

CAPÍTULO



Desafíos de la tributación de la economía digital

Introducción

- A. Los modelos de negocio de la economía digital
- B. Los retos para la tributación derivados de la economía digital
- C. Reformas o medidas tributarias implementadas en América Latina para hacer frente a los desafíos de la economía digital
- D. Conclusiones y perspectivas

Bibliografía

Introducción

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación generado por las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), que han experimentado avances significativos en las últimas décadas, reduciendo así los costos de adopción de las nuevas tecnologías, mejorando los procesos de negocios y reforzando la innovación en todos los sectores de la economía. La penetración de las TIC en las distintas ramas de actividad ha alcanzado tal magnitud que existe consenso en cuanto a que ya no cabe hablar de la economía digital como un área o porción de la economía, pues esta es cada vez más parte integral de la economía.

La participación digital en la economía es por ende cada vez mayor. Un estudio realizado por Accenture Strategy y Oxford Economics (Knickrehm, Berthon y Daugherty, 2016) mostraba esta participación para 11 países en 2015 y su proyección para 2020. En 2015, la participación digital era superior al 25% en los Estados Unidos, el Reino Unido, Australia, Francia y Alemania, siendo liderado este ranking por los Estados Unidos, con una participación del 33% del producto interno bruto (PIB) y el 43% del empleo en la fuerza laboral. Pero además se proyectaba que, para la mayoría de las economías, la participación digital en el PIB tenía el potencial de crecer alrededor de 3 puntos porcentuales entre 2015 y 2020, el equivalente a un aumento del 12,5% en todo el mundo.

En América Latina el peso de la economía digital también es importante, aunque menor que en los países desarrollados. En un informe de los mismos autores, elaborado para Chile, se compara el peso de la economía digital en México, la Argentina, el Brasil y Chile correspondiente a 2016 y proyectado a 2021. Según este estudio, la participación digital en 2016 era de un 15,9% del PIB en México, un 16,2% en la Argentina, un 21,6% en el Brasil y un 22,2% en Chile. Pero también se proyectaba una capacidad de crecer entre 2 y 3 puntos porcentuales para 2021.

Sin duda que el peso de la economía digital guarda una relación directa con la adopción de las TIC. En este ámbito persisten importantes brechas entre América Latina y los países desarrollados. Por ejemplo, en los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) el 81% de los hogares tiene acceso a Internet, mientras que en América Latina solo tiene acceso el 33% de los hogares; en la OCDE el 68% de la población tiene acceso a banda ancha móvil, mientras que en América Latina esta participación es de solo del 22% (García e Iglesias, 2017).

Por otra parte, la digitalización de la economía ha dado lugar a importantes cambios en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas. 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— presentan una serie de puntos débiles que favorecen la erosión de los ingresos fiscales con arreglo a 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 impuesto al valor agregado (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 el caso del impuesto a la renta, al no existir un establecimiento permanente en el país en que se realizan las operaciones, las rentas de la empresa solo pueden gravarse en el país en que reside. En este sentido, la digitalización de la economía exacerba el desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación, por la facilidad para escoger cualquier jurisdicción como país de residencia y centro de operaciones.

En vista de lo anterior, la tributación y fiscalización de la economía digital es un motivo de preocupación prioritaria para muchos países del mundo, en particular para América Latina. En este contexto, el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, liderado por la OCDE y el Grupo de los 20 (G20), considera entre los temas para estudio y propuestas, bajo el título de Acción 1, el de abordar los retos de la economía digital para la imposición. De los distintos informes del Proyecto surge un conjunto de recomendaciones para los países, algunas de las cuales tienen especial relevancia para la economía digital. Varios países también han adoptado medidas unilaterales que apuntan a cerrar los espacios de elusión y cobrar los impuestos derivados de las actividades de la economía digital.

El objetivo de este trabajo es analizar los retos que impone la economía digital para la política y la administración tributaria, así como identificar y analizar los avances que en esta materia han implementado o prevén implementar los países de la región.

A. Los modelos de negocio de la economía digital

1. El ecosistema de la economía digital

No es fácil definir qué es la economía digital. Sabemos que comprende una serie de elementos como Internet, redes de banda ancha, hardware, software, digitalización de los procesos de negocios, nuevos modelos de negocio, grandes volúmenes de datos, entre otros. Por lo pronto, existe cierto consenso en cuanto a que, en la actualidad, como se señala en OCDE (2015), no tiene sentido hablar de la economía digital como si fuera una categoría específica dentro de la economía tradicional, puesto que lo digital ha pasado a ser parte integral de todas las ramas de la economía.

Para intentar captar cabalmente el concepto de economía digital, convendría describir el modelo del ecosistema de la economía digital planteado en CEPAL (2013).

Según este modelo, la economía digital consta de tres componentes principales que, según su grado de desarrollo y de complementación, determinan su grado de madurez en cada país. Estos componentes son la infraestructura de las redes de banda ancha, la industria de aplicaciones TIC y los usuarios finales.

Los elementos básicos de la infraestructura de redes de banda ancha son la conectividad nacional e internacional, las redes de acceso local, los puntos de acceso público y la asequibilidad. La industria de aplicaciones TIC incluye la oferta de software y hardware, pero también los procesos que esta oferta facilita, como los procesos de negocios (por ejemplo, servicios financieros, contables y de recursos humanos) y los procesos de conocimiento (servicios analíticos, de ingeniería y de investigación y desarrollo).

El tercer componente son los usuarios finales, lo que incluye a los individuos, las empresas y el gobierno, que son los que demandan las aplicaciones y servicios digitales en función de los beneficios que cada uno espera obtener. Las empresas esperan reducir sus costos, aumentar su participación de mercado y mejorar su productividad; el gobierno espera mejorar los servicios que presta a la comunidad y aumentar la transparencia; en tanto que los individuos aspiran a mejorar su calidad de vida.

Por otra parte, existen plataformas facilitadoras de la economía digital, que son las megatendencias tecnológicas, también conocidas como la “tercera plataforma”, que incluyen la movilidad, la computación en la nube, las redes sociales y el análisis de

grandes volúmenes de datos (*big data*). Las redes sociales, potenciadas por el uso de diversos dispositivos móviles (tabletas, teléfonos inteligentes o relojes inteligentes)—generan una enorme cantidad de información que —procesada mediante herramientas de análisis de grandes datos— produce insumos, a veces en tiempo real, para el diseño de estrategias productivas y de mercado. Cada vez más usuarios tienen acceso a estos dispositivos móviles, que se conectan a plataformas de computación en la nube, en donde se comparten recursos de procesamiento y almacenamiento de datos.

Existe también una base institucional, que corresponde a factores complementarios que inciden en el impacto que pueden tener las inversiones en TIC, como el entorno económico, la infraestructura, el capital humano y el sistema nacional de innovación.

Por último, el modelo plantea que la evolución y maduración del ecosistema de la economía digital genera impactos económicos y sociales. En lo económico, tiene efectos en la productividad, el crecimiento y el empleo. En lo social, repercute en la educación, la salud, el acceso a la información, los servicios públicos, la transparencia y la participación.

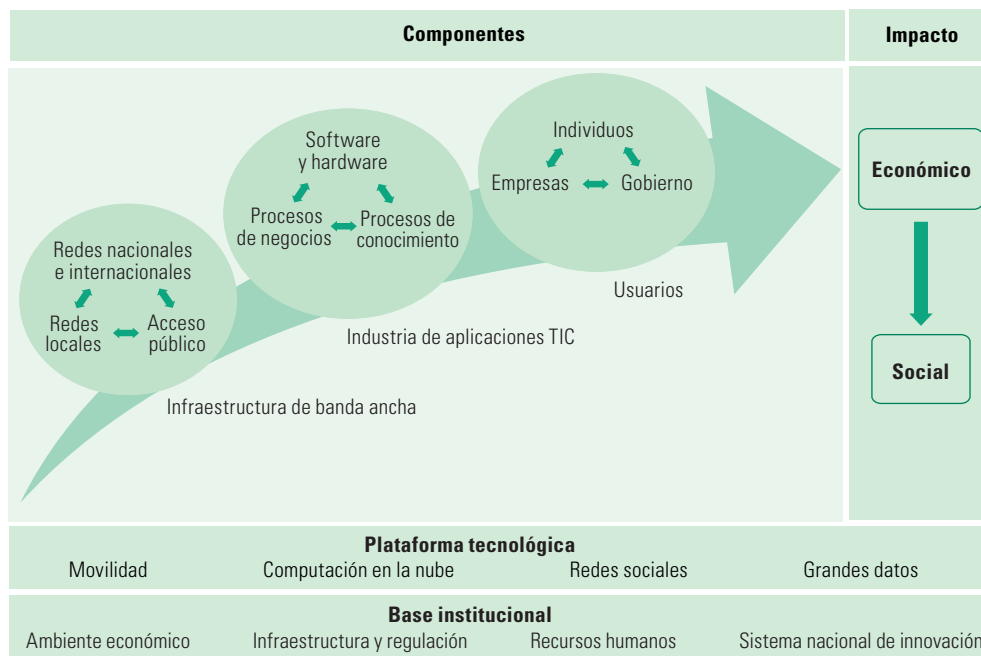


Diagrama II.1
Ecosistema de la economía digital

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad* (LC/L.3602), Santiago, 2013.

Normalmente, y con razón, se da por sentado que el impacto económico y social de la economía digital será en el largo plazo positivo, tal como muestran algunos estudios que dan cuenta de un aumento de productividad asociado a este fenómeno. Sin embargo, en el camino hacia la madurez de la economía digital hay algunos desafíos que es importante abordar.

En lo que se refiere a la tributación, los desafíos de la digitalización son varios. Respecto al impuesto a la renta, un primer reto consiste en cómo asignar la base imponible entre las distintas jurisdicciones que participan en las transacciones comerciales. Con arreglo a las reglas tradicionales, el derecho a gravar lo tiene el país de residencia del vendedor, pues es allí donde se crea el valor. Por su parte, el país de residencia del comprador solo tiene derecho a gravar en la medida que el vendedor tenga allí un establecimiento permanente. Con la economía digital cobra mucha relevancia la participación de los

usuarios finales en la creación de valor, a través de la información que entregan en las redes sociales. De allí nacería el derecho del país de los consumidores a gravar a las empresas no residentes en proporción al valor agregado que estos aportan. Por otro lado, la economía digital facilita la realización de negocios transfronterizos sin ninguna presencia física en el país de los clientes, lo que lleva a replantearse la utilidad de la actual definición de establecimiento permanente.

En el caso del IVA, la economía digital permite cada vez más que los consumidores finales puedan adquirir en línea servicios e intangibles a empresas no residentes, sin ninguna presencia física en el país. El desafío es cómo recaudar IVA por esas operaciones, cuestión que es impracticable con las normas tradicionales. También en el ámbito de las mercancías, la digitalización ha facilitado que los consumidores finales hagan compras directas de bajo valor a proveedores no residentes, que normalmente queda exentas del IVA en virtud de los montos involucrados.

Un tercer desafío tiene que ver con la erosión de la base imponible a través de prácticas elusivas, tanto en el impuesto a la renta como en el IVA que, si bien no son exclusivas de la economía digital, se exacerban con ella.

2. Características relevantes de la economía digital

Son varias las características que definen a la economía digital. En OCDE (2015) se destacan seis rasgos relevantes desde la perspectiva impositiva: la movilidad de los activos intangibles, los usuarios y las funciones comerciales; el uso de datos; los efectos de red; la utilización de modelos de negocio multilaterales; una tendencia hacia el monopolio u oligopolio, y la volatilidad.

a) Movilidad

En primer lugar, cabe citar la movilidad de los activos intangibles. Estos activos cumplen un papel central en la creación de valor de las empresas de la economía digital, cuya actividad está vinculada al uso de software, páginas web y algoritmos computacionales y que invierten sumas importantes en investigación y desarrollo. La movilidad permite que, aún sin vulnerar la normativa tributaria, los intangibles puedan ser localizados en cualquier jurisdicción, o repartidos entre las distintas empresas relacionadas, produciendo una potencial disociación entre la persona que tiene la titularidad jurídica de los activos, la que ha propiciado su desarrollo y las que los utilizan para producir rentas.

En segundo lugar, hay movilidad de los usuarios. Los avances de las TIC y la mayor conectividad de la economía digital permiten que los usuarios puedan realizar con mayor frecuencia actividades comerciales a distancia. Es así como una persona puede tener residencia en un país, adquirir una aplicación mientras visita un segundo país y usarla en un tercer país. A esto se agrega la dificultad que muchas veces existe para identificar el lugar de la compra, debido al uso de redes virtuales o servidores de red capaces de enmascarar la ubicación del usuario.

Finalmente, es importante también la movilidad de las funciones comerciales. La evolución de las TIC ha permitido reducir el costo de coordinar actividades complejas a larga distancia, lo que permite a las empresas gestionar sus operaciones de forma integrada, con una oficina central que puede tener una ubicación geográfica distinta de aquella en donde se llevan a cabo las funciones de producción, así como de donde se ubican sus clientes y proveedores.

b) Uso de datos

La economía digital se caracteriza por el uso que las empresas hacen de los datos que recaban de sus clientes y proveedores, así como también datos relativos a sus operaciones. Los datos de carácter personal pueden ser aportados directa y voluntariamente por los usuarios, por ejemplo, cuando se inscriben en una plataforma; pueden ser proporcionados de forma indirecta o pasiva, como ocurre con los registros de navegación en Internet o de localización geográfica; o bien inferidos, a través del análisis de otros datos.

Si bien la recopilación y el uso de datos no son exclusivos de la economía digital, sin duda que con esta se ha ampliado considerablemente la capacidad de recopilar, almacenar y procesar datos en volúmenes infinitamente mayores a lo que era habitual. Otra diferencia entre la economía digital y la anterior economía es que antes los análisis de datos se limitaban a muestras, mientras que hoy en día es posible disponer de datos del universo de la población de interés.

c) Efectos de red

Los efectos o externalidades de red se refieren al impacto que las decisiones de unos usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios. Es decir, hay un efecto de red cuando la participación de un usuario adicional en una red cambia el valor de esa red para los usuarios existentes.

Los efectos de red pueden ser directos o indirectos. Un efecto de red es directo cuando la presencia de un usuario adicional en un lado del mercado afecta el valor para los usuarios en el mismo lado del mercado. Por ejemplo, una aplicación de mensajería de texto no tiene mayor utilidad si hay solo una persona dispuesta a usarla, pero comienza a adquirir utilidad si su grupo de amigos o su grupo de trabajo también están interesados en hacerlo, y tendrá más valor mientras más usuarios existan. Este efecto de red es importante, sobre todo, pero no exclusivamente, en las redes sociales, que se basan en la interacción entre personas.

Por su parte, el efecto indirecto ocurre cuando la presencia de un usuario adicional en un lado del mercado afecta el valor para los usuarios en otro lado del mercado. Por ejemplo, si un nuevo proveedor de contenidos se suma a una plataforma de transmisión de contenido audiovisual, los consumidores se verán beneficiados.

d) Modelos de negocio multilaterales

Un modelo de negocio multilateral consiste en un mercado en el que interactúan múltiples grupos reconocibles de personas a través de un intermediario o plataforma, que coordina la demanda de los distintos grupos. Ejemplos de este tipo de modelos son las páginas amarillas, que proporcionan una forma para que los compradores y vendedores se encuentren entre sí; los canales de televisión, que ofrecen una programación a los hogares y difunden publicidad de las empresas; o un sistema operativo de telefonía móvil, que posibilita que los desarrolladores ofrezcan sus aplicaciones a los usuarios de teléfonos celulares.

Debido a la interdependencia de los grupos de usuarios en los mercados multilaterales, el volumen de transacciones realizados en la plataforma no depende solo del precio total que el administrador de la plataforma cobre por el servicio de coordinación sino también de cómo distribuye ese precio entre los distintos actores del mercado.

La mayoría de los mercados con externalidades de red son mercados multilaterales. En un mercado con externalidades de red las plataformas pueden efectivamente subvencionar de manera cruzada a los diferentes grupos de usuarios finales que son parte de una transacción (Rochet y Tirole, 2003).

e) Tendencia al monopolio u oligopolio

Los efectos de red conducen a mercados relativamente concentrados. Esto se debe al efecto de retroalimentación positiva por el cual el valor de la red aumenta a medida que la esta crece, lo que alienta aún más el crecimiento en la red, lo que a su vez vuelve a aumentar su valor, y así sucesivamente. Esto lleva a que, en un mercado de, por ejemplo, dos lados con dos plataformas inicialmente idénticas, una pequeña ventaja temporal en la participación de mercado para uno podría, a través de los efectos de red, ser suficiente para que esa plataforma se convierta en la fuerza dominante en el mercado (Europe Economics, 2016).

Las economías de escala también contribuyen a la concentración. Las plataformas digitales se caracterizan por un alto costo fijo inicial de desarrollo y bajos costos variables en la operación, lo que lleva a un costo de transacción que se reduce con el número de transacciones (Europe Economics, 2016).

f) Volatilidad

La reducción progresiva de los costos de procesamiento de datos, más un costo marginal nulo por el uso de la red, combinados con un mayor rendimiento y gastos de capital, han llevado a una reducción notable de las barreras de entrada para las nuevas empresas que operan a través de Internet (OCDE, 2015).

3. Características comunes de las empresas digitalizadas

Hay tres características que son comunes a todas las empresas digitalizadas y de las cuales se derivan los principales desafíos en materia de tributación: escala interjurisdiccional sin presencia física; la fuerte dependencia de activos intangibles, especialmente la propiedad intelectual; y la importancia de los datos, la participación de los usuarios y sus sinergias con la propiedad intelectual (OCDE, 2018). A continuación, se describe cada una de ellas.

a) Escala interjurisdiccional sin presencia física

Esta primera característica, que también se ha traducido de forma resumida al español como “magnitud sin multitud”, se refiere a que la digitalización ha permitido que muchas empresas accedan a un elevado número de clientes, en una gran cantidad de países, sin que sea necesario tener presencia física significativa en cada uno de ellos. Por cierto, el fenómeno de la globalización ha permitido que las empresas puedan ubicar parte de sus procesos productivos en distintos países, así como acceder a más mercados en distintas partes del mundo. Sin embargo, no cabe duda de que esta tendencia se ha intensificado gracias a la digitalización (OCDE, 2018).

Esta característica incide especialmente en la recaudación de impuesto a la renta que los países pueden obtener de empresas sin residencia. En efecto, la posibilidad de estar presente en los mercados de muchos países, sin una presencia física



importante, significa que las empresas multinacionales digitalizadas ya no necesitan constituir establecimientos permanentes en los países de los mercados en los cuales desean operar. Por lo tanto, bajo las actuales normas de tributación internacional los países de esos mercados pierden el derecho a cobrar impuesto a la renta a esas empresas multinacionales.

También plantea inconvenientes en el IVA, pues los consumidores finales pueden comprar bienes intangibles y servicios a empresas que no están registradas en el país donde ocurre el consumo, por lo que, aun cuando la legislación considere que esas operaciones están gravadas con IVA, surge una dificultad práctica a la hora de cobrar el impuesto. Incluso en el caso de compra de bienes tangibles, su bajo monto puede generar problemas de control aduanero, o bien esas importaciones pueden quedar amparadas por exoneraciones en base a montos.

b) Dependencia de activos intangibles, incluida la propiedad intelectual

El análisis realizado por la OCDE (2018) muestra también que las empresas digitalizadas se caracterizan por la creciente importancia de la inversión en intangibles, especialmente los activos de propiedad intelectual, que pueden ser de propiedad de la empresa o bien arrendados a un tercero. Intangibles como el software, los sitios web, los algoritmos o la información recopilada de los usuarios son fundamentales para la creación de valor de las empresas digitalizadas. Al igual que antes, es importante destacar que desde hace ya varias décadas los activos intangibles vienen aumentando su importancia en las empresas, no siendo esta una característica exclusiva de la economía digital. Sin embargo, la dependencia de los intangibles para la creación de valor se ha acentuado con la digitalización.

El desafío de esta característica para la tributación se relaciona con la movilidad de los activos intangibles. Estos pueden ser fácilmente localizados en jurisdicciones de baja tributación, en las que la empresa no realiza ninguna actividad económica importante, con el propósito de desviar rentas hacia ellas.

c) Datos, participación del usuario y sus sinergias con la propiedad intelectual

La participación de los usuarios y el análisis de los datos que se generan a raíz de esa participación contribuyen de manera relevante a la creación de valor de las empresas altamente digitalizadas. La participación de los usuarios permite que las empresas recopilen grandes cantidades de datos a través del monitoreo de los contenidos que estos generan y del comportamiento que muestran. A su vez, esa participación atrae a otros usuarios, generando efectos de red. La importancia de la participación de los usuarios en la creación de valor es evidente en el caso de las redes sociales: Facebook, Instagram, Twitter o Youtube no existirían sin ella.

4. Modelos de negocios

Cabe señalar que la transformación digital no ha cambiado las actividades que tradicionalmente han realizado las empresas para generar ganancias (logística, operaciones, marketing y ventas, entre otras), pero sí ha transformado la forma en que estas funciones se realizan, llevando a la aparición de nuevos modelos de negocio y a la transformación de los antiguos (OCDE, 2018).

Existen distintas clasificaciones de los modelos de negocios de la economía digital. Cada una puede ser útil para un fin determinado. Por ejemplo, en OCDE (2015) y Balsa y otros (2016) se realiza una clasificación de los modelos de negocio del comercio electrónico, que resulta útil para analizar la tributación con IVA de los servicios e intangibles. De acuerdo con esta clasificación, el comercio electrónico puede ser entre empresas (B2B), de empresa a consumidor final (B2C) o entre consumidores finales (C2C). A su vez, a efectos de analizar el impuesto a la renta, es adecuada una clasificación como la propuesta por Hagiu y Wright (2015) y adoptada en OCDE (2018), que distingue cuatro modelos de negocio estilizados que atienden a la forma en que se crea valor. A continuación, se describen ambas clasificaciones.

a) Modelos de comercio electrónico

Antes de examinar cada una de las modalidades, es necesario precisar qué se entiende por comercio electrónico. En OCDE (2011) se define al comercio electrónico como la compra o venta de bienes o servicios realizada a través de las redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el fin de recibir o colocar pedidos. Los bienes o servicios se ordenan por esos métodos, pero el pago y la entrega final no necesariamente se realizan en línea. A su vez, en OCDE (2015) se señala que el comercio electrónico se puede utilizar para facilitar el pedido de bienes o servicios que luego se entregan a través de canales convencionales (comercio electrónico indirecto o fuera de línea) o para ordenar y entregar bienes o servicios de manera completamente electrónica (comercio electrónico directo o en línea).

i) Modelos de comercio electrónico entre empresas (B2B)

Según OCDE (2015), la gran mayoría de las transacciones de comercio electrónico son aquellas en las que una empresa vende productos o servicios a otra empresa. Puede tratarse de la adaptación en línea de operaciones convencionales en las que un mayorista compra mercaderías en línea para luego revenderlas al consumidor en los puntos de venta minoristas, o bien de la venta de bienes o prestación de servicios que requieren otras empresas para llevar a cabo sus procesos de negocio, como por ejemplo: i) servicios de logística, tales como transporte, depósito y distribución; ii) servicios de computación a través de la red; iii) externalización de las funciones de asistencia al comercio electrónico, tales como el alojamiento web, seguridad y soluciones de asistencia al cliente; iv) servicios de subasta electrónica para la gestión y el mantenimiento de las subastas en tiempo real por Internet; v) servicios de gestión de contenidos de sitios web, y vi) herramientas de comercio electrónico que permiten efectuar compras automatizadas en línea, entre otros.

ii) Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor (B2C)

Se trata de empresas que venden bienes o servicios a consumidores finales. En esos modelos destacan dos categorías: la modalidad “solo en línea”, es decir, proveedores que no disponen de tiendas físicas y no tienen presencia fuera de línea, y la modalidad “tradicional”, que complementa las tiendas físicas tradicionales con la alternativa de compra en línea.

Otra distinción relevante, con miras a la problemática del IVA, se refiere al tipo de bienes o servicios que se venden, que pueden tener un carácter tangible (es decir, físico o material) o bien intangible (es decir, recibidos por el consumidor en un formato electrónico a través de un dispositivo).

En OCDE (2015) se mencionan las siguientes ventajas del modelo B2C:

- Permite hacer entrega digital de un número cada vez mayor de bienes y servicios a clientes situados cada vez más lejos de la ubicación del vendedor.
- Acorta drásticamente la cadena de suministro, eliminando la necesidad de recurrir a intermediarios
- Reduce los costos de transacción de los consumidores, particularmente los costos de búsqueda, mejorando el acceso a la información
- Reduce las barreras de entrada al mercado, al ser generalmente menos costoso mantener un sitio web que habilitar un punto de venta físico tradicional.

iii) Modelos de comercio electrónico de consumidor a consumidor (C2C)

Este modelo opera como una plataforma multilateral, en donde hay una empresa que actúa como intermediario entre los consumidores, ayudándolos a vender o arrendar sus activos, publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las transacciones. Estas empresas tienen distintos modelos de ingreso, pudiendo financiarse mediante un cobro a los consumidores o bien mediante publicidad.

b) Clasificación de los modelos de negocio en atención a la forma en que generan valor

La clasificación propuesta por Hagiu y Wright (2015) y adoptada en OCDE (2018) distingue cuatro modelos de negocio estilizados: plataformas multilaterales, revendedores, integración vertical y proveedores de insumos. Es importante precisar que lo que se clasifica son las líneas de negocios y no las empresas. En efecto, una empresa puede tener varias líneas de negocio que utilizan distintos modelos.

A continuación, se describe cada uno de los modelos, de acuerdo con señalado en OCDE (2018):

- Plataformas multilaterales: de acuerdo con lo señalado en la sección A.2 d), se trata de plataformas que permiten a los usuarios finales intercambiar y realizar transacciones. Los usuarios que actúan como proveedores mantienen los derechos de control sobre los activos o productos (por ejemplo, un taxista afiliado a una plataforma es dueño del vehículo) y también la responsabilidad de cara al cliente. Los usuarios finales se afilian a la plataforma e interactúan en todos los lados del mercado, por lo que los efectos de red indirectos son cruciales, por ejemplo: Uber, Didi Chuxing, Airbnb, Xiaozhu, BlaBlaCar, Sina Weibo, Amazon Marketplace, Taobao, Facebook, NetEase o Google, Deliveroo, Foodora, Uber Eats.
- Revendedores: empresas que adquieren productos de los proveedores, incluidos los derechos de control, y los revenden a los compradores. Los revendedores controlan los precios y asumen la responsabilidad de cara a los clientes; no permiten la interacción de los usuarios finales y no requieren necesariamente que los clientes se afilien a la plataforma en línea. Ejemplos: el comercio electrónico de Amazon, Alibaba, JD.com, Spotify, la distribución de música de Tencent o Netflix cuando compra contenido.
- Empresas integradas verticalmente: empresas que han adquirido propiedad sobre los proveedores y, por lo tanto, han integrado el lado de la oferta del mercado dentro de su negocio. Ejemplos: el comercio electrónico de Amazon (almacenamiento y logística), Xiaomi (dispositivos y aplicaciones de usuario final), Huawei (hardware y computación en la nube), Netflix (producción de películas).

- Proveedores de insumos: empresas que suministran insumos intermedios requeridos para un proceso de producción de bienes o servicios en otra empresa. A diferencia de las plataformas de múltiples lados, los proveedores de insumos no son intermediarios e interactúan solo con la otra empresa y no con el cliente final (por ejemplo, Intel o Tsinghua Unigroup).

Si bien todos estos modelos de negocios han existido siempre, algunos se han potenciado con la economía digital. En particular, las plataformas multilaterales, cuyo modelo de creación de valor responde al concepto de red de valor, en el que la participación de los usuarios y los efectos de red desempeñan un papel fundamental.

B. Los retos para la tributación derivados de la economía digital

1. Retos para el IVA en la economía digital

a) Características relevantes de diseño del IVA

El IVA es un impuesto al consumo que se aplica en cada fase de la cadena productiva, pero que grava en cada una de ellas solo el valor agregado, definido como la diferencia entre ventas y compras.

Frente a las operaciones transfronterizas, surgen dos posibilidades o principios para su aplicación. En primer lugar, el denominado principio de origen, según el cual el IVA debe gravar los bienes y servicios producidos internamente, o sea, tendría que gravar las exportaciones y eximir a las importaciones. En segundo lugar, existe el principio de destino, que sugiere gravar con IVA los bienes y servicios consumidos internamente, es decir, gravar las importaciones y eximir las exportaciones.

Bajo un sistema de IVA armonizado, la aplicación de cualquiera de los dos principios cumpliría el objetivo de gravar el consumo. En efecto, bajo el principio de origen, las importaciones exentas en el país de consumo quedarían gravadas en el país de origen, mientras que bajo el principio de destino pasaría exactamente a la inversa, es decir, las exportaciones exentas en el país de origen serían gravadas en el país de consumo.

Sin embargo, la aplicación de distintos principios en las distintas jurisdicciones ocasiona problemas de doble tributación o nula tributación. En efecto, si suponemos que el país A aplica el principio de origen y el país B el principio de destino, las exportaciones de A hacia B quedarán sujetas a doble tributación, mientras que las exportaciones de B hacia A no serán gravadas en ninguna de las dos jurisdicciones.

En el caso del IVA sobre los bienes se suele aplicar el principio de destino. Sin embargo, no ha ocurrido lo mismo con el IVA a los servicios. Presumiblemente, el escaso intercambio de servicios en momentos en que el IVA comenzaba a aplicarse en los sistemas tributarios de muchos países llevó a que, por razones prácticas, algunas jurisdicciones optaran por el principio de origen, asociando el hecho gravado con el lugar en que ocurre la prestación de los servicios. Como se señaló en el párrafo anterior, esto da origen a situaciones de doble o nula tributación, lo que ha llevado a la OCDE a estudiar el tema con la intención de llegar a consensos respecto de los principios que deben regir en la aplicación del IVA a los servicios e intangibles comerciados internacionalmente. Del mismo modo, este debate ha estado también presente en la Unión Europea, dando origen hace ya más de una década a una modificación al sistema armonizado del IVA, que buscaba justamente reemplazar el principio de origen por el de destino.

Si bien la aplicación armonizada de un IVA en origen permitiría cumplir el objetivo del impuesto de gravar el consumo, existe consenso internacional respecto de la conveniencia de su aplicación en destino, pues este principio da al impuesto su principal característica de neutralidad en la cadena de valor y en el comercio internacional. Así se 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 a los 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).

Ahora bien, para aplicar el principio de destino a las operaciones transfronterizas de servicios e intangibles, deben existir mecanismos para determinar en qué país o jurisdicción se espera que tenga lugar el consumo. Los sistemas de IVA requieren reglas para implementar el principio de destino no solo para los suministros de empresa a consumidor (B2C), que involucran el consumo final, sino también para los suministros de empresa a empresa (B2B), aunque dichos suministros no involucren el consumo final. En este segundo caso, las reglas que se apliquen deben facilitar el objetivo último del IVA, que es gravar el consumo final a la tasa del país en donde este se lleva a cabo.

Las directrices de la OCDE sobre el IVA se hacen cargo de lo anterior. Es así como, para el caso de las operaciones B2B, la directriz 3.2 establece que es la jurisdicción en la que se encuentra el cliente la que tiene el derecho de gravar con IVA los servicios o intangibles objeto de comercio internacional. Luego, también se pone en el caso de empresas que tienen sucursales o establecimientos en varios países, en donde la compra de servicios o intangibles se realiza de forma centralizada, para luego distribuir su uso entre las distintas sucursales. En ese caso, la directriz 3.4 indica que cuando el cliente tiene establecimientos en más de una jurisdicción, el derecho a gravar con IVA recae en la jurisdicción o las jurisdicciones en que se encuentran los establecimientos que utilizan el servicio o intangible.

Respecto de las operaciones B2C, el derecho a gravar con IVA debe corresponder a la jurisdicción en donde efectivamente se consumen los servicios o intangibles, de forma de asegurar la neutralidad del impuesto. En la actualidad, es sumamente fácil para cualquier persona adquirir servicios e intangibles, a través de la web, a proveedores ubicados en cualquier parte del mundo. Asimismo, el cliente puede usar esos servicios e intangibles en cualquier país del mundo, aunque ciertamente es más probable que lo haga en el país en el que habitualmente reside.

En este contexto, la OCDE recomienda dos reglas generales para determinar el lugar de aplicación del IVA para los suministros de servicios e intangibles entre empresas y consumidores:

- i) para suministros que se realizan físicamente en un lugar fácilmente identificable y que normalmente se consumen al mismo tiempo y en el lugar donde se realizan físicamente en presencia de la persona que realiza el suministro y la persona que lo consume (por ejemplo, servicios de hospedaje, cines o restaurantes), la directriz 3.5 recomienda que el IVA se aplique en el lugar se ejecuta el servicio;
- ii) para los demás suministros de servicios e intangibles (por ejemplo, compra de aplicaciones para un teléfono móvil, software para un computador, suscripción a una plataforma de música y videos), la directriz 3.6 recomienda aplicar el IVA en la jurisdicción en que el cliente tenga su residencia habitual.

Estas reglas permiten efectivamente asignar los derechos tributarios sobre los suministros de servicios e intangibles B2C a la jurisdicción donde se puede suponer razonablemente que el consumidor final está realmente ubicado cuando consume el suministro.

b) Dificultades por resolver

En el comercio internacional de bienes, servicios y activos intangibles, las principales dificultades por resolver tienen que ver principalmente con las transacciones B2C cuando el proveedor y el consumidor se encuentran en distintos países. Pero también, aunque probablemente en menor medida, puede haber problemas de erosión de base imponible en transacciones B2B, cuando el cliente se encuentra exento del IVA.

Si bien estos problemas existen desde hace mucho tiempo, con la economía digital se han agudizado considerablemente, puesto que los avances de las TIC han aumentado de forma significativa las posibilidades que tienen los consumidores finales e intermedios de realizar compras en línea a proveedores de cualquier país y, a su vez, se han incrementado las posibilidades de cualquier empresa de vender sus productos a consumidores situados en cualquier lugar del mundo.

i) *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 debería 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 correspondían 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 de algunos países. Son cada vez más frecuentes las compras personales de todo tipo 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 llevar a que algunos busquen la forma de realizar esas ventas de escaso valor desde el exterior, lo que aumentaría aún más la pérdida de recaudación.

ii) *Suministros digitales a distancia a consumidores*

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, la legislación de los países relativa al IVA considera 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 B2B 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 operaciones B2C el cambio de sujeto no es lo más adecuado, pues los consumidores finales no tienen incentivos para 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 crecimiento exponencial que estas operaciones están experimentando en todo el mundo, el no establecer procedimientos factibles y simples de recaudación puede dar lugar a 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 conlleva 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 a fin de realizar el suministro de servicios e intangibles desde el exterior con el objeto de eludir el pago de IVA, incrementándose aún más la pérdida de recaudación.

iii) Suministros digitales a distancia a empresas exentas

En la sección anterior se mencionaba que, tratándose de operaciones B2B, 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 cliente quien retiene y paga el IVA.

En la medida en que los países no pongan en práctica 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 (erosión de la base imponible y el traslado de beneficios).

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, 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 intangibles. Si la empresa es contribuyente de IVA, no hay mayor problema de erosión de la base imponible, pues no retendrá el IVA por la importación pero tampoco podrá rebajar crédito del IVA en su liquidación. En cambio,

cuando la empresa está exenta del IVA, hay un beneficio directo en la no sujeción al 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 Easy Taxi o Cabify). En muchos países los servicios de taxis están exentos del IVA, por lo que para los taxistas resulta más conveniente adherir 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 del IVA, mientras que, si la plataforma es administrada por una empresa residente, los mismos pagos estarían gravados con IVA.

iv) Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas

Existe también el riesgo de prácticas elusivas erosión de la base imponible y traslado de beneficios) en aquellos casos en los que una empresa multilocalizada adquiere un bien o servicio digital. Es habitual que estas empresas se organicen para adquirir servicios e intangibles de forma centralizada a fin de lograr economías de escala. El costo de adquisición corre inicialmente a cargo del establecimiento que los adquirió y, de acuerdo con la práctica comercial común, es posteriormente refacturado a los establecimientos que los utilizan. No obstante, en la actualidad muchas jurisdicciones con un régimen de IVA no aplican dicho impuesto a las operaciones efectuadas entre establecimientos de una misma persona jurídica (OCDE, 2015).

Lo anterior significa que las empresas multilocalizadas que realizan actividades exentas del IVA pueden organizarse para que los servicios e intangibles sean inicialmente adquiridos por un establecimiento ubicado en una jurisdicción en donde no se aplique el IVA o bien se aplique con una tasa relativamente baja. Posteriormente, se refacturaría a cada establecimiento, en función del uso que hagan de esos servicios o intangible, transacciones que también quedarían exentas por corresponder a operaciones entre establecimientos de la misma persona jurídica.

Un ejemplo de lo anterior es lo que ocurre en el sector bancario, cuyos servicios se encuentran exentos en la mayoría de los países. Si un establecimiento de un banco multinacional adquiriese servicios de procesamiento de datos directamente de un proveedor local, quedaría sujeto al IVA correspondiente a dichos servicios. Alternativamente, este establecimiento podría adquirir dichos servicios a través de otro establecimiento de la misma entidad situado en un país que no aplique IVA sobre ese tipo de servicios, y reembolsarle luego el costo de adquisición. Ello le permitiría adquirir los mencionados servicios sin estar sujeto al IVA alguno en la jurisdicción en que se halla establecido, ya que no se aplica el IVA a las operaciones entre establecimientos de la misma persona jurídica. Las empresas exentas del IVA pueden ahorrar importantes cantidades en concepto de IVA recurriendo a este tipo de planificaciones. (OCDE, 2015).

c) Propuestas de solución

i) Exenciones en la importación de bienes de escaso valor

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

simplificación de los procedimientos de declaración del IVA para estas importaciones, lo que podría permitir la reducción o eliminación de estos umbrales.

Asimismo, se considera que se podría lograr una simplificación radical instando a los vendedores no residentes a registrarse como contribuyentes del IVA, con arreglo a un procedimiento simplificado, en la jurisdicción del comprador, de tal forma que sean ellos los que retengan y paguen el impuesto.

ii) Suministros digitales a distancia a consumidores

En OCDE (2015) se 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 B2C 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 ello suponer un costo de cumplimiento considerable si se ve obligado a registrarse y declarar el 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 que son pymes 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 papel 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 resultados bastante buenos. Por ejemplo, la Unión Europea ha señalado que los ingresos totales por concepto de IVA declarados a través de su régimen de cumplimiento simplificado en 2015 (el primer año de operación del régimen de la Unión Europea) 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 presenta 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 se refiere 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.

iii) Suministros digitales a distancia a empresas exentas

La OCDE, en el informe sobre la Acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de 2015, llegó a la conclusión de que la solución a los problemas de suministros digitales a distancia a empresas exentas consistía en la implementación de las Directrices Internacionales de la OCDE sobre el IVA/IBS (OCDE, 2015). En particular, la directriz 3.2 sobre lugar de imposición, que dispone que en operaciones B2B el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente. 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 (OCDE, 2017a).

iv) Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas

Al igual que en el caso anterior, la OCDE (2015) concluyó que la solución a los problemas de suministros digitales a distancia a una empresa multilocalizada se encuentra en la implementación de las Directrices Internacionales de IVA/GST del mismo organismo. En particular, la directriz 3.4 sobre lugar de imposición, que señala que cuando el cliente tiene establecimientos en más de una jurisdicción, el derecho a gravar con IVA corresponde a la jurisdicción o las jurisdicciones en que se encuentran los establecimientos que utilizan el servicio o intangible. 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 establecimiento que actúa como importador del servicio o intangible el encargado de retener y pagar el IVA asociados a estas operaciones (OCDE, 2017a).

En el cuadro II.1 se muestra un resumen de las principales dificultades por resolver en el IVA y las propuestas de solución, detalladas en las secciones b) y c) anteriores.

Cuadro II.1
 Síntesis de problemas
 y soluciones respecto
 del IVA

Problema	Propuesta de solución
i) Exenciones en la importación de bienes de escaso valor	Simplificar procedimiento de declaración del IVA para estas importaciones, para así poder reducir o eliminar el umbral exento. Por ejemplo, permitir que proveedores no residentes se registren en el IVA y sean ellos quienes retengan y paguen el impuesto.
ii) Suministros digitales a distancia a consumidores	Permitir a los proveedores no residentes registrarse para el IVA en la jurisdicción del cliente, con arreglo a un régimen simplificado.
iii) Suministros digitales a distancia a empresas exentas	Aplicar las directrices 3.2 y 3.4 de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), que establecen que el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente, y aplicar cambio de sujeto o cobro revertido para que sea la empresa importadora la que retenga y pague el IVA.
iv) Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas	Aplicar las directrices 3.2 y 3.4, que establecen que el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente, y aplicar cambio de sujeto o cobro revertido, para que sea el establecimiento residente el que retenga y pague el IVA.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report*, París, OECD Publishing, 2015; OCDE, *International VAT/GST Guidelines*, París, OECD Publishing, 2017, y OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, París, OECD Publishing, 2018.

2. Retos para el impuesto a la renta en la economía digital

a) Características relevantes de diseño del impuesto a 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 la siguiente: ¿cuál de los dos países tiene derecho a cobrar impuestos sobre R? La respuesta a esta pregunta radica en un concepto conocido como “criterio de nexo económico”, que se sustenta en la definición de establecimiento permanente.

Supongamos ahora que una vez aplicadas las reglas de nexo 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 establecimiento permanente? Para ello se recurre a un segundo concepto: la asignación de beneficios, que se lleva a la práctica con el principio de plena competencia (*arm's length principle*) y las conocidas reglas de precios de transferencia.

- La regla de nexo

El concepto de nexo 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 tributarios¹ 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 establecimiento permanente situado en él.

En el ámbito de la OCDE, el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio define al establecimiento permanente 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 establecimiento permanente cuando una persona dependiente actúa por cuenta de la empresa no residente y tiene atribuciones para suscribir contratos en nombre de la empresa. Es decir, el establecimiento permanente supone necesariamente la presencia física de la empresa no residente en el país en que realizará la actividad económica (OCDE, 2012).

- Las reglas de asignación de beneficios

Para la asignación de los beneficios a un establecimiento permanente es ampliamente aceptada la aplicación del principio de la competencia. En el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de la OCDE, este tema se aborda en el artículo 7, en el cual se señala que los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante 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 (OCDE, 2012).

Es importante señalar que detrás de estas dos reglas está la idea de que las utilidades de las empresas deben ser gravadas 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 realizan 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.

b) Dificultades por resolver

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 habitual cuando se dictaron las normas de tributación internacional. Es así como la digitalización de la economía plantea dudas respecto de la validez y la eficacia de las reglas de nexo 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.

¹ Esto es así en los modelos de convenios para evitar la doble imposición sugeridos tanto por la OCDE y como por las Naciones Unidas.

Las principales dificultades de la economía digital se relacionan con estas reglas de nexo y asignación de beneficio, y son consecuencia de cada una de las características comunes de las empresas digitalizadas, mencionadas en la sección A.3, y de los nuevos modelos de negocios, analizados en la sección A.4. Estas dificultades o desafíos son los siguientes:

i) 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 establecimientos permanentes, pero sin tener una presencia física. Surge entonces la duda de si son apropiadas las 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 establecimientos permanentes 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).

ii) 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, mencionada en la sección A.2 b), 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 han sido desarrolladas y creadas en el exterior (Baquedano, 2016).

En respuesta a este comportamiento de deslocalización de los activos intangibles, algunos países ofrecen incentivos tributarios para retener y atraer actividades de investigación y desarrollo (I+D), aplicando tasas reducidas a los ingresos derivados de la explotación de los activos intangibles creados por dichas actividades. Un ejemplo de estos incentivos son los regímenes de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (*patent box*) implementados en varios países de Europa, como Bélgica, Hungría, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y el Reino Unido. (Baquedano, 2016). Sin duda, estos regímenes preferenciales están generando una competencia tributaria nociva entre los Estados, que busca atraer para sí las rentas de los activos intangibles.

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

De igual forma, algunas empresas multinacionales 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 esta un establecimiento permanente 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 presentan características únicas, no existiendo activos comparables que permitan su valoración para aplicar el principio de plena competencia.

iii) 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 esos datos 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 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 con la creación de valor es la participación activa en las plataformas digitales multilaterales, en donde, debido a 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 establecimiento permanente 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.

c) Propuestas de solución

Los problemas anteriores, así como sus posibles soluciones, están siendo analizados sistemáticamente por la OCDE y el G20, en el contexto del denominado Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, 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 primer área estratégica, o Acción 1, se refiere, justamente, a los desafíos fiscales de la economía digital, y en ella se abordan la mayor parte de los retos señalados en la sección anterior.

Probablemente las soluciones de largo plazo se encaminen hacia una nueva definición de nexo, basada en el concepto de “presencia económica significativa” o “presencia digital imponible”, definido sobre la base de factores que evidencian una interacción decidida y sostenida con la economía de un país a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas, prescindiendo de la presencia física. Algunos países han adoptado medidas unilaterales que van en esa línea².

Por otra parte, en el informe provisional publicado por la OCDE (2018) se señala que insumirá tiempo lograr una solución consensuada para los desafíos tributarios del impuesto sobre la renta que surgen de la digitalización. De hecho, aún no hay acuerdo entre los países respecto de si los temas fiscales que surgen de la digitalización de la economía ameritan cambiar los principios tributarios internacionales o, en caso de considerarlos necesarios, tampoco hay acuerdo respecto de qué cambios serían los adecuados.

² Por ejemplo, Israel y la India. Ambas experiencias se describen en OCDE (2018), recuadros 4.1 y 4.2, respectivamente.

Sin embargo, el informe reconoce que en algunos países hay 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, una suerte de impuesto al consumo sobre el suministro de ciertos servicios electrónicos, que se aplicaría sobre el ingreso bruto.

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 la siguientes:

a) Respetar los convenios tributarios del país

No deben 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

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 ser 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

La Unión Europea, a través de una Directiva del Consejo, ha formulado una propuesta de impuesto provisional denominada impuesto sobre servicios digitales, que cumple con todas las consideraciones anteriores. En el recuadro II.1 se describen sus principales características.

En primer lugar, cabe señalar que los servicios digitales suministrados por empresas no residentes se encuentran gravados con IVA en los países de la Unión Europea en la medida en que estos sean utilizados o consumidos en dichos territorios. Es decir, se aplican en general las mismas directrices de la OCDE resumidas en la sección B.1.c).

El impuesto sobre los servicios digitales, en cambio, es una medida provisional que se hace 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.

El objetivo específico de la propuesta de la Unión Europea 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 periodo transitorio, hasta que se adopte una solución global.

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

Los ingresos imposables de acuerdo con este impuesto 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^a.
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^b.

Los sujetos pasivos del impuesto serían las empresas con ingresos anuales totales en el mundo superiores a 750 millones de euros e ingresos en la Unión Europea superiores a 50 millones de euros. 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 este impuesto es de un 3%, aplicable a 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 y envió un anteproyecto de ley en octubre de 2018. Sin embargo, hay países que han planteado reparos, como Dinamarca, Finlandia, Irlanda y Suecia. Se piensa que la iniciativa no verá la luz antes de 2021.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Comisión Europea, "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 de marzo de 2018.

^a Sería aplicable, por ejemplo, a los ingresos percibidos por la publicidad que se muestra a los usuarios en Google o Facebook.

^b Sería aplicable, por ejemplo, a los ingresos por servicios de intermediación de empresas como Airbnb, Uber o Amazon Marketplace, pero no sería aplicable a los ingresos que obtienen empresas como Netflix, Spotify o Amazon en su parte de comercio electrónico, que usan el modelo de negocios de revendedores, en el que, si bien puede haber interacción entre los usuarios, no es fundamental para la creación de valor.

Recuadro II.1

Unión Europea:
impuesto sobre los
servicios digitales

C. Reformas o medidas tributarias implementadas en América Latina para hacer frente a los desafíos de la economía digital

En esta sección se describen las principales medidas que han adoptado los países latinoamericanos para hacer frente a los retos de la digitalización de la economía. Se incluyen tanto medidas de cambio legal como medidas administrativas. En el ámbito de las medidas de cambio legal, se incluyen algunas que ya están implementadas y también aquellos proyectos de ley que están en etapa de discusión parlamentaria. La descripción técnica más precisa de los cambios implementados o propuestos por los países se presentan en los recuadros II.2 a II.7.

En términos generales, se identificaron ocho países que han tomado algún tipo de iniciativas en materia de tributación de los servicios digitales, de un total de 16 países analizados. De esos ocho países, en cinco se han realizado modificaciones legales (Argentina, Colombia, Costa Rica, Perú y Uruguay), en dos hay proyectos de ley en trámite (Chile y México) y en uno se está trabajando en el diseño un procedimiento administrativo (Paraguay).

Por otra parte, la mayor parte de las iniciativas se relacionan con la incorporación de los servicios digitales transfronterizos a la base gravable del IVA. Solo el Uruguay y el Perú han modificado su legislación para gravar con impuesto a la renta algunos servicios digitales, en tanto que en México hay una iniciativa parlamentaria que también apunta en ese sentido.

1. Iniciativas en relación con el IVA

En la legislación sobre el IVA en los países de América Latina se suele usar, para el caso de los servicios, un híbrido entre los principios de origen y destino. Ello significa que en muchos casos el impuesto en principio no grava los servicios digitales prestados por empresas no residentes, siendo necesario crear un hecho gravado especial para lograr ese objetivo. Ese es el camino que han seguido la Argentina, Colombia y el Uruguay, países que modificaron la ley del IVA para que los servicios digitales prestados desde el exterior fueran alcanzados por el impuesto.

Por ejemplo, en el caso de la Argentina, inicialmente la norma se decanta por el principio de origen, al disponer que se gravarán con IVA las obras, locaciones y prestaciones de servicios expresamente mencionadas en la ley del IVA, realizadas en el territorio de la nación. Pero a continuación, en la misma disposición, se hacen dos excepciones a este principio, liberando del gravamen a las exportaciones de servicios y gravando las importaciones de servicios realizadas por empresas contribuyentes de IVA (operaciones B2B). En concreto, hasta antes de la reforma tributaria de 2017, la ley argentina no gravaba con IVA las importaciones de servicios efectuadas por personas naturales ni por personas jurídicas no registradas como contribuyentes del IVA. En particular, quedaban fuera del alcance del impuesto los servicios digitales prestados desde el exterior a las personas recién mencionadas.

Es así como la reforma argentina amplía el hecho gravado del IVA para incorporar también a los servicios digitales prestados por empresas no residentes en la medida que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. La definición de servicios digitales es bastante amplia (véase el recuadro II.2). Para determinar cuándo el consumo se realiza en el país, se recurre a parámetros como la dirección IP, el código país de la tarjeta SIM o la dirección de facturación.

En 2017 el Gobierno argentino emprendió una reforma tributaria que fue aprobada en diciembre del mismo año^a. En el ámbito de la tributación de la economía digital, la reforma amplía el objeto del IVA incorporando los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior en la medida que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. De acuerdo con lo expresado por las autoridades del Ministerio 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” (Ministerio de Hacienda, 2018).

A tales efectos se consideran servicios digitales aquellos prestados a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, se encuentran básicamente automatizados y requieren una intervención humana mínima.

La ley del IVA, modificada por la reforma tributaria, 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 —incluidos 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 emisión en directo (*streaming*), sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de sintonías publicitarias (*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 la 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:

Recuadro II.2

Argentina: incorporación al IVA de los servicios digitales prestados por personas no residentes

Recuadro II.2 (conclusión)

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

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Ministerio de Hacienda, *La reforma tributaria argentina de 2017*, 2018 [en línea] https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_-_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf.

^a Ley núm. 27.430, aprobada por el Congreso el 27 de diciembre de 2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre del mismo año.

Esta medida comenzó a regir el 27 de junio de 2018. Según información de prensa, la aplicación de la tasa de 21 % de IVA a estos servicios permitió recaudar 19 millones de dólares en cuatro meses³.

Para hacer efectiva la recaudación, en la Argentina se optó por recurrir a los intermediarios, básicamente las entidades del país que facilitan o administran los pagos al exterior, 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.

Con anterioridad a la reforma argentina, Colombia había realizado un cambio normativo similar, en la reforma tributaria de 2016, cuando se estipuló en el Estatuto Tributario Nacional que los servicios prestados desde el exterior se entenderían prestados en el territorio nacional, pasando en consecuencia a ser gravados con IVA. Es así que a partir de julio de 2018 la mayor parte de los servicios digitales se encuentran gravados con IVA a la tasa general del 19%. No obstante, la legislación estableció expresamente exenciones para los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales; el suministro de páginas web, servidores, computación en la nube y mantenimiento a distancia de programas y equipos, y la adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales (véase el recuadro II.3).

³ Véase, por ejemplo, La Nación, "Los servicios digitales le dejaron al país más de \$700 millones en impuestos", 22 de octubre de 2018 [en línea] <https://www.lanacion.com.ar/2183914-los-servicios-digitales-le-dejaron-al-pais-mas-de-700-millones-en-impuestos>.

Recuadro II.3

Colombia: aplicación de las Directrices Internacionales de la OCDE sobre el IVA/IBS

En la reforma tributaria aprobada en diciembre de 2016^a, 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 los servicios prestados por empresas no residentes, que anteriormente no se gravaban.

Por otro lado, se establece que en operaciones B2B, las empresas del régimen común de 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 de IVA, la obligación de retener y pagar el IVA es del proveedor no residente. Para ello se establece la obligación para los prestadores de servicios no residentes de registrarse en la administración tributaria colombiana y declarar y pagar el impuesto cada dos meses. 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 retención^b. Se precisa que esta retención se aplicará respecto de los siguientes servicios digitales^c:

- 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 en línea.
- d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.
- e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.
- f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

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 de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, 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 de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) diseñó el procedimiento que deben usar los proveedores no residentes para declarar y pagar el IVA, que ya está disponible. El pasado 15 de enero de 2019 correspondió a los contribuyentes no residentes declarar por primera vez, pues en esa fecha venció el plazo para pagar el IVA del segundo semestre de 2018^d.

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 Régimen Tributario Especial de la DIAN, que 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.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

^a Ley núm. 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.

^b Este carácter voluntario se incorporó con la Ley núm. 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.

^c Las dos últimas exenciones fueron incorporadas en la Ley núm. 1943 de diciembre de 2018.

^d El pago será bimestral, pero en esta primera oportunidad correspondió declarar en la misma fecha los bimestres julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre de 2018.

Para hacer efectiva la recaudación, Colombia exige la inscripción de las empresas no residentes en el Registro Único Tributario (RUT) para que ellas mismas declaren y paguen el IVA, pero les da la opción de acogerse a un régimen de retención por parte de los emisores de los medios de pago, debiendo la administración tributaria emitir un listado de las empresas no residentes a cuyos clientes los bancos y otros emisores deben retener el IVA al momento del pago.

Es importante mencionar que inicialmente se establecía la obligación de las entidades emisoras de los medios de pago de retener y pagar el IVA. Sin embargo, estas entidades se opusieron, argumentando que ello elevaría los costos para los consumidores. Finalmente, se modificó la ley, dando prioridad al pago directo de los proveedores no residentes.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) indicó recientemente que durante enero de 2019 se recaudaron aproximadamente 12 millones de dólares por concepto de IVA a los servicios digitales, correspondiente a las operaciones efectuadas durante el segundo semestre de 2018 (DIAN, 2019).

En el caso del Uruguay, la modificación legal de 2017 incorporó a la base imponible del IVA los servicios de transmisión de contenido audiovisual y de intermediación en plataformas multilaterales suministrados desde el exterior. Si bien es una base más estrecha que las anteriores, apunta sin duda a las grandes empresas de la economía digital. Estos servicios quedarán gravados a la tasa general de IVA del 22% (véase el recuadro II.4).

Para realizar la recaudación, en el Uruguay se optó por la alternativa de cobrar el impuesto directamente a los proveedores no residentes, sin establecer mecanismos de retención en las tarjetas de crédito o débito.

La obligación de pagar IVA rige desde enero de 2018, pero recién se esperaba comenzar a recaudar en diciembre de 2018, luego de una etapa previa de inscripción de las empresas que, de acuerdo a las autoridades, ha sido bastante exitosa. El Gobierno uruguayo espera recaudar por este concepto unos 10 millones de dólares anuales, incluidos IVA e impuesto a la renta.

Recuadro II.4

Uruguay: aplicación de IVA y del impuesto a la renta a los servicios digitales de contenido audiovisual y plataformas multilaterales

En septiembre de 2017 fue promulgada la Ley 19.535 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^a.

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 uruguayo, 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 uruguayo las rentas provenientes de las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios (plataformas multilaterales, como Airbnb, Uber o Amazon Marketplace), prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares. Se

Recuadro II.4 (conclusión)

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, quedarán gravadas con el 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 parte, se presume que el oferente, en el caso de los servicios de mediación o intermediación, se encuentra en el 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.

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, permitiendo también que el pago sea en dólares.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

^a Sección VII de la Ley núm. 19.535, de rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal correspondiente al ejercicio 2016, reglamentada mediante el Decreto núm. 144/048 de 2018, del Ministerio de Economía y Finanzas.

Por otra parte, en Costa Rica y el Paraguay la estrategia para el cobro de IVA por los servicios digitales se basa fundamentalmente en las facultades para retener el impuesto en los medios de pago. En el caso de Costa Rica, la nueva ley del IVA de reciente promulgación grava, en general, los servicios prestados desde el exterior y consumidos en el territorio nacional. Para hacer realizable el cobro de IVA a las operaciones efectuadas por consumidores finales, la ley faculta a la administración tributaria para exigir a los emisores de tarjetas de crédito y débito internacionales la retención del IVA por las compras de servicios que sus clientes realicen a través de Internet u otras plataformas digitales. Incluso, se otorga 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 (véase el recuadro II.5).

Recuadro II.5

Costa Rica: retención de IVA en compras de servicios internacionales

El 4 de diciembre de 2018 se aprobó en Costa Rica una reforma tributaria que modificó sustancialmente el impuesto al valor agregado^a. Entre los cambios efectuados, se incorporó a la ley del IVA el artículo 30, que establece un sistema de percepción del IVA en compras de servicios internacionales.

Dicho artículo faculta a la administración tributaria para que establezca el cobro del IVA por medio de aquellas personas que actúen como proveedores o intermediarios para poner a disposición de un consumidor final, según las disposiciones del párrafo segundo del artículo 4 de esta ley, compras de servicios por medio de Internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.

Sin perjuicio de lo anterior, este artículo dispone que los emisores de tarjetas de crédito o débito de uso internacional deberán actuar como agentes de percepción, cuando sus tarjetahabientes, en calidad de contribuyentes, realicen compras de servicios por medio de Internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional. 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 tarjetahabiente podrá solicitar la devolución del impuesto ante la administración tributaria, cuando haya realizado compras con tarjetas de crédito, débito o cualquier otro similar a nivel internacional y se encuentre ante alguna de 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.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

^a Ley 9.635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de diciembre de 2018.

Por otro lado, las autoridades del Paraguay consideran que la ley del IVA permite cobrar el impuesto asociado a la prestación de servicios digitales desde el exterior. En ese sentido, las autoridades de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) han manifestado que trabajarán 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, que serán aplicados por los bancos o las empresas emisoras de tarjetas de crédito y débito. A través de un decreto reglamentario se pretende definir el procedimiento, así como los servicios específicos que se abarcarán. Cabe señalar que esta medida surge como una obligación impuesta por la Ley núm. 6106 de Fomento al Audiovisual, aprobada en 2018, que crea un fondo cuyos recursos vendrán del 50% de “las partidas presupuestarias provenientes de las retenciones impositivas derivadas de las operaciones comerciales provenientes de servicios audiovisuales obtenidos por internet del exterior, a ser retenidos por los operadores de tarjetas de crédito y débito”.

Una medida distinta es la que propone Chile, a través de un proyecto de ley de reforma tributaria enviado al Congreso por el Poder Ejecutivo en agosto de 2017. Es importante precisar que en la ley de IVA actual se aplica el principio de destino, por lo que todo servicio prestado por un no residente y usado en Chile se encuentra gravado con IVA, a la tasa del 19%, incluidos los digitales. Existe, eso sí, la dificultad práctica de recaudar el IVA cuando el cliente es un consumidor final, puesto que no hay un sistema de inscripción de empresas no residentes o de retención en los medios de pago. Por otro lado, el IVA no se aplica cuando la misma transacción queda gravada con alguna

tasa de retención del impuesto a la renta, tasas que, salvo casos puntuales, son más altas que la tasa de IVA. Sin embargo, el proyecto de ley propone crear un impuesto a los servicios digitales con una tasa del 10% aplicada sobre el valor bruto de la prestación, que reemplazará a cualquier otro impuesto, incluidos el IVA y el impuesto a la renta. Es decir que en la práctica el impuesto a los servicios digitales sería una suerte de tasa reducida o preferencial de IVA a los servicios digitales (véase el recuadro II.6).

Para asegurar la recaudación, Chile recurre también a la alternativa de aplicar retenciones en los medios de pago. Según el informe financiero del proyecto de ley, el Gobierno espera recaudar 250 millones de dólares anuales con esta medida. Es interesante señalar que esta cifra es ampliamente superior a la recaudación efectiva en los países que ya tienen datos. En efecto, Chile proyecta una recaudación anual de 25 millones de dólares por punto de tasa, en tanto que la Argentina y Colombia han logrado recaudar 2,7 millones y 1,3 millones de dólares por punto de tasa, respectivamente.

En Chile las prestaciones de servicios se gravan con IVA de acuerdo con el principio de destino. En efecto, el artículo 5° de la Ley núm. 825 señala que se gravarán con el impuesto "los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero". Por otra parte, la ley exime de IVA a los servicios prestados a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación. En definitiva, el IVA grava mayormente a los servicios consumidos o utilizados en Chile, sea que estos se presten en Chile o desde el exterior.

En particular, se encuentran gravados con IVA los servicios digitales prestados desde el exterior, sean estos en la modalidad B2B o B2C. Las normas de administración disponen que será el beneficiario del servicio el encargado de declarar y pagar el IVA.

Por otro lado, la ley exime de IVA a aquellos servicios prestados por no residentes cuando los ingresos brutos remesados al exterior estén sujetos a retención por concepto de impuesto a la renta. Esta exención es aplicable incluso en el caso en que, por disposición de un convenio tributario, la remesa quede exenta de la tasa de retención de impuesto a la renta. Esto deja en una situación desfavorable a los prestadores residentes respecto de los no residentes. Por ejemplo, para una empresa exenta de IVA es más conveniente comprar una licencia de uso de software a un proveedor no residente, que estará exento de IVA y de retención de impuesto a la renta, que a un proveedor nacional obligado a pagar IVA e impuesto a la renta.

A pesar de la excepción anterior, hay un conjunto de servicios digitales que bajo la legislación chilena están gravados con IVA, pero sin duda hay una dificultad práctica para recaudar ese impuesto cuando se trata de operaciones B2C. Prácticamente no hay consumidores finales que cumplan con la obligación de retener y pagar el IVA cuando adquieren servicios en línea.

Por otra parte, en agosto de 2018 el Gobierno envió al Congreso Nacional un proyecto de reforma tributaria, que entre otras cosas establece un impuesto a los servicios digitales con una tasa del 10% sobre los ingresos brutos³. Este se define como un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, que grava a los servicios digitales prestados por personas no residentes, independiente del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten, y en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios que son personas naturales.

Para estos efectos, se entiende por servicios digitales los siguientes:

- a) Los servicios remunerados de intermediación digital entre prestadores de cualquier clase de servicios y usuarios de los mismos que permitan concluir las respectivas transacciones por medios electrónicos, sea que la prestación de los servicios objeto de la intermediación digital se lleve a cabo por medios tradicionales o electrónicos.
- b) Los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital, como imágenes, películas, series, videos, música, juegos y cualquier otro servicio de entretenimiento digital, a través de descarga, *streaming* u otra tecnología.

Recuadro II.6

Chile: IVA a los servicios digitales y propuesta de impuesto sustitutivo

Recuadro II.6 (conclusión)

- c) Los servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet.
- d) Los servicios remunerados de almacenamiento de datos cualquiera sea su opción de operación tecnológica, tales como servicios de nube o software como servicios.

Respecto de cómo identificar si el servicio fue efectivamente utilizado en Chile, el proyecto dispone que se presumirá que es así cuando los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados sean personas o entidades con domicilio o residencia en Chile, o agencias en Chile de dichas entidades.

Además, el proyecto aclara que en el caso de las plataformas multilaterales (servicios remunerados de intermediación digital), el impuesto se aplicará sobre el servicio que presta el administrador de la plataforma, con independencia de los impuestos que les corresponda pagar a los usuarios de la misma, cuyos servicios son intermediados.

El proyecto define como contribuyentes del impuesto a las personas o entidades no residentes que prestan los servicios digitales. La tasa del impuesto será de un 10% y se aplicará sobre el valor pagado por los usuarios, sin deducción alguna.

En cuanto a la administración del impuesto, la obligación de retener y pagar el impuesto recae en los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de los servicios digitales, obligación que surgirá en la fecha en que el usuario pague los servicios a través del respectivo medio de pago electrónico. En el caso en que los servicios fueran pagados en efectivo, la obligación de retención y pago del impuesto recae en el contribuyente, esto es, la empresa no residente que los suministra.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

^a Proyecto de ley que moderniza la administración tributaria, Mensaje N°107-366 de agosto de 2018.

2. Iniciativas en relación con el impuesto a la renta

De los 16 países analizados, solo el Perú y el Uruguay han introducido modificaciones legales relacionadas con el impuesto a la renta de los servicios digitales.

El caso del Perú es bastante singular, pues introdujo los cambios en 2003, mucho antes de 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%, que es retenida por el pagador.

Ahora bien, en la práctica este cambio legislativo no resuelve todos 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 León (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.

Por su parte en el Uruguay, mediante la Ley 19.535 de 2017 se introdujo una norma que establece que las rentas derivadas de la transmisión de contenido audiovisual serán consideradas cien por ciento de fuente uruguaya, quedando por tanto las remesas brutas al exterior por dicho concepto gravadas a una tasa del 12%. A su vez, las rentas por la administración de plataformas bilaterales serán consideradas cien por ciento de fuente uruguaya cuando tanto el proveedor como el cliente tengan residencia en Uruguay, y se considerarán en un 50% de fuente uruguaya cuando una de las dos partes tenga residencia en el exterior (véase el recuadro II.4).

Finalmente, en México, por iniciativa parlamentaria, se ingresó a la Cámara de Diputados, el 6 de septiembre de 2018, un proyecto de ley que crea un impuesto sobre los ingresos procedentes de servicios digitales. La propuesta es muy similar al impuesto sobre los servicios digitales sugerido por la Unión Europea y se basa en las mismas argumentaciones. El impuesto consiste en una tasa del 3% sobre los ingresos brutos procedentes de la realización de las siguientes actividades: i) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; ii) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente con los usuarios, y iii) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

El proyecto define como contribuyentes del impuesto a las personas residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Sin embargo, excluye a las personas no residentes sin establecimiento permanente, categoría en la que caen la mayor parte de las empresas a las que se quisiera alcanzar con el impuesto.

Recuadro II.7

Perú: pionero en incorporar los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta

En 2003 se realizó una modificación de la Ley del Impuesto a la Renta^a en la que, entre otros cambios, se amplió la definición de rentas de fuente peruana, incorporando a "las obtenidas por servicios digitales prestados 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, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país".

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 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*); hospedaje de aplicaciones (*application hosting*); provisión de servicios de aplicación (*application service provision (ASP)*); almacenamiento de páginas de Internet (*web site hosting*); acceso electrónico a servicios de consultoría; anuncios publicitarios (*banner ads*); subastas en línea; reparto de información; acceso a una página web interactiva; capacitación interactiva, y portales en línea para compraventa.

Por otro lado, la normativa interpreta que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando sirve para el desarrollo de las actividades económicas de otras empresas. Es decir, las rentas de los servicios digitales quedan gravada solo cuando se derivan de operaciones entre empresas (B2B), pero no alcanza a los servicios digitales contratados por consumidores finales (B2C).

Finalmente, cabe señalar que los servicios digitales considerados renta de fuente peruana se gravan con una tasa de retención del 30%.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

^a Decreto Legislativo núm. 945, de diciembre de 2003, modificado por el Decreto Legislativo núm. 970 de diciembre de 2006 y el Decreto Supremo núm. 159 de 2007.

3. Recaudación que podrían generar algunos cambios legales

No hacerse cargo de los desafíos tributarios de la digitalización de la economía implica renunciar a una cantidad importante de recursos fiscales, renuncia que será cada vez mayor en la medida en que los nuevos modelos de negocio de la economía digital se vayan consolidando. En el cuadro II.2 se muestra una estimación de la recaudación que podría generarse por la aplicación del IVA y un impuesto sobre los servicios digitales del 3% en diez países de América Latina, considerando cuatro de las más importantes empresas digitales. El cálculo se basa en las estimaciones de ventas por empresa y país realizadas por Hernández y Albagli (2017).

Siguiendo las recomendaciones de la OCDE, se ha supuesto que el IVA se aplicaría sobre todos los servicios, mientras que el impuesto sobre los servicios digitales solo se aplicaría sobre los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales, en este caso Uber. Se estima una recaudación anual de 580 millones de dólares para el conjunto de países, de los cuales 572 millones de dólares provendría del IVA y 8 millones de dólares del impuesto sobre los servicios digitales. Evidentemente, esta es una estimación conservadora, pues hay otras varias empresas relevantes que no han sido consideradas.

Cuadro II.2

Estimación de la recaudación potencial de IVA e impuesto sobre los servicios digitales

(En millones de dólares anuales y porcentajes)

	Argentina	Bolivia (Estado Plurinacional de)	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	México	Perú	Uruguay
Ventas										
Uber	32,3	2,5	121,3	14,9	22,6	2,6	6,6	78,8	13,7	2,5
Netflix	223,1	19,5	806,9	110,0	172,4	20,0	47,0	578,8	102,7	18,7
Spotify	75,4	6,6	272,4	37,2	58,3	6,8	15,9	195,7	34,8	6,3
Apple	166,8	14,4	616,6	81,8	127,9	14,7	35,4	429,5	75,9	14,0
Total	497,6	43,0	1 817,2	243,9	381,2	44,0	104,9	1 282,8	227,1	41,5
Tasas (en porcentajes)										
IVA	21,00	13,00	9,25	19,00	16,00	13,00	12,00	16,00	18,00	22,00
Impuesto sobre los servicios digitales	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Recaudación potencial										
IVA	86,4	4,9	153,9	38,9	52,6	5,1	11,2	176,9	34,6	7,5
Impuesto sobre los servicios digitales	0,7	0,1	3,3	0,3	0,5	0,1	0,2	1,9	0,3	0,1
Total	87,1	5,0	157,1	39,3	53,1	5,1	11,4	178,8	35,0	7,5
Recaudación potencial (en porcentajes del PIB)										
IVA	0,0156	0,0143	0,0086	0,0156	0,0186	0,0088	0,0112	0,0164	0,0178	0,0142
Impuesto sobre los servicios digitales	0,0001	0,0003	0,0002	0,0001	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002
Total	0,0157	0,0146	0,0088	0,0157	0,0188	0,0088	0,0114	0,0166	0,0180	0,0142
Recaudación potencial (en porcentajes de la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios)										
IVA	0,1086	0,1006	0,0675	0,1414	0,2523	0,0983	0,1090	0,2463	0,2422	0,1378
Impuesto sobre los servicios digitales ^a	0,0009	0,0021	0,0014	0,0011	0,0024	0,0019	0,0019	0,0026	0,0021	0,0018
Total	0,1095	0,1027	0,0689	0,1429	0,2547	0,0983	0,1109	0,2489	0,2450	0,1378

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de L. Hernández y P. Albagli, "Economía digital: oportunidades y desafíos", *Documento de Trabajo*, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), 2017.

Nota: Las ventas por empresa son las estimadas por Hernández y Albagli (2017). Sin embargo, las cifras de recaudación difieren de las presentadas en ese estudio por lo siguiente: i) se está considerando que Uber pagaría IVA sobre la comisión de intermediación, mientras que en el estudio mencionado se considera exento de IVA; ii) se incluye un impuesto del 3% en vez de la retención general de impuesto sobre la renta, y iii) no se considera la recaudación por concepto de derechos arancelarios.

^a Según la clasificación de impuestos de la OCDE, el impuesto sobre los servicios digitales se considera un impuesto sobre servicios específicos dado que su base gravable son los ingresos brutos.

D. Conclusiones y perspectivas

Los avances en América Latina en materia de tributación de la economía digital son, hasta la fecha, moderados. Al día de hoy solo 3 de los 16 países analizados aplican IVA a los servicios digitales (Argentina, Colombia y Uruguay) y otros tres están en vías de hacerlo (Chile, Costa Rica y Paraguay).

Es importante que los demás países también hagan esfuerzos por avanzar en esta materia, siguiendo las prácticas recomendadas internacionalmente. Ello requerirá, en la mayor parte de los casos, modificar la legislación interna para que los servicios suministrados por empresas no residentes queden alcanzados por el IVA y, al mismo tiempo, diseñar los procedimientos administrativos para asegurar una recaudación efectiva. En esta línea, se sugiere adoptar la recomendación de la OCDE, en cuanto a diseñar un sistema simplificado para la incorporación de las empresas no residentes al registro de contribuyentes del IVA, de forma tal que sean esas empresas las encargadas de declarar y pagar el IVA por los servicios que suministran a los consumidores finales de cada país.

Las iniciativas en materia del impuesto a la renta en la región son todavía más escasas que en el caso del IVA. No obstante, en este caso no hay consenso respecto de la necesidad de tomar medidas provisionales en tanto no haya una solución global consensuada a nivel de la comunidad internacional. Obviamente, cada país debe evaluar la conveniencia de adoptar medidas unilaterales. Sin embargo, sería deseable que ellas siguieran las recomendaciones de la OCDE para las medidas provisionales, en particular, que respeten los convenios tributarios y que se focalicen en aquellos servicios que se caracterizan por una participación relevante de los usuarios en la creación de valor, que es donde se produce el mayor distanciamiento entre las normas de tributación internacional actuales, diseñadas para la economía tradicional, y las que se requieren para la nueva economía digital.

Bibliografía

- Accenture Strategy/Oxford Economics (2018), *El avance de la economía digital en Chile: optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento* [en línea] https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w_/cl-es/_acnmedia/PDF-71/Accenture-Digital-Index-Chile.pdf.
- Balsa, R. y otros (2016), *Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital*, Montevideo, Centro de Estudios Fiscales [en línea] <http://cef.org.uy/wp-content/uploads/2016/12/Desafios-para-los-regimenes-tributarios-y-la-tecnica-tributaria-de-la-economia-digital-1.pdf>.
- 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.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2013), *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad* (LC/L.3602), Santiago.
- 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, marzo.
- DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) (2019), “DIAN recaudó más de \$38 mil millones por IVA de prestadores de servicios desde el exterior”, 23 de enero [en línea] <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/DIAN-recaudo-mas-de-38-mil-millones-por-IVA-de-prestadores-de-servicios-desde-el-exterior.aspx>.
- Europe Economics (2016), *What does the theory of two-sided markets tell us about competition in the interbank and card payment systems?*, Londres, febrero.

- García, A. y E. Iglesias (2017), *Economía digital en América Latina y el Caribe: situación actual y recomendaciones*, Washington D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- Hagiu, A. y J. Wright (2015), "Multi-sided platforms", *International Journal of Industrial Organization*, vol. 43.
- Hernández, L. y P. Albagli (2017), "Economía digital: oportunidades y desafíos", *Documento de Trabajo*, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC).
- Knickrehm, M., B. Berthon y P. Daugherty (2016), *Digital disruption: the growth multiplier. Optimizing digital investments to realize higher productivity and growth*, Accenture Strategy/Oxford Economics.
- León, S. (2017), "Tributación de la economía digital, ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 62.
- Ministerio de Hacienda (2018), *La reforma tributaria argentina de 2017* [en línea] https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_-_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos) (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, París, OECD Publishing.
- (2017a), *International VAT/GST Guidelines*, París, OECD Publishing.
- (2017b), "Mechanisms for the effective collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation" [en línea] <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>.
- (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, París, OECD Publishing.
- (2012), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, París, OECD Publishing.
- Rochet, J. y J. Tirole (2003), *Platform competition in two-sided markets*, Asociación Económica Europea [en línea] <https://www.rchss.sinica.edu.tw/cibs/pdf/RochetTirole3.pdf>.