el mayor valor del suelo libre de mejoras.

Otorgar exenciones y facilidades impositivas que contemplen la situación de los contribuyentes con menores recursos y que estimulen la construcción de la vivienda propia.

Desgravar las actividades de beneficencia.

Aplicar los fondos provenientes de impuestos transitorios creados especialmente para fines específicos, exclusivamente al objeto previsto, cesando su recaudación tan pronto como éste quede cumplido.

Aplicar políticas de incentivos fiscales destinadas al desarrollo de la producción agroindustrial, la minería, la industria, la ciencia y la tecnología y el desarrollo de las fuentes de energía renovable.

Se eximirá a las entidades cooperativas, mutuales, culturales y gremiales y las donaciones con fines de beneficio público social justificado.”

11.10. Río Negro.

La Ley N° 1301 (CF (Río Negro)), en el inciso l) del Art. 2° establece como alcanzada por el ISIB “La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la Provincia de Río Negro o la misma recaiga sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etcétera, radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines. Quedan incluidos los servicios prestados mediante suscripción online, y la intermediación en la prestación de los servicios mencionados cuando se verifiquen las condiciones detalladas y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades. La Agencia de Recaudación Tributaria reglamentará los plazos, formas y condiciones para ingresar el tributo correspondiente.

La Ley 5.402 y modif. ley 5.430, establece la alícuota del 5% para las siguientes actividades:

631201/0 Portales web por suscripción

631202/0 Portales web

11.11. Salta.

Dto. Ley 09/75 modif. Ley 8.100, en el Art. 159 (modificado por ley 8.100/18) establece que “(...) 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 Salta 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 Salta cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, blackjack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker online, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego.

En virtud de lo expuesto precedentemente, quedarán sujetos a retención - con carácter de pago único y definitivo- todos los importes abonados -de cualquier naturaleza- cuando se verifiquen las circunstancias o hechos señalados en los dos párrafos anteriores.

La Ley 8.064 (Ley Impositiva (Salta)), fija para la actividad 631201, Portales web por suscripción, una alícuota del 3,60% para responsables inscriptos, y del 3,00% para monotributistas. Dicha actividad incluye la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos) que se transmitan por Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas.

Por su parte, la actividad 631200 Portales web también se encuentra alcanzada por la alícuota del 3,60% para responsables inscriptos y del 3,00% para monotributistas. Esta actividad incluye los servicios de páginas de Internet (web sites) que utilizan un motor de búsqueda para generar y mantener grandes bases de datos de direcciones y contenidos en Internet manteniendo un formato sencillo de búsqueda.

Incluye los servicios de:

- páginas de entretenimiento (juegos) en Internet, excepto juegos de azar
- e-mail
- disponibilización de música, videos e imágenes
- el acceso a programas en Internet

Los servicios de operación, mantenimiento y actualización de sitios web periódicamente -web master-.

Excluye:

Los servicios de edición de libros, periódicos, revistas, etc. a través de Internet - online (desde código 581100 a 581900).

Los servicios de proveedores de acceso Internet (614010).

Los servicios de diseño de páginas web (620104).

La operación de juegos de azar y apuestas en Internet (920009).

Por otra parte, se fija para la actividad 920009 Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas n.c.p. la alícuota del 6,00%. Dicha actividad incluye la explotación de salas de:

- bingo, casinos y casinos electrónicos
- máquinas tragamonedas
- Apuestas de caballos.
- Gestión de juegos de azar y apuestas por Internet.

Excluye el alquiler de máquinas tragamonedas (773090).

Reglamentación: RG (DGR Salta) 34/2018.

La Constitución de Salta dispone en el Art. 67 que “La legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, progresividad, simplicidad y no confiscatoriedad son la base de los impuestos y las cargas públicas. Las tasas retributivas de servicios exigen su efectiva prestación...”

11.12. San Juan.

La LEY N° 151-I, en el Art. 111 dispone que “(...) En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se considerará que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de San Juan, 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 San Juan cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial.

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

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

En virtud de lo expuesto en los párrafos segundo, tercero y cuarto del presente artículo, quedarán sujetos a retención -con carácter de pago único y definitivo- todos los importes abonados -de cualquier naturaleza- cuando se verifiquen las circunstancias o hechos señalados en los párrafos anteriores. A los fines indicados, los Agentes deberán considerar para determinar su actuación como tales, según corresponda, que alguno de los siguientes indicadores se verifique en la Provincia de San Juan:

1. La dirección de facturación del cliente, titular y/o usuario de la tarjeta de crédito, de compra y/o pago o;
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 o;
3. La dirección IP de los dispositivos electrónicos del usuario o consumidor de tales servicios o la característica identificada por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM donde se reproduce y/o retransmite el entretenimiento.

Se considera también actividad gravada con este impuesto 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 de la Provincia de San Juan. A tales fines, se considera que el domicilio del adquirente es el lugar de entrega de la cosa o prestación del servicio.

La ley 2026-I (Ley Impositiva (San Juan)) fija la alícuota general del 3%.

La actividad 631201 Portales web por suscripción está alcanzada por la alícuota del 3%. Esta actividad incluye la comercialización de servicios de suscripción on line, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos) que se transmitan por internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas.

Por otra parte, la actividad 631202 Portales web también se encuentra alcanzada por la alícuota del 3%. Esta actividad incluye los servicios de:

- páginas de Internet (websites) que utilizan un motor de búsqueda para generar y mantener grandes bases de datos de direcciones y contenidos en Internet manteniendo un formato sencillo de búsqueda.
- páginas de entretenimiento (juegos) en Internet, excepto juegos de azar
- e-mail
- disponibilización de música, videos e imágenes
- el acceso a programas en Internet

Los servicios de operación, mantenimiento y actualización de sitios web periódicamente -web-master-.

La actividad en cuestión excluye:

- Los servicios de edición de libros, periódicos, revistas, etc. a través de Internet - online (desde código 581100 a 581900).
- Los servicios de proveedores de acceso Internet (614010).
- Los servicios de diseño de páginas web (620104).
- La operación de juegos de azar y apuestas en Internet (920009).

Las actividades en cuestión (631201 y 631202) incluyen 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 en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial.

Reglamentación: Resol. (DGR San Juan) 782/2020. Prórroga hasta 1/1/2021.

La Constitución Provincial de San Juan dispone en el artículo 109 y en relación a la legislación tributaria que “Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exenciones y otros beneficios tributarios.

La tributación se rige por los principios de igualdad, generalidad, certeza, obligatoriedad y economía de la recaudación.

No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

Ningún tributo tiene efecto retroactivo, salvo los que deben percibirse durante el año fiscal, y en una misma fuente no pueden superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, cualquiera fuera su denominación.

Es indelegable la competencia tributaria sobre los tributos, que, conforme al sistema rentístico federal, le corresponden exclusivamente a la Provincia.

El Estado provincial propende a la coparticipación federal de impuestos basada en el principio de solidaridad; y a la uniformidad de la legislación tributaria.”

11.13. San Luis.

La ley N° VI- 0490-2005 y modif. (CF (San Luis)), dispone en el Art. 179 que “Se consideran también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica: (...) h) Los SDs contratados por personas humanas y/o jurídicas domiciliadas en la Provincia.”

La ley VIII-254-2018 (Ley Impositiva (San Luis)) contempla las actividades y alícuotas que a continuación se detallan:

631201 Portales web por suscripción: Alícuota General 4,20%, Alícuota Bonificada 3,50%, Alícuota Reducida 2,00%

631202 Portales web: Alícuota General 4,20%, Alícuota Bonificada 3,50%, Alícuota Reducida 2,00%

939090 Servicios de entretenimiento n.c.p.: Alícuota General 4,20%, Alícuota Bonificada 3,50%, Alícuota Reducida 2,00%

920009 Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas n.c.p. 7,00%

La Constitución Provincial de San Luis dispone en el artículo 89 y en relación al régimen tributario, que “En virtud del poder fiscal originario, es privativo de la Provincia la creación de impuestos y contribuciones, la determinación del hecho imponible y las modalidades de percepción con la única limitación que surge de las facultades expresamente delegadas al gobierno federal, atento a lo dispuesto por la Constitución Nacional.

El régimen tributario de la Provincia se estructura sobre la base de la función económica-social de los impuestos y contribuciones.

La igualdad, la proporcionalidad y progresividad constituyen la base general de los impuestos, contribuciones y cargas públicas.”

11.14. Santa Fe.

La ley 3456 y modif. (CF (Santa Fe)), en el Art. 177 dispone que “No tratándose de las situaciones contempladas en el último párrafo del Art. 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.

El veinticinco por ciento (25%), de lo recaudado por aplicación del presente inciso será destinado al desarrollo de las Industrias de base Cultural de la Provincia. (texto del inciso i) incorporado según Ley 13617, art. 7 – B.O. 04/01/2017)”

La ley 3.650 y modif. (Ley Impositiva (Santa Fe), no contemplado específicamente el tipo de actividad, estableciendo una alícuota básica del 4,50%.

Para aquellas actividades desarrolladas por contribuyentes y/o responsables cuyos ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior superen los montos máximos establecidos en el cuadro A del Anexo I de la Resolución SEyPYME 215/2018 del Ministerio de Producción de la Nación o sus modificatorias, la alícuota básica será del 5%.

La Constitución Provincial de Santa Fe dispone en su artículo 5º que “Todos los habitantes de la Provincia están obligados a concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva. El régimen tributario puede inspirarse en criterios de progresividad.”

11.15. Tucumán.

Ley Nº 5121 y sus modificatorias. Texto consolidado por Ley Nº 8240 (BO 9/2/2010) (CF (Tucumán)). En el Art. 214 se establece lo siguiente: “(...) En lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Tucumán 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 Tucumán cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios 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, 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 virtud de lo expuesto precedentemente, quedarán sujetos a retención -con carácter de pago único y definitivo- todos los importes abonados -de cualquier naturaleza- cuando se verifiquen las circunstancias o hechos señalados en los dos párrafos anteriores.”

La Ley Nº 8467 y sus modificatorias (Ley Impositiva (Tucumán)) contempla una alícuota del 5% para las actividades que se detallan a continuación:

642099 Servicios de transmisión n.c.p. de sonido, imágenes, u otra información

924990 Servicios de entretenimiento n.c.p.

924911 Servicios de esparcimiento relacionados con juegos de azar y apuestas

En el Art. 7 se establece una reducción al 3,5% de determinadas alícuotas indicadas en el Nomenclador, siempre que el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente atribuible a la Provincia en el período fiscal 2018, por el desarrollo de cualquier actividad, no supere la suma de \$2.000.000.

Asimismo, cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades con posterioridad al 1/1/2019, quedarán comprendidos en la mencionada reducción de alícuota a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de estas no supere la suma de \$320.000.

La Constitución Provincial de Tucumán dispone en su artículo 135 que “Los recursos municipales se formarán con:

1º) Los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal.”

11.16. Comentarios.

Los resultados que surgen del análisis de las medidas adoptadas por las jurisdicciones locales las agruparemos en función de los presupuestos de gravabilidad de los SDs (domicilio del adquirente, utilización económica y presencia digital significativa) y de las diversas definiciones del hecho imponible adoptados por las jurisdicciones provinciales a los efectos de relacionarlos con las posiciones adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia para arribar a conclusiones concretas que nos permitan confirmar o no la hipótesis formulada en el presente proyecto.

Los presupuestos de gravabilidad contemplados por los distintos CF provinciales son tres:

1. Domicilio del adquirente
2. Utilización económica
3. Presencia digital significativa (PDS).

A continuación, se describe en forma acotada cada uno de ellos, haciendo referencia a las jurisdicciones que adoptaron cada presupuesto de gravabilidad.

11.16.1. Domicilio del adquirente.

Cuando el domicilio del adquirente se encuentra dentro del territorio provincial, se encuentra alcanzada la actividad bajo análisis por el ISIB en las provincias de:

- Chubut
- Jujuy
- Mendoza
- San Luis.

11.16.2. Utilización económica.

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 una determinada jurisdicción cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.)

Las jurisdicciones que han adoptado este criterio son:

- CABA
- Córdoba
- Chaco
- Chubut
- Jujuy
- Neuquén
- Río Negro
- Salta

- San Juan
- Tucumán.

11.16.3. Presencia digital significativa (PDS).

Las jurisdicciones que adoptaron como presupuesto de gravabilidad la PDS, han definido qué se entiende como tal, esto es, qué parámetros considerar a la hora de evaluar si dicha presencia de encuentra configurada.

- CABA
- Buenos Aires
- Córdoba
- Chubut.

Definiciones del hecho imponible

Dentro de los CF provinciales, cada jurisdicción adoptó definiciones del hecho imponible relacionadas con los SDs prestados desde el exterior.

Describiremos brevemente cada uno de estos conceptos, detallando las jurisdicciones que los han adoptado.

11.16.4. Comercialización de servicios prestados por sujetos del exterior.

En los casos en que se adopta esta definición, se considera que existe actividad gravada en la provincia cuando existe comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior.

Las jurisdicciones que adoptaron esta definición de hecho imponible en su CF son:

- Córdoba
- Chaco
- Jujuy
- Mendoza
- Neuquén
- Río Negro
- Salta
- San Juan
- Tucumán

1.16.5. Comercialización de servicios de suscripción online prestados por sujetos del exterior.

Ciertas jurisdicciones consideran que existe actividad gravada en su ámbito 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 el territorio provincial.

Las jurisdicciones que adoptaron esta definición de hecho imponible en su CF son:

- CABA
- Córdoba

- Chaco
- Jujuy
- Mendoza
- Neuquén
- Río Negro
- Salta
- San Juan
- Santa Fe
- Tucumán.

11.16.6. Comercialización de bienes o servicios a través de Internet.

Se considera que existe actividad gravada en una jurisdicción cuando se comercializan bienes y servicios a través de internet, medios digitales, plataformas o cualquier otra tecnología digital cuando se verifique que el domicilio del adquirente de los bienes se encuentra en el territorio provincial, o la prestación del servicio se utilice económicamente en la provincia o que recaea sobre sujetos, bienes o cosas radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial.

Las jurisdicciones que adoptaron esta definición de hecho imponible en su CF son:

- Chubut
- Mendoza
- Neuquén

11.16.7. Intermediación en la prestación de servicios.

Se refiere a la intermediación en la prestación de servicios. Algunos ejemplos son Uber y Airbnb.

Las jurisdicciones que adoptaron esta definición de hecho imponible en su CF son:

- CABA
- Córdoba
- Chaco
- Jujuy
- Mendoza
- Neuquén
- Río Negro
- Salta
- San Juan
- Tucumán.

11.16.8. Servicios digitales.

Se trata de la prestación de SDs realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior.

Las jurisdicciones que adoptaron esta definición de hecho imponible en su CF son:

- CABA
- Buenos Aires
- Mendoza

- Neuquén
- San Luis

11.16.9. Juegos.

Se consideran alcanzadas por el ISIB 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 ciertas condiciones y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil, u ofrezcan tales actividades de juego.

Las jurisdicciones que adoptaron esta definición de hecho imponible en su CF son:

- CABA
- Buenos Aires
- Córdoba
- Chaco
- Jujuy
- Neuquén
- Salta
- San Juan
- Tucumán.

A modo de resumen, se expone un cuadro en el que se comparan los presupuestos de gravabilidad y las definiciones de hecho imponible adoptados por las distintas jurisdicciones en sus respectivos CF:

Jurisdicción	Presupuesto de gravabilidad				Definición de hecho imponible					
	Domicilio del adquirente	Presencia digital significativa	Utilización económica	Recae sobre sujetos, bienes, pers., cosas, etc.	Comercializ. de serv. prestados por sujetos del exterior	Comercializ. de serv. de suscripción online prestados por sujetos del ext.	Comercialización de bienes o serv. a través de internet	Intermediación en la prestación de servicios	Servicios digitales	Juegos
901 CABA		✓	✓	✓		✓		✓	✓	✓
902 Buenos Aires		✓							✓	✓
904 Córdoba		✓	✓	✓	✓	✓		✓		✓
906 Chaco			✓	✓	✓	✓		✓		✓
907 Chubut	✓	✓	✓	✓			✓			
910 Jujuy	✓		✓	✓	✓	✓		✓		✓
911 La Pampa				✓						
913 Mendoza	✓				✓	✓	✓	✓	✓	
915 Neuquén			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
916 Río Negro			✓	✓	✓	✓		✓		
917 Salta			✓	✓	✓	✓		✓		✓
918 San Juan			✓	✓	✓	✓		✓		✓
919 San Luis	✓								✓	
921 Santa Fe						✓				
924 Tucumán			✓	✓	✓	✓		✓		✓

Fuente: elaboración propia.

12. Conclusiones.

La gravabilidad por parte de los fiscos locales de los SDs prestados desde el exterior no encuadra de manera precisa con las características o parámetros definidos en la LCF. Esto no implica que no deba gravarse este tipo de servicios, sino que demuestra que es necesaria la modificación del texto de la norma para evitar controversias. Es necesario un cambio de paradigma en la tributación, dejando de lado el criterio tradicional de sustento territorial, que considera

indispensable la presencia física, y adaptarlo al actual entorno de ED imperante hoy en día en nuestro país y en el mundo.

Lo cierto es que si no se aplicara el ISIB sobre los SDs prestados desde el exterior, las empresas radicadas, ubicadas o domiciliadas en el país que presten el mismo tipo de servicios -que, sin duda alguna, deberá tributar dicho impuesto- quedarán en una situación de desigualdad frente a aquellas compañías que no posean asiento en el país.

Y esto implicaría un problema de neutralidad en términos de eficiencia económica que puede generar distorsiones en las decisiones de los prestatarios, y de equidad horizontal, generando una discriminación por origen de los servicios que por el tipo del tributo se aparte de las normas de la OMC en cuanto a la “no discriminación”.

Por lo expuesto, previo a la adaptación de los CF locales para alcanzar con el ISIB los SDs prestados desde el exterior, consideramos necesaria la modificación de la LCF, que brinde un marco normativo adecuado y legitime la gravabilidad por parte de los fiscos locales de este tipo de servicios.

La finalidad no es imponer un nuevo gravamen, sino utilizar ciertos elementos como indicadores o parámetros que acrediten la existencia del desarrollo de una actividad dentro del ámbito provincial y en el marco del propio ISIB.

La problemática previamente descrita no sólo se da a nivel local, en la República Argentina, sino también en países como Estados Unidos. Allí, ha sido el emblemático fallo “*Dakota del Sur*” el que ocasionó un cambio de paradigma. En este dictamen, se afirma que la presencia física no es necesaria para crear un nexo sustancial con el Estado que impone el gravamen. Puede decirse que una empresa con un sitio web accesible en Dakota del Sur tiene una presencia física en el Estado a través de las computadoras de los clientes. Un sitio web puede dejar cookies guardados en los discos duros de los clientes, o los clientes pueden descargar la aplicación de la empresa en sus teléfonos. Una empresa puede estar presente en un Estado de manera significativa sin que esa presencia sea física en el sentido tradicional del término.

Las jurisdicciones provinciales, por su parte, han ido adaptando sus códigos fiscales y leyes impositivas con la finalidad de alcanzar con el ISIB la prestación de SDs desde el exterior. Si bien la mayoría lo ha hecho, algunas tienen pendiente esta tarea.

Han surgido diversos criterios a adoptar como presupuestos de gravabilidad:

1. El prestador del servicio debe contar con una presencia digital significativa (PDS).
2. La prestación del servicio se debe utilizar económicamente en la jurisdicción (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.)
3. La prestación del servicio debe recaer 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.
4. El domicilio del adquirente se debe ubicar en la jurisdicción.

Hay jurisdicciones que en un principio adoptaron uno o varios criterios, y posteriormente lo modificaron.

Es el caso de la Provincia de Córdoba, por ejemplo. Para el año 2018 se había adoptado como criterio de vinculación con la jurisdicción la utilización y/o consumo de SDs por parte de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Provincia de Córdoba. Para el ejercicio 2019, se incorporó también una referencia a la existencia de presencia digital significativa (PDS), dejando librada a la reglamentación la delineación del alcance de esa noción.

La Provincia de Santa Fe, para el ejercicio 2017 había tomado una postura amplia, sin definir criterios, alcanzando a 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. Para el 2021, se había elaborado un proyecto de ley que buscaba alcanzar con el ISIB los SDs prestados desde el exterior cuando se verificara que los bienes o la prestación de los servicios, se utilizaran económicamente o consumieran en la Provincia de Santa Fe o recayeran 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

finos o contarán con una presencia digital significativa (PDS) en la jurisdicción. Sin embargo, esta parte del proyecto de ley no prosperó.

La falta de estabilidad de las normas tributarias por parte de las jurisdicciones dificulta aún más la tarea de los contribuyentes, quienes constantemente deben contemplar los cambios de criterio adoptados por los fiscos locales.

Adicionalmente, las variedades de gravabilidad de los SDs por impuestos con base ventas o ingresos brutos de etapa múltiple acumulativos, es un elemento más que lleva a evaluar la conveniencia de la permanencia de un tributo tan distorsivo en un sistema tributario moderno.

13. Futuras líneas de investigación.

Mediante el presente proyecto de investigación hemos arribado a conclusiones concretas relacionadas con la problemática de los SD en el ISIB y a partir del mismo surge como futura línea de investigación el análisis del impacto de los regímenes de recaudación del ISIB que recaen sobre las operaciones de compraventa de bienes y servicios mediante portales virtuales que han sido implementados por varias jurisdicciones provinciales y aquellos que recaen sobre los cobros y pagos realizados mediante billeteras electrónicas.

En virtud de ello, a partir del relevamiento de la normativa vigente relacionada con los regímenes de recaudación del ISIB que recaen sobre el comercio electrónico y SD, identificar posibles supuestos de doble imposición y recomendar propuestas superadoras que tiendan a la simplificación de los regímenes retentivos en pos de reducir el peso de un gravamen tan distorsivo.

14. Bibliografía.

14.1. Doctrina.

- Almada, Lorena (2020), "Tributación local y economía digital. La pretensión de gravar una base imponible sin hecho imponible", Ed. Thomson Reuters, febrero 2020, pp. 114-122;
- Báez Moreno, Andrés (2020), "Introducción. Imposición en la economía digitalizada e imposición en tiempos de COVID-19. Dos extraños compañeros de viaje", en "Tributación Internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19, Coordinador: Mariano Luchessi, Ed. Thomson Reuters-La Ley, 2020, p. XLIII.
- Braccia, Mariano F. (2020), "Un enfoque de dos pilares para abordar los desafíos derivados de la digitalización de la economía", en "Tributación Internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19, Coordinador: Mariano Luchessi, Ed. Thomson Reuters-La Ley, 2020, p. 73/95.
- Brandt, María I., García Botta, Tomás E. y Vergara, Sergio D., "Servicios digitales y juego online: el nuevo impuesto sobre los ingresos brutos. La situación en la provincia de Buenos Aires y en las otras jurisdicciones del país", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XL, abril 2019, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC099168A.
- Casanova, Christian (2015), "Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el click como perfeccionamiento del hecho imponible", II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Asociación Argentina de Estudio Fiscales (AAEF), 2 y 3 de julio 2015, Ed. Errepar, p. 199/208.
- Condorelli, Enrique L. (2017), "Acerca de la territorialidad de los tributos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sienta reglas, principios y límites sobre la potestad tributaria de las jurisdicciones", Comentarios al fallo "Telecom Argentina SA c/Provincia de Corrientes s/acción declarativa", CSJN, Sentencia del 26/12/2017, Errepar Online, Cita Digital: EOLJU183979A.

- Egüez, Herminia y Simesen de Bielke (2020), "Convenio Multilateral para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Análisis crítico, doctrinario y jurisprudencial", 2ª edición ampliada y actualizada, Ed. Thomson Reuters-La Ley, 2020, p. 295/8.
- Filippi, Piera (2003), "El Impuesto al Valor Agregado en las relaciones internacionales", Curso de Derecho Tributario Internacional, Tomo I, Coordinador: Víctor Ukmar, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2003, p. 441/64.
- Forcada, Carlos A. C. (2019), "Reflexiones en torno a la tributación de la llamada economía digital: ¿hacia un reparto más equitativo basado en el mercado como creador de valor?", en "Tributación de la Economía Digital", director: Braccia, Mariano F., Ed. Thomson Reuters-La Ley, p. 19/25.
- Forcada, Carlos A. C. (2005a), "La imposición directa (Primera Parte)", en "Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos", coordinador: Asorey, Rubén O., Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 79/113.
- Forcada, Carlos A. C. (2005b), "El perfil constitucional del sustento territorial en un entorno de economía digital", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXVI, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC092030A.
- González, Mariela (2020), "Delayed. Los servicios digitales en la provincia de Buenos Aires", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, noviembre 2020, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC102279A.
- Gotlib, Gabriel (2005), "Impuestos en el comercio electrónico", Ed. La Ley, 2005.
- Kacnelson, Anabella (2016), "Tributación de los servicios internacionales en los impuestos sobre los consumos", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXVII, agosto 2016, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC093656A.
- Keiniger, Walter C., Aguilera, Eduardo A. y Osman Moreno, Juan P. (2017), "Ingresos Brutos. Tributación de las plataformas "online" a la luz del principio de territorialidad", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXVIII, diciembre 2017, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC096876A.
- Jáuregui, María de los Ángeles (2020), "Servicios digitales y el impuesto a las ganancias", diario Ámbito Financiero, Suplemento Novedades Fiscales, 22/9/2020, Recuperado el 23/09/2020 de <https://www.ambito.com/novedades-fiscales/economia/servicios-digitales-y-el-impuesto-las-ganancias-n5134700>.
- Jáuregui, María de los Ángeles y Tristezza, Daniel (2020), "Los servicios digitales en la imposición directa tanto nacional como provincial", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLI, septiembre 2020, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC102028A.
- Lofeudo, Ismael (2015), "Aspectos tributarios del E-commerce en relación al impuesto sobre los ingresos brutos y el "impuesto a Netflix" (RG 953 AGIP)", Simposio Argentino de Informática y Derecho (SID 2015) - JAIIO 44 (Rosario, 2015);
- Mazzini, Roberto O. (2011), "Los nuevos regímenes de percepción sobre las operaciones concertadas a través de portales de comercio electrónico", 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Comisión N° 2, 13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CABA, 3 al 5 de agosto de 2011, Ed. Edicon, p. 249/64;
- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (1999). Segundo informe de progreso del grupo de trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior. Anexo III: informe del subgrupo de asuntos tributarios. Recuperado de <https://www.economia.gob.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>;

- Parada Larrosa, Federico (2015), "El impuesto sobre los ingresos brutos frente a los servicios intangibles prestados por residentes del exterior vía internet. Análisis a partir del sustento territorial", II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Asociación Argentina de Estudio Fiscales (AAEF), 2 y 3 de julio 2015, Ed. Errepar, p. 221/60;
- Perlati, Sebastián (2020), "Tributación y economía digital en las jurisdicciones locales de la República Argentina", Conferencia virtual sobre tributación de la economía digital, 10 de septiembre de 2020. Recuperado el 19/09/2020 de <https://www.youtube.com/watch?v=azzEhgWTKic>;
- Perlati, Sebastián F. y Michelini, Pablo A. (2019), "Ingresos brutos. Córdoba. La "presencia digital significativa en la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados en el exterior", Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), noviembre 2019, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC100302A.
- Perlati, Sebastián F. y Michelini, Pablo A. (2018), "Ingresos Brutos. La comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior", octubre 2018, Errepar Online, Cita Digital: EOLDC098400A.
- Rajmilovich, Darío y Peralta, María Gabriela (2019), "Economía Digital. Tratamiento Impositivo", Ed. Thomson Reuters-La Ley, 1ª edición, 2019, p. 141/71;
- Reyes, Carlos F. (2015), Informe de relatoría, Panel I: "Tributación local y economía digital. Los efectos de las innovaciones tecnológicas en la tributación local", II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Asociación Argentina de Estudio Fiscales (AAEF), 2 y 3 de julio 2015, Ed. Errepar, p. 125/44;
- Riveiro, Ricardo E. (2015), "Netflix, Ingresos Brutos, Establecimiento Permanente, Convenios Fiscales y BEPS. Los problemas no resueltos del comercio electrónico", II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, Asociación Argentina de Estudio Fiscales (AAEF), 2 y 3 de julio 2015, Ed. Errepar, p. 153/72.
- Teijeiro, Guillermo O. (2002), "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", 1ª edición, 2002, Ed. La Ley;
- Teijeiro, Guillermo O. (2003), "Aplicación de las normas tributarias en el espacio. Tratado de tributación", Tomo I, Volumen I, Capítulo VII, 2003, Ed. Astrea.
- Vázquez, Juan Manuel (2019), "Tributación de la economía digitalizada en los regímenes fiscales de las provincias argentinas", en Braccia, Mariano F. (director), "Tributación de la Economía Digital", Ed. Thomson Reuters-La Ley, 2019, p. 381/426.

14.2. Jurisprudencia.

- Teijeiro, Guillermo O. (2003), "Aplicación de las normas tributarias en el espacio. Tratado de tributación", Tomo I, Volumen I, Capítulo VII, 2003, Ed. Astrea. "Aerolíneas Argentinas SA s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias", TFN, Sala "D", 12/5/2004, fuente: Microjuris, Cita Digital: MJ-JU-E-12407-AR / EDJ12407.
- "British Airways PLC Sucursal Argentina c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAYT)", CACAYT de la CABA, Sala II, 7/3/2013, fuente: Microjuris, Cita Digital: MJ-JU-M-78861-AR / MJJ78861.
- "Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa", CSJN, 8/6/2010, fuente: Errepar Digital, Cita Digital: EOLJU112381A.
- "National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois", 386 US 753, 1967.

- “Oliveto Lago Paula Mariana y otro c/GCBA s/acción declaratoria de inconstitucionalidad”, TSJ de la CABA, 26/11/2014, fuente: Microjuris, Cita Digital: MJ-JU-M-91436-AR / MJJ91436.
- "Quill Corp. v. North Dakota", 504 US 298, 1992.
- “South Dakota v. Wayfair”, US Supreme Court, June 21, 2018.
- “Telecom Argentina SA c/Provincia de Corrientes s/acción declarativa”, CSJN, 26/12/2017, fuente: Errepar Digital, Cita Digital: EOLJU183979A.
- “THX Medios SA y otro c/GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: THX Medios SA y otro c/GCBA s/impugnación de actos administrativos, TSJ de la CABA, 21/10/2019, fuente: Microjuris, Cita Digital: MJ-JU-M-124942-AR / MJJ124942.

15. Apéndice normativo.

Jurisdicción	Descripción	Normativa	Vigencia
901 CABA	Código Fiscal (CABA), Art. 177 bis Ley Impositiva (CABA), Art. 18 Ingreso del ISIB aplicable a los SD de sujetos no residentes Régimen general de agentes de recaudación. Ordenamiento normativo Régimen de liquidación y pago del ISIB de SD Prórroga de liquidación y pago del ISIB de SD Prórroga de liquidación y pago del ISIB de SD Prórroga de liquidación y pago del ISIB de SD hasta el 1/1/2021	Ley 6279/2019 y modif. Ley 6298/2020 Ley 6280/2019 y modif. Ley 6298/2020 RGC (AFIP-AGIP) 4649/2019 Res. (AGIP Bs As Cdad) 296/2019 Res. (AGIP Bs As Cdad) 312/2019 Res. (AGIP Bs As Cdad) 24/2020 Res. (AGIP Bs As Cdad) 140/2020 Res. (AGIP Bs As Cdad) 216/2020	- - 10/12/2019 20/11/2019 10/12/2019 21/01/2020 20/03/2020 21/07/2020
902 Buenos Aires	Código Fiscal (PBA), Art. 184 bis y Art. 184 ter. (Art. incorporado por Ley 15.079) Ley Impositiva (PBA), Art. 88 y 90 Forma de ingreso del ISIB a los SD Régimen de liquidación del ISIB de SD Prórroga del régimen de liquidación del ISIB de SD Prórroga del régimen de liquidación del ISIB de SD Prórroga del régimen de liquidación del ISIB de SD	Ley 10.397 (CF PBA) Ley 15.170 (Ley Impositiva PBA) RGC (AFIP-ARBA) 4632-37/2019 RN ARBA (Bs As) 38/2019 RN ARBA (Bs As) 42/2019 RN ARBA (Bs As) 1/2020 RN ARBA (Bs As) 13/2020	- - 21/11/2019 21/11/2019 10/12/2019 06/01/2020 30/03/2020
904 Córdoba	Código Fiscal (Cba), Art. 177 Ley Impositiva (Cba), Art. 27, 32 y 37 Régimen general de retención aplicable sobre sujetos del exterior Régimen especial de percepción del ISIB de servicios de suscripción online Agentes de recaudación del ISIB. Comercialización de suscripción online Régimen especial de retención del ISIB a sujetos del exterior Régimen especial de percepción del ISIB de servicios de suscripción online Presencia digital significativa para prestación de SD en el ISIB	Ley 6.006 (t.o. 2015) y modif. Ley 10.593 Ley 10.680 (Ley Impositiva (Cba)) Decreto (Cba) 1205/2015 Res. DGR (Cba) 21/2018 Res. MF (Cba) 135/2018 Decreto (Cba) 562/2018 Decreto (Cba) 775/2018 Res. SIP (Cba) 4/2019	- - 11/11/2015 06/06/2018 14/05/2018 23/04/2018 05/06/2018 23/09/2019
906 Chaco	Código Fiscal (Chaco), Art. 123 Ley Impositiva (Chaco) Actividad alcanzada en ISIB de SD realizadas por sujetos domiciliados en el exterior Régimen de percepción del ISIB de operaciones electrónicas Prórroga al 1/7/2020 del régimen de percepción del ISIB de operaciones electrónicas Régimen de liquidación del ISIB de SD Prórroga al 1/10/2020 del régimen de percepción del ISIB para SD del exterior Adecuación del procedimiento de liquidación de percepción del ISIB de SD	Ley 83-F y modif. 2.964-F (CF (Chaco)) Ley 2.071 (Ley Impositiva (Chaco)) Ley (Chaco) 3140-F Res. ATP (Chaco) 2024/2020 Res. ATP (Chaco) 2030/2020 Res. ATP (Chaco) 2046/2020 Res. ATP (Chaco) 2048/2020 Res. ATP (Chaco) 2049/2020	- - 14/08/2020 27/05/2020 27/05/2020 07/08/2020 04/09/2020 23/09/2020
907 Chubut	Código Fiscal (Chubut), Art. 128 Ley Impositiva (Chubut), N/A Régimen de retención del ISIB aplicable a operaciones perfeccionadas electrónicamente	Ley XXIV N° 86 - Dto. N° 11/2020 Ley XXIV N° 87 - Dto. N° 12/2020 Res. DGR (Chubut) 435/2020	- - 22/07/2020
910 Jujuy	Código Fiscal (Jujuy), Art. 239, inc. c) y j) Ley Impositiva (Jujuy)	Ley 5.791 y modif. Ley 6.128 (CF (Jujuy)) Ley 6.150 (Ley Impositiva (Jujuy))	- -
911 La Pampa	Código Fiscal (La Pampa), Art. 182 Ley Impositiva (La Pampa) Régimen de recaudación del ISIB. Unificación del texto normativo	Dto. N° 127/18 y modif. Ley 3143, 3159 y 3210 Ley 3.210 (Ley Impositiva (La Pampa)) Res. DGR (La Pampa) 54/2017	- - 09/11/2017
913 Mendoza	Código Fiscal (Mendoza), Art. 163 Ley Impositiva (Mendoza) Sujetos titulares y/o administradores de sitios y/o portales virtuales y/o subastas	Ley 9.212 (CF (Mza)) Res. (DGR Mendoza) 30/1999	- - 01/06/2015
915 Neuquén	Código Fiscal (Neuquén), 182 Ley Impositiva (Neuquén)	Ley 2.680 y modif. Ley 3.176 (CF (Neuquén)) Ley 3.229 (Ley Impositiva (Neuquén))	- -
916 Río Negro	Código Fiscal (Río Negro), Art. 2°, inc. I) Ley Impositiva (Río Negro) Régimen general de ret. y percepciones. Comercio electrónico. Unificación normativa Régimen especial de retención aplicable sobre servicios prestados por sujetos del exterior	Ley I N° 1.301 Ley 5.402 y modif. Ley 5.430 Res. (ATP Río Negro) 985/2018 Res. (ATP Río Negro) 808/2020	- - 01/11/2018 26/10/2020
917 Salta	Código Fiscal (Salta), Art. 159 (modif. Por Ley 8.100/18) Ley Impositiva (Salta)	Ley 5.402 y modif. Ley 5.430 (CF (Salta)) Ley 8.064 (Ley Impositiva (Salta))	- -
918 San Juan	Código Fiscal (San Juan), Art. 111 Ley Impositiva (San Juan) Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online. Prórroga Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online. Prórroga Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online. Prórroga Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online. Prórroga Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online. Prórroga Servicios realizados por sujetos del exterior. Servicios de suscripción online. Prórroga	Ley N° 151-I (CF (San Juan)) Ley 2.026-I (Ley Impositiva (San Juan)) Res. (DGR San Juan) 122/2019 Res. (DGR San Juan) 1445/2019 Res. (DGR San Juan) 1937/2019 Res. (DGR San Juan) 2/2020 Res. (DGR San Juan) 325/2020 Res. (DGR San Juan) 520/2020 Res. (DGR San Juan) 782/2020	- - 23/01/2019 04/09/2019 19/11/2019 08/01/2020 05/03/2020 13/05/2020 03/08/2020
919 San Luis	Código Fiscal (San Luis), Art. 179 Ley Impositiva (San Luis) Régimen de percepción del ISIB para operaciones realizadas mediante portales virtuales	Ley N° VI-0490-2005 y modif. (CF (San Luis)) Ley VIII-0254-2019 (Ley Impositiva (San Luis)) Res. (DPIP San Luis) 35/2016	- - 21/10/2016
921 Santa Fe	Código Fiscal (Santa Fe), Art. 177 Ley Impositiva (Santa Fe)	Ley 3.456 y modif. (CF (Santa Fe)) Ley 3.650 y modif. (CP (Santa Fe))	- -
924 Tucumán	Código Fiscal (Tucumán), Art. 214 Ley Impositiva (Tucumán) Régimen de percepción del ISIB para operaciones realizadas mediante portales virtuales	Ley N° 5.121 y modif. (t.o. Ley 8.240) Ley N° 8.467 y modif. Res. (DGR Tucumán) 174/2010	- - 20/12/2010

Fuente: elaboración propia.