

# TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS GENERADOS POR LA ECONOMÍA DIGITAL. PERSPECTIVA REGIONAL

CHRISTIAN SÁNCHEZ Y CÉSAR TOLEDO\*

## Tributación de los ingresos generados por la economía digital. Perspectiva regional

Las nuevas tecnologías, aplicadas a la economía, han generado un sinnúmero de oportunidades para la legislación de los países, entre otros ámbitos en el derecho tributario. En el presente artículo se analizan las distintas opciones de aplicación de impuestos a los servicios de plataformas digitales en Latinoamérica. Asimismo, se abordan ciertos aspectos de las operaciones entre países que se presentan en este nuevo escenario.

## Digital Economy Income Taxation. Regional perspective

The new technologies within the economy have created an uncountable number of opportunities for the country's legislation, among other aspects of the tax law. In this article, different options of tax application to digital services, will be analyzed. In addition, it focuses in certain aspects regarding cross borders operations, in this new scenario.

### PALABRAS CLAVE

Impuesto digital, Economía Digital Latinoamericana, IVA e impuestos indirectos.

### KEY WORDS

Digital Tax, Latin America's Digital Economy, VAT and indirect taxation

Fecha de recepción: 26-08-2019

Fecha de aceptación: 01-09-2019

## 1 · INTRODUCCIÓN

La tecnología digital ha impactado de forma dramática en la estructura de muchos sectores industriales. El auge de Internet y el mayor acceso a banda ancha han dado lugar a nuevos modelos de negocios para las empresas que distribuyen productos tanto físicos como digitales (“activos intangibles”).

La economía digital o “nueva economía”, la evolución de la tecnología y los nuevos modelos de negocios han desafiado a los regímenes tradicionales de imposición de obligaciones tributarias, especialmente en lo que dice relación con operaciones *cross-border*, derivado del hecho de que para los países de América Latina los servicios entregados por estas plataformas digitales son prestados por empresas que se ubican fuera de la región, pero además dado el hecho que estas entidades poseen nula o escasa presencia física, aun cuando operan a una escala mundial.

Lo anterior representa claramente novedades desde el punto de vista doméstico, pero, además, producto de la naturaleza misma de los servicios y bienes transados, no resulta sencillo establecer el lugar en donde se realiza la respectiva transacción o donde se obtiene el ingreso, lo que representa dificultades para los Estados que pudieran tener interés en cap-

turar la tributación proveniente del desarrollo de esta nueva economía.

Por otra parte, los datos suministrados por los usuarios, a través del uso de las aplicaciones, se han instaurado como un nuevo activo transable y hoy son rentabilizados por las empresas. Este elemento representa, sin duda alguna, uno de los mayores desafíos al momento de determinar las opciones disponibles para gravar con impuestos esta actividad económica.

Todo lo anterior ha implicado una renovación en las antiguas fórmulas de imposición fiscal, lo que ha dejado como un anacronismo la exigencia de presencia física en el actual comercio electrónico.

Si bien el esfuerzo de las administraciones tributarias ha estado puesto en la búsqueda de fórmulas que les permita una adecuada tributación a la nueva economía, existen ciertas directrices y coordinaciones que vemos necesarias para efectos de que la nueva imposición no signifique un obstáculo a la generación de nuevos empleos o al desarrollo de nuevos emprendimientos en la región, derivado de nuestra posición económica regional en este tipo de intercambios, mayoritariamente de usuarios/clientes/consumidores finales<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Para mayor detalle en cuanto al impacto potencial en recaudación de los países de la región, L. Hernández y P. Albagli: *Economía digital: oportunidades y desafíos*, Documento de Trabajo, N.º 40, Santiago: Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), 2017.

\* Abogados de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría (Chile).

En este artículo efectuaremos una revisión del estado actual de la regulación a través de la cual se han abordado los desafíos que presenta esta nueva economía, desde el punto de vista de la asignación de potestades para gravar entre las jurisdicciones que participan en el intercambio económico, en el contexto regional.

## 2 · IMPOSICIÓN TRIBUTARIA TRADICIONAL

Según las normas clásicas, los países pueden imponer gravámenes impositivos a sus contribuyentes residentes en su territorio por las actividades económicas que realicen en cualquier parte del mundo; en otras palabras, el país de la fuente únicamente grava si se ha creado allí un establecimiento permanente.

En efecto, de acuerdo con los cánones más tradicionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”), la creación de valor se refleja mayormente en el país de residencia del contribuyente. Sin embargo, dependiendo del tipo de servicio, hoy vemos que los usuarios finales de las aplicaciones crean valor mayoritariamente derivado de la cantidad de información que se desprende del uso de las plataformas digitales y redes sociales. En relación con el impuesto a la renta revisaremos el alcance que pudieran tener al respecto los convenios de doble imposición (en adelante, “CDI”), de manera de determinar si ellos quedan o no cubiertos por la definición entregada por el artículo 2 del Modelo de Convenio (en adelante, “MC”) de la OCDE (según se tratará en el punto 5).

En relación con el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, “IVA”), aun sin que exista presencia física en el territorio, los consumidores finales adquieren en línea servicios digitales e intangibles a empresas sin residencia. Las normas habituales de aplicación de IVA no logran capturar dicha generación de valor. A mayor abundamiento, aún la adquisición de bienes corporales en el extranjero a empresas no residentes, si estos activos poseen un exiguo valor económico, quedan fuera de la aplicación de estos impuestos.

## 3 · ARMONIZACIÓN DE RÉGIMENES TRIBUTARIOS

En relación con las medidas para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización, con

anterioridad la OCDE<sup>2</sup> ya ha acentuado la necesidad de que dichas medidas cumplan con el derecho internacional vigente. Al respecto, ha sostenido que “cualquier nuevo impuesto que un país introduzca debe cumplir con sus obligaciones internacionales existentes”<sup>3</sup>. Entendemos por ello que dicho comentario se refiere en forma particular a los CDI que se encuentren suscritos y vigentes en cada país, pero obviamente no es ésta la única fuente de reconocimiento de la necesidad de armonización de los regímenes tributarios.

## 4 · INFORME FINAL DE 2015 DE LA ACCIÓN 1 DEL PLAN SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE Y LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS

El Informe final de 2015 sobre la Acción 1 del Plan sobre la erosión de la base y la distribución de beneficios de la OCDE (en adelante, “BEPS” por sus siglas en inglés)<sup>4</sup> propone como opción “un impuesto de igualación”<sup>5</sup> como una posible “forma alternativa de abordar los desafíos impositivos directos más amplios de la economía digital”<sup>6</sup>, es decir, superar las dificultades planteadas por la atribución de ingresos, bajo un nuevo enfoque, diverso a aquel tradicional de la tributación corporativa<sup>7</sup>. De esta propuesta es posible extraer desde ya dos consecuencias prácticas: (i) la imposición de dichos impuestos no está expresamente prohibida por los CDI y (ii) el alivio de doble imposición del tratado no está disponible en el estado de residencia del contribuyente.

Sin embargo, se ha cuestionado si todas las medidas unilaterales estarían o no fuera del alcance de los CDI, y particularmente si los impuestos a los servicios digitales caerían bajo el artículo 2 del MC de la OCDE. Considerando el impacto que ello representa para los países miembros y no miembros

2 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. París, 2018, párrafos 413–431.

3 Ibid.

4 Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 – Informe final 2015. París, 2015, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (versión en inglés).

5 Equalisation levy.

6 OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Párr. 276. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

7 Asumimos implícitamente que dicha carga, al menos en principio, no estaría cubierta por los CDI existentes (y, por lo tanto, tampoco sería acreditable contra el impuesto corporativo nacional del país de residencia).

de la OCDE, pero que siguen sus directrices en la suscripción de los CDI, nos parece fundamental analizar estas circunstancias.

## 5 · ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

El artículo 2 del MC descarta la clásica distinción entre impuestos directos e indirectos, por considerarse demasiado imprecisa, y en su lugar se enfoca solo en los impuestos sobre los ingresos. Sin embargo, se entiende que la línea entre un impuesto cubierto por el artículo 2 del MC y uno fuera del alcance de un CDI ciertamente no es precisa. Tanto es así que los comentarios al artículo<sup>8</sup> sugieren una redacción a través de la cual los países pueden listar aquellos impuestos cuya aplicación cubre expresamente el citado artículo 2 del MC, evitando ambigüedades.

La escasa claridad de la definición tiene su origen en la amplia redacción de la disposición, que cubre en general la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de ellos, es decir, impuestos que se aplican solo a tipos específicos de ingreso, independientemente de la forma en que se perciben. Además, se aplicará a todos los impuestos nuevos que sean idénticos o “sustancialmente similares”<sup>9</sup> a los impuestos enumerados.

En vista de lo anterior, el Informe Provisional de la OCDE 2018 también se refiere al alcance del artículo 2 del MC de la OCDE, y señala al respecto que “un impuesto que está cubierto por un CDI es generalmente uno que se centra en el proveedor, en lugar de centrarse en la prestación”<sup>10</sup>. Un impuesto sobre la renta generalmente se impone directa y explícitamente al beneficiario de la renta y considera las características personales y la situación económica del destinatario del ingreso<sup>11</sup>.

Con un impuesto cubierto por el artículo 2 del MC de la OCDE, no se hace ninguna diferencia si los impuestos se recaudan mediante la retención en la fuente o si el impuesto se aplica sobre un monto bruto o neto. El método para determinar la renta o la vía específica de recaudación que determine la

legislación doméstica tampoco resultan relevantes a este respecto. Por estos motivos, “el Artículo 2 del MC de la OCDE podría cubrir los impuestos reconocidos como impuestos sobre el consumo pero que, en el fondo corresponden a impuestos sobre la renta”<sup>12</sup>. Además, “El impuesto sobre el consumo en un tipo particular de pago puede ser bastante similar al impuesto sobre un monto bruto pagado por regalías o aranceles por servicios prestados, bajo al alero de la legislación doméstica de algunos países”<sup>13</sup>. Mientras un determinado impuesto comparta en mayor grado las características de un impuesto a la renta, podrá ser considerado cubierto por el artículo 2 del MC de la OCDE. A modo ejemplar, si este impuesto “está vinculado a las características personales o a la situación económica del beneficiario, por ejemplo, la rentabilidad del proveedor”<sup>14</sup>.

De acuerdo con la OCDE, el mero hecho de que un impuesto pueda cobrarse al proveedor y que exista un umbral que se deba alcanzar antes de que una persona tenga que registrarse e informar del impuesto generalmente no será suficiente para que el impuesto esté dentro del alcance del CDI<sup>15</sup>. Por lo tanto, podemos sostener que los argumentos que cobran mayor relevancia para que un impuesto sea considerado fuera del ámbito de aplicación del artículo 2 del MC de la OCDE<sup>16</sup>, son los siguientes:

- (i) “Si es cobrado por el suministro de una determinada categoría de servicios digitales, grabando a las partes del suministro sin considerar las características personales, económicas o impositivas específicas del proveedor;
- (ii) Si es cobrado como una tasa fija, calculada en relación con el pago de estos servicios (sin que tenga injerencia el nivel de ingresos netos del proveedor); y
- (iii) Si no es acreditable o considerado para cualquier otro tipo de morigeración en contra del impuesto a la renta por ese mismo pago”.

Con estas características en mente, procedamos a analizar las distintas alternativas que en la región se han propuesto para gravar este sector de la economía, de manera de tener los elementos necesarios para detectar desde ya la procedencia de la posible

8 *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión Completa)*, París, 2017, disponible en <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

9 *Id.*, artículo 2.4.

10 *Informe Provisional*, París, 2018, *supra* n. 1, párrafo. 421.

11 *Id.*, párrafo 417.

12 *Id.*, párrafo 422.

13 *Ibid.*

14 *Id.*, párrafo 420.

15 *Ibid.*

16 *Id.*, párrafo 421.

aplicación del artículo 2 del MC de la OCDE en las soluciones que la región ha ofrecido.

## 6 · EL IVA EN LA ECONOMÍA DIGITAL

En relación con el impuesto aplicable a las ventas o prestaciones de servicios que involucren a más de una jurisdicción se han considerado dos opciones para su aplicación:

- a) Aplicación del IVA *en origen*. En este caso, se afecta con este impuesto a las exportaciones de bienes o servicios, ya que la producción doméstica de ellos se grava internamente, declarando así exentas a las exportaciones.
- b) Aplicación del IVA *en destino*. En virtud de esta opción, ocurre el efecto contrario, es decir, se gravan las importaciones para eximir a las exportaciones.

Si bien en los países de la región no existe formalmente un acuerdo al respecto —al nivel de los existentes entre los países de la Unión Europea, o con la profundidad del tratamiento dado por la OCDE a los impuestos a la renta—, sin embargo, se ha convenido en general la aplicación de IVA *en destino*, por los beneficios que ofrece esta opción en la cadena de comercialización.

Por demás, la propia OCDE ha recomendado, en relación con los suministros de servicios e intangibles entre empresas y consumidores, aplican el gravamen<sup>17</sup>:

- a) En el lugar en que se presta el servicio, si se trata de servicios prestados en forma física y en un lugar fácilmente identificable, como lo serían los servicios de restaurante, cine, etc. (Directriz 3.5, OCDE).
- b) Si, por el contrario, tratándose de los demás casos, el IVA se aplicaría en el país en que el cliente tuviese su residencia habitual, como por ejemplo la descarga de *software*, música, video, etc. (Directriz 3.6, OCDE).

En función de lo ya expuesto, resulta relevante contrastar las opciones que se han tomado en los países de la región, con el objetivo de hacer frente a los desafíos que nos propone el nuevo fenómeno de la economía digital.

## 7 · ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LAS PROPUESTAS DE TRIBUTACIÓN EN LATINOAMÉRICA

### 7.1 · México

Si bien en México se ha debatido la idea de legislar acerca de la tributación de los servicios digitales, tales como los de transporte y entretención por *streaming*, aún no se ha zanjado el debate.

Sin embargo, en sede administrativa, el Servicio de Administración Tributaria (en adelante, “SAT”) emitió una serie de reglas, que no gozan de rango de ley, en materia de retención de impuesto al valor agregado (“IVA”) e impuesto sobre la renta (“ISR”) tratándose de contribuyentes prestadores de servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos, como Uber y Rappi.

En este sentido, el SAT ha dispuesto que las personas morales (personas jurídicas) residentes en México y los no residentes deberán declarar y pagar por concepto de ISR e IVA por los ingresos obtenidos de la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados, que obtengan las personas físicas (personas naturales) que utilicen dicha plataforma para prestar sus servicios de forma independiente.

Así, la retención se deberá efectuar en forma mensual respecto de cada persona física que preste en forma independiente el servicio. La retención se efectuará sobre el total de los ingresos que el operador de la plataforma efectivamente cobre y que posteriormente acumule a la persona física que preste de forma independiente el servicio, por el total de los viajes realizados en el mes que corresponda.

Los montos retenidos deben ser enterados al SAT a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes en que se efectuó la retención.

Luego, el monto total de ingreso se gravará de acuerdo con la tasa de retención que corresponda al tramo respectivo, principiando en una tasa progresiva de 3 % de ISR (hasta 9 %) y una tasa proporcional de 8 % de IVA.

### 7.2 · Perú

Respecto a la tributación de los servicios tecnológicos en este país, se ha discutido un proyecto de ley

<sup>17</sup> *International VAT/GST Guidelines*, París, 2017. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

que crea y regula el servicio privado de transporte a través de plataformas tecnológicas, bajo el N.º 1505 del año 2016, el cual desde su fecha de presentación ha tenido numerosos cambios, entre los que destaca la observación del Poder Ejecutivo, que no aceptó su publicación, pero decretó a principios de este año un dictamen a través de la comisión de transportes, en donde se encuentra el texto sustitutorio de la “Ley que Regula a las Empresas Administradoras de Plataformas Tecnológicas de Intermediación del Servicio de Transporte Especial – Taxi por Aplicativo y Crea El Registro Nacional”.

Dicho texto dispone que las empresas administradoras de plataformas tecnológicas de intermediación del servicio de transporte especial tendrán la calidad de entidades prestadoras de servicios complementarios, de manera tal que se les aplicaría el Impuesto General de las Ventas (IGV), que es un impuesto que grava las ventas y servicios con una tasa del 18 % (compuesto por un 16 % correspondiente a las operaciones gravadas con el IGV más un 2 % del Impuesto de Promoción Municipal).

Estas empresas deben registrarse en el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, particularmente en el registro nacional de empresas administradoras de plataformas tecnológicas de intermediación del servicio de transporte especial – taxi por aplicativo.

### 7.3 • Uruguay

En Uruguay, a partir de enero de 2018, las empresas que prestan servicios digitales se encuentran gravadas tanto con el impuesto a la renta como con el IVA (cuya tasa asciende al 22 %), lo que le convierte en uno de los primeros países de Latinoamérica en legislar a este respecto, a través de la Ley 19.535 y el Decreto 144/018 que vino a reglamentar esta ley.

De esta manera, por una parte, respecto a los servicios audiovisuales, las compañías productoras, distribuidoras o intermediarias de películas cinematográficas y de “tapes”, así como las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, sean extranjeras o nacionales, serán consideradas como la segunda (nacionales), gravándose el 100 % de la retribución que perciban para su explotación en Uruguay y, adicionalmente, cuando estos servicios sean utilizados en Uruguay, se gravarán con IVA en su totalidad. El mismo tratamiento se otorga a las rentas obtenidas

por entidades no residentes que realizan directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional.

Por otra parte, respecto a las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, se establecieron dos porcentajes de gravamen a la renta, dependiendo del lugar en donde se encuentre el oferente y el demandante del servicio. Así, se gravará la renta en un 100 % cuando oferente y demandante se encuentren en territorio uruguayo, y con un 50 % cuando oferente o demandante del servicio se encuentre en el exterior, presumiéndose que el solicitante del servicio se encuentra en territorio nacional cuando la contratación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrado desde Uruguay. Reglamentariamente se dispuso que se entiende que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando se localiza en Uruguay la dirección de IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o su dirección de facturación. Además, se estableció que estos servicios se encontraban gravados con IVA sobre el 100 % o 50 % del precio dependiendo del lugar en donde se encuentren el oferente y el demandante.

### 7.4 • Colombia

Con la Ley N.º 1819 del año 2016, sobre la Reforma Tributaria, en Colombia se comenzó a gravar con IVA el acceso a plataformas digitales como Netflix o Spotify.

El Estatuto Tributario Nacional estipuló que los servicios prestados desde el extranjero se tendrán como prestados dentro de Colombia, de manera tal que quedan gravados con IVA, con una tasa del 19 %. Así, actualmente, la mayor parte de los servicios digitales se encuentran gravados con este impuesto.

Ahora bien, en Colombia se exige la inscripción de la empresa extranjera en un registro especial (denominado RUT), con el fin de que sean las mismas empresas las que declaren y paguen el IVA, sin perjuicio de que también tiene la opción de acogerse a un régimen de retención que efectúan los mismos emisores de los medios de pago, a través de un listado formulado por la Dirección de Impuesto y

Aduanas Nacionales (DIAN), donde figuran las empresas no residentes a cuyos clientes se les debe retener el IVA al momento del pago, por parte de los bancos y otros emisores.

### 7.5 · Argentina

Mediante la reforma tributaria de 2018 (Ley 27.430), se establecieron modificaciones en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), de manera que también se gravan con este impuesto (de tasa 21 %) los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina.

La ley dispone que se entenderá por servicios digitales —sin importar el dispositivo utilizado para descargar, visualizar o utilizar el servicio— aquellos llevados a cabo a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

La mencionada ley establece que el impuesto debe ser ingresado por el prestatario del servicio. Aunque de existir un intermediario que intervenga en el pago del servicio, éste deberá retener y enterar el impuesto.

El Decreto 354/2018 precisa ciertos aspectos específicos de la administración del impuesto, como el relativo a la recaudación y la presunción de generación del hecho gravado por existir un pago a una entidad listada y a través de un intermediario, el cual opera como agente de recepción y liquidación del impuesto.

La determinación del monto impuesto se hace aplicando el 21 % sobre el precio del servicio digital prestado.

### 7.6 · Paraguay

Actualmente se está discutiendo en este país un proyecto “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”, presentado con fecha 9 de mayo de 2019, mediante el cual se busca gravar los servicios digitales tanto con el impuesto a la renta como con el impuesto al valor agregado.

Por una parte, el IVA gravaría las transacciones realizadas relativas a la prestación de los servicios digitales, de igual forma como se efectúa con cualquier compra en el mercado paraguayo. Para el efecto, el proyecto dispone en su artículo 84 N.º 5 que “*los servicios digitales se entenderán que son prestados en territorio nacional, cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país*”.

De esta forma, para la tributación de los servicios digitales, Paraguay busca mantener la tasa del IVA en un 10 % sobre “*el precio de la operación sea que se perciba total o parcialmente*” (artículo 85 y 90 del proyecto).

En cuanto al cobro de estos gravámenes, se piensa que la opción más idónea es a través de retenciones que se realicen sobre las tarjetas de crédito u otro tipo de herramientas financieras que sean utilizadas para la adquisición de los servicios digitales por parte de los consumidores finales, de manera tal que, por disposición del artículo 97 del proyecto, estas serían “*las responsables de la liquidación y percepción del impuesto*”.

Por otra parte, en lo que respecta al impuesto a la renta, su aplicación impositiva se enmarcaría en un nuevo gravamen a denominarse Impuesto a la Renta de no Residentes (INR), el cual tendría una aplicación similar a la del Impuesto a la Renta Comercial, Industrial y de Servicios (IRACIS). De conformidad con el artículo 76 del proyecto en cuestión, el nuevo gravamen INR tendría una tasa del 15 % y se aplicaría sobre “*los servicios digitales cuando sean utilizados o aprovechados efectivamente en el país*”, conforme lo señala el artículo 73 N.º 12 del mismo proyecto.

### 7.7 · Brasil

Cabe mencionar que Brasil posee un sistema de impuestos indirectos bastante complejo. Cada estado tiene su propia regulación existiendo distintos regímenes de impuestos indirectos, tales como el ICMS (Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios) de rango estatal, el IPI (Impuesto sobre Productos Industrializados) de rango federal, el ISS (Impuesto sobre Servicios) de rango municipal, entre otros.

En este sentido, y a modo ilustrativo, las tasas del ICMS (Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios, equivalente al IVA) tienen un rango que oscila entre el 17 % y 35 %; a modo ejemplar, la tasa estándar en São Paulo es del 18 % y en Río de

Janeiro es del 19 %. Por su parte, el ISS (Impuesto sobre Servicios) oscila entre el 2 % y el 5 %.

Ahora bien, en lo que respecta a la tributación de los servicios digitales en Brasil, primeramente, la Ley Complementaria N.º 157 de 2016 vino a enmendar la Ley Complementaria N.º 116 de 2003, con el fin de incluir algunos servicios digitales en la lista ISS, que contiene a los servicios gravados con el Impuesto Sobre Servicios, de manera tal que a dicha lista se incluyeron servicios tales como el *data hosting*, transferencia de datos digitales y *SaaS (software como servicio)*, entre otros.

Seguidamente, en el año 2017, a través de un Acuerdo Estatal (Convenio ICMS 106/2017), surgieron lineamientos preliminares para gravar tributariamente los servicios digitales a través del mecanismo del ICMS.

Sin embargo, hacia el año 2018, esta iniciativa se vio postergada luego de que la Asociación Brasileña de Empresas de Tecnología de la Información y Comunicación (Brasscom) obtuviera a su favor la dictación de un fallo mediante el cual se suspendieron los efectos del Decreto ICMS que proponía gravar con este impuesto la compra de *software* a través de descarga o *streaming*.

Sin perjuicio de lo antedicho, en la práctica se ha homologado la prestación de servicios digitales a la prestación de servicios ordinarios, de manera que queden gravados con el ICMS, e incluso ya se encontrarían sujetos al ISS, cuestión que trae consigo un problema de doble tributación que está siendo revisado en las instancias pertinentes.

## 7.8 • Bolivia

Actualmente, en Bolivia se está generando un proyecto de ley que regule y grave la prestación de los servicios digitales, tales como Airbnb y Cabify, entre otros.

La idea del Gobierno es gravar con impuestos a ambos actores: por una parte, se ha buscado que se inscriban como sujetos tributarios a los usuarios de las plataformas digitales y, por otra parte, se está analizando cómo gravar las rentas que reciben las empresas prestadoras de estos servicios digitales.

En cuanto a la primera parte, se está realizando un procedimiento bastante directo para detectar quiénes realizan este tipo de ventas, para así imponer el impuesto directamente a los usuarios. Respecto de la segunda parte, hay bastante intención de captar

estas rentas; sin embargo, por el principio de fuente, solamente se podría aplicar este gravamen por la vía de la retención del denominado Impuesto a las Utilidades Beneficiarias del Exterior (IUBE).

La normativa que actualmente se encuentra vigente en Bolivia solamente regula ciertos servicios que se encuentran gravados por este impuesto de retención, como son, por ejemplo, servicios profesionales, consultas técnicas o peritajes, entre otros, dentro de los cuales, evidentemente, no se encuentran expresamente considerados los servicios digitales.

Sin perjuicio de lo anterior, en los últimos años ha habido bastantes casos en que el Gobierno ha entendido o interpretado que todos los pagos que se hacen al exterior, independientemente del tipo de servicio del que se trate, está gravado con IUBE. Incluso hay fallos de los tribunales superiores de justicia en que, contrario a toda lógica, bajo el argumento de que se debe dar una interpretación amplia a la normativa vigente, incluso se ha llegado a estimar que se graven los servicios portuarios y marítimos.

Ahora bien, todo hace entender que lo más probable es que en un futuro cercano se incorporen los servicios digitales a través de alguna norma con la que estos servicios queden expresamente gravados. La intención es que esto se haga a través de las tarjetas de crédito y que sean las mismas entidades emisoras de estas tarjetas quienes operen como agentes de retención, reteniendo el monto correspondiente al impuesto cada vez que se efectúe un pago por motivo de la prestación de estos servicios digitales.

## 7.9 • Ecuador

En este país no existe una normativa o regulación específica sobre los servicios digitales ni sobre su tributación. Sin perjuicio de que recién en el mes de mayo de 2019 se estableció una normativa relacionada con el Código de Comercio de Ecuador, mediante la cual se creó por primera vez el contrato comercial de servicios electrónicos y el contrato electrónico, pero aún no se han dictado normas que regulen la tributación de estos nuevos contratos.

Ahora bien, para buscar gravar impositivamente a los servicios digitales, respecto al impuesto a la renta, se utiliza el criterio general de ingresos de no residentes; y respecto al IVA, se trabajaron los supuestos de sujeción y no sujeción. De esta forma,

no existen en Ecuador transacciones exentas para los servicios digitales.

### 7.10 · Chile

También Chile se ha subido a la ola regulatoria sobre los servicios digitales y su tributación. En este sentido, si bien a través del Proyecto de Ley sobre Modernización Tributaria, enviado al Congreso con fecha 23 de agosto de 2018 (Mensaje N.º 25, Boletín 12043-05 de la Cámara de Diputados), se propuso un Impuesto a los Servicios Digitales, este proyecto consideró, de manera innovadora, un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, el cual buscaba gravar con una tasa del 10 % (distinta al IVA) a los servicios digitales prestados en territorio chileno a personas naturales. Sin embargo, durante la discusión del proyecto, el ejecutivo sustituyó su configuración, estableciendo en lugar del impuesto específico, el tratamiento de estos servicios como hechos especiales gravados con IVA (tasa de 19 %).

El hecho gravado se genera bajo las siguientes hipótesis:

- 1) Intermediación de servicios prestados en Chile, o de ventas siempre que estas últimas den origen a una importación; en el primer caso encontramos ejemplos en Uber, Cabify y Rappi, entre otros.
- 2) Suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, *streaming* u otra tecnología, incluyendo para estos efectos textos, revistas, diarios y libros, gravando así los ingresos generados por las empresas de plataformas digitales, tales como Netflix y Spotify.
- 3) Puesta a disposición de *software*, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; referido como por ejemplo al almacenamiento en la nube (Dropbox, y otros).
- 4) Publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

Para efectos de la recaudación de este nuevo hecho gravado, se incorpora un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, cuyas características más distinguibles son las siguientes: exención de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones, perio-

dos tributarios de uno o tres meses seguidos (a elección del contribuyente), el pago del impuesto se efectuará en moneda extranjera salvo que se solicite pagar en pesos chilenos, etc.

Supletoriamente, el impuesto podrá ser retenido, declarado y enterado por las entidades emisoras de los medios de pago que sean utilizados para el pago de estos servicios digitales.

Según se ha explicitado durante la discusión en el Congreso, la aplicación de este hecho gravado con IVA va en armonía con los lineamientos de la OCDE.

## 8 · CONCLUSIONES

En las siguientes líneas quisiéramos revisar algunas conclusiones que nos parecen del todo relevantes en conformidad con lo expuesto.

La manera de hacer frente a lo que se ha denominado nueva economía por cada uno de los países de la región analizados ha sido muy variada e incluso innovadora en algunos casos, lo que refleja la carencia de unificación y coordinación regional en esta materia. Aún más, según pudimos verificar en nuestro análisis, los países actualmente se encuentran en distintos estadios de desarrollo legislativo.

En este sentido, México, Perú, Uruguay, Colombia y Argentina poseen normativas vigentes sobre la economía digital y su tributación, sin perjuicio de que no todas ellas poseen rango legal, sino que hay casos en que sólo existen pronunciamientos de la Administración tributaria (como en el caso de México) que hacen extensiva la legislación ordinaria originalmente considerada para el tradicional intercambio de bienes o servicios físicos.

Sin embargo, aún en el contenido de la normativa (en proyecto, en discusión o vigente) difieren sustantivamente en cuanto a su ámbito de aplicación, cubriendo cada uno sólo parcelas de la economía digital.

Principalmente, las economías han optado por la utilización de impuestos indirectos, en general de retención, o lisa y llanamente haciendo extensivo el tradicional Impuesto al Valor Agregado (IVA), con distintas tasas, de acuerdo con el tipo de servicio y si se trata de consumidores personas naturales o jurídicas. Adicionalmente, la mayoría de los países hacen aplicable además sus impuestos a la renta, como un gravamen paralelo al IVA, aun cuando en general resultan aplicables tasas rebajadas.

De acuerdo a lo anterior, lo cierto es que las economías de la región han ido paulatinamente ajustando sus legislaciones, con el fin de gravar los servicios prestados a través de las plataformas digitales, que en un principio no se encontraban gravados, utilizando para ello las estructuras ya existentes respecto de sus impuestos indirectos.

Como novedad de los nuevos sistemas de tributación, se puede destacar la opción que han tomado varios países para la recaudación de estos impuestos, como la conexión con el pago que se realiza mediante tarjeta de crédito, dejando de cargo de la entidad bancaria o financiera la retención y entero del impuesto en arcas fiscales, apoyando este mecanismo a través de la implementación de presunciones de generación del hecho gravado, haciendo que el pago sea desde ya “retenible”, cuando se efectúa a una entidad prestadora de servicios digitales incluida en un listado elaborado para dichos efectos, como ocurre en el caso de Argentina y Colombia.

Además, según vimos, algunos países han optado por establecer diferencias si el servicio afectado por el impuesto se presta al consumidor final o a una empresa, lo que en determinados casos puede significar un alivio tributario para aquellas empresas que adquieren estos servicios, en la medida que estos sean sólo una etapa dentro de un proceso productivo mayor.

Resulta llamativo que, respecto del hecho gravado aquí analizado, una de las motivaciones para llevar a cabo su imposición tributaria haya sido la presión ejercida por los prestadores de servicios tradicionales, debido a que estos contaban con una carga tributaria que no era extensiva a los prestadores de servicios digitales, viendo en ello una falta de igualdad de condiciones al momento en que ambos tipos de prestadores de servicios competieran en el mercado.

Según se expuso en el inicio del desarrollo, nuestra intención ha sido destacar los elementos fundamentales de las soluciones que, desde el punto de vista de la imposición, han enfrentado los países de la región. Según hemos visto, en general, estas definiciones han sido extender el tratamiento otorgado por el IVA en cada país a las actividades derivadas de la nueva economía, llegando incluso en algunos casos a construcciones de nuevos impuestos, pero compartiendo siempre ellos las características de los impuestos indirectos. De ello podemos desprender que en la gran mayoría de los casos finalmente no estarán cubiertos por la redacción del artículo 2 del MC de la OCDE, a excepción de que posteriormente fueren incorporados en forma expresa por alguna de las jurisdicciones firmantes, sin perjuicio de que esto se ve bastante improbable.

Entendemos que dicho alejamiento al tratamiento bajo los MC de la OCDE se justifica, al menos en parte, en una modificación que se hace necesaria realizar a los distintos MC. Nos referimos a la presencia económica sin presencia física en los países de la región, basada en el concepto de “presencia económica significativa”. Sin perjuicio de que persistirán aún desafíos por resolver bajo este tratamiento, a modo ejemplar está el caso del aporte de los usuarios a la creación de valor, en que, por antonomasia, se requeriría una distribución de ingresos a nivel multilateral, lo que a la fecha no conciben los MC, entre otras situaciones.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que el crecimiento y evolución permanente de la economía digital va a seguir generando nuevos espacios, nuevas realidades y nuevos desafíos que requerirán ser abarcados por la legislación impositiva; pero, sin duda, el elemento fundamental que deberá contener las soluciones que se sigan ofreciendo será el de la coordinación, siendo ésta hoy la gran ausente.