

Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital

Autor:
Michel Jorratt

Editores:
Alberto Barreix
Carlos Garcimartín

Departamento de Países de
Centroamérica, México,
Panamá y República
Dominicana

División de Gestión Fiscal

NOTA TÉCNICA N°
IDB-TN-1939

Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital

Autor:

Michel Jorratt

Editores:

Alberto Barreix

Carlos Garcimartín

Alberto Barreix es Economista Líder Principal Fiscal de la División de Gestión Fiscal

Carlos Garcimartín es Economista del Departamento de Países de Centroamérica, México, Panamá y República Dominicana del BID

Junio 2020

Catalogación en la fuente proporcionada por la
Biblioteca Felipe Herrera del
Banco Interamericano de Desarrollo
Jorratt, Michel.

Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital / Michel Jorratt;
editores, Alberto Barreix, Carlos Garcimartin.

p. cm. — (Nota técnica del BID ; 1939)

Incluye referencias bibliográficas.

1. Electronic commerce-Taxation. 2. Information technology-Economic aspects. I.
Barreix, Alberto, editor. II. Garcimartín Alférez, Carlos, editor. III. Banco
Interamericano de Desarrollo. Departamento de Países de Centroamérica, Haití,
México, Panamá y la República Dominicana. IV. Banco Interamericano de Desarrollo.
División de Gestión Fiscal. V. Título. VI. Serie.
IDB-TN-1939

Códigos JEL: H20, H30, K34, O23

Palabras clave: economía digital, política tributaria, política fiscal, administración
tributaria

<http://www.iadb.org>

Copyright © 2020 Banco Interamericano de Desarrollo. Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons IGO 3.0 Reconocimiento-NoComercial-SinObrasDerivadas (CC-IGO 3.0 BY-NC-ND) (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode>) y puede ser reproducida para cualquier uso no-comercial otorgando el reconocimiento respectivo al BID. No se permiten obras derivadas.

Cualquier disputa relacionada con el uso de las obras del BID que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la CNUDMI (UNCITRAL). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo y el uso del logotipo del BID, no están autorizados por esta licencia CC-IGO y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Note que el enlace URL incluye términos y condiciones adicionales de esta licencia.

Las opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.



Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital

Michel Jorratt

Editores¹:

Alberto Barreix

Carlos Garcimartin

Banco Interamericano de Desarrollo

Junio de 2020

¹ Se agradecen los comentarios e información proporcionada por Ubaldo Gonzalez, Álvaro Romano, Irene González, Lorenzo Castillo, Marco Antonio León y Pablo Porporatto. Este trabajo es un documento de apoyo para el proyecto de guías para la tributación de los servicios digitales en preparación conjunta de la OCDE, el Banco Mundial, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y el BID.

Contenido

I.	Introducción	4
II.	Desafíos de la economía digital para la tributación	5
1.	Desafíos para el IVA	5
2.	Desafíos para el Impuesto sobre la Renta	9
III.	Experiencias de tributación a los servicios digitales en Latinoamérica	17
1.	Argentina	17
1.1	Cambio Normativo	17
1.2	Implementación y administración de la medida	19
2.	Chile	21
2.1	Cambio Normativo	21
2.2	Implementación y administración de la medida	22
3.	Colombia: Aplicación de las directrices de la OCDE al IVA	23
3.1	Cambio Normativo	23
3.2	Implementación y administración de la medida	25
4.	Costa Rica	28
4.1	Cambio Normativo	28
4.2	Implementación y administración de la medida	30
5.	Paraguay	32
6.	Perú	33
7.	Uruguay	35
7.1	Cambio Normativo	35
7.2	Implementación y administración de la medida	36
IV.	Experiencias de tributación a los servicios digitales en el resto del mundo	37
1.	Australia: Siguiendo las directrices de la OCDE para el IVA	37
1.1	Cambios Normativos	37
1.2	Implementación y administración	39
2.	Canadá: IVA a los servicios digitales en la provincia de Quebec	41
2.1	Cambios normativos	41
2.2	Implementación y administración	43
3.	Unión Europea	45
3.1	IVA	45
3.2	Impuesto sobre la Renta	52

V. Principales lecciones aprendidas en el diseño e implementación de los impuestos a los servicios digitales	56
Bibliografía	64

I. Introducción

La economía digital global - que incluye, entre otros, actividades como el comercio electrónico, la economía compartida, el intercambio de criptomonedas, juegos de azar y actividades en redes sociales - se ha expandido de manera exponencial desde principios de la década de 2000, creciendo 2.5 veces más rápido que la economía global entre 2000 y 2016, y actualmente representa más del 15.5 por ciento del producto interno bruto mundial².

El crecimiento de los servicios digitales se ha traducido en cambios importantes en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas, plantea nuevas oportunidades para sus usuarios, pero también nuevos desafíos para las autoridades fiscales alrededor del mundo. Es así que, desde el punto de vista fiscal, surgen una serie de desafíos para la política tributaria y la fiscalización, puesto que los sistemas tributarios, diseñados en una época anterior, tienen un conjunto de puntos débiles, que favorecen la erosión de los ingresos fiscales bajo estos nuevos modelos. A modo de ejemplo, la digitalización ha permitido que algunas empresas participen activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos. Por el lado del IVA, surge la dificultad para gravar las operaciones en el lugar de consumo, sobre todo en el caso de servicios digitales, toda vez que el vendedor reside en otra jurisdicción.

En vista del exponencial crecimiento que estas operaciones están experimentando en todo el mundo, el no establecer procedimientos factibles y simples de recaudación, puede significar pérdidas cada vez más importantes de ingresos tributarios para los países.

Pero además de la pérdida de recaudación, la no aplicación de IVA a estas operaciones implica una desventaja competitiva importante para los proveedores internos de los mismos servicios e intangibles, quienes están obligados a pagar el IVA por su venta a los clientes residentes, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades con el fin de no aplicar el impuesto.

El propósito de este estudio es analizar y comparar las experiencias de tributación digital en América Latina, tanto las que están en marcha como las que no han llegado a materializarse aún, pero que resulta de especial interés por las lecciones que de ellas pueden aprenderse. Este análisis se hará tanto respecto al diseño de los tributos, como a su parte de implementación administrativa. De forma previa, se establecerá un breve marco conceptual que permita una mejor comparación de dichas experiencias.

Asimismo, se analizarán los principales casos que existen fuera de la región, en particular, las de la Unión Europea, Australia y Canadá. En la parte administrativa, se analizará la factibilidad del modelo propuesto por la OCDE para el IVA mediante registro, en comparación con la alternativa de que las entidades bancarias se conviertan en agentes de retención.

El resto del informe se organiza de la siguiente manera: En el Capítulo II se describen los desafíos de la economía digital para la tributación, con base en los estudios que ha realizado la OCDE y los

² De acuerdo con el reporte de Oxford Economics y Huawei de 2017, "Digital Spillover", la economía digital representa cerca de 18.4% del PIB en las economías avanzadas – en un rango de 10% y 35% del PIB – y 10% en las economías en desarrollo, en un rango de entre 2% y 19% del PIB.

modelos propuestos para abordarlos. En el Capítulo III se examinan las experiencias de tributación a los servicios digitales en América Latina, estudiando particularmente los casos de Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Paraguay, Perú y Uruguay. En el Capítulo IV se revisan las experiencias de Australia, Canadá y la Unión Europea. Finalmente, en el Capítulo V, se comparan las experiencias de los distintos países analizados y se extraen algunas lecciones aprendidas que deberían tenerse en cuenta a la hora de diseñar e implementar la tributación a los servicios digitales en las economías de la región de Centroamérica y República Dominicana.

II. Desafíos de la economía digital para la tributación

1. Desafíos para el IVA

El IVA es un impuesto que busca gravar el consumo final de los hogares, mediante el método plurifásico no acumulativo, esto es, se aplica en cada etapa de la cadena productiva, pero en cada una de ellas se grava la diferencia entre compras y ventas.

Frente a las operaciones transfronterizas, existen dos principios para su aplicación. En primer lugar, el denominado Principio de Origen, según el cual el IVA debe gravar los bienes y servicios producidos domésticamente, con lo que se gravarían las exportaciones, porque se producen internamente, mientras que las importaciones estarían exentas, pues fueron producidas en el exterior. En segundo lugar, está el Principio de Destino, que sugiere gravar con IVA los bienes y servicios consumidos domésticamente, con lo que en este caso se gravarían las importaciones, mientras que las exportaciones quedarían exentas (a tasa cero).

Existe consenso entre los especialistas respecto de la superioridad del principio de destino, pues este principio da al impuesto su principal característica de neutralidad en la cadena de valor y en el comercio internacional. Así lo reconoce al menos la directriz 3.1. de la OCDE sobre “determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles”, al señalar que “para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo” (OCDE, 2017a).

Sin embargo, en el caso de los servicios muchos países, tal vez por razones prácticas, usan el principio de origen, o bien, un híbrido entre origen y destino, que asocia el hecho gravado con el lugar en que ocurre la prestación de los servicios, en vez del lugar en donde éstos se consumen. En épocas anteriores esta definición no presentaba grandes dificultades, pues las importaciones de servicios eran poco frecuentes, menos aún las importaciones de servicios realizadas por los consumidores finales. Pero hoy, con los avances de la economía digital, este tipo de transacciones son cada vez más frecuentes. Los consumidores finales a diario realizan compras de *apps*, contratan servicios de *streaming*, compran almacenamiento de información, etc.; la mayor parte de las veces a proveedores no residentes.

En todo caso, los países que en su legislación usan el principio de destino para los servicios no están libres de problemas. Si bien teóricamente esos servicios están gravados con IVA, hay una dificultad práctica para cobrarlo cuando los compradores son consumidores finales, pues no es razonable

exigir que todos ellos se transformen en contribuyentes de IVA y deban declarar y pagar el impuesto cada vez que realizan una compra a través de internet.

También hay una dificultad práctica en el caso de las importaciones de bienes de poco valor realizadas directamente por un consumidor final. A diferencia de los servicios, los bienes pueden ser controlados por las Aduanas. Si una persona importa un bien de alto valor, la Aduana realizará los controles pertinentes para asegurar que se paguen el IVA y los derechos arancelarios que corresponda. Pero si a diario ingresaran por las Aduanas miles de pequeños paquetes con bienes de escaso valor, importados directamente por consumidores finales, habría una dificultad práctica para que la administración aduanera pudiera controlar el pago de los impuestos. Eso es lo que está ocurriendo producto de las facilidades que la economía digital otorga a las personas para adquirir bienes a empresas ubicadas en cualquier parte del mundo.

Como se ve, los problemas de la economía digital frente al IVA tienen que ver fundamentalmente con la masificación de las importaciones de bienes y servicios realizadas directamente por los consumidores finales, sin la intermediación, como era habitual, de una empresa residente registrada como contribuyente de IVA. En rigor, estas importaciones directas siempre han sido una dificultad para el IVA, el problema es que gracias a la tecnología se han hecho cada vez más frecuentes, poniendo en riesgo la recaudación tributaria.

a) Exenciones en la importación de bienes de escaso valor

En la actualidad, cualquier persona puede realizar compras de bienes tangibles a un proveedor extranjero, siempre que el primero disponga de los medios de pago electrónicos y el segundo cuente con una plataforma de comercio electrónico y realice despachos al exterior.

Desde el punto de vista conceptual, no hay dudas de que en tal caso el comprador está realizando una importación, la que debe ser gravada con IVA en el país en que reside, impuesto que normalmente será cobrado en la Aduana en el momento en que ingrese la mercancía. También es claro que el vendedor está exportando la mercancía, por lo que en su jurisdicción esa venta debiera quedar gravada a la tasa cero.

El problema surge porque en casi todos los países existe una exención de IVA para las importaciones de bajo monto, la que se justifica porque los gastos administrativos en que incurriría la Aduana para cobrar el IVA de esas operaciones podrían ser mayores que el impuesto a recaudar.

Estas exenciones, que persiguen un fin práctico, fueron instauradas cuando las importaciones personales de escaso valor eran escasas, y obedecían principalmente a regalos o premios enviados desde el exterior. Sin embargo, en los últimos años, gracias a los avances de la economía digital, este tipo de importaciones han crecido exponencialmente, tal como lo demuestran las estadísticas algunos países. Son cada vez más frecuentes las compras personales de bienes en tiendas como Amazon, AliExpress y otras. Es decir, el gasto tributario asociado a estas exenciones será cada vez mayor.

Además, aparece aquí una competencia desleal para los proveedores residentes en el país del consumidor, los cuales están obligados a vender los mismos productos recargando el IVA. Esto podría también incidir en que algunos busquen la forma de realizar esas ventas de escaso valor desde el exterior, lo que aumentaría aún más la pérdida de recaudación.

Los umbrales de exención para las importaciones de escaso valor difieren enormemente entre países. Sin embargo, todos ellos buscan, al establecer estos umbrales, un equilibrio entre los gastos administrativos de aplicar IVA a estas pequeñas importaciones y la recaudación potencial que se podría obtener. Por lo tanto, la OCDE (2015) considera que la solución a este problema pasa por una drástica simplificación de los procedimientos de declaración de IVA para estas importaciones, lo que podría permitir la reducción o eliminación de estos umbrales.

Asimismo, se considera que una simplificación radical se podría lograr instando a los vendedores no residentes a registrarse como contribuyentes, bajo un procedimiento simplificado, en la jurisdicción del comprador, de tal forma que sean ellos los que retengan y paguen el impuesto. Este es el camino por el que ha optado Australia, por ejemplo, caso que se analizará más adelante.

b) Importaciones de servicios digitales realizadas por consumidores finales

La economía digital facilita cada vez más la venta a distancia de bienes intangibles y servicios a consumidores finales de todo el mundo, sin que el proveedor cuente con una presencia física en el país en que residen sus clientes.

Normalmente, las legislaciones de IVA de los países consideran que estas operaciones se gravan en el país en que los servicios o intangibles son consumidos, tal como sugieren las directrices de la OCDE. Para asegurar la recaudación del impuesto, en el caso de las operaciones entre empresas se suele realizar lo que se conoce como un cambio de sujeto, traspasando la obligación del pago a la empresa residente que actúa como compradora del servicio o intangible.

En el caso de las importaciones realizadas por un consumidor final el cambio de sujeto no es lo más adecuado, pues los consumidores finales no tienen incentivos a declarar y pagar el impuesto, por lo que cabría esperar un alto nivel de incumplimiento. En vez de ello, lo recomendable es que sean los proveedores no residentes los encargados de cargar, recaudar y pagar el IVA de estas operaciones, para lo cual es necesario que se inscriban en el registro de contribuyentes de IVA del país de donde residen los consumidores.

En todo caso, las legislaciones de IVA de varios países, a pesar de que gravan los servicios e intangibles adquiridos en el exterior por personas residentes, no contemplan mecanismos adecuados de recaudación, por lo que en la práctica no se aplica IVA alguno a los suministros digitales importados por consumidores finales.

En vista del exponencial crecimiento que estas operaciones están experimentando en todo el mundo, el no establecer procedimientos factibles y simples de recaudación, puede significar pérdidas cada vez más importantes de ingresos tributarios para los países.

Pero además de la pérdida de recaudación, la no aplicación de IVA a estas operaciones implica una desventaja competitiva importante para los proveedores internos de los mismos servicios e intangibles. En efecto, los proveedores internos están obligados a recaudar y pagar el IVA por la venta de servicios e intangibles a los clientes residentes, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades con el fin de no aplicar IVA o, al menos, quedar sujetos a un IVA

reducido, dependiendo del tratamiento que las exportaciones de servicios e intangibles reciban en el país en que tienen residencia.

Esta desventaja competitiva puede inducir a los proveedores locales a reestructurar sus operaciones, para realizar el suministro de servicios e intangibles desde una ubicación en el exterior, con el fin de eludir el pago de IVA, incrementando aún más la pérdida de recaudación.

La OCDE (2015) considera que el enfoque más efectivo y eficaz para garantizar que se recaude el IVA correspondiente al suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones en que el importador es un consumidor final consiste en obligar a todo proveedor no residente a registrarse como contribuyente y declarar el IVA aplicable a dichos suministros en la jurisdicción del consumidor.

Sin duda que, para un proveedor no residente, sobre todo si es una PYME, puede haber un costo de cumplimiento considerable si se ve obligado a registrarse y declarar IVA en todos los países en los cuales están sus clientes. Por lo mismo, se considera necesario que los países puedan garantizar mecanismos simplificados de registro, suficientemente claros y accesibles para los vendedores PYME no residentes, de tal forma que no sea necesario fijar umbrales por debajo de los cuales no se exija el registro. En este procedimiento simplificado pueden jugar un rol importante los intermediarios, que serían los encargados de ayudar a las empresas no residentes a registrarse, declarar y pagar el IVA.

Es importante mencionar que muchos países ya han adoptado esta solución, con bastante éxito. Por ejemplo, la Unión Europea (UE) ha identificado que los ingresos totales por IVA declarados a través de su régimen de cumplimiento simplificado en 2015 (el primer año de operación del régimen de la UE) superaron los 3.000 millones de euros. (OCDE, 2018).

Algunos países han planteado como alternativa o complemento a la recaudación del IVA de estas operaciones **la retención del impuesto por parte de las entidades financieras que administran los medios de pago usados por los consumidores residentes**. Es importante precisar que esta alternativa tiene varios inconvenientes. En primer lugar, la entidad bancaria no tiene cómo saber si el pago efectuado a un determinado proveedor extranjero corresponde o no a compras gravadas con IVA. En segundo lugar, la entidad bancaria tampoco puede estar segura de si el pago corresponde a un consumo que deba ser gravado en su jurisdicción. Por ejemplo, podría corresponder a un pago realizado a Uber por un servicio contratado y usado en el extranjero. Por último, con ese método quedan fuera del alcance del impuesto todas las transacciones pagadas con tarjetas bancarias emitidas por un banco no residente, o con medios de pago no administrados por el sistema bancario.

Otro caso de retención es el de las empresas proveedores de servicios, en especial de la llamada economía colaborativa (*gig/share economy*) donde se solicita al intermediario no residente, generalmente una plataforma, una retención (parcial o total de IVA) cuando preste servicios a no inscriptos nacionales, como en el caso de México. Esto es recomendable en el caso del turismo y el transporte.

c) Importaciones de servicios digitales realizadas por empresas exentas

En el caso de las operaciones entre empresas, la recomendación es que el derecho a gravar con IVA los suministros de servicios e intangibles debe recaer en la jurisdicción donde reside el cliente (Directriz 3.2 de la OCDE), caso en el cual normalmente se aplica un cambio de sujeto, de tal forma que es el propio importador quien retiene y paga el IVA.

En la medida en que los países no implementen esa recomendación, el régimen del IVA puede ofrecer a las empresas oportunidades de planificación fiscal para bajar la carga de IVA que soportan sus productos (prácticas BEPS).

En particular, surge esta posibilidad en el caso de los suministros digitales a distancia a empresas exentas de IVA. Las empresas exentas no aplican IVA sobre sus ventas, pero deben soportar como costo el IVA pagado en la compra de insumos. Es decir, al igual que los consumidores finales, no pueden recuperar el IVA recargado en sus compras, el que finalmente es trasladado a los precios de sus productos.

Algunos países no exigen a las empresas que recauden y paguen el IVA correspondiente a las importaciones de servicios e intangible. Si la empresa es contribuyente de IVA, no hay mayor problema de erosión de la base imponible, pues no retendrá IVA por la importación, pero tampoco podrá rebajar crédito de IVA en su liquidación. En cambio, cuando la empresa está exenta de IVA, hay un beneficio directo en la no sujeción a IVA de los suministros importados, con un claro riesgo de erosión de la base imponible.

De igual forma, la situación anterior conlleva una desventaja competitiva para los proveedores nacionales de los mismos servicios o intangibles, quienes están obligados a pagar el IVA cuando realizan operaciones con las empresas residentes exentas.

Un ejemplo de lo anterior ocurre en el caso de las plataformas multilaterales que contactan a los prestadores de servicios de taxi con los clientes (tales como EasyTaxi o Cabify). En muchos países los servicios de taxis están exentos de IVA, por lo que para los taxistas resulta más conveniente adherirse a una plataforma que presta el servicio de búsqueda de pasajeros desde el exterior, pues los pagos por licencias de uso del software estarían exentos de IVA, mientras que, si la plataforma es administrada por una empresa residente, los mismos pagos estarían gravados con IVA.

La OCDE, en el Informe de Acción 1 de BEPS de 2015, concluyó que la solución a los problemas de suministros digitales a distancia a empresas exentas se encuentra en la implementación de las Directrices Internacionales de IVA / GST del mismo organismo (OCDE, 2017a). En particular, la Directriz 3.2 sobre lugar de imposición, la cual señala que en operaciones entre empresas el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente o importador. A su vez, la aplicación práctica de este principio supone que se debe efectuar un “cambio de sujeto” o “cobro revertido”, es decir, debe ser el importador del servicio o intangible el encargado de retener y pagar el IVA asociados a estas operaciones.

2. Desafíos para el Impuesto sobre la Renta

El impacto de la economía digital sobre el impuesto a la renta se relaciona principalmente con los sistemas de tributación internacional, en particular, con la cuestión de cómo asignar entre los países los derechos tributarios sobre las rentas generadas por las actividades transfronterizas.

Supongamos una empresa X, que tiene residencia en el país A, hace negocios en el país B y obtiene una renta R. Una primera pregunta que se intenta responder con las reglas de la tributación internacional es ¿cuál de los dos países tiene derecho a cobrar impuestos sobre R? La respuesta a esta pregunta descansa en un concepto conocido como “reglas de nexos”, que se aterriza en la definición de establecimiento permanente (EP).

Supongamos ahora que una vez aplicadas las reglas de nexos se concluye que es el país B, es decir, el país del mercado, el que tiene derecho a gravar la renta. La segunda pregunta a responder es: ¿qué parte de R corresponde atribuir al EP? Para ello se recurre a un segundo concepto: la asignación de beneficios, que se lleva a la práctica con el principio de la competencia (en inglés, arm’s length) y las conocidas reglas de precios de transferencia.

1. La regla de nexos:

El concepto de nexos hace referencia a la búsqueda de una vinculación económica entre la empresa no residente y el Estado de donde se obtienen los ingresos (Estado de la fuente o del mercado). En un extremo, se tiene el caso de una empresa no residente que exporta sus bienes a otro país, sin ninguna otra vinculación económica con él. En el otro extremo, está el caso de la empresa no residente que tiene una presencia física en el otro país, con inversiones, instalaciones, personal y desarrollo de funciones empresariales.

En la mayoría de los tratados tributarios³, se reconoce que las rentas empresariales deben quedar sujetas a impuestos exclusivamente en el Estado en donde la empresa tiene su residencia, a menos que la empresa realice actividades comerciales en el otro estado a través de un EP situado en él.

En el ámbito de la OCDE, el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario define al EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, e incluye, entre otros, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, y los lugares de extracción de recursos naturales. También se considera que hay EP cuando una persona dependiente actúa por cuenta de la empresa no residente y tiene poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa. Es decir, el EP supone necesariamente la presencia física de la empresa no residente en el país en que realizará la actividad económica.

2. Las reglas de asignación de beneficios:

Para la asignación de los beneficios a un EP es ampliamente aceptado el uso del principio de la competencia. En el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, este tema se aborda en el artículo 7, en el cual se señala que los beneficios imputables al EP en cada Estado contratante

³ Esto es así en los modelos de convenios para evitar la doble imposición de la OCDE y de la ONU.

“son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa”

Es importante notar que detrás de estas dos reglas está la idea de que los beneficios empresariales deben ser gravados allí donde se realiza la actividad económica y se crea valor. En la economía tradicional, el desarrollo de la actividad económica y la creación de valor son prácticamente inseparables de la presencia física de la empresa. Una empresa manufacturera crea valor allí donde se encuentran las plantas de producción, donde se desarrollan las actividades comerciales o donde se llevan a cabo otras funciones principales, todos lugares físicos en donde se encuentran los bienes de la empresa y las personas que trabajan para ella.

Los avances de la economía digital han llevado a que las empresas que operan en mercados fuera de sus fronteras lo hagan de una manera radicalmente distinta de la que era usual cuando las normas de tributación internacional fueron creadas. Es así como la digitalización de la economía plantea dudas respecto de la validez y la eficacia de las reglas de nexos y de asignación de beneficios antes descritas. Ambas reglas se usan para determinar dónde se llevan a cabo las actividades económicas y se crea valor, definiendo en consecuencia la asignación entre países de los derechos tributarios sobre las rentas generadas en las operaciones transfronterizas.

Las principales dificultades de la economía digital se relacionan con estas reglas de nexos y asignación de beneficio, y son las siguientes:

a) Presencia económica sin presencia física

El desarrollo continuo de las TIC lleva a que cada día sea más fácil realizar negocios en distintos países sin necesidad de tener una presencia física en ellos, característica común de las empresas digitalizadas conocida como escala interjurisdiccional sin presencia física (o magnitud sin multitud). Es decir, en la actualidad es posible tener vínculos económicos importantes con los países donde se encuentran los mercados, desarrollando varias tareas que habitualmente realizan los EP, pero sin tener una presencia física. Surge entonces la duda de si las actuales reglas para determinar el nexo con una jurisdicción para fines tributarios son apropiadas (OCDE, 2018).

Un resultado de esta escala interjurisdiccional sin presencia física es que, al no ser necesaria la figura del EP según la actual definición de los convenios tributarios, se está reduciendo el número de estados en los que se puede ejercer un derecho fiscal sobre los beneficios comerciales de las empresas multinacionales (OCDE, 2018).

b) Asignación de los ingresos de los activos intangibles

La importancia creciente de los intangibles dentro de los activos de las empresas también plantea dificultades para la tributación. La movilidad que caracteriza a los intangibles permite a las empresas diseñar estrategias para reducir su carga tributaria global, localizándolos en jurisdicciones de baja tributación. Es así como en un gran número de

países calificados como paraísos fiscales, aproximadamente un 80% de las patentes allí inscritas han sido desarrolladas y creadas en el exterior (Baquedano, 2016).

Por otro lado, actualmente es común que, en el desarrollo de los activos intangibles, dentro de las empresas multinacionales (EMN), participen varias entidades ubicadas en distintos países. En este escenario, los rendimientos de esos activos intangibles debieran distribuirse entre las distintas entidades que participaron en su creación, lo que supone realizar una tarea compleja, como es determinar el valor del aporte que cada una realizó.

De igual forma, algunas EMN transfieren la propiedad legal de sus activos intangibles a una filial específica. Esa filial podría estar en un país de baja tributación, como una estrategia para reducir la carga tributaria global. Pero aun cuando ello no fuera así, surge la pregunta de si necesariamente los ingresos que generan los activos intangibles deben ser atribuidos a la entidad que tiene la propiedad legal de los mismos, sea ésta un EP o una persona jurídica distinta. Las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia indican que ello no es necesariamente así, pues lo relevante es qué empresas o entidades pertenecientes al grupo empresarial realizaron las funciones relevantes para el desarrollo del activo intangible. En este caso, hay una evidente dificultad para aplicar las normas de precio de transferencia, por cuanto los bienes intangibles desarrollados en el ámbito de la economía digital son bastante únicos, no existiendo activos comparables que permitan su valoración para aplicar el principio de plena competencia.

c) Aporte de los clientes a la creación de valor

La participación de los usuarios o clientes puede ayudar a la creación de valor de las empresas de varias formas. Por ejemplo, a partir de los datos que éstos aportan en las plataformas digitales las empresas pueden segmentar mejor a sus clientes, adaptando su oferta a las características grupales o individuales. También las empresas pueden obtener datos sobre las actividades de sus clientes en internet, como los sitios que visitan o las búsquedas que realizan, para luego mostrarles avisos publicitarios acorde a sus intereses. Otra forma especialmente importante de aportar valor es la participación activa en las plataformas digitales multilaterales, en donde, producto de los efectos de red, su valor aumenta con el número de usuarios que la utilizan.

Un primer problema tributario surge porque las contribuciones de los usuarios a la creación de valor de las empresas pueden ocurrir en una jurisdicción en la que la empresa no tiene presencia física, por lo que, de acuerdo con el sistema de tributación internacional actual, la empresa no tiene un EP, siendo imposible gravar en esa jurisdicción los beneficios generados gracias a los aportes de esos usuarios.

Un segundo problema es que, aun cuando la empresa tuviera un EP en la jurisdicción de los usuarios, con las actuales reglas de atribución de beneficios, el valor creado por ellos no se tiene en consideración al momento de determinar la proporción de los impuestos que corresponde atribuir a cada país.

Los problemas anteriores, así como sus posibles soluciones, están siendo analizados sistemáticamente por la OCDE y el G20, en el contexto del denominado Plan de Acción BEPS (por su sigla en inglés, Base Erosion and Profit Shifting), que desarrolla 15 áreas estratégicas de trabajo

concebidas para combatir el problema de erosión de la base imponible y traslado de beneficios a través de una serie de recomendaciones técnicas. La primera área estratégica, o Acción 1, se refiere justamente a los desafíos fiscales de la economía digital, en donde se abordan la mayor parte de los retos señalados anteriormente.

En este contexto, los miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS se comprometieron a entregar un informe final en 2020 que proporcione una solución consensuada de largo plazo sobre las reglas de nexo y asignación de beneficios, constituyéndose para estos efectos un “Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. En el documento del mismo nombre (OCDE, 2019b), se menciona que a la fecha se habían articulado tres propuestas para desarrollar una solución basada en el consenso sobre cómo los derechos tributarios sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital deben asignarse entre los países, a saber: (1) la propuesta de "participación del usuario"⁴; (2) la propuesta de “intangibles de comercialización”⁵; y (3) la propuesta de "presencia económica significativa"⁶ (ver OECD, 2019a).

Si bien estas propuestas tienen diferencias importantes, como el objetivo y el alcance de la reasignación de los derechos fiscales, también tienen varias características en común, como la asignación de más derechos impositivos a la jurisdicción del mercado en situaciones donde se crea valor gracias a la actividad comercial en ese mercado; la necesidad de una regla de nexo en ausencia de presencia física; un enfoque global para la determinación de las ganancias a distribuir; y la instauración de reglas simples, para reducir los costos de cumplimiento y las disputas entre jurisdicciones.

Es así como el Programa de Trabajo, después de realizar una amplia cantidad de consultas, elaboró un “Enfoque Unificado”, tomando en consideración las características comunes de las tres

⁴ La propuesta de participación del usuario se basa en la idea de que los usuarios contribuyen de manera activa en la creación de valor para ciertas empresas altamente digitalizadas, como son *la creación de la marca, la generación de datos valiosos y el desarrollo de una masa crítica de usuarios que ayuda a establecer el poder de mercado*. La propuesta busca revisar las reglas de asignación de ganancias y de nexo para que las jurisdicciones de los usuarios tengan el derecho de gravar los beneficios adicionales que se derivan de esta participación.

⁵ La idea es que algunos intangibles de marketing, como la marca y el nombre comercial, se traducen en actitudes favorables en la mente de los clientes y, por lo tanto, pueden entenderse como creados en la jurisdicción del mercado. Asimismo, intangibles como los datos de los clientes, las relaciones con los clientes y las listas de clientes se derivan de actividades dirigidas a ellos, lo que también respalda que se traten como creados en la jurisdicción del mercado. La propuesta considera que la jurisdicción del mercado tendría derecho a gravar algunos o todos los ingresos no rutinarios asociados con estos intangibles y sus riesgos, mientras que todos los demás ingresos se asignarían entre los miembros del grupo según los principios de precios de transferencia existentes.

⁶ La propuesta de presencia económica significativa surge de la opinión de que la digitalización de la economía y otros avances tecnológicos han permitido a las empresas comerciales participar activamente en la vida económica de una jurisdicción sin una presencia física significativa. Esta presencia se evaluaría sobre la base de factores que evidencian una interacción intencional y sostenida con la jurisdicción de que se trate, tales como (1) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; (2) el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción; (3) la facturación y cobro en moneda local; (4) el mantenimiento de un sitio web en un idioma local; (5) la responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión de servicios de soporte; o (6) actividades sostenidas de promoción y ventas.

propuestas. Este Enfoque Unificado, que se describe en detalle en el documento elaborado para la consulta pública del mismo (OCDE, 2019c) y sus características principales son las siguientes:

- **Ámbito de aplicación.** Se aplica a modelos de negocio altamente digitalizados, pero también a negocios orientados al consumidor. Falta aún un trabajo adicional para delimitar su alcance y exclusiones.
- **Nuevo criterio nexa.** Para los negocios comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea un nuevo nexa que no está condicionado por la presencia física, sino que se basa principalmente en el nivel de ventas. Existirán umbrales de ventas específicos para cada país, de tal forma de garantizar que las jurisdicciones con economías más pequeñas también se beneficien.
- **Nuevas normas de atribución de beneficios que va más allá del principio de plena competencia.** Para los contribuyentes comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea una nueva norma de atribución de beneficios, con independencia de si estos tienen presencia física en el país de comercialización o distribución o de si venden a través de distribuidores no vinculados. Asimismo, el enfoque conserva en su mayor parte las normas actuales de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia, si bien las complementa con soluciones basadas en fórmulas para aquellos casos que más tensiones están creando en el sistema actual.
- **Mayor seguridad jurídico-tributaria mediante un sistema de tres niveles.** Aumenta la seguridad para los contribuyentes y las administraciones tributarias a través de un mecanismo de atribución de tres tipos de beneficios:
 - **Monto A:** Las jurisdicciones de mercado tendrían un nuevo derecho a gravar una parte del beneficio residual del grupo multinacional, posiblemente por línea de negocio. El beneficio residual sería el beneficio restante después de atribuir a los países donde se realizan las actividades lo que se consideraría la rentabilidad rutinaria de esas actividades. Lo anterior se determinaría mediante convenciones simplificadas y para ello *sería necesario determinar el nivel de la rentabilidad rutinaria y también decidir qué proporción de esa rentabilidad residual correspondería a cada mercado, la cual se atribuiría mediante una fórmula basada en las ventas*. Quedaría pendiente de determinar los porcentajes, que serían objeto de un acuerdo consensuado de los miembros del Marco Inclusivo.
 - **Monto B:** Las jurisdicciones del mercado tiene *derecho a gravar los beneficios derivados de las funciones de comercialización y distribución rutinarias que tienen lugar en ellas*, actividades que seguirían sujetas a imposición de acuerdo con las normas actuales (es decir, las normas de precios de transferencia basadas en el principio de libre competencia y las normas de atribución de beneficios a establecimientos permanentes). Sin embargo, se estudiaría la posibilidad de emplear remuneraciones fijas en función de una actividad de referencia, con el propósito de reducir las controversias en esta área, donde las tensiones derivadas de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia son importantes. Esto beneficiaría a los contribuyentes y a las administraciones tributarias, ya que

reduciría el riesgo de doble imposición y los cuantiosos costos de cumplimiento derivados de la aplicación agresiva de las normas actuales sobre precios de transferencia.

- **Monto C:** Los contribuyentes y las administraciones tributarias podrán seguir aduciendo que las actividades de comercialización y distribución que se desarrollan en la jurisdicción de mercado van más allá del nivel de funcionalidad de referencia y, por lo tanto, justifican la imposición sobre beneficios superiores a la rentabilidad fija contemplada en el Monto B, o bien que existen otras actividades en la jurisdicción que no están relacionadas con la comercialización y la distribución. En ambos casos, la administración tributaria tendría derecho a gravar un beneficio adicional, el Monto C, cuando se sustente en la aplicación del principio de plena competencia, aunque para ello sería necesario instrumentar medidas robustas para resolver controversias y evitar la doble imposición.

Por otra parte, en el Informe Provisional emitido en 2018 (OECD, 2018) se señalaba que tomaría tiempo lograr una solución consensuada para los desafíos tributarios del impuesto sobre la renta que surgen de la digitalización, y que existía cierta urgencia por tomar medidas más inmediatas para enfrentar estos desafíos, sobre todo en relación con aquellas empresas digitalizadas que tienen una presencia significativa en el mercado, pero poca presencia física, y que tienen modelos de negocios que dependen en gran medida de los bienes intangibles, los datos, la participación del usuario y los efectos de red. Varios de estos países han introducido, o están considerando introducir, medidas provisionales. En particular, varios países han introducido, o están considerando introducir, una suerte de impuesto al consumo sobre el suministro de ciertos servicios electrónicos, denominado Impuesto a los Servicios Digitales (DST), el que se aplicaría sobre el ingreso bruto. Así, por ejemplo, Francia, España e Italia han aprobado leyes que establecen un DST de 3% sobre determinados servicios. Sin embargo, en Francia se derogó después de un mes de aplicación, ante la amenaza del gobierno de EE.UU. de aumentar los aranceles. Italia está evaluando hacer lo mismo, por las mismas razones, y en España aún no ha entrado en vigor. En Reino Unido existe un DST de 2% que comenzó a regir en abril de 2020, mientras que en Austria y Hungría están vigentes DST de 5% y 7,5%, respectivamente, sobre servicios de publicidad⁷.

Es por lo anterior que el referido informe, sin sugerir medidas específicas, menciona una serie de consideraciones que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar medidas provisionales. Estas consideraciones son las siguientes:

- a) Respetar los convenios tributarios del país

No debe entrar en conflicto con los convenios tributarios, por lo que no debe ser un impuesto sobre la renta, pues estos están regulados por los convenios. Debe ser un impuesto al consumo que, idealmente, grave al suministro y no al proveedor; con una tasa fija; y no acreditable contra el impuesto sobre la renta.

- b) Ser temporal

⁷ González, Darío (2018).

Se debe dejar de aplicar una vez que se haya acordado y se haya implementado una respuesta global a los desafíos tributarios planteados por la digitalización.

c) Ser focalizado

- La medida debe orientarse principalmente a aquellas empresas que se consideran de mayor riesgo, esto es, que tienen presencia económica sin presencia física (magnitud sin multitud) y modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación del usuario y los efectos de red.
- No debe aplicarse a los suministros de bienes físicos por el solo hecho de que el contrato de venta se concluya en línea.
- Debe restringirse a ciertos servicios electrónicos específicos y no aplicarse a todos los servicios simplemente porque se proporcionan a través de Internet. Una definición tan amplia de servicios electrónicos abarcaría a empresas con una baja intensidad de participación de los usuarios en la creación de valor.
- Un impuesto provisional generalizado, sobre todos los servicios electrónicos, puede producir ineficiencias y oportunidades de planificación. Por ejemplo, un impuesto que se aplicara a todos los servicios en línea, pero no a la venta en línea de bienes, gravaría la entrega en línea de música, software, películas o libros, pero no se aplicaría a la entrega de los mismos productos en forma tangible.

d) Minimizar el exceso de gravamen

La tasa debe establecerse a una tasa baja que sea proporcional a los márgenes de beneficio de las empresas a las que se aplicará.

e) Minimizar el impacto en la creación de empresas y en las PYMES

Para ello se propone establecer dos umbrales de ingresos brutos. Uno para los ingresos globales y otro para los ingresos en el país. Solo deberían registrarse y pagar el impuesto provisional aquellas empresas que superen ambos umbrales.

f) Minimizar el costo y la complejidad.

El impuesto provisional debe ser lo más simple posible, de tal forma de minimizar los costos de cumplimiento y los costos de administración

III. Experiencias de tributación a los servicios digitales en Latinoamérica

1. Argentina

1.1 Cambio Normativo

En diciembre de 2017 el gobierno argentino logró la aprobación de una reforma tributaria que, entre otras medidas, amplió la base imponible del IVA para incorporar explícitamente los servicios digitales prestados por empresas no residentes a consumidores finales, cuando su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. De acuerdo con lo expresado por las autoridades de Hacienda, la modificación aprobada persigue “poner en un plano de igualdad a los prestadores locales respecto del prestador residente o domiciliado en el exterior”.

La ley del IVA en Argentina usa el principio de origen para el caso de los servicios, al disponer que se gravarán con IVA “Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación”. Claro que luego la propia ley hace una excepción, gravando las importaciones de servicios realizadas por empresas contribuyentes de IVA.

Es decir, hasta antes de la reforma tributaria, las importaciones de servicios se gravaban sólo en la medida en que el prestatario local fuera sujeto del gravamen por otros hechos imposables y revistieran la calidad de responsable inscripto en IVA, quién debía ingresarlo y luego lo reconocía como pago a cuenta.

A tales efectos se consideran servicios digitales 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, se encuentran básicamente automatizados y requieren una intervención humana mínima.

La ley menciona la siguiente lista, no taxativa, de servicios digitales gravados:

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.
5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.

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

El IVA se debe aplicar solo cuando los servicios son utilizados o consumidos en Argentina. En el caso de prestaciones de servicios en donde el prestatario es un contribuyente de IVA, se presume —salvo prueba en contrario— que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.
2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

En el caso en que el servicio es contratado por un consumidor final o empresa no contribuyente de IVA, se presumen, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

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

Finalmente, respecto de la administración del impuesto, la norma establece que el sujeto pasivo es el prestatario o importador del servicio, siendo éste el responsable de ingresar el impuesto. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción⁸. El impuesto deberá liquidarse y abonarse en la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Los intermediarios son las entidades residentes en Argentina que facilitan o administran los pagos al exterior, las que deben liquidar y pagar el impuesto, en aquellos casos en que los prestatarios no sean empresas contribuyentes del IVA. Es decir, no se les exige a los prestadores no residentes inscribirse en el registro de contribuyentes, sino que se opta por disponer la percepción del IVA en los medios de pago.

1.2 Implementación y administración de la medida

Esta medida comenzó a regir desde la fecha de vigencia de la ley de reforma tributaria, esto es, el 29 de diciembre de 2017. Según información de prensa⁹, la aplicación de la tasa de 21% de IVA a estos servicios permitió recaudar US\$38 millones en ocho meses, a pesar de que las estimaciones oficiales apuntaban a una recaudación de US\$27 millones en el primer año. Por su parte, a partir de un estudio de Juaristi y Dal Bianco (2019), en que estiman las importaciones de servicios digitales a partir de la recaudación de IVA, se puede concluir que la recaudación de IVA durante el primer trimestre de 2019 fue de aproximadamente US\$24 millones, lo que permite proyectar una recaudación anual del orden de US\$96 millones.

Previo a ello, la medida se reglamentó mediante el Decreto Presidencial 354 de 2018 y la Resolución General 4240 de 2018, de la AFIP. En esta normativa se establece que la administración tributaria deberá emitir el listado de las empresas no residentes respecto de las cuales los intermediarios que intervengan en el pago deberán retener el IVA. Específicamente, se dispone la publicación de dos listados. El primero, con las empresas no residentes que sólo prestan servicios digitales (listado A), y el segundo, con las empresas que simultáneamente prestan servicios y venden productos, o bien corresponden a plataformas multilaterales, en donde el pago incluye la comisión que recibe la plataforma más el pago a un proveedor residente en Argentina (listado B). Estos listados deben ser actualizados periódicamente por la AFIP, estableciendo, en cada caso, el momento a partir del cual tales listados o sus sucesivas actualizaciones deben aplicarse. En la última actualización el Listado A contiene 183 empresas, mientras que el listado B tiene 16 empresas.

Esta separación en dos listas da cuenta de un problema práctico a la hora de aplicar el método de percepción del IVA en los medios de pago, y es que para el intermediario que, por ejemplo, administra las tarjetas de crédito con las que se paga el servicio digital, no siempre resulta fácil saber si el pago corresponde o no a un servicio digital prestado desde el exterior y consumido en Argentina. Por ejemplo, un pago efectuado a la empresa Apple podría corresponder a la compra de

⁸ Cabe precisar que esta norma aplica sólo respecto de los servicios digitales incorporados al IVA con la reforma tributaria (artículo 1, letra e), pero no respecto de aquellos que ya se gravaban con anterioridad (artículo 1, letra d).

⁹ Ver, por ejemplo, <https://www.iprofesional.com/impuestos/291118-La-AFIP-ajusta-el-cobro-del-IVA-sobre-los-servicios-digitales-del-exterior>

una App o bien a un dispositivo. Así también, un pago a una plataforma multilateral, como Airbnb, contendrá una parte, que es el servicio de hospedaje, que no corresponde gravar con IVA, porque será consumido en el exterior o bien porque será prestado por un contribuyente de IVA residente en Argentina, y otra parte que corresponde a la comisión que cobra Airbnb, que sí debería quedar sujeta a la percepción del IVA. Entonces, en la Lista A se agrupan a las empresas que con una alta probabilidad venden sólo servicios digitales, mientras en la Lista B quedan el resto, a las cuales se debe aplicar otros criterios. La reglamentación indica que podrá tenerse en cuenta la frecuencia de las operaciones, su monto, la modalidad con la que hayan sido pactadas y cualquier otro parámetro que permita inferir que se trata de un servicio digital.

Es así como la AFIP ha dispuesto que, cuando las prestaciones de servicios sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, que integren la Lista A, por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, éstas deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto correspondiente a la AFIP, en tanto los prestatarios no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA.

A su vez, también se ha establecido que, en el caso que los destinatarios de los pagos sean empresas que integren la Lista B, los intermediarios deberán actuar como agentes de percepción y liquidación del impuesto, siempre que el pago en cuestión no exceda de 10 dólares o su equivalente en otra moneda, y en tanto los prestatarios no revistan la calidad de responsable inscripto en el IVA. Es decir, se está asumiendo una regla simple, según la cual se presume que, si el pago es igual o inferior a 10 dólares, corresponde a un servicio digital y, por lo tanto, es poco probable que se cometa un error al solicitar al intermediario que perciba el IVA.

Ahora bien, como siempre existe la posibilidad de que se haya efectuado una percepción de IVA que no correspondía, ya sea porque el pago no obedecía a la compra de un servicio digital, o bien se trataba de un servicio consumido en el exterior, la normativa admite prueba en contrario. En esos casos el consumidor podrá solicitar la devolución del IVA mal percibido.

Por otra parte, la reglamentación establece que, cuando no exista un intermediario que intervenga en el pago, o cuando existiendo uno no esté obligado a retener el IVA, como sería el caso de pagos efectuados a empresas de la Lista B por montos superiores a diez dólares, la obligación de retener el IVA e ingresar el monto correspondiente a la AFIP, recae directamente en el comprador.

Independientemente de la moneda en que se efectúe la transacción, los pagos del IVA deben ser realizados en moneda nacional. Para ello, se debe tomar el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina, al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen y/o liquidación y/o documento equivalente que suministre el intermediario. En aquellos casos en que su liquidación e ingreso se encuentre a cargo del prestatario, se debe usar el tipo de cambio vendedor al cierre del día anterior a aquél en el que se efectúe la compra.

También es posible que en el pago intervenga más de un intermediario residente. En esos casos, se ha reglamentado que el carácter de agente de percepción y liquidación será asumido por aquél que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital.

2. Chile

2.1 Cambio Normativo

En agosto de 2018 el Gobierno de Chile envió al Congreso un proyecto de ley de reforma tributaria que, entre un conjunto amplio de medidas, incluía el tema de la tributación de los servicios digitales. Inicialmente, el proyecto de ley proponía crear un Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) con una tasa de 10% aplicada sobre el valor bruto de la prestación, que reemplazaría a cualquier otro impuesto, incluyendo el IVA y el impuesto a la renta. Es decir, el ISD en la práctica sería una suerte de tasa reducida o preferencial de IVA a los servicios digitales, considerando que la tasa de este impuesto es de un 19% para los demás bienes y servicios. Esta propuesta inicial era distinta a las soluciones implementadas por los demás países y a las recomendaciones de la OCDE, que asumen que estos servicios deben ser gravados con IVA, no habiendo justificación alguna para darles un trato preferente.

En vista de las críticas de los especialistas a esta propuesta, el gobierno decidió reformularla acogiendo las recomendaciones de la OCDE. Es así como a mediados de 2019 se envió una indicación que sustituía el ISD por la incorporación de los servicios digitales al IVA. Finalmente, el proyecto de reforma tributaria se convirtió en Ley el 24 de febrero de 2020, incorporando esta última propuesta¹⁰.

Es importante precisar que en la ley de IVA se aplica el principio de destino, por lo que desde antes de esta reforma todo servicio prestado por un no residente y usado en Chile se encontraba gravado con IVA, a la tasa del 19%, incluyendo por cierto los digitales. Existía, eso sí, la dificultad práctica de cómo recaudar el IVA cuando el cliente era un consumidor final, puesto que no había un sistema de inscripción de empresas no residentes o de retención en los medios de pago. Por otro lado, el IVA no se aplicaba cuando la misma transacción quedaba gravada con alguna tasa de retención del impuesto a la renta, tasas que, salvo casos puntuales, son más altas que la tasa de IVA.

La reforma incorpora como hecho gravado especial en el IVA a los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;
2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;
3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

¹⁰ Ley 21.210, sobre Modernización Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020.

Para estos efectos, se presume que el servicio es utilizado en territorio chileno si, al tiempo de contratarlo o realizar su pago, ocurre alguna de las siguientes situaciones:

- Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o
- Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.

Para hacer efectiva la recaudación en las operaciones entre la empresa no residente y el consumidor final (B2C), la ley traspassa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa, para lo cual crea un régimen simplificado de IVA para contribuyentes no domiciliados ni residentes, con las siguientes características:

- Libera a las empresas no residentes de hacer los trámites de inscripción en el Rol Único Tributario y de aviso de inicio de actividades, sustituyéndolos por otros más simples que deberá regular el Servicio de Impuestos Internos (SII).
- No da derecho a crédito fiscal
- Libera a las empresas de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones y de llevar libros de compras y ventas y otros registros que exige el régimen general.
- El IVA se debe declarar y pagar mensualmente o cada tres meses, a elección del contribuyente
- La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el SII habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.
- El Director del SII establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

La ley también dispone que, en el caso de que las empresas no residentes no se acojan al régimen simplificado recién descrito, el SII podrá disponer que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte del IVA, respecto de todo o parte de las operaciones por ellos realizadas.

En el caso de las transacciones transfronterizas entre empresas (B2B), se mantiene la aplicación del sistema anterior, esto es, el contribuyente de IVA residente es quien tiene la obligación de retener el impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

Finalmente, la ley también intenta hacerse cargo de las importaciones de bienes de menor valor efectuadas directamente por los consumidores finales. Para ello faculta al SII para que, a solicitud de parte, autorice a los vendedores o intermediarios a retener y pagar, en forma anticipada, el IVA que gravará dichas importaciones. Para este fin, estas empresas no residentes deberán acogerse también al régimen simplificado antes descrito.

2.2 Implementación y administración de la medida

Hasta la fecha, el Servicio de Impuestos Internos no ha impartido instrucciones respecto de los procedimientos específicos de implementación y administración de los cambios normativos.

3. Colombia: Aplicación de las directrices de la OCDE al IVA

3.1 Cambio Normativo

En la reforma tributaria aprobada en diciembre de 2016¹¹, el Gobierno colombiano adoptó para el IVA prácticamente todas las recomendaciones de la OCDE relacionadas con los servicios digitales. Es así que en la definición de los hechos gravados con el impuesto se agregó un párrafo que señala que “los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional”. Es decir, la reforma incorporó al IVA a los servicios prestados por empresas no residentes, gravándolos a la tasa general de 19%, con excepción de aquellos servicios que califican como exentos¹², de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, y algunos servicios transfronterizos que se dejaron expresamente exentos, según se revisará más adelante.

Por otro lado, se establece que en operaciones B2B, las empresas responsables del IVA, que contraten servicios gravados con empresas no residentes, deberán retener y pagar el impuesto.

Por su parte, en operaciones B2C y B2B, en donde el comprador no es contribuyente del IVA, la obligación de recaudar y pagar el IVA es del proveedor no residente. Para ello se establece la obligación para los prestadores de servicios no residentes de inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) en la administración tributaria colombiana y declarar y pagar el impuesto bimensualmente. Esta obligación comenzó a regir el 1 de julio de 2018.

Asimismo, se establece una obligación de retener el IVA para los emisores de los medios de pago, sistema al que los prestadores de servicios electrónicos o digitales podrán acogerse voluntariamente, debiendo la administración tributaria publicar una lista de proveedores sujetos a retención¹³. Se precisa que esta retención se aplicará respecto de los siguientes servicios digitales¹⁴:

- a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento);
- b) Servicios prestados a través de plataformas digitales.
- c) Suministro de servicios de publicidad online.
- d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.
- e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.

¹¹ Ley 1819 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

¹² En la legislación colombiana las exenciones de IVA son denominadas “exclusiones”.

¹³ Este carácter voluntario se incorporó con la ley 1943 de diciembre de 2018. Inicialmente, la disposición indicaba que la retención se aplicaría en caso de que los proveedores no residentes no cumplieran con la exigencia de declarar y pagar el IVA.

¹⁴ Las dos últimas exenciones fueron incorporadas en la ley 1943 de diciembre de 2018.

f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

Para optar por esta alternativa, el prestador de servicios del exterior deberá cumplir con las siguientes características¹⁵:

1. Que realice de forma exclusiva una o varias actividades de las enunciadas y las mismas se presten a usuarios en Colombia;
2. Que no se haya acogido al sistema de declaración bimestral del IVA y se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto; y
3. Que el valor facturado, cobrado y/o exigido a los usuarios ubicados en Colombia corresponda a la base gravable del IVA por los servicios electrónicos o digitales.

Es importante mencionar que inicialmente, en la Ley 1819 de 2016, estaba previsto que la obligación de las entidades emisoras de los medios de pago de retener y pagar el IVA, cuando el prestador del servicio incumplía la obligación de declarar bimestralmente. Sin embargo, estas entidades se opusieron, argumentando que no podían hacer los giros al destinatario por un valor inferior al cobrado, sin arriesgar sanciones e incurrir en incumplimiento contractual. Por ende, en la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019 se estableció que el mecanismo de retención aplicaba para los prestadores de servicios que se sometieran de manera voluntaria a este sistema, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Estatuto. Por su parte, los prestadores de servicios que no cumplan con la declaración bimestral ni se inscriban para la retención voluntaria, estarán sometidos a las sanciones administrativas y penales que contempla la ley.

Por otro lado, en la reforma se establecieron también las siguientes exenciones de IVA para servicios digitales:

- Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC, prestados en Colombia o en el exterior.
- Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC.

Cuando el destinatario del servicio es un contribuyente de IVA, no corresponde que el proveedor recaude el impuesto. Para ello, el usuario o destinatario deberá acreditar al proveedor la condición de responsable de IVA adjuntando el Registro Único Tributario (RUT). En estos casos, se traslada al destinatario la obligación de declarar y pagar el IVA de esas operaciones.

Para determinar si el consumo del servicio se realiza en Colombia, los proveedores deben tener en cuenta los siguientes criterios:

- a) el lugar de emisión de la tarjeta crédito o débito, o el lugar donde se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago;
- b) la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente;

¹⁵ Parágrafo 3ro del artículo 437-2 del Estatuto Tributario

- c) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;
- d) otros criterios que permitan determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de la actividad económica del usuario directo o destinatario del servicio.

Cuando los criterios b) o c) anteriores ubiquen al comprador en Colombia, el prestador de servicios desde el exterior deberá exigir que el pago se efectúe con tarjeta de crédito o débito emitidas por una entidad financiera en Colombia, o desde una cuenta bancaria colombiana.

Los contribuyentes obligados a declarar y pagar el IVA deben inscribirse previamente en el Registro Único Tributario (RUT) y realizar la presentación de la declaración en la página web de la DIAN accediendo, como usuario registrado, a un formulario especialmente diseñado para este fin.

Para realizar el pago, existen dos opciones:

1. Efectuar el pago en Colombia a través de un formulario de recibo oficial de pago impuestos nacionales, de manera virtual o de manera presencial en los bancos.
2. Efectuar el pago desde fuera del país, a través del Servicio Informático Electrónico SIE de la DIAN, el cual genera una pantalla con el valor a pagar en dólares estadounidenses y su equivalencia en pesos colombianos, y un número de referencia del pago para que el contribuyente realice la consignación del valor a pagar a una cuenta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

3.2 Implementación y administración de la medida

La DIAN ha emitido dos resoluciones para regular la aplicación del IVA a los servicios digitales. La primera es la Resolución 41 de 2018, por la cual “se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas -IVA por parte de los prestadores de servicios desde el exterior”. La segunda, es la resolución 17 de 2020, por la cual “se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA)”.

La primera resolución se refiere fundamentalmente al procedimiento simplificado para la inscripción de las empresas no residentes en el RUT y su posterior declaración y pago del IVA. El propósito de dicho procedimiento es “otorgar un mecanismo simple y eficaz para aquellos prestadores de servicios sin domicilio en Colombia que, por aplicación del principio de destino y por adquirir la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, deben cumplir con determinadas obligaciones, entre ellas declarar y pagar el impuesto”.

El procedimiento simplificado está a cargo de la Unidad Administrativa Especial (UAE) de la DIAN, y a través de él se espera que los prestadores de servicios desde el exterior cumplan con sus obligaciones tributarias en calidad de responsables del impuesto, a saber: inscribirse en el RUT, facturar por los servicios prestados y declarar y pagar el IVA correspondiente.

Este procedimiento es obligatorio para las empresas sin residencia o sin domicilio en Colombia, que presten servicios desde el exterior, gravados con IVA en Colombia, a personas que no sean contribuyentes de IVA y, por lo tanto, no estén obligadas a practicarles la retención.

Estas empresas pueden inscribirse en el RUT a través del “servicio de recepción de peticiones, quejas, sugerencias y reclamos” (PQSR) de la página web de la DIAN (www.dian.gov.co) o a través de los mecanismos electrónicos que para estos efectos la DIAN implemente en el futuro. En esta instancia las empresas no residentes deben proporcionar la siguiente información:

1. Manifestación de la voluntad del representante legal o apoderado de inscribirse en el RUT para cumplir con el procedimiento simplificado del IVA para prestadores de servicios desde el exterior.
2. Manifestación de la voluntad del representante legal o apoderado de la entidad o sociedad extranjera de obtener el instrumento de firma electrónica (IFE) y de inscribirse en el RUT para estos efectos.
3. Nombre completo del representante legal y razón social de quien representa.
4. Documento de identificación del representante legal.
5. Servicio que se presta desde exterior.
6. País desde donde se presta el servicio.
7. Página(s) Web desde donde se prestan los servicios.
8. Domicilio del prestador del servicio
9. Correo electrónico
10. Número telefónico de contacto.

Además de la información anterior, las empresas deben adjuntar la siguiente documentación:

1. Fotocopia del documento o documentos mediante los cuales se acredite la existencia y representación legal, en idioma español, debidamente apostillados o legalizados según sea el caso ante autoridad competente.
2. Fotocopia del documento de identidad del representante legal de la sociedad o entidad extranjera o de quien haga sus veces.

Con posterioridad al envío de la información y documentación la UAE comunicará de la formalización de la inscripción en el RUT enviando los respectivos certificados y el instrumento de firma electrónica al correo electrónico suministrado por el solicitante.

La declaración y pago del IVA se debe realizar con una periodicidad bimestral, y no hay obligación de declarar en los períodos en que no se realicen operaciones. Para ello la UAE debe proveer un formulario en español e inglés, el que debe ser firmado electrónicamente por el representante legal.

Una vez presentada la declaración, las empresas no residentes podrán pagar el valor que resulte en la declaración a través del mecanismo de pago habilitado, transfiriendo el monto del impuesto a una cuenta internacional del Tesoro Nacional. Para ello, el contribuyente debe consignar el monto adeudado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos, usando la tasa de cambio representativa del mercado certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia al día del respectivo pago.

El artículo 4 de la Ley 2010 de 2020, establece que “Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para establecer la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico.” Es así como la resolución 41 de 2018 dispone que, en tanto el gobierno nacional no reglamente el contenido de la factura o documento equivalente que deberán utilizar los prestadores de servicios del exterior, podrán seguir utilizando las facturas o documentos que venían utilizando para todas sus operaciones.¹⁶ Dicha documentación se deberá mantener por un período mínimo de 5 años.¹⁷

Así también, la normativa exige a las empresas no residentes llevar el registro auxiliar de compras y ventas que se exige al resto de los contribuyentes de IVA.¹⁸

Por otra parte, aquellas empresas no residentes que decidan acogerse voluntariamente al sistema alternativo de pago del IVA a través de la retención en la fuente deberán elevar una solicitud ante la Coordinación del PGSR de la página web de la DIAN (www.dian.gov.co) o a través de los mecanismos electrónicos que para estos efectos la DIAN implemente en el futuro. En ese acto debe aportar la siguiente información:

1. Identificación de la empresa no residente (razón social, nombre comercial, correo electrónico, número telefónico, código internacional y cadena de caracteres según corresponda, país de residencia fiscal y número de identificación tributaria otorgado en este país).
2. Nombre completo y documento de identificación del representante legal o apoderado del prestador de servicio desde el exterior, con poder debidamente notariado.
3. Documento o documentos que acrediten la existencia y representación legal del prestador de servicio desde el exterior.
4. Servicios que se prestan desde el exterior.
5. Página(s) web o aplicaciones desde donde se prestan los servicios.
6. La identificación del Hosting y el Localizador Uniforme de Recursos (URL) desde la cual se presta el servicio electrónico o digital.
7. La dirección de protocolo de Internet desde donde se prestan los servicios.
8. Relación de cualquier otra información que permita al agente retenedor identificar la retención en la fuente a título de impuesto a las ventas (IVA), que deba practicar.

Son agentes retenedores en la fuente las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago por estos servicios electrónicos o digitales, tales como las entidades emisoras de otros instrumentos de pagos.¹⁹ La retención se debe realizar al momento del correspondiente pago o abono en cuenta.

¹⁶ Artículo 24 de la Resolución 41 de 2018.

¹⁷ Artículo 25 de la Resolución 41 de 2018.

¹⁸ Artículo 27 de la Resolución 41 de 2018.

¹⁹ Artículo 3 de la Resolución 49 de 2019.

La normativa considera que la retención puede ser directa o indirecta, siendo la segunda aquella que se realiza por intermedio de algún otro actor del sistema de pagos en quien el emisor delegue. En esos casos, el emisor debe informar a la DIAN una serie de antecedentes relativos a la delegación.

Para implementar este sistema alternativo de retención se requiere que las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás agentes retenedores, habiliten sistemas informáticos de retención. Para ello, la DIAN otorgó un plazo que vencía el 1 de abril del 2020.

Por otro lado, el Director General de la DIAN deberá emitir una resolución en la que se indique, de manera taxativa, el listado de prestadores de servicios desde el exterior a los que se les deberá practicar la retención en la fuente.

Por último, cabe señalar que la posibilidad de acogerse a este sistema alternativo se puede ejercer única vez. Sin embargo, quienes hayan optado por ella pueden posteriormente renunciar para volver al procedimiento simplificado de IVA.

De acuerdo con la información pública proporcionada por la DIAN, durante enero de 2019 se recaudaron aproximadamente US\$12 millones por concepto de IVA a los servicios digitales, correspondiente a las operaciones efectuadas durante el segundo semestre de 2018.²⁰

4. Costa Rica

4.1 Cambio Normativo

En el caso de Costa Rica, la nueva ley del IVA, promulgada el 4 de diciembre de 2018, grava en general los servicios prestados desde el exterior y consumidos en el territorio nacional, y en particular, a los servicios digitales transfronterizos²¹. Para hacer realizable el cobro de IVA a las operaciones efectuadas por consumidores finales, la ley dispone dos opciones: la primera, el cobro directo del IVA a los proveedores no residentes; la segunda, la retención o percepción a cargo de las entidades emisoras o administradoras de los medios de pago.

²⁰ Ver comunicado de prensa de la DIAN en <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/DIAN-recaudo-mas-de-38-mil-millones-por-IVA-de-prestadores-de-servicios-desde-el-exterior.aspx>.

²¹ El reglamento de la ley del IVA define servicios digitales como “aquellos que se prestan a través de Internet o una red o plataforma digital o tecnológica, que por su naturaleza estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, entre los que se pueden citar: las compras de contenido digital (descarga de música, libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos, entre otros), el suministro de contenido basados en suscripciones (noticias, música, juegos en línea, entre otros), suministros de servicios de software y mantenimiento, tales como software de antivirus, almacenamiento de datos digitales, entre otras”. A su vez, define servicios digitales transfronterizos como “Los servicios digitales y bienes intangibles adquiridos por parte de un consumidor final o de un contribuyente del impuesto, a un proveedor de servicios digitales que se encuentra domiciliado fuera del territorio nacional, con el fin de ser consumidos o utilizados dentro del territorio nacional”.

En efecto, el artículo 47 del reglamento de la ley del IVA²² dispone que “será contribuyente del impuesto el proveedor o intermediario del servicio o bien intangible, cuando estando domiciliado fuera del territorio nacional solicite su inscripción como contribuyente del impuesto ante la Administración Tributaria, mediante el procedimiento que la Administración Tributaria defina vía resolución general dictada al efecto”.

Respecto de cómo el proveedor puede determinar la ubicación del consumidor o cliente, existe un proyecto de resolución que señala los siguientes criterios:

- a) por mensaje de texto que se envíe al cliente al momento de la transacción;
- b) por medio del país en el que la tarjeta de crédito o débito fue emitida;
- c) mediante información auto-declarada por los consumidores; o
- d) cualquier otra que considere lo suficientemente fehaciente y verificable suministrada para determinar el lugar de consumo.

En caso de que los proveedores o intermediarios no se inscriban como contribuyentes, operará el sistema de percepción. El mismo artículo del reglamento dispone que **serán agentes de percepción:**

- a. Las entidades públicas o privadas que sean emisores de tarjetas de débito o de crédito, cuando sus tarjetahabientes, en su condición de consumidor final o contribuyente del impuesto, realicen compras de servicios digitales transfronterizos por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.
- b. Las entidades públicas o privadas que comercialicen, a partir de una cuenta bancaria, y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional y que el mismo sea consumido en el territorio nacional. Para estos efectos, se asimilan las cuentas bancarias las tarjetas virtuales, las cuentas de pago seguro (del tipo Paypal o similar), las criptomonedas y cualquier otro sistema de pago recurrente que, en última instancia, se nutra de fondos depositados en una cuenta de una entidad bancaria domiciliada en Costa Rica.

Esta percepción se realizará a la tasa general de IVA del 13% y se aplicará sobre el monto bruto de la compra efectuada por el tarjetahabiente.

Por otra parte, el reglamento obliga a la Administración Tributaria a suministrar a los agentes de percepción el listado de proveedores o transacciones sobre las cuales deberá realizar la percepción, el que deberá ser permanentemente actualizado. Cuando la Administración Tributaria realice alguna modificación en dicho listado el agente de percepción deberá iniciar la percepción correspondiente dentro del plazo máximo de 3 días hábiles contados a partir de la comunicación; cuando se trate de una exclusión del listado, la Administración Tributaria le indicará la fecha a partir de la cual deberá cesar la aplicación de percepción.

El reglamento libera a los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos de la obligación de emitir comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria como

²² Decreto N°41779 del 11 de junio de 2019.

respaldo de sus operaciones. En su lugar, permite utilizar como respaldo los recibos electrónicos que utilicen normalmente, el estado de cuenta, resumen bancario o documento equivalente que reciba el consumidor final, consignando por separado el monto de la transacción realizada y el impuesto repercutido.

Respecto de la declaración y pago del impuesto, el reglamento dispone que, en el caso de los proveedores de servicios que se inscriban como contribuyentes, deberán declarar y enterar a favor del fisco, las sumas correspondientes al IVA de manera mensual, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general. A su vez, los agentes de percepción deberán declarar y enterar a favor del Fisco las sumas percibidas dentro de los tres días hábiles siguientes a la transacción, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general.

Se ha señalado anteriormente que un problema de la retención del IVA a través de los medios de pago es que puede dar origen a cobros indebidos, por la dificultad de identificar si el pago corresponde efectivamente a un servicio digital que además es consumido en territorio nacional. La ley en Costa Rica se hace cargo de este problema, otorgando la posibilidad de que el cliente pida la devolución de los montos retenidos cuando pueda demostrar que los pagos sobre los cuales se practicaron las retenciones no correspondan a compras de servicios gravados y usados en territorio nacional. Esta solicitud de devolución procede en las siguientes situaciones:

1. Cuando el disfrute o el consumo de los servicios adquiridos se realice totalmente en otra jurisdicción.
2. Cuando se hayan utilizado los medios electrónicos de pago para la transferencia o el envío de dinero a personas o entidades ubicadas fuera del territorio nacional, cuyo resultado sea la manutención o el consumo final en una jurisdicción distinta a Costa Rica.
3. Cuando se hayan adquirido servicios exentos o no sujetos al IVA.

El tarjetahabiente deberá presentar facturas, documentos y cualquier otra evidencia que compruebe que la adquisición realizada se encuentra en alguna de las tres situaciones recién mencionadas.

Cabe señalar que la nueva ley del IVA entró en vigor el 1 de julio de 2019. Sin embargo, a través del Reglamento del IVA se postergó el inicio de la aplicación de la percepción establecida para los servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles, la que comenzará a regir un mes después de que la Administración Tributaria suministre el primer listado de proveedores o intermediarios a los agentes de percepción.²³

4.2 Implementación y administración de la medida

Como se señaló anteriormente, esta medida no se encuentra aún implementada. Sin embargo, existe un proyecto de resolución que regula el registro de Proveedores e Intermediarios de Servicios Digitales Transfronterizos ante la Administración Tributaria, donde se establecen los requisitos, obligaciones y forma de pago del impuesto. Así también, hay un segundo proyecto de resolución relativo al procedimiento que deben seguir los consumidores para obtener la devolución del IVA en

²³ Artículo Transitorio I del reglamento de la ley del IVA.

aquellos casos en que haya sido erróneamente retenido. Ambos borradores de resolución han sido sometidos a consulta pública.

El primer proyecto de resolución, relativo al registro de proveedores no residentes, contempla un formulario de inscripción en el que se debe entregar la siguiente información:

- a) Nombre del proveedor, intermediario o persona de enlace
- b) Nombre comercial o de fantasía.
- c) Número de identificación para efectos tributarios registrada en su jurisdicción de domicilio.
- d) Dirección de correo electrónico del Proveedor del servicio digital transfronterizo, el cual se constituirá como el medio oficial para notificaciones y avisos por parte de la Administración Tributaria.
- e) Certificado de residencia fiscal del proveedor del servicio digital transfronterizo vigente en su jurisdicción.
- f) Persona de contacto dentro de la empresa para mantener comunicación oficial ante la Administración Tributaria en temas tributarios, teléfono y dirección de correo electrónico.
- g) Cuenta IBAN a nombre del Proveedor o Intermediario del servicio digital transfronterizo habilitada para posibles devoluciones del IVA.
- h) Página web o acceso a plataforma digital mediante el cual el Proveedor o Intermediario de servicios digitales comercializa sus servicios digitales transfronterizos a consumidores ubicados en el territorio nacional.

Se destaca que la inscripción en el registro es voluntaria, así también la desinscripción, en cuyo caso se ordenará a los emisores de tarjetas de débito y crédito de uso internacional, la inclusión de los servicios digitales transfronterizos en cuestión para que procedan con la percepción del impuesto.

Respecto del segundo proyecto de resolución, que establece el procedimiento de devoluciones a los consumidores finales cuando la retención no corresponde a servicios digitales consumidos en Costa Rica, se considera solicitar la siguiente documentación:

- a) Formulario de devolución de IVA, D-402, disponible en el sitio web de Hacienda
- b) Factura o comprobante de pago, con fecha y nombre del usuario
- c) Estado de cuenta con el número de operación y de tarjeta
- d) Copia del pasaporte confrontado que corrobore la salida y entrada del país

Ha habido ciertas críticas al procedimiento de devolución por parte de algunos asesores tributarios, quienes esperaban un procedimiento más simple y expedito, que pudiese ser realizado en forma electrónica. También han planteado dudas respecto de qué empresas debiesen incluirse en el listado de percepciones, ejemplificando con el caso de Amazon, en donde su inclusión podría dar origen a una doble tributación, dado que en el caso de compra de bienes el IVA sería también retenido en la Aduana.²⁴

²⁴ Ver por ejemplo <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/tax/topics/iva-isr-reglas-nuevos-impuestos/iva-y-servicios-digitales-transfronterizos.html> y <https://www.larepublica.net/noticia/atrasaran-la-entrada-del-iva-sobre-servicios-como-netflix-y-airbnb>.

Por ahora, Hacienda sigue trabajando con el sistema bancario para diseñar un sistema de retenciones que minimice los errores y las solicitudes de devolución.

5. Paraguay

A comienzos de 2019 las autoridades de Paraguay señalaban que la ley del IVA permitía cobrar los impuestos asociados a la prestación de servicios digitales desde el exterior. En ese sentido, las autoridades de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) manifestó su intención de trabajar de manera coordinada con el Banco Central del Paraguay y otras entidades, para hacer efectiva la retención de impuestos a los prestadores de estos servicios digitales, las que serían aplicadas por los bancos o las empresas emisoras de tarjetas de crédito y débito. A través de un decreto reglamentario se pretendía definir el procedimiento, así como los servicios específicos que se abarcarían. Cabe señalar que esta medida surgió como una obligación impuesta por la Ley de Fomento al Audiovisual Paraguayo, aprobada en 2018, la que creó un fondo cuyos recursos vendrán “del 50% de las partidas presupuestarias provenientes de las retenciones impositivas de las operaciones comerciales provenientes de servicios audiovisuales, obtenidos por internet del exterior, retenidas por los operadores de tarjetas de crédito y débito”.

A pesar de lo anterior, el Gobierno incorporó algunas normas relacionadas con la tributación de los servicios digitales en el proyecto de ley de “Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”, enviado al Congreso el 9 de mayo de 2019 y transformado en ley en julio de 2019²⁵. Estas normas buscan dar mayor precisión al tratamiento tributario de los servicios digitales, tanto en el IVA como en el impuesto sobre la renta. Cabe señalar que, si bien la legislación anterior contemplaba la tributación de esos servicios, carecía de un procedimiento para hacer efectivo el cobro cuando el importador es un consumidor final.

Una primera modificación de la reforma es la incorporación taxativa como rentas de fuente paraguaya las provenientes de los servicios digitales, cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país, incluidos los servicios de entretenimiento o de azar, con independencia de quien los presta o que el servicio esté vinculado o no a la obtención de rentas gravadas por el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) o el Impuesto a la Renta Personal (IRP)²⁶. Para estos efectos, la ley señala que se entenderá que el servicio es utilizado o aprovechado en el país cuando se encuentren localizados en el Paraguay cualquiera de las siguientes:

1. la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o el código país de la tarjeta SIM;
2. la dirección de facturación del cliente;
3. la cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago;
4. la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
5. la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.

²⁵ Ley N°6.380 de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional.

²⁶ Numeral 12 del artículo 73 de la Ley N°6.380.

Estas rentas provenientes de los servicios digitales se gravarán con el Impuesto a la Renta de No Residentes. Para ello, se presumirá que la renta es igual al 30% del importe bruto, cantidad sobre la cual se aplicará la tasa del 15%.

Por otro lado, en el IVA se incorpora expresamente a los servicios digitales en la definición de los servicios gravados. Para estos efectos, se define como servicios digitales “aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información”²⁷.

Se precisa, a su vez, que los servicios digitales serán gravados con IVA cuando sean utilizados o aprovechados en el país, circunstancia que se verifica con los mismos criterios que en el caso del Impuesto a la Renta, recién enumerados.

Así también, se señala que la base imponible para el IVA será el precio de la operación, sea que se perciba total o parcialmente.

Por último, para hacer posible la recaudación del IVA se incorpora un régimen de percepción, según el cual, cuando los pagos por servicios digitales prestados desde el exterior se efectúen a través de entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago, o entidades similares, éstas serán las responsables de la liquidación y percepción del impuesto, en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) se encuentra trabajando en la reglamentación de la nueva ley, en la que se espera mayor precisión respecto de los procedimientos que permitan hacer efectivo el cobro de los impuestos.

6. Perú

El caso de Perú es bastante singular, pues introdujo cambios en su normativa del Impuesto sobre la Renta en el año 2003, que apuntaban a gravar las rentas por servicios digitales obtenidas por empresas no residentes. Esto es, mucho antes que el debate sobre la tributación de la economía digital alcanzara la visibilidad que tiene en la actualidad. En términos resumidos, el cambio legal consistió en incorporar a la definición de rentas de fuente peruana a los ingresos remesados al exterior por concepto de pagos por suministro de servicios digitales. Con ello, dichos pagos quedan gravados a la tasa del 30%, la que es retenida por el pagador²⁸.

El reglamento de la ley define servicio digital como “todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no

²⁷ Letra i) del numeral 2 del artículo 81 de la Ley N° 6.380.

²⁸ Decreto Legislativo N° 945, de diciembre de 2003, modificado por el Decreto Legislativo N° 970 de diciembre de 2006 y el Decreto Supremo N° 159 de 2007.

ser viable en ausencia de la tecnología de la información”. Se consideran servicios digitales, entre otros, el mantenimiento de software; soporte técnico al cliente en red; almacenamiento de información (Data warehousing); aplicación de hospedaje (Application Hosting); provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider - ASP); almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting); acceso electrónico a servicios de consultoría; publicidad (Banner ads); subastas “en línea”; reparto de Información; acceso a una página de Internet interactiva; capacitación Interactiva; y portales en línea para compraventa.

Ahora bien, se podría argumentar que esta singularidad no es más que una anécdota, pues en la práctica la solución peruana no resuelve los problemas derivados de la digitalización de la economía. En primer lugar, el alcance de la norma es limitado, pues solo se aplica a operaciones entre empresas (B2B), pero no alcanza a aquellas entre empresas no residentes y consumidor final (B2C). De acuerdo con Leon (2017) otra limitación de la norma peruana es que solo grava los servicios, pero no los bienes digitales. Es decir, si un domiciliado peruano descarga un libro electrónico, la operación no se grava, pues el usuario no es una empresa, por lo que para fines del impuesto a la renta el servicio no se estaría usando o consumiendo en el país. Ahora bien, si el comprador es una empresa, tampoco tendría obligación de retener el impuesto, pues la norma grava los servicios digitales, pero no grava los bienes digitales.

En segundo lugar, no atiende al problema de la presencia económica significativa sin presencia física, o al problema de cómo reconocer el aporte de los usuarios a la creación de valor. Simplemente aplica una tasa sobre los ingresos brutos, cualquiera sea el nivel de presencia del proveedor extranjero en la economía peruana y con independencia de si los usuarios aportaron en la creación de valor.

En relación con el IVA, la ley peruana grava la prestación o utilización de servicios en el país. A su vez, se entiende que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Lo anterior significa que, en teoría, los servicios digitales suministrados por empresas no residentes a consumidores finales en el Perú se encuentran gravados con IGV. Sin embargo, no existe un mecanismo o procedimiento que permita hacer efectiva esa recaudación, por lo que en la práctica dichos servicios no están pagando el impuesto. Sin embargo, las autoridades peruanas anunciaron que se encuentran elaborando una propuesta de proyecto de ley con el fin de implementar un mecanismo de recaudación en el caso del IVA para estas operaciones.

7. Uruguay

7.1 Cambio Normativo

En septiembre de 2017 fue promulgada una ley que establece un conjunto de disposiciones tributarias aplicables a la prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, las que entraron en vigencia el 1 de enero de 2018.^{29 30}

En relación con el impuesto a la renta, la nueva normativa dispone que las rentas derivadas de la producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de 'tapes', así como las derivadas de la realización de transmisiones directas de televisión y de transmisiones de cualquier contenido audiovisual, incluidas las realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, tales como acceso y descarga de películas, serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya, siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional. Es decir, los pagos al exterior por estos servicios quedarán gravados con la tasa para no residentes del 12%, lo que incluye a plataformas como Netflix y Spotify.

De igual forma, se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios (plataformas multilaterales, tales como Airbnb, Uber o Amazon Marketplace), prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares. Se presume que el 100% de la renta es de fuente uruguaya cuando el oferente y demandante del servicio se encuentren en territorio nacional; y del 50% cuando el oferente o el demandante del servicio se encuentre en el exterior. Es decir, si bien la alícuota es la misma en ambos casos, la tasa efectiva con que se gravan es del 12% o el 6%, respectivamente.

Se entiende por actividades de mediación e intermediación aquellas que verifiquen las siguientes condiciones:

- i. que, por su naturaleza, estén básicamente automatizadas, requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información; y
- ii. que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).

Tanto en la transmisión de contenido audiovisual como en los servicios de mediación e intermediación, se entiende que el demandante del servicio se encuentra en territorio uruguayo cuando la dirección IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o la dirección de facturación se localizan en dicho territorio. Si no es posible verificar ninguna de estas condiciones, se presumirá que el demandante se encuentra en territorio uruguayo cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde ese país. Por su

²⁹ Ley N° 19.535, de rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal ejercicio 2016, Sección VII; reglamentada mediante el Decreto N° 144 de 2018, del Ministerio de Economía y Finanzas.

³⁰ Es importante precisar que, con anterioridad, mediante el decreto 47/017 de marzo de 2017, Uruguay comenzó a gravar a las aplicaciones de transporte de personas.

parte, se presume que el oferente, en el caso de los servicios de mediación o intermediación, se encuentra en Uruguay cuando el servicio se presta en dicho territorio.

Respecto del IVA, la misma ley y su reglamentación disponen expresamente que se gravarán con IVA, a la tasa general del 22%, los servicios de transmisión de contenido audiovisual a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, así como también los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales prestados a través de los mismos medios. En este último caso, cuando oferentes y demandantes estén en territorio uruguayo, se grava con IVA el 100% del servicio de intermediación, mientras que, si una de las partes se encuentra en el extranjero, se grava con IVA el 50% del servicio de intermediación.

7.2 Implementación y administración de la medida

Con respecto a la administración de los impuestos, el modelo uruguayo contempla que el obligado al pago de IVA e impuesto a la renta es la empresa no residente que suministra los servicios. Para ello se dispone de un régimen simplificado de registro de los contribuyentes, que los libera de la obligación de designar un representante en el país y da validez a la documentación tributaria emitida bajo las normas del país de residencia. También se facilita el pago, permitiendo que tanto en el IVA como en el impuesto a la renta se haga una declaración anual, y admitiendo también que el pago sea en dólares y de forma trimestral.

El sistema simplificado de registro se debe realizar de manera presencial, lo que supone, en principio, que la empresa no residente debe delegar el trámite a un apoderado³¹. Sin embargo, el artículo 2 del Decreto 144/018, dispone que la Dirección General Impositiva podrá dispensar de esta obligación cuando los contribuyentes tengan por objeto exclusivo la prestación de servicios digitales sin presencia física en el territorio nacional, siempre que constituyan domicilio en los términos del artículo 27 del Código Tributario.

Al realizar el trámite se exige llenar el formulario regular de Declaración de Registro, así como una serie de antecedentes de identificación de la empresa y los firmantes, incluido el domicilio fiscal en el exterior.

La estrategia seguida por el Ministerio de Economía y la DGI ha sido la de acercarse a las empresas no residentes para promover que se inscriban y paguen los impuestos voluntariamente, lo que a juicio de las autoridades estaría dando resultados exitosos³². A modo de ejemplo, el 4 de octubre de 2019 las autoridades anunciaron que, luego de dos años de gestiones, la plataforma de servicios de alojamiento Airbnb se había comprometido a cumplir su obligación legal, pagando retroactivamente el Impuesto a la Renta y el IVA sobre la comisión que cobra por el servicio de intermediación³³.

³¹ Artículo 18 del Decreto 149/007, sobre Impuesto a la Renta de No Residentes.

³² Véase por ejemplo la entrevista al Subdirector de la DGI disponible en el siguiente link: <http://www.cronicas.com.uy/portada/uruguay-esta-haciendo-punta-a-nivel-mundial-en-gravar-aplicaciones-digitales/>.

³³ Ver <https://www.hosteltur.com/lat/131752-uruguay-y-airbnb-un-nuevo-marco-de-referencia.html>.

De acuerdo con información de prensa, entre enero y mayo de 2019, la DGI recaudó US\$ 18,4 millones por concepto de IVA a las plataformas digitales extranjeras. De ese total, los proveedores de servicios audiovisuales por Internet, tales como Spotify y Netflix, aportaron US\$ 12,4 millones, las aplicaciones de transporte aportaron US\$ 4,4 millones y las aplicaciones de alojamiento, US\$ 1,5 millones.

IV. Experiencias de tributación a los servicios digitales en el resto del mundo

1. Australia: Siguiendo las directrices de la OCDE para el IVA

1.1 Cambios Normativos

IVA a la importación de servicios y productos digitales

Mediante una Ley de 2016, denominada “*Enmienda de las Leyes de Impuestos y Jubilaciones*”, se modificó la ley de Impuesto sobre Bienes y Servicios de 1999 (GST) para garantizar que el impuesto se aplique de manera consistente a todas las importaciones de productos digitales y otros servicios realizadas por los consumidores australianos. Esta modificación legal se comenzó a aplicar a partir de 1 de julio de 2017.

La normativa da los siguientes ejemplos de lo que se entiende por servicios y productos digitales importados:

1. suministros de contenido digital como libros electrónicos, películas, programas de televisión, música y suscripciones a periódicos en línea
2. suministros en línea de juegos, aplicaciones, software y mantenimiento de software
3. seminarios web o cursos de aprendizaje a distancia
4. servicios de seguros
5. servicios de juego
6. servicios de citas en línea
7. Servicios de reserva para eventos o lugares dentro de Australia (como alojamiento en hotel o eventos deportivos)
8. diseño de sitios web o servicios de publicación
9. servicios de asociación profesional (es decir, cuotas de membresía)
10. servicios legales, contables, arquitectónicos o de consultoría.

La ley busca garantizar que este tipo de servicios prestados a los consumidores australianos estén sujetos a GST independientemente de si son suministrados por un comerciante en el extranjero o un comerciante australiano.

La fórmula escogida por Australia sigue las recomendaciones de la OCDE, en el sentido de obligar a los proveedores no residentes a registrarse como contribuyentes ante la administración tributaria australiana y declarar y pagar el IVA aplicable a dichos suministros. Esta obligación aplica a las

empresas no residentes cuyas ventas a Australia, en un período de doce meses, superen los 75 mil dólares australianos (o 150 mil dólares australianos, si se trata de un organismo sin fines de lucro).

La responsabilidad de cobrar el GST por estas ventas recae en el comerciante que vende los servicios y productos digitales importados o en el operador de una plataforma de distribución electrónica (EDP), si es que el comerciante vende a través de ella. Una EDP puede ser, por ejemplo, una tienda que vende aplicaciones de distintos proveedores.

La empresa no residente debe cobrar el GST por la venta de servicios y productos digitales si se cumplen las siguientes condiciones:

1. La venta se realiza a un consumidor australiano
2. La empresa no residente está registrada para el GST o cumple las condiciones para estarlo
3. La venta es onerosa y es parte de su negocio (o se trata como parte de su negocio porque es un operador de plataforma de distribución electrónica)
4. El servicio o producto digital no está exento de GST.

El impuesto no se aplica a las ventas efectuadas a empresas australianas registradas en el GST y que realizan la compra para uso comercial. En todo caso esto no significa que esas transacciones queden exentas, pues en esta situación es el importador australiano el encargado de pagar el impuesto.

Es interesante notar que la legislación traspasa a la empresa no residente la obligación de verificar si el comprador es efectivamente un consumidor australiano o si en cambio se trata de una empresa australiana registrada en el GST que realiza una compra con fines comerciales.

Para validar si el comprador es efectivamente un consumidor australiano, se deben verificar dos elementos: la residencia y el carácter de consumidor.

Para verificar la residencia, la normativa establece que el vendedor debe utilizar información sobre el comprador que esté disponible en sus sistemas comerciales -tales como dirección de facturación o postal, detalles bancarios, detalles de la tarjeta de crédito, datos de ubicación de intermediarios de pago de terceros, código de país SIM de teléfono móvil, código telefónico del país o Dirección IP (protocolo de internet)- o bien tomar medidas razonables para obtener información sobre el comprador.

Una vez que confirme que el comprador es un residente australiano, se determinará si es un consumidor. Un comprador es un consumidor si se cumplen las dos condiciones siguientes:

1. No es una empresa registrada en el GST
2. Es una empresa registrado en el GST, pero los servicios o productos digitales importados no se usarán en sus negocios.

Evidentemente, será el propio comprador el interesado en demostrar que no es un consumidor, para lo cual deberá aportar su número de identificación tributaria y una declaración de que efectivamente es contribuyente de GST. Pero también la normativa señala que el vendedor podrá considerar que la venta no fue realizada a un consumidor, y por lo tanto no retener el GST, cuando haya reunido suficiente evidencia y razonablemente crea que el comprador no es un consumidor australiano.

IVA a la importación de bienes de bajo valor

Australia también aplicó, a partir del 1 de julio de 2018, la recomendación de la OCDE en cuanto a requerir que las empresas no residentes se registren como contribuyentes de GST a efectos de declarar y pagar el IVA sobre los bienes de bajo valor que vendan a consumidores australianos.

Los bienes de bajo valor son bienes (excepto productos de tabaco o bebidas alcohólicas) que tienen un valor en aduana de 1.000 dólares australianos o menos cuando el precio se acuerda por primera vez con el cliente.

Los productos de tabaco y las bebidas alcohólicas están excluidos de la definición de bienes de bajo valor porque el GST siempre se aplica en la frontera cuando se importan estos artículos (independientemente de su valor).

Si se venden varios bienes de bajo valor juntos (por ejemplo, dos bienes que tienen un valor en aduana de 600 dólares australianos cada uno), la regla predeterminada es que el vendedor debe cobrar GST. Sin embargo, puede aplicar una excepción si está seguro de que las mercancías se enviarán juntas y se gravarán en la frontera.

La normativa indica que solo se debe cobrar GST en una venta de bienes importados de bajo valor si se trata de una venta sujeta a impuestos. Una venta está sujeta a impuestos si:

1. está relacionada con Australia
2. el vendedor está registrado en el GST o cumple los requisitos para estarlo
3. es una venta onerosa y es parte de su negocio (o se trata como parte de su negocio porque es un operador de plataforma de distribución electrónica o un reenvío)
4. el bien vendido no está exento de GST.

A su vez, se entiende que una venta está relacionada con Australia si:

1. los bienes son de bajo valor y son vendidos a un consumidor
2. hay un comerciante o un operador de plataforma de distribución electrónica que ayuda a llevar los productos a Australia
3. No se aplica la excepción para bienes múltiples que suman más de 1.000 dólares australianos

El impuesto no se aplica a las ventas de bienes importados de bajo valor hechos a empresas australianas registradas en GST que realizan la compra para uso comercial.

1.2 Implementación y administración

La administración tributaria australiana (ATO) permite a las empresas no residentes que deben registrarse para el GST optar entre el sistema simplificado para no residentes y el sistema estándar de GST.

Registro GST simplificado

El sistema electrónico simplificado está disponible tanto para los comerciantes como para los operadores de plataformas de distribución electrónica. Se proporciona a través de una plataforma en línea que es totalmente segura y accesible a través de un portal en el sitio web de la ATO. El sistema permite registrarse, declarar y pagar el GST en línea, administrar los detalles de la cuenta y autorizar a otros a acceder de forma segura a la cuenta.

Algunas características relevantes del GST simplificado para no residentes son las siguientes:

1. El sujeto no residente no tiene que demostrar su identidad
2. Se usa un número de referencia ATO (ARN) en lugar del número de registro tributario
3. No se permite reclamar créditos de GST
4. No se permite emitir facturas de impuestos o notas de crédito
5. Se debe presentar declaraciones y pagar el GST trimestralmente
6. Se puede pagar el impuesto electrónicamente mediante transferencia bancaria o tarjeta de crédito.

Las empresas no residentes deben cumplir también con la ley del consumidor, que exige que los precios se muestren con GST incluido. Es por ello que las instrucciones de la ATO disponen que se agregue el impuesto a los precios publicitados tan pronto como se sepa que el GST australiano se aplica a la venta de servicios o productos digitales, o bien que, en caso de no tener certeza de su aplicación, se muestre un mensaje sobre la posibilidad de que se apliquen impuestos adicionales.

Bajo el GTS simplificado las declaraciones y el pago se deben realizar trimestralmente, hasta el día 28 del mes siguiente al del término del trimestre.

El pago se debe realizar en dólares australianos. Las instrucciones sobre conversión de moneda son bastante flexibles. El tipo de cambio a utilizar puede ser el que publique el Banco de la Reserva de Australia o la tarifa acordada con el cliente, pero una vez que se haya seleccionado un tipo de cambio, se debe continuar usándolo. En cuanto al día de conversión puede ser aquel en que se recibe cualquiera de los pagos por una venta, o la fecha de transacción o factura. Además, si está registrado en el sistema de GST simplificado, el día de conversión puede ser el último día del período impositivo, para todas las ventas del período.

Además, se exige mantener registros precisos de las ventas a Australia, por un plazo de cinco años.

El vendedor no residente sujeto al sistema simplificado no puede proporcionar facturas o notas de crédito a sus clientes. Puede en cambio emitir recibos en que se detalle el GST incorporado en el precio de venta, pero no está obligado a hacerlo según la legislación fiscal australiana. La emisión de factura sí es posible cuando el vendedor opta por registrarse en el sistema estándar.

La ATO también pone a disposición de las empresas no residentes una aplicación que permite validar si el comprador es o no un contribuyente del GST ingresando el número de identificación tributaria. Este es un elemento más que permite concluir que no se debe retener el impuesto en una determinada operación, cuando el comprador australiano no aporta más antecedentes.

2. Canadá: IVA a los servicios digitales en la provincia de Quebec

A nivel federal, Canadá aun no introduce modificaciones normativas que permitan hacer efectiva la recaudación de IVA sobre los servicios digitales, ni tampoco medidas para gravar las rentas obtenidas por empresas no residentes que operan en Canadá sin presencia física. Sin embargo, en el contexto de los debates del último proceso eleccionario, surgió de manera transversal la necesidad de introducir impuestos a los servicios digitales.

No obstante lo anterior, las provincias de Quebec y Saskatchewan se han anticipado al gobierno federal, al extender sus impuestos provinciales a las ventas a la economía digital. En lo que sigue se expondrá la experiencia de la provincia de Quebec, en donde se tomaron medidas para, a partir de 1 de enero de 2019, comenzar a cobrar de manera efectiva el Impuesto a las Ventas de Quebec (QST) a las importaciones transfronterizas de intangibles y servicios digitales.

2.1 Cambios normativos

Antecedentes

En el discurso del presupuesto 2018-2019, realizado el 27 de marzo de 2018, el Ministro de Finanzas anunció la implementación de un nuevo sistema de registro para el QST, destinado a recaudar el impuesto desde los proveedores no residentes en la provincia de Quebec por la venta de intangibles y servicios efectuadas a consumidores residentes en dicha provincia.

El 12 de junio de 2018, la Asamblea Nacional de Quebec aprobó las medidas anunciadas en el presupuesto 2018-2019, otorgando plazo hasta el 1 de enero de 2019 para la inscripción de empresas extranjeras y hasta el 30 de septiembre de 2019 para empresas canadienses no residentes en Quebec. Es así que en la actualidad las empresas no residentes en Quebec, sean éstas extranjeras o canadienses, que superen ciertos umbrales de ventas, están obligadas a retener y pagar el QST por aquellas operaciones que realicen con consumidores residentes.

Es importante considerar que, antes del cambio normativo, un proveedor no residente en Quebec no tenía que registrarse y recaudar el QST, salvo ciertas excepciones. Sin embargo, los consumidores residentes en Quebec que adquirirían intangibles y servicios a tales proveedores eran responsables de determinar, declarar y pagar el QST. Es decir, al igual que en la mayor parte de los países, había un problema práctico para recaudar el impuesto cuando los importadores de intangibles y servicios eran consumidores finales.

Las nuevas normas recogen los principios desarrollados por la OCDE en relación con el IVA.

Proveedores obligados a inscribirse

La obligación de inscribirse como contribuyente de QST puede recaer en proveedores canadienses, proveedores extranjeros y operadores de plataformas digitales, sujeto a que se cumplan las siguientes condiciones en cada caso:

- e) Proveedores canadienses que:
 - No tengan presencia física o significativa en Quebec
 - Presten servicios y/o vendan bienes tangibles e intangibles a consumidores en Quebec

- Sus ventas a los consumidores en Quebec superen los 30 mil dólares canadienses en los últimos doce meses.
- f) Proveedores extranjeros que:
- No tengan presencia física o significativa en Quebec
 - Presten servicios y/o vendan bienes intangibles a consumidores en Quebec
 - Sus ventas a los consumidores en Quebec superen los 30 mil dólares canadienses en los últimos doce meses.
- g) Operadores de plataformas digitales que:
- Intermedien las transacciones de intangibles o servicios entre un proveedor no residente en Quebec y un consumidor residente en Quebec.
 - Controlen los elementos esenciales de la transacción, tales como la facturación, los términos y condiciones de la transacción y los términos de entrega. En particular, se considera que no están obligadas a registrarse aquellas plataformas que sólo proporcionen un servicio de transporte, un sistema de pago o servicios de publicidad para proveedores fuera de Quebec, vinculando a los clientes al sitio web del proveedor.
 - Sus ventas propias más las ventas intermediadas a los consumidores en Quebec superen los 30 mil dólares canadienses en los últimos doce meses.

La evaluación del umbral de ventas de los últimos doce meses se debe realizar mensualmente, de tal forma que la inscripción se hace obligatoria a partir del mes siguiente a aquel en que se supere el umbral.

Interacción entre operadores de plataformas y proveedores

Si un proveedor es al mismo tiempo operador de una plataforma digital, para calcular el umbral de 30 mil dólares canadienses debe considerar las ventas propias y las ventas de otros proveedores a través de la plataforma.

Cuando el operador de una plataforma debe recaudar el impuesto por los suministros efectuados por un proveedor, dicho proveedor no está obligado a recaudar impuestos sobre los mismos suministros.

Asimismo, los suministros realizados por un proveedor a través de una plataforma digital específica no deben incluirse en la prueba de umbral de registro de dicho proveedor. En el extremo, si el proveedor solo realiza ventas a través de plataformas digitales, no estará obligado a registrarse.

Cómo determinar si el destinatario es un consumidor final

La administración tributaria de Quebec ha señalado que, para efectos de calcular si se cumple con el umbral de ventas, no es necesario realizar una investigación exhaustiva para determinar si el destinatario de los intangibles o servicios es un consumidor final. Basta con usar criterios razonables. Por ejemplo, si el nombre del comprador corresponde a una persona natural se puede presumir que se trata de un consumidor final, mientras que si es una persona jurídica, es razonable suponer que no es consumidor final. También se puede atender a la naturaleza de los intangibles o servicio.

Sin embargo, una vez que surge la obligación de inscribirse y pagar el QST, se debe cobrar el impuesto solo cuando el comprador no sea un contribuyente inscrito para el QST. Para ello, cuando el cliente informe al proveedor que está registrado bajo el régimen regular de QST y proporcione su número de identificación tributaria, el proveedor no tendrá la obligación de cobrar y declarar el QST en esa operación. En estos casos, el proveedor no está obligado a verificar la validez del número de identificación tributaria, pero debe mantener un registro de esta información en caso de una auditoría futura.

Cómo determinar si el consumo se realiza en Quebec

Para determinar si el suministro se realiza en Quebec, el proveedor debe obtener dos datos no contradictorios de entre los siguientes, que respalden razonablemente la conclusión:

- La dirección de facturación del cliente;
- La dirección del domicilio o comercial del cliente;
- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente en el momento en que se suscribe el acuerdo relativo al suministro o datos similares obtenidos en ese momento a través de otro método de geolocalización;
- La información bancaria del cliente, relacionada con el pago o la dirección de facturación utilizada por el banco;
- La información de una tarjeta SIM utilizada por el cliente;
- El lugar donde se proporciona un servicio telefónico fijo al cliente; o
- Cualquier otra información relevante.

Periodicidad de las declaraciones

Los proveedores no residentes obligados a inscribirse en el QST deben preparar declaraciones de impuestos trimestrales para presentarlas y pagar el impuesto recaudado dentro del mes siguiente a aquel en que finalizó el trimestre calendario.

2.2 Implementación y administración

Información de ayuda

La administración tributaria de Quebec (Revenu Québec) ha dispuesto en su sitio web una gran cantidad de información de ayuda. Destaca un cuestionario interactivo de ocho preguntas, con respuesta afirmativa o negativa, que permite a los proveedores no residentes concluir si tienen la obligación de inscribirse en el registro de QST disponible para estos efectos (ver recuadro).

Inscripción online

La inscripción se realiza en el sitio web de la AT, en donde se debe crear una cuenta indicando un nombre de usuario, una clave y una dirección de correo electrónico. En esta instancia la AT recolecta un conjunto de información del proveedor, a saber:

- Información general del negocio: razón social de la entidad; nombre del negocio; tipo societario; URL del sitio web; país, dirección y número de identificación tributaria en donde se encuentra la casa matriz.
- Actividad económica que desarrolla, según la siguiente clasificación:
 - Software, videojuegos, realidad virtual, loterías y juegos en línea.
 - Música digital, libros, películas.
 - Plataformas comerciales o de intercambio (servicios de Internet, sistemas de reservas en línea, subastas en línea, compras en línea, economía compartida, criptomonedas, etc.)
 - Motores de búsqueda, redes sociales y sitios de citas en línea.
 - Bases de datos y servicios en la nube
 - Servicios (alojamiento web, almacenamiento de datos, publicidad, capacitación, consultoría profesional, etc.)
- Datos de identificación del solicitante, quien debe estar autorizado para actuar como representante de la empresa, registrar la empresa para el QST y designar y autorizar un contacto para actuar en nombre de la empresa.
- Datos de identificación de la persona de contacto designada

Declaración y pago del impuesto

La declaración de QST debe ser presentada en línea, utilizando los servicios disponibles en el espacio “Mi cuenta”, para proveedores fuera de Quebec. La fecha límite de presentación y envío es el último día del mes siguiente al trimestre calendario que corresponde al período informado.

Si el impuesto neto para un período específico es un monto positivo³⁴, se debe remitir el monto antes de que venza la fecha límite de presentación de la declaración, para lo cual la AT otorga dos alternativas:

- A través del servicio de pago en línea por Internet de una institución financiera canadiense o una institución financiera que tenga un acuerdo con el Ministère des Finances du Québec.
- A través de una transferencia internacional, como por ejemplo una transferencia SWIFT.

Información que deben mantener los proveedores registrados

Los proveedores deben mantener un registro de la información recopilada en relación con la prueba de umbral de registro, la determinación de si cobrar o no QST por los suministros realizados a los clientes y los suministros realizados a través de plataformas digitales específicas. Todo ello para el caso de una eventual auditoría a realizar por la administración tributaria.

Corrección de errores de retención del impuesto

La administración tributaria de Quebec ha señalado que en caso de cobros erróneos del QST -por ejemplo, cuando el proveedor retiene el impuesto a un cliente que no es consumidor final- el cliente debe solicitar el reembolso al proveedor o a la plataforma digital que retuvo erróneamente el impuesto. En ningún caso será la administración tributaria quien reembolse estas cantidades.

³⁴ El impuesto neto corresponder al impuesto recaudado menos los reembolsos efectuados.

**CUESTIONARIO SOBRE LA OBLIGACIÓN DE REGISTRARSE PARA EL QST UTILIZANDO EL
SERVICIO DE REGISTRO RESERVADO PARA PROVEEDORES FUERA DE QUEBEC**

Cuestionario interactivo

Pregunta 1

¿Su empresa está registrada para el QST?

Pregunta 2

¿Su negocio es canadiense?

Pregunta 3

¿Su empresa está registrada para el GST / HST?

Pregunta 4

¿Su empresa tiene un establecimiento en Quebec?

Pregunta 5

¿Su negocio se lleva a cabo a través de un empleado establecido en Quebec que está autorizado para celebrar contratos en nombre y en nombre de la empresa?

Pregunta 6

¿ Tiene un negocio en Quebec?

Pregunta 7

¿Su empresa proporciona suministros de bienes muebles incorpóralos (bienes personales intangibles) o servicios en Quebec a los consumidores (que no sean a través de una plataforma digital específica operada por otra persona)?

Pregunta 8

¿Estima que el valor total de los bienes muebles incorpóralos (bienes personales intangibles) y los servicios que prestó a los consumidores en Quebec, por un medio que no sea una plataforma digital específica operada por otra persona, durante los últimos doce meses excedió los CAN \$ 30,000?

Conclusión

Positiva:

- Se le solicita que se registre para el QST utilizando el servicio de registro en Mi cuenta para proveedores fuera de Quebec, y que cobre el impuesto a partir del 1 de enero de 2019.

Negativa:

- No está sujeto a la medida aplicable a proveedores fuera de Quebec.

3. Unión Europea

3.1 IVA

Antecedentes

La Unión Europea (UE) tiene un sistema común de IVA que está regulado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. Desde la fecha de su promulgación, esta Directiva a sufrido una serie de cambios que apuntan a aplicar el principio de destino a los servicios, lo que incluye también a los servicios digitales. Es decir, que éstos se gravan en el lugar en que se realiza el consumo.

Es así como, desde el 1 de enero de 2015, todas las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se gravan en el país al que pertenece el cliente, independientemente de si el cliente es una empresa o un consumidor, y de si el proveedor tiene su sede en la UE o fuera de ella. Cuando el cliente es una empresa o sujeto pasivo, la pertenencia corresponde al país donde está registrado o donde tiene locales fijos que reciben el servicio. Si se trata de un consumidor, es el país donde está registrado, donde tiene su dirección permanente o donde generalmente vive.

Ahora bien, cuando el cliente es un consumidor de algún país de la UE, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA es del proveedor, ya sea que esté ubicado en algún país de la UE o fuera de ella. En cambio, cuando el cliente es una empresa de la UE y el proveedor es una empresa de otro país de la UE, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA es del cliente, mediante el mecanismo del cambio de sujeto o cobro revertido. En la tabla siguiente se muestra un resumen de las reglas vigentes, dependiendo de la ubicación del proveedor y el comprador.

Servicios prestados por / a	Consumidor en país A de la UE	Consumidor en país B de la UE	Empresa en país A de la UE	Empresa en país B de la UE	Consumidor o empresa no comunitaria
Proveedor en país A de la UE	Gravable en país A Proveedor cobra el IVA	Gravable en país B Proveedor cobra el IVA (MOSS)	Gravable en país A Proveedor cobra el IVA	Gravable en país B Cobro revertido	Sin IVA de la UE
Proveedor fuera de la UE	Gravable en país A Proveedor cobra el IVA (MOSS)	Gravable en país B Proveedor cobra el IVA (MOSS)	Gravable en país A Cobro revertido	Gravable en país B Cobro revertido	Sin IVA de la UE

Proveedores obligados a inscribirse

Un proveedor ubicado en un país no comunitario estará obligado a inscribirse para el IVA de la UE si es que se cumplen simultáneamente las tres condiciones siguientes:

1. Los servicios que presta califican como servicios prestados electrónicamente (servicios digitales)
2. Tiene clientes ubicados en países de la UE
3. Algunos de esos clientes no son sujetos pasivos del IVA

Un proveedor ubicado en algún país de la UE estará obligado a inscribirse para el IVA de otros países de la UE si es que se cumplen simultáneamente las tres condiciones siguientes:

1. Los servicios que presta califican como servicios prestados electrónicamente (servicios digitales)
2. Tiene clientes ubicados en otros países de la UE
3. Algunos de esos clientes no son sujetos pasivos del IVA

Definición de servicios electrónicos o digitales

El reglamento del IVA define servicios electrónicos, o digitales, como aquellos servicios prestados a través de Internet o una red electrónica y cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado y que implique una intervención humana mínima, y que no tienen viabilidad al margen de la tecnología de la información³⁵. En particular, abarca los casos siguientes:

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados 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;
- d) 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, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.)

Con el fin de garantizar la correcta tributación de estos servicios, las empresas tanto de la UE como de terceros países deben determinar, en primer término, si su cliente es un sujeto pasivo de IVA o un consumidor final y, en segundo término, el país al que pertenece ese cliente.

Cómo determinar si el cliente es un sujeto pasivo o un consumidor final

Cuando la prestación se realiza a un cliente con la condición de sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto al del proveedor, este último no debe cargar el IVA ya que corresponde al cliente liquidar el impuesto en virtud del mecanismo de autoliquidación o de inversión del sujeto pasivo.

De acuerdo con el Reglamento del IVA³⁶, el proveedor de un servicio electrónico podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

³⁵ Artículo 7 del Reglamento De Ejecución (UE) No 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011.

³⁶ Artículo 18 del Reglamento De Ejecución (UE) No 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011.

a) Que el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtiene la confirmación de la validez de dicho número de identificación, así como del nombre y dirección correspondientes.

b) En caso de que el cliente todavía no haya recibido un número de identificación individual a efectos del IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado y el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Cómo determinar la ubicación del cliente

Hay dos normas generales para determinar la ubicación de su cliente:

- En el caso de que el cliente sea una empresa (sujeto pasivo), su ubicación será el país donde esté registrado o el país en el que tenga un establecimiento fijo que reciba el servicio.
- En el caso de que el cliente sea un particular (persona no sujeta al impuesto), su ubicación será el país donde esté registrado, en el que posea su domicilio permanente o habitual.

Como en la práctica puede ser difícil determinar con exactitud la ubicación del cliente, el Reglamento del IVA permite realizar algunas presunciones³⁷.

Cuando las prestaciones son realizadas en una ubicación física del proveedor (por ejemplo, una zona de conexión a internet inalámbrico, cibercafés, restaurantes o vestíbulos de hoteles) permite al proveedor suponer que el cliente posee su establecimiento, residencia permanente o domicilio habitual en el lugar de la ubicación donde le esté prestando el servicio y donde el cliente esté presente en persona, dado que se requiere su presencia física para recibir el servicio.

Cuando la prestación se realice a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la UE, se considerará que el país de dicha ubicación es el país de partida del transporte.

En el caso de operaciones con consumidores, se pueden aplicar las siguientes presunciones:

- Si se prestan servicios a un cliente a través de su línea fija terrestre, se presumirá que dicho cliente está ubicado en el lugar de instalación de la línea fija terrestre y el proveedor podrá confiar en este dato.
- Si se prestan servicios a un cliente a través de redes móviles, se presumirá que dicho cliente está ubicado en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
- Si para recibir los servicios se necesite un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, se presumirá que el cliente está ubicado en el lugar donde se encuentre el dispositivo o en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar. Esta presunción se aplicará únicamente si no se está usando una línea fija terrestre.

³⁷ Artículos 24 bis, 24 ter, 24 quinquies y 24 sexies del Reglamento De Ejecución (UE) No 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011.

Cuando no se pueda aplicar ninguna de las presunciones específicas anteriores, se puede usar una presunción general, que consiste en identificar dos elementos de prueba no contradictorios dentro de la siguiente lista no exhaustiva:

- la dirección de facturación del cliente;
- la dirección de Protocolo Internet (dirección IP) del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización;
- los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
- el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;
- la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio;
- otra información relevante desde el punto de vista comercial.

A partir de 2019, a los proveedores cuyo volumen de negocios anual no supere los 100.000 EUR, se les exige solo un elemento de prueba dentro de la lista anterior.

Las autoridades tributarias podrán refutar las presunciones solo cuando haya indicios de utilización indebida o abuso por parte del proveedor de servicios.

Sistema simplificado de inscripción, declaración y pago

Los proveedores disponen de dos opciones para cumplir con sus obligaciones de inscripción, declaración y pago del IVA. La primera, es registrarse en todos los Estados miembros en los que se ubiquen sus clientes. La segunda, es registrarse a través de una “mini ventanilla única” (Mini One-Stop Shop, MOSS) sólo en el país de su residencia, cuando se trate de proveedores de la UE, o en el país de la UE que libremente escojan, en el caso de proveedores de países no comunitarios.

La mini ventanilla única del IVA es un sistema informatizado que entró en vigor el 1 de enero de 2015 y que permite a los proveedores que prestan servicios electrónicos a clientes de diversos estados miembros de la UE, en los que no tienen un establecimiento, declarar el IVA de esos servicios a través de un portal web en el Estado miembro en el que están identificados³⁸. Este sistema es opcional y es una medida de simplificación, que evita que los proveedores tengan que registrarse en cada Estado miembro en que tienen clientes.

Para registrarse en la Moss, el proveedor debe proporcionar electrónicamente un conjunto de información al Estado miembro de identificación. Cada Estado miembro dispone de un portal web para la presentación de esta información. En el caso de proveedores no residentes en Estados miembros, se les solicita la siguiente información:

- Número de identificación fiscal nacional
- Nombre de la sociedad
- Razón o razones sociales de la sociedad en caso de ser diferentes de su nombre

³⁸ En el caso de proveedores con residencia o establecimiento en la UE, el Estado Miembro de Identificación será normalmente el Estado miembro en el cual tienen residencia o establecimiento. En el caso de proveedores sin residencia o establecimiento en la UE, el Estado Miembro de Identificación será aquel que voluntariamente escojan para este fin.

- Dirección postal completa
- País en el que tenga su centro de actividad el sujeto pasivo
- Dirección electrónica del sujeto pasivo
- Sitio o sitios web del sujeto pasivo
- Nombre de la persona de contacto
- Número de teléfono
- Número IBAN u OBAN
- Número BIC
- Declaración electrónica que indique que el sujeto pasivo no está registrado a efectos del IVA dentro de la Unión
- Fecha de inicio de la utilización del régimen

Una vez que el Estado miembro de identificación ha recibido y validado los datos de registro necesarios, estos se almacenan en su base de datos y se envían a los demás Estados miembros. Los proveedores no residentes en la UE reciben en ese momento un número de identificación individual del IVA del Estado miembro de identificación, con un formato predefinido y común para todos los Estados miembros.

Declaración y pago del impuesto

El proveedor inscrito en la MOSS debe presentar una declaración trimestral electrónica, con independencia de si durante el trimestre declarado tuvo operaciones o no. La declaración trimestral y su correspondiente pago debe presentarse dentro de los 20 días posteriores al final del período cubierto por la declaración.

La declaración de IVA debe contener los detalles de las ventas realizadas a los clientes en cada Estado miembro. Para cada Estado miembro, el proveedor debe declarar las ventas totales a la tasa estándar y reducida, y el IVA a la tasa estándar y reducida. Para estos efectos, en la página Web se publican las tasas de IVA para cada Estado miembro.

El Estado miembro de identificación genera un número de referencia único para declaración de IVA y lo informa al proveedor. Este número es al que debe hacer referencia el proveedor cuando realiza el pago correspondiente. El número consta del código de país del Estado miembro de identificación, el número de identificación individual de IVA del proveedor y el período de declaración.

Posteriormente, el Estado miembro de identificación divide la declaración por cada Estado miembro de consumo, y envía los detalles correspondientes a cada uno.

En el sistema MOSS no se permite rebajar créditos de IVA por concepto de gastos comerciales incurridos en los Estados miembros de los consumidores. Sin embargo, la UE dispone de un mecanismo electrónico para solicitar reembolsos del IVA asociado a estos gastos comerciales.³⁹

En caso de retardo en la presentación de la declaración trimestral, se envían recordatorios por medios electrónicos a los contribuyentes y se aplican las sanciones que contemple la legislación de cada Estado miembro de consumidores. Si un proveedor tiene retardos en tres trimestres

³⁹ Directiva 2008/9 / CE del Consejo, para el esquema de la Unión, o Directiva 86/560 / CEE del Consejo para el esquema fuera de la Unión.

consecutivos y no presenta la declaración dentro de los 10 días posteriores a la emisión de cada uno de estos recordatorios, se considerará que ha incumplido constantemente las normas de la MOSS, y por lo tanto será excluido del sistema.

Registros y auditorías

El Reglamento dispone que los registros que lleven los contribuyentes deberán contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio;
- b) el tipo de servicio prestado;
- c) la fecha de la prestación del servicio;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) todo aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del IVA aplicado;
- g) el importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
- i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio;
- j) en caso de emitirse una factura, la información contenida en ella;
- k) el nombre del cliente (si el sujeto pasivo conoce ese dato);
- l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

Estos registros deben mantenerse durante 10 años a partir del final del año en que se realizó la transacción.

Además, estos registros deben estar disponibles para ser enviados electrónicamente, previa solicitud, al Estado miembro de identificación o cualquier Estado miembro de consumo que lo requiera.

3.2 Impuesto sobre la Renta

3.2.1 Directiva del Consejo sobre Impuesto a los Servicios Digitales

La Unión Europea, a través de una Directiva del Consejo⁴⁰, ha emitido una propuesta de impuesto provisional, denominado Impuesto sobre Servicios Digitales (ISD), que cumple con las características recomendadas por la OCDE.

El ISD, como medida provisional, busca hacerse cargo de los problemas que la economía digital ha generado en el impuesto a la renta, relacionados con el desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea valor, en particular en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios.

⁴⁰ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Bruselas, 21.3.2018.

El objetivo específico de la propuesta de la UE es introducir una medida que se aplique a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales y que sea fácil de implementar y contribuya a crear condiciones de competencia equitativas durante el período transitorio, hasta que se adopte una solución global.

El ISD es un impuesto con un ámbito de aplicación específico, que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, en donde la participación de los usuarios constituye una contribución esencial a la creación de valor, gracias a la cual las empresas proveedoras de esos servicios pueden obtener ingresos.

Los ingresos imponibles bajo el ISD son los derivados de la prestación de los siguientes servicios:

1. Los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales.⁴¹
2. los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas (o multilaterales), a los que puede designarse también «servicios de intermediación», que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.⁴²

Los sujetos pasivos del impuesto serían las empresas con ingresos anuales totales en el mundo superiores a € 750 millones e ingresos en la UE superiores a € 50 millones. Esto umbrales apuntan a gravar a empresas que han logrado posiciones sólidas en el mercado que les permiten beneficiarse en mayor medida de los efectos de red y de la explotación de los datos y que, por consiguiente, basan sus modelos de negocio en la participación de los usuarios.

La tasa propuesta para el ISD es de un 3%, aplicable sobre los ingresos brutos. Los ingresos serían recaudados por los Estados miembros donde se encuentran los usuarios, estimándose que se podrían generar unos ingresos anuales de 5.000 millones de euros para los Estados miembros.

Este impuesto aún no ha sido implementado. España tomó la iniciativa, enviando en octubre de 2018 un anteproyecto de ley. Sin embargo, hay países que han planteado reparos, como Irlanda, Suecia, Dinamarca y Finlandia. Se piensa que la iniciativa no verá la luz antes de 2021.

3.2.2 El ISD en España

España tomó la iniciativa, enviando en octubre de 2018 un proyecto de ley que crea un ISD con una tasa de 3% sobre los ingresos brutos. El proyecto fue aprobado por el Gobierno y enviado al Congreso para su tramitación parlamentaria. Sin embargo, su discusión se ha visto retrasada.

⁴¹ Aplicaría por ejemplo a los ingresos percibidos por la publicidad que se muestra a los usuarios en Google o Facebook.

⁴² Aplicaría por ejemplo a los ingresos por servicios de intermediación de empresas como Airbnb, Uber o Amazon Marketplace. Pero no aplicaría a los ingresos que obtienen empresas como Netflix, Spotify o el comercio electrónico de Amazon, quienes usan el modelo de negocios de revendedores, en donde si bien puede haber interacción entre los usuarios, ella no es fundamental para la creación de valor.

El mensaje del proyecto de ley reconoce que el ISD propuesto se anticipa a las discusiones relativas al mismo en el seno de la UE, argumentando que: *“El largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa.”*

El ISD español sigue la propuesta de la UE, en cuanto a gravar aquellos servicios digitales en los que existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, los cuales no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios. En concreto, se incluyen los siguientes servicios:

- la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz («servicios de publicidad en línea»);
- la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»);
- y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos»).

Para definir quiénes serán contribuyentes del impuesto, el proyecto de ley sigue la propuesta de la UE, en cuanto a definir dos umbrales, uno relativo a los ingresos brutos anuales mundiales y otro relativo a los ingresos brutos anuales locales. El primero se fija en el mismo valor propuesto por la UE, esto es, 750 millones de euros. El segundo se fija en 3 millones de euros, lo cual parece razonable considerando que la UE propone un umbral de 50 millones de euros de ingresos brutos en toda la UE.

El ISD se aplicaría exclusivamente cuando los usuarios de los servicios se encuentren en territorio español, pues ese es el nexo que justifica la aplicación del gravamen. Para ello, la ubicación de los usuarios se verificará principalmente a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los dispositivos digitales.

Los contribuyentes del impuesto deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- b) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- c) Solicitar de la Administración su inscripción en el registro de entidades creado a efectos de este impuesto.
- d) Llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.
- e) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales.

- f) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea.
- g) Conservar, durante el plazo de prescripción previsto en la Ley, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto. En particular, deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.
- h) Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la administración tributaria, las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- i) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

El incumplimiento de estas disposiciones está sujeto a sanciones, que ascienden a un máximo de 400.000 euros.

3.2.3 *El ISD en Italia*

Después de dos años de aplazamiento, el ISD en Italia entró en vigor el 1 de enero de 2020, según lo dispone el artículo 45 de la Ley de Presupuestos 2020, actualmente en discusión en el Senado.

Al igual que en España, el ISD italiano sigue estrechamente las definiciones de la Directiva del Consejo de la UE. La tasa del impuesto será un 3%, aplicable sobre los servicios digitales en donde la participación del usuario incide fuertemente en la creación de valor.

La normativa contempla una cláusula de extinción, que dispone que el ISD tendrá vigencia hasta que se implementen las disposiciones derivadas de los acuerdos alcanzados en los foros internacionales sobre tributación de la economía digital.

El impuesto gravará los ingresos brutos de las empresas que gestionan plataformas digitales con una facturación global de al menos 750 millones de euros y unos ingresos de 5,5 millones de euros provenientes de los servicios prestados a residentes italianos.

Se aplicará a proveedores, residentes o no residentes, que realizan transacciones con clientes italianos.

El texto define como servicios gravados los siguientes:

- transmisión en una interfaz publicitaria digital dirigida a usuarios de la misma interfaz;
- provisión de una interfaz digital multilateral que permite a los usuarios estar en contacto e interactuar entre sí, también para facilitar el suministro directo de bienes o servicios;
- transmisión de datos recopilados por los usuarios y generados mediante el uso de una interfaz digital.

El impuesto se aplicará a los ingresos generados en el año calendario, a partir de 2020, y deberá liquidarse anualmente, en marzo del año siguiente a aquel en que se obtuvieron los ingresos. La empresa deberá llevar una contabilidad específica de los servicios digitales imponibles.

Para las empresas que pertenecen al mismo grupo económico, se designa a una empresa del grupo para cumplir con las obligaciones derivadas del ISD.

Para la ubicación de la transacción sujeta a impuestos, se considera la dirección del protocolo IP de Internet del dispositivo u otro sistema de geolocalización.

Finalmente, en términos de ingresos, las autoridades estiman una recaudación anual de aproximadamente 600 millones de euros.

V. Principales lecciones aprendidas en el diseño e implementación de los impuestos a los servicios digitales

1. Los desafíos tributarios de la economía digital se relacionan principalmente con el IVA y el Impuesto sobre la Renta. En el ámbito del IVA, un primer desafío es cómo gravar las importaciones de intangibles y servicios digitales realizadas por los consumidores finales. La economía digital facilita cada vez más estas operaciones a distancia, a consumidores finales de todo el mundo, sin que el proveedor cuente con una presencia física ni intermediarios en el país en que residen sus clientes. El tradicional cambio de sujeto o cobro revertido que se usa para las operaciones transfronterizas no es aplicable cuando el comprador es un consumidor final. Es por ello que la OCDE recomienda que sean los proveedores no residentes los encargados de cargar, recaudar y pagar el IVA de estas operaciones, para lo cual es necesario que se inscriban en el registro de contribuyentes de IVA del país de donde residen los consumidores, idealmente a través de un procedimiento simplificado.
2. A partir del estudio de casos de los países de la región, más Australia, Canadá y la UE, se ha construido un cuadro comparativo de las distintas variables que definen los sistemas implementados, o por implementar, en cada uno de ellos, el que se muestra más adelante y servirá de referencia para el análisis.
3. La UE ha venido modificando la legislación comunitaria desde 2008, adoptado los mecanismos que han permitido que, desde 2015, los proveedores no residentes, tanto comunitarios como extracomunitarios, puedan registrarse para el IVA a través de un sistema simplificado de mini ventanilla única (MOSS) que hace posible la inscripción en un solo país de la UE para, a través de él, cumplir con el pago del impuesto en todos los países de la UE en que tienen clientes. El modelo de la UE sigue estrictamente las recomendaciones de la OCDE, en cuando a requerir la inscripción de los proveedores no residentes mediante un sistema simplificado y exigirles el cobro del IVA sólo respecto de las operaciones con consumidores finales.
4. Lo mismo se puede decir respecto de Australia (2017) y la Provincia de Quebec en Canadá (2019). En ambos casos se han establecido sistemas simplificados para la inscripción en el IVA de empresas no residentes, las que pasaron a estar obligadas a cobrar el IVA en operaciones con consumidores finales.
5. En el caso de los países de la región, aparecen dos modalidades para hacer efectivo el cobro del IVA en estos servicios. La primera, es la ya mencionada obligación de inscripción en el IVA para los proveedores no residentes. La segunda, en el cobro del IVA mediante retenciones en los medios de pagos. Uruguay ha optado por la inscripción de los proveedores, en tanto Argentina y Paraguay lo han hecho exclusivamente por la retención en los medios de pago. Por su parte, los demás países (Chile, Colombia y Costa Rica) han preferido una combinación de ambos. Chile y Costa Rica han optado por la inscripción como primera alternativa, pero derivan a la retención en caso de que los proveedores no cumplan con la obligación de inscribirse. Por su parte, Colombia opta también por la inscripción como primera alternativa y da la opción al proveedor de solicitar el reemplazo del registro en IVA por la retención en los medios de pago.
6. La alternativa de retener el IVA en los medios de pago, apartándose del modelo purista propuesto por la OCDE, tiene probablemente cierta dosis de realismo, toda vez que no es

trivial para las administraciones tributarias de países con mercados más pequeños que los de la UE u otros países del mundo desarrollado, forzar a las empresas multinacionales que operan en la economía digital, sin presencia física, a cumplir las normas y procedimientos que se establezcan, o someterse a auditorías tributarias y sanciones en caso de incumplimientos.

7. La alternativa de retención en los medios de pago, si bien es una medida práctica para hacer efectiva la recaudación, tiene varios inconvenientes ya comentados, pero que es preciso recordar. En primer lugar, *la entidad bancaria no tiene cómo saber si el pago efectuado a un determinado proveedor extranjero corresponde o no a compras gravadas con IVA*. Por ejemplo, en el caso de Argentina, se estuvo reteniendo erróneamente IVA por la venta de celulares realizada por el proveedor “OnePlus”, que también vende aplicaciones, lo que dio origen a una reclasificación del proveedor. En segundo lugar, *la entidad bancaria tampoco puede estar segura de si el pago corresponde a un consumo que deba ser gravado en su jurisdicción*, pues no tiene información suficiente, que sí tienen los proveedores, para aplicar los criterios que permitan determinar o presumir el lugar de consumo. Por último, con ese método quedan fuera del alcance del impuesto todas las transacciones pagadas con tarjetas bancarias emitidas por un banco no residente, o con medios de pago no administrados por el sistema bancario.
8. Sobre este último punto, Colombia dispuso que, una vez que el proveedor compruebe que el cliente es residente nacional, debe exigirle que el pago se realice con tarjetas bancarias emitidas en Colombia. Habrá que evaluar en el futuro si los proveedores cumplen esta medida, que sin duda impone costos a los proveedores y consumidores, los que no existen bajo el sistema de inscripción de proveedores.
9. También es destacable la disposición legal incorporada en Costa Rica, que permite a los consumidores solicitar la devolución del IVA cuando ha sido mal retenido y se cuenta con los antecedentes para demostrarlo.
10. Para poder concluir respecto de la eficacia de uno u otro método, será útil monitorear el desempeño que tengan los sistemas de inscripción que ya están en marcha en Colombia y Uruguay, y contrastarlo, por ejemplo, con el desempeño del sistema de retención vigente en Argentina. Lamentablemente, no hay aun información pública sobre el número de proveedores registrados en Colombia y Uruguay. Sin embargo, a partir de información de prensa, se puede vislumbrar que la administración tributaria uruguaya ha logrado la inscripción de los proveedores más relevantes en términos de facturación, lo cual es muy importante, considerando que la economía digital está altamente concentrada. Se menciona entre ellas a Spotify, Netflix, Uber y Airbnb.
11. En el caso de la Provincia de *Quebec*, *que sí cuenta con información pública de los inscritos, hasta ahora se han registrado 109 empresas no residentes*. Esta es una cifra bastante importante, considerando que, por ejemplo, la lista de empresas sujetas a retención elaborada por la AFIP en Argentina incluye a 183 proveedores.
12. Con los antecedentes disponibles hasta ahora, tal vez la mejor recomendación que se puede hacer a los países de la región que aún no toman medidas para gravar con IVA los servicios digitales transfronterizos, es optar por el sistema de inscripción obligatoria en IVA para proveedores no residentes, combinado con la retención del impuesto en los medios de pago solamente en las transacciones con proveedores que incumplen la obligación de inscribirse.

Será importante que la administración tributaria haga una identificación exhaustiva de las empresas que potencialmente deberían inscribirse, listado que debe ser actualizado periódicamente. Dicho listado será necesario para solicitar la inscripción voluntaria a los proveedores y, en caso de que ello no ocurra, informar a los emisores de medios de pago a qué empresas se debe practicar la retención. Cuando aplique la retención, es importante también establecer procedimientos expeditos para devolver el IVA en aquellos casos en que se retuvo erróneamente.

13. Respecto de la definición de sujeto pasivo, el modelo OCDE sugiere que debiera ser el proveedor sólo en los casos en que el cliente es consumidor final, mientras que cuando el cliente es sujeto de IVA, debiera aplicarse cobro revertido, como ocurre en las importaciones de bienes.⁴³ Colombia, Australia, Quebec y la UE siguen esta recomendación. En cambio, Chile, Costa Rica y Uruguay definen que el sujeto pasivo es el proveedor, en ambos casos. La verdad es que en la práctica ambas opciones no hacen mucha diferencia, en la medida en que se le otorgue derecho a crédito al comprador que es contribuyente de IVA.
14. En cuanto a los servicios digitales gravados con IVA, casi todos los países aplican una definición amplia, que podría resumirse en la definición de la UE, según la cual se gravan los “servicios prestados a través de Internet o una red electrónica y cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado y que implique una intervención humana mínima, y que no tienen viabilidad al margen de la tecnología de la información”. Las excepciones son Chile, Colombia y Uruguay. En el caso de Chile, se ha optado por una enumeración de cuatro conceptos que, si bien es bastante amplia, podría dar origen a discusiones respecto de si ciertos servicios están incluidos o no, como, por ejemplo, administración de sistemas remotos, aulas virtuales o suministro de información. En Colombia, se da una definición amplia, pero luego se exime expresamente a una serie de servicios relacionados con el desarrollo de contenidos digitales. Finalmente, en Uruguay se incluye solo los contenidos audiovisuales y los servicios de administración de plataformas multilaterales y, en este último caso, cuando una de las partes se encuentra en Uruguay y la otra en el exterior, se gravan al 50%.
15. Al respecto, es recomendable que se use una definición amplia de servicios digitales, sin perjuicio de que algunos de ellos puedan quedar exentos en virtud de las exenciones generales que contemple la legislación del IVA. Por ejemplo, una definición amplia, como la de la UE, incluye en principio los servicios digitales de enseñanza. No obstante, en muchos países podría aplicarle la exención de IVA a la educación.
16. Si se desea establecer exenciones específicas a ciertos servicios digitales, con el fin de otorgar determinados incentivos, como lo hace Colombia, *es importante procurar que tales exenciones se hagan extensivas también a los proveedores nacionales*. Hay que recordar que uno de los objetivos de gravar los servicios digitales transfronterizos es terminar la desventaja competitiva que implica su no tributación para los proveedores internos.
17. Por otro lado, la estrategia de Uruguay de concentrarse principalmente en los servicios de administración de plataformas multilaterales, como Uber o Airbnb, *tiene sentido en el*

⁴³ Esta distinción tiene sentido solo cuando se ha optado por el sistema de inscripción de los proveedores, pero no cuando el único método es la retención en los medios de pago, en donde el sujeto sigue siendo el comprador.

Impuesto a la Renta, dado el argumento de que parte importante de la creación de valor radica en los usuarios de la plataforma, por lo que el Estado donde residen los usuarios tendría derecho a gravar, al menos parcialmente, esas rentas. Sin embargo, respecto del IVA, la recomendación es gravar completamente en el lugar de consumo, lo que supone que las comisiones que cobra el administrador de la plataforma deben gravarse con IVA en un cien por ciento. Pero, además, todo servicio digital que se consuma en un país debe ser gravado con IVA.

18. Cuando se opta por el sistema de inscripción de los proveedores en el IVA, un tema importante es qué criterios debe usar el proveedor para determinar si el cliente está ubicado en un determinado país. Los criterios usados son muy parecidos en todos los casos estudiados, e incluyen: la dirección IP del dispositivo usado por el cliente; el código país de la tarjeta SIM; la dirección de facturación; la dirección registrada en los medios de pago o entidades bancarias; o cualquier otra información disponible para el proveedor.
19. También es importante facilitar la inscripción de los proveedores no residentes, mediante una plataforma Web y un procedimiento simplificado, que no requiera la presencia física de representantes de la empresa. Asimismo, se debe disponer abundante información de ayuda, que permita determinar fácilmente a los proveedores si están obligados a inscribirse, cómo realizar la inscripción y cómo cumplir con la declaración y pago. Los sitios Web de las administraciones tributarias de Australia y Quebec son buenos ejemplos en este sentido.
20. En cuanto a la *periodicidad de la declaración*, todos los países han optado por solicitar *declaraciones trimestrales*, lo que parece razonable. Para el pago es importante ofrecer todas las alternativas que sean posibles, como pagos en línea por internet o transferencias internacionales, dando la opción de pagar en dólares o en moneda nacional.

Resumen de las principales características de los sistemas analizados para aplicar IVA a los servicios digitales transfronterizos

	Argentina	Chile	Colombia	Costa Rica	Paraguay	Uruguay	Australia	Quebec - Canadá	Unión Europea
Estatus de la modificación	Implementada	En proceso de implementación	Implementada	En proceso de implementación	En proceso de implementación	Implementada	Implementada	Implementada	Implementada
Año de inicio de la medida	2018	2020	2018	Pendiente	Pendiente	2018	2017	2019	2015
Sujeto pasivo	El comprador	En operaciones B2B: el comprador En operaciones B2C: el proveedor	En operaciones B2B: el comprador En operaciones B2C: el proveedor	El proveedor, cuando solicite inscribirse	El comprador	El proveedor	Operaciones B2B: el comprador Operaciones B2C: el proveedor	Operaciones B2B: el comprador Operaciones B2C: el proveedor	Operaciones B2B: el comprador Operaciones B2C: el proveedor
Método para asegurar la recaudación	Retención en medios de pago	Inscripción de proveedores y, en caso de no inscripción, retención en medios de pago	Inscripción de proveedores, pero da al proveedor la opción de elegir retención en medios de pago	Inscripción de proveedores y, en caso de no inscripción, retención en medios de pago	Retención en medios de pago	Inscripción de proveedores	Inscripción de proveedores	Inscripción de proveedores	Inscripción de proveedores
Servicios digitales gravados	Todos	1. servicios de Intermediación de plataformas multilaterales; 2. suministro de contenido de entretenimiento; 3. suministro de software, almacenamiento, e infraestructura informática; y 4. Publicidad.	Todos, excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, software, almacenamiento, etc.).	Todos	Todos	1. Servicios de transmisión de contenido audiovisual; 2. servicios de intermediación de plataformas multilaterales.	Todos	Todos	Todos

	Argentina	Chile	Colombia	Costa Rica	Paraguay	Uruguay	Australia	Quebec - Canadá	Unión Europea
Criterios para determinar lugar de consumo	1. dirección IP del dispositivo utilizado o código país de tarjeta SIM; o 2. dirección de facturación; o, 3. cuenta bancaria utilizada para el pago, dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o el emisor de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.	1. dirección IP del dispositivo utilizado u otros datos de geolocalización; o 2. Lugar de emisión o registro de la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago.	1. Lugar de emisión de la tarjeta crédito o débito, o de la cuenta bancaria utilizada para el pago. 2. dirección IP del dispositivo utilizado. 3. código país de la tarjeta SIM utilizada; 4. Otros criterios que permitan determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de la actividad económica del cliente del servicio.	1. Mensaje de texto que se envíe al cliente al momento de la transacción. 2. País en el que la tarjeta de crédito o débito fue emitida. 3. Información auto-declarada por el cliente. 4. Cualquier otra información fehaciente y verificable.	1. dirección IP del dispositivo utilizado o código país de la tarjeta SIM; 2. dirección de facturación; 3. cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago; 4. dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; 5. ubicación de la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.	1. La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente. 2. La dirección de facturación del cliente. 3. Si 1 y 2 no se pueden verificar, lugar de emisión de los medios de pago electrónico.	Cualquier información confiable sobre el comprador, por ejemplo: 1. Dirección de facturación o postal 2. Datos bancarios o de tarjeta de crédito 3. Datos de ubicación de intermediarios de pago de terceros 4. Código de país de tarjeta SIM 5. Código telefónico del país 6. Dirección IP.	Dos datos no contradictorios entre los siguientes: 1. dirección de facturación; 2. domicilio o dirección comercial; 3. dirección IP del dispositivo utilizado o datos de geolocalización. 4. información bancaria. 5. información de la tarjeta SIM. 6. ubicación línea telefónica fija. 7. Cualquier otra información relevante.	Dos datos no contradictorios entre los siguientes: 1. dirección de facturación; 2. dirección IP del dispositivo utilizado o datos de geolocalización; 3. información bancaria; 4. información de la tarjeta SIM; 5. ubicación de línea fija terrestre; 6. Otra información relevante desde el punto de vista comercial.
Criterios para determinar si el cliente es sujeto de IVA	No aplica	No aplica	Presentación del Registro Único Tributario (RUT)	No aplica	No aplica	No aplica	1. Número de identificación tributaria y declaración; o 2. cualquier evidencia razonable reunida por el proveedor	Número de identificación tributaria. No requiere validación del proveedor.	Número de identificación a efectos del IVA, validado por el prestador
Umbral para la	No aplica	No	No	No	No aplica	No	Ingresos en Australia	Ingresos en Quebec	No

	Argentina	Chile	Colombia	Costa Rica	Paraguay	Uruguay	Australia	Quebec - Canadá	Unión Europea
inscripción de proveedores							superiores a 75.000 dólares australianos	superiores a 30.000 dólares canadienses	

21. Otro desafío en el IVA son las importaciones de bienes de escaso valor. Los consumidores tienen cada vez más facilidades y preferencias por realizar compras a través de plataformas como Amazon o AliExpress. La recaudación del IVA en esas importaciones se ve limitada por dos causas: la existencia en muchos países de una exención para importaciones de bajo valor y la incapacidad de las administraciones aduaneras para fiscalizar una gran cantidad de paquetes de poco valor.
22. El avance en esta materia es aún escaso en la región. Pero no debe dejarse de lado, pues a la larga puede significar una pérdida de recaudación tanto o más importante que la que ocurre con los servicios digitales.
23. La recomendación en este caso es similar a la de los servicios digitales transfronterizos. Se debiera seguir el camino sugerido por la OCDE, en cuanto a obligar a los proveedores y plataformas a inscribirse como contribuyentes de IVA y cobrar, declarar y pagar trimestralmente el IVA de las ventas a consumidores locales, otorgando facilidades para ello a través de un sistema simplificado de inscripción, declaración y pago, a través de Internet. Al mismo tiempo, se sugiere combinar esta opción con la retención del IVA en los medios de pago usados por los consumidores, en aquellos casos en que los proveedores o plataformas no cumplan con la obligación de inscribirse.
24. En cuanto al Impuesto a la Renta, la recomendación de la OCDE es que, en tanto no haya consenso respecto de las medidas de largo plazo que permitan abordar los desafíos de la digitalización de la economía, los estados pueden tomar medidas inmediatas y provisionales. En esa línea está la propuesta de la UE, de un impuesto de 3% sobre los ingresos brutos de las plataformas multilaterales, en donde los consumidores hacen un aporte significativo a la agregación de valor.
25. Hasta ahora ningún país de la UE está recaudando este impuesto, aunque algunos, como España e Italia, pronto comenzarán a hacerlo. Australia y Canadá no han tomado aún medidas similares, aunque en Canadá se debate sobre la necesidad de hacerlo. Dentro de la Región, Uruguay está cobrando Impuesto a la Renta a las plataformas multilaterales y proveedores de contenido audiovisual, a las tasas del 12% o 6%, dependiendo de las circunstancias. También Paraguay ha introducido cambios en su legislación para considerar de fuente paraguaya las rentas provenientes de servicios digitales prestados desde el exterior. Asimismo, Perú considera estas rentas de fuente peruana desde el año 2003.
26. Si bien es cierto que es necesario abordar la imposición sobre la renta de la economía digital, parece más urgente para la región partir por lo básico y por donde hay más consenso, que es cobrar el IVA.
27. Finalmente, es necesario tener en cuenta que la urgencia de tomar medidas en el IVA y, posteriormente, en el Impuesto a la Renta, no tiene tanto que ver con la recaudación tributaria que se logrará de inmediato, sino con evitar pérdidas futuras de recaudación, que pueden alcanzar magnitudes cuantiosas, en la medida en que la economía se vuelva cada vez más digital.

Bibliografía

Balsa R., P. De León, M. Ferrari y E. Sartori (2016), “Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital”, Centro de Estudios Fiscales, Montevideo.

Baquedano J. (2016), “Tratamiento fiscal de los activos intangibles y los regímenes de "Patent Box"”, Trabajo de fin de grado, Universidad Pública de Navarra.

Cabrera O. (2017), “Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos”, Revista de Derecho Fiscal N° 10, enero-junio de 2017, pp. 85-101, Bogotá.

CEPAL (2019), “Desafíos de la tributación de la economía digital”, en “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019”, pp. 45-79, Santiago de Chile.

Comisión Europea (2018), Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, Bruselas.

Decreto No. 144 de 2018 (Ministerio de Economía y Finanzas). Rentas de actividades internacionales – actividades de mediación e intermediación –servicios prestados a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares – IRAE – IRNR – IVA – reglamentación. 29 de mayo de 2018. Diario Oficial No. 29.952

Decreto No. 354 de 2018 (Poder Ejecutivo Nacional). Por el cual se reglamenta el IVA a los servicios digitales. 23 de abril de 2018. Boletín Oficial No 27.819 (Argentina).

Decreto No. 1415 de 2018 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público). Por el cual se modifica parcialmente el Capítulo 2 Título 1 Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. 3 de agosto de 2018 (Colombia).

Decreto No. 2179 de 2018 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público). Por el cual se reglamentan los artículos 579 y 811 del Estatuto Tributario, y se adiciona un Parágrafo Transitorio al artículo 1.6.1.13.2.30. de la Sección 2 del Capítulo 13 Título 1 Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. 28 de noviembre de 2018 (Colombia).

Decreto No. 41.779 de 2019 (Ministerio de Hacienda). Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado. 7 de junio de 2019. Diario Oficial Alcance No. 129 (Costa Rica).

González, Darío (2018). Impuesto sobre servicios digitales (DST). Mimeo.

Juaristi M. y F. Dal Bianco (2019), Estimación de la importación de servicios digitales en la balanza de pagos de la Argentina, Documentos de trabajo N° 27, Instituto Nacional de Estadística y Censos, Buenos Aires, Argentina.

León S. (2017), “Tributación de la economía digital ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente?”, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Revista 62, pp. 225-252, Lima.

Ley No. 1.819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. 29 de diciembre de 2016. Diario Oficial No. 50.101 (Colombia).

Ley No. 1.943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. 28 de diciembre de 2018. Diario Oficial No. 50.820 (Colombia).

Ley No. 6.380 de 2019. Modernización y simplificación del sistema tributario nacional. 25 de septiembre de 2019 (Paraguay).

Ley No. 9.635 de 2018. Fortalecimiento de las finanzas públicas. 3 de diciembre de 2018. Diario Oficial Alcance No. 202 (Costa Rica).

Ley No. 19.535 de 2017. Rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal ejercicio 2016. 3 de octubre de 2017. Diario Oficial No. 29.796 (Uruguay).

Ley No. 21.210 de 2020. Modernización tributaria. 13 de febrero de 2020. Diario Oficial 24 de febrero de 2020 (Chile).

Ley No 27.430 de 2017. Reforma Tributaria. 29 de diciembre de 2017. Boletín Oficial No 33781 (Argentina).

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD (2017a), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

OECD (2017b), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation, OECD Publishing, Paris.

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OECD (2019a), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, OECD, París, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD (2019b), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

OCDE (2019c), Public consultation document - Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019, OECD, París, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

Proyecto de Ley Mensaje No. 107-366 de 2018. Que moderniza la legislación tributaria. 23 de agosto de 2018 (Chile).

Proyecto de Resolución de 2019 (Dirección General de Tributación). Sobre las obligaciones de los Proveedores e Intermediarios de servicios digitales Transfronterizos en el Impuesto sobre el Valor Agregado (Costa Rica).

Resolución No. 17 de 2020 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales). Por la cual se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas -IVA. 28 de febrero de 2020 (Colombia).

Resolución No. 49 de 2019 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales). por la cual se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA). 1 de agosto de 2019 (Colombia).

Resolución No. 51 de 2018 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales). Por la cual se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas -IVA por parte de los prestadores de servicios desde el exterior. 19 de octubre de 2018 (Colombia).

Resolución General No. 4240 de 2018 (Administración General de Ingresos Públicos). Sobre IVA a los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior. 14 de mayo de 2018 (Argentina).

Resolución No. 6409 de 2018 (Dirección General Impositiva). Libera de la obligación de designar un representante a los contribuyentes sin presencia física en Uruguay que presten determinados servicios digitales, y establece plazos adicionales y transitorios para las obligaciones de pagos. 11 de octubre de 2018 (Uruguay).

Resolución No. 9270 de 2018 (Dirección General Impositiva). Establece disposiciones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones formales para el pago de impuestos de los contribuyentes sin presencia física en Uruguay que presten determinados servicios digitales. 16 de julio de 2018 (Uruguay).