

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 25 de abril de 2018

**Ref.: INGRESO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR SERVICIOS DIGITALES
DECRETO 354/2018**

El 24 de abril de 2018 entró en vigencia del Decreto 354/2018¹ -“Decreto 354”- que reglamenta el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que aplica sobre los “servicios digitales” prestados por sujetos del exterior que son utilizados económicamente en el país.

A continuación, analizamos la aplicación del IVA sobre los servicios digitales prestados desde el exterior (conforme el alcance de la Ley de Reforma Tributaria Nro. 27.430²) para luego describir los aspectos regulados por el Decreto 354, y enunciar aquellos pendientes de reglamentación.

1. LOS “SERVICIOS DIGITALES” POST LEY 27.430

Con efectos a partir del 1 de febrero de 2018³, la Ley de Reforma Tributaria Nro. 27430 creó un nuevo hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado sobre los denominados “*servicios digitales*” con el siguiente alcance:

- a) Se consideran gravados los servicios digitales prestados por sujetos del exterior que fueron utilizados económicamente en el país⁴.
- b) Se consideran utilizados económicamente en Argentina cuando: (i) se reciben a través de teléfonos y el código del dispositivo de la tarjeta SIM corresponda a nuestro país; (ii) sean recibidos a través de otros dispositivos, y la dirección IP sea Argentina; (iii) la dirección de facturación del cliente sea Argentina; (iv) la cuenta bancaria para el pago o la dirección de facturación del cliente que disponga el banco o entidad emisora de tarjeta de débito o crédito para el pago se ubique en Argentina.⁵
- c) Los servicios digitales alcanzados con el IVA son aquellos llevados a cabo mediante internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataforma o de tecnologías que estén automatizados y requieran intervención humana mínima, y sin importar el dispositivo que se utilice para su descarga o uso. A título enunciativo se incluyen: hosting de websites, servicios que faciliten la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, suministro de programas informativos y sus actualizados, mantenimiento de programas y equipos, servicios web, software como servicio, acceso y descarga de imágenes, textos, videos, música, descarga de películas a dispositivos conectados a internet, puesta a disposición de base de datos, etc⁶.

¹ B.O. 23/04/2018.

² B.O. 29/12/2017.

³ Cfr. Art. 97 de la Ley 27.430.

⁴ Cfr. Art. 1 inciso e) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

⁵ Cfr. Art. 1 in fine de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

⁶ Cfr. Art. 3.e.21.m) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

- d) La descarga o acceso a libros digitales está expresamente exenta del Impuesto al Valor Agregado⁷.
- e) Este nuevo hecho imponible aplica en la medida que el prestatario (adquirente local) no sea un sujeto inscripto en el IVA. Ello por cuanto los sujetos inscriptos en el IVA ya tributaban por estos servicios digitales bajo la figura de “importación de servicios” - servicios prestados en el exterior y utilizados económicamente en el país-. De esta manera, el nuevo hecho imponible sobre servicios digitales viene a incidir únicamente sobre los consumidores finales de ese tipo de servicios.
- f) El hecho imponible se entiende configurado al momento de la terminación de servicio o su pago, lo que ocurra primero⁸.
- g) La alícuota aplicable es del 21% sobre el precio neto de descuentos comerciales y facturado por el sujeto del exterior⁹.
- h) El impuesto debe ser ingresado por el prestatario, salvo que medie un intermediario que intervenga en el pago, el que asume la calidad de agente de percepción. Al actuar como agente de percepción, se entiende el impuesto debe ser percibido del prestatario, y no del prestador¹⁰.

2. ASPECTOS REGLAMENTADOS POR EL DECRETO 354

El Decreto 354 en esencia reglamenta aspectos vinculados al ingreso del IVA vinculado a los servicios digitales obtenidos por consumidores finales o demás sujetos no registrados en el Impuesto. El IVA por servicios prestados a responsables inscriptos por otros hechos imposables bajo la figura de “importación de servicios” debe ser ingresado bajo la modalidad contemplada en la RG 549/1999.

Los principales aspectos reglamentados por el Decreto 354 son los siguientes:

- a) Existen intermediarios en el pago entre el prestador del exterior y el prestatario en Argentina: En estos casos, el intermediario debe actuar como agente de percepción y liquidación del IVA aplicable. Si intervienen más de un intermediario, el agente es aquel que tenga vínculo comercial más cercado con el prestador, aunque la norma aclara que siempre el impuesto debe recaer en forma definitiva sobre el prestatario. La norma es clara ni otorga una definición concreta de intermediario en el pago.

La actuación como agente de percepción se determina en función de listados de prestados del exterior de servicios digitales que publicará la AFIP-DGI y actualizará en

⁷ Cfr. Art. 7.h.29) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

⁸ Cfr. Art. 5.i de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

⁹ Cfr. Art. 26.1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

¹⁰ Cfr. Art. 27.1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

forma periódica. En todos los casos, la AFIP debe establecer a partir de cuando cada listado resulta de aplicación.

En relación a dichos listados, se advierte que los prestadores pueden también prestar servicios que no califiquen como digitales y que no resulten incididos por el IVA. En estos casos, se delega en la AFIP la tarea de establecer condiciones (frecuencia, montos, modalidad, etc) para determinar cuando se trata de un servicio digital sujeto a IVA. Sin perjuicio de tales condiciones, se admite prueba en contrario respecto a si trata de un servicio digital sobre el lugar del lugar de utilización económica.

- b) No existen intermediarios en el pago: En este supuesto, el impuesto debe ser ingresado en forma directa por el prestatario del servicio en la forma y plazos que establezca la AFIP-DGI.
- c) Aspecto temporal sobre la realización del hecho imponible: A fin de determinar a partir de cuando se debe el IVA, se entiende que la terminación del servicio finaliza al vencimiento del plazo fijado para su pago. Es decir, el IVA debe ingresarse dentro del plazo que establezca la AFIP desde el vencimiento del pago del servicio digital o su pago, lo que ocurra antes. Este punto es importante por cuanto es determinante para luego ingresar el impuesto. Esto no genera inconvenientes si el impuesto debe ser ingresado por el prestatario. Sin embargo, es un interrogante si el IVA debe ser ingresado por el intermediario aún en el caso en que habiéndose perfeccionado el hecho imponible y emitido el resumen de cuenta, el prestatario no lo abona en tiempo y forma.
- d) Tipo de cambio para liquidar el impuesto: En el caso que impuesto deba ser ingresado por el prestatario sobre un precio pactado en moneda extranjera, el mismo debe calcularse tomando el tipo de cambio vendedor del Banco Nación Argentina al día anterior al que se perfeccione el hecho imponible (vencimiento para el pago o pago, lo que fuera anterior).

Si el pago debe ser realizado por un intermediario, se debe aplicar el tipo de cambio vendedor del Banco Nación al día anterior a la fecha de emisión del resumen o liquidación o documento similar que suministre el intermediario.

- e) Aspectos de vigencia: El Decreto entra en vigencia a partir del 24/04/2017 para el caso en que no medie un intermediario. De existir, el mismo entra en vigencia a partir del de que la AFIP emita los listados con los prestadores de servicios digital.

3. ASPECTOS VINCULADOS A LA INTERVENCIÓN DE INTERMEDIARIOS EN EL PAGO

Desde nuestra visión del tema, entendemos que es, cuanto menos, compleja la situación de aquellos que califiquen como intermediarios en el pago entre prestadores y prestatarios de servicios digitales. Ello sin mencionar que las normas vigentes Ley de IVA y el Decreto 354 aún son poco precisas, y necesitan aclaraciones adicionales.

En efecto, advertimos que:

- a) Las normas vigentes no otorgan una definición clara de que entidades pueden calificar como intermediarios en el pago. Si bien nuestra primera impresión es el banco que emite el resumen de la tarjeta con la que se paga un servicio digital o una empresa de telefonía móvil que carga por el contenido descargado en dispositivos, la norma debe ser clara respecto a qué sujetos deben actuar como tales. Entendemos que este será un aspecto a ser incluido en la resolución que la AFIP-DGI debe emitir.
- b) Sin duda la AFIP-DGI debe ser también específica en los listados de prestadores, así como de las condiciones en las que se debe percibir el IVA. Como lo advierte el decreto, van a existir prestadores incluidos en los listados que pueden prestar servicios no alcanzados por el IVA, lo que obligará a los intermediarios a hacer un mínimo *due diligence* de los cargos incluidos en las liquidaciones mensuales, y además de canalizar la prueba que puedan aportar los clientes para intentar probar que no se tratan de servicios digitales gravados.
- c) Como adelantamos, es un interrogante si el intermediario debe ingresar el IVA cuando, habiéndose perfeccionado el hecho imponible y vencido el resumen de cuenta, el prestatario no lo abonó. Este es un aspecto no menor dado que pueden darse supuestos en los que impuesto termine impactando financieramente sobre el intermediario.
- d) Por último, y no menos importante, los intermediarios en su calidad de agente de percepción pueden ser objeto de reclamos de: (i) de sus clientes en los casos que se les liquide IVA en servicios que no están gravados; y/o (ii) de la misma AFIP-DGI en los casos en que no aplicó el IVA a un cargo en particular. En este último supuesto, el reclamo puede venir acompañado de intereses resarcitorios y multas tributarias dado que el agente de percepción califica como responsable solidario con el prestatario por el pago del IVA ante la AFIP-DGI¹¹. Esto implica que la AFIP puede reclamar el impuesto en forma total al intermediario, el que debe responder con sus propios fondos y patrimonio.

Sin duda los intermediarios en el pago deberán acatar la imposición legal creada. Sin embargo, la complejidad y amplitud de su obligación requerirá de varios meses hasta su implementación definitiva y que esto sea acorde a los tiempos de la recaudación esperada.

4. CUESTIONES PENDIENTES DE REGLAMENTACIÓN


Como consideraciones finales, y luego de analizar el Decreto 354, advertimos que existen los siguientes aspectos pendiente de reglamentación, y que serán objeto de una resolución general de la AFIP-DGI:

- a) Forma y plazo para el ingreso del IVA para los hechos imposables que se perfeccionen luego de la entrada en vigencia del Decreto 354 (24/04/2018), sea que el obligado al pago sea el intermediario o el prestatario en forma directa;

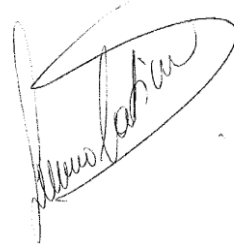
¹¹ Artículo 8 inciso d) de la Ley Nro. 11.683.

- b) Forma y plazo para el ingreso del IVA para los hechos imponible que se hubieren perfeccionado entre el 01/02/2018 (creación del hecho imponible por la Ley 27.430) y 23/04/2018 (entrada en vigencia del Decreto 354), sea que el obligado al pago sea el intermediario o el prestatario en forma directa;
- c) Listado de prestadores de servicios digitales sujetos a IVA en Argentina;
- d) Condiciones y parámetros bajo los cuales los intermediarios deben percibir IVA cuando los prestadores prestan otros servicios no gravados;
- e) Condiciones o criterios en base a los cuales el intermediario puede juzgar si la prueba aportada por su cliente es suficiente para considerar que no se trata de un servicio digital o que el mismo no es utilizado en el país.

Esperamos que este informe les sea de utilidad, y quedamos a su disposición en caso de que tengan dudas adicionales.



Ignacio Fernandez Borzese



Luciano S. Cativa